



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق
مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة الماستر أكاديمي
بعنوان:



دراسة أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية

تحت إشراف الأستاذ:

د. صالح حميداتو

من إعداد الطلبة:

يوسف حنكه

ياسين سوفية

محمد خلايفة

أعضاء لجنة التقييم:

مقيم أول

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -

أ.د. زكرياء دمدوم

مقيم ثاني

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -

أ. محمد الحافظ عيشوش

مشرفا

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -

د. صالح حميداتو

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى:
والدتي منبع الحنان والعطاء.
ووالدي قدوتي في الصبر والمثابرة.
وإلى زوجتي شريكة حياتي.
وإبناي قرة عيني هديل وغيث.
وإلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.
إلى الأصدقاء وزملاء العمل.
وإلى زملاء الدراسة وأخص بالذكر ياسين ومحمد.
وإلى أساتذتي الفضلاء وكل من علمني حرفاً.

يوسف

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى:
أمي نبع الحنان عليها رحمة الله.
وأبي قدوتي وسندي أطل الله في عمره.
إلى زوجتي الحبيبة.
وإلى قرّة عيني بناتي إيلاف ويسر.
إلى أختي العزيزة وأبنائها وبناتها.
وإلى إخوتي الأعزاء وجميع أبنائهم وبناتهم.
إلى كل عائلة سوفية ورمضاني.
إلى كل الأصدقاء والزملاء يوسف ومحمد.

ياسين

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا
عليه وعلى آله وصحبه أفضل الصلاة والتسليم
أهدي هذا العمل المتواضع:
إلى شخصين أحبهما أكثر ما في الحياة سبب عيشي
ولا يمكنني التعبير عن مدى حبي لهما.
إلى أمي الغالية أوريدة خلايفة أروع الأمهات
وأبي العزيز الحسين تاج رأسي.
أمل أن أدرك في هذا اليوم أحد أحلامكما.
وأتمنى من الله تعالى أن يمنحكما الصحة والعمر الطويل.
ولأخوتي الأعزاء وجميع زملائي وأصدقائي يوسف وياسين.

محمد

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم: (لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ)

سورة ابراهيم الآية: 07

الحمد لله الذي بعزته وجلاله تتم الصالحات

الحمد لله في السر والعلن والحمد لله في الحزن والسعادة والحمد لله في الراحة والتعب

أولا نتوجه بالشكر إلى المولى عز وجل الذي وفقنا وسدد خطانا لإنجاز هذا البحث

ثم نتوجه بجزيل الشكر إلى أستاذنا الفاضل الدكتور " صالح حميداتو "

على قبوله الإشراف على هذا العمل وتقديمه النصائح والتوجيهات القيمة

سائلين الله له دوام الصحة والعافية والتوفيق في حياته المهنية وحياته العلمية

وشكرا لمن كان عوننا وسندا لنا في مشوارنا الدراسي.

يوسف. ياسين. محمد

ملخص الدراسة:

تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المسطرة والتي من أبرزها تعزيز المكانة السوقية والإستمرارية، وذلك لا يكون إلا بتعظيم الأرباح وتخفيض الأعباء والحد منها عن طريق التقليص من المخاطر وأهمها المخاطر الجبائية.

تهدف دراسة موضوع أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية إلى إبراز أثر كل من عملية التدقيق الجبائي وعمليات الرقابة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

فالتدقيق الجبائي هو عملية تقوم بها المؤسسة لتصويب وضعيتها الجبائية لتجنب المخاطر الجبائية والتخفيض من الأعباء الضريبية، ويعتبر التدقيق الجبائي من أهم أدوات التسيير الجبائي في المؤسسة من خلال أهميته في تحسين التسيير الجبائي وزيادة فعاليته للحد من المخاطر الجبائية المتنوعة.

وتعتبر الرقابة الجبائية أداة من أدوات الإدارة الجبائية المستخدمة لمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه للمؤسسات للتقليل من التهرب الضريبي والتجاوزات الجبائية، بهدف تحسين التحصيل الضريبي وزيادة موارد الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية

ويهدف إثراء الدراسة النظرية وتحقيق الأهداف المرجوة منها قمنا بتصميم إستبيان وتوزيعه على مجموعة من المهنيين والأكاديميين، وتم إستخدام الحزمة الإحصائية (SPSS) لتحليل بيانات الإستبيان.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الجبائي، الرقابة الجبائية، التسيير الجبائي، التصريحات الجبائية، المؤسسة الاقتصادية.

Summary:

The economic institution is working to achieve its set goals, the most prominent of which is to strengthen the market position and continuity.

This can only be achieved by maximizing profits and reducing and limiting burdens by reducing risks, the most important of which is tax risks.

The study of the topic of the impact of the integration between tax audit and tax control in the economic company aims to highlight the impact of both the tax audit process and the tax control process in improving the tax management of the economic company.

The tax audit is a process carried out by the company to correct its tax position and then to avoid tax risks and reduce tax burdens. The tax audit is considered one of the most important tools of tax management in the company thanks to its importance in improving tax management and increasing its effectiveness to reduce the various tax risks.

The tax control is one of the tax management tools used to monitor the subscribed statements of companies to reduce tax fraud and tax abuses with the aim of improving tax recovery and increasing the public treasury's resources of tax revenue.

In order to enrich the theoretical study and achieve the desired goals, we designed a questionnaire and distributed it to a group of professionals and academics and we used statistical package (SPSS) to analyze the questionnaire data.

Key words:

tax audit, tax control, tax management, tax declaration, economic company.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ - ز	المقدمة
01	الفصل التمهيدي: مفاهيم أساسية حول التسيير الجبائي
02	تمهيد الفصل
03	المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي
03	المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي وضرورته
05	المطلب الثاني: أسس ومبادئ التسيير الجبائي
07	المبحث الثاني: مميزات وأهداف التسيير الجبائي
07	المطلب الأول: مميزات التسيير الجبائي
10	المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي
13	المبحث الثالث: إستراتيجيات التسيير الجبائي وفعاليتها
13	المطلب الأول: إستراتيجيات التسيير الجبائي
14	المطلب الثاني: فعالية التسيير الجبائي
16	خلاصة الفصل
17	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي
18	تمهيد الفصل
19	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي
19	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وأهميته
22	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي والإنتقادات الموجهة له
24	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الجبائي وعلاقته بالتدقيقات الأخرى
29	المبحث الثاني: المؤهلات الواجب توفرها في المدقق الجبائي ومراحل سير مهمته

29	المطلب الأول: المؤهلات الواجب توفرها في المدقق الجبائي
32	المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الجبائي
33	المطلب الثالث: مراحل سير مهمة المدقق الجبائي
39	المبحث الثالث: مراحل عملية التدقيق الجبائي
39	المطلب الأول: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم
56	المطلب الثاني: تدقيق الفعالية الجبائية
57	المطلب الثالث: تقرير المدقق الجبائي
59	خلاصة الفصل
60	الفصل الثاني: الإطار النظري للرقابة الجبائية
61	تمهيد الفصل
62	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
62	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
64	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
65	المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية
69	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
69	المطلب الأول: التنظيم القانوني للرقابة الجبائية
73	المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية
76	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
85	المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب
85	المطلب الأول: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق
89	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي والتحقق المحاسبي المصوب
105	المطلب الثالث: التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
113	خلاصة الفصل
114	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
115	تمهيد الفصل
116	المبحث الأول: طبيعة ومنهجية الدراسة الميدانية
116	المطلب الأول: بيانات ومتغيرات الدراسة الميدانية
116	المطلب الثاني: مجتمع الدراسة الميدانية
117	المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية

120	المطلب الرابع: حدود الدراسة الميدانية
121	المبحث الثاني: إختبار الإستبيان وتحليل نتائج الدراسة
121	المطلب الأول: إختبار الإستبيان
122	المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية
125	المطلب الثالث: إختبار وتحليل نتائج الدراسة
137	خلاصة الفصل
139	الخاتمة
144	قائمة المراجع
152	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
45	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	01
117	توزيع إستثمارات الإستبيان	02
118	درجات مقياس ليكارت الخماسي	03
118	طول حساب الفئات حسب مقياس ليكارت الخماسي	04
122	توزيع معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة	05
122	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	06
123	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	07
124	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	08
125	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور التدقيق الجبائي	09
127	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور الرقابة الجبائية	10
128	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور التسيير الجبائي	11
130	نتيجة التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة	12
131	إختبار التوزيع الطبيعي لمحور التدقيق الجبائي	13
132	إختبار التوزيع الطبيعي لمحور الرقابة الجبائية	14
133	إختبار التوزيع الطبيعي لمحور التسيير الجبائي	15
133	معامل الارتباط المتعدد	16
134	قيمة R و F المحسوبة والمجدولة	17
135	معامل الارتباط الجزئي بين المحورين التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي	18
135	معامل الارتباط الجزئي بين المحورين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي	19

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
25	دور التدقيق الداخلي	01
26	دور التدقيق الخارجي	02
77	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	03
78	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	04
80	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	05
82	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	06
83	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	07
107	إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب	08

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
152	قائمة الأساتذة المحكمين	01
153	إستمارة إستبيان	02
157	نتائج الإستبيان	03

المقدمة العامة

1- توطئة:

مع التغير الملحوظ الذي شهدته الحياة الاقتصادية في تنوع أنشطتها وكبر حجم مؤسساتها وتوسعها الجغرافي، وضخامة وسائل التسيير البشرية والمادية والمالية المستعملة فيها إلى جانب كثرة العمليات المنجزة والمتدفقة وتعقدتها، وما صاحبه من زيادة في المسؤوليات والتحديات المترتبة عن هذا التوسع الذي يقع على عاتق هاته المؤسسات، أصبح لزاما على المؤسسات التكيف مع هذه التغيرات والتطورات. وبإعتبار المؤسسات الركيزة الأساسية ضمن دائرة الاقتصاد الجديد، كونها نظام مفتوح يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تتفاعل فيما بينها للتعامل مع محيطها الخارجي الذي يتسم بالتعقد وعدم الإستقرار لتحقيق هدف النمو والإستمرارية.

ومن أجل مواجهة كل هذه التحديات ولتحقيق الأهداف وجب على المؤسسة تحسين إستغلال مواردها المتاحة أفضل إستغلال وكذا التحكم في مختلف تكاليفها وإيجاد أفضل الطرق والوسائل لتدنيها والحد منها، فمن أهم هذه التكاليف نجد التكلفة الجبائية نظرا لأهميتها بالنسبة للمؤسسة ففي الكثير من الأحيان نجدها تقف حاجزا أمام المؤسسة في تحقيق أهدافها، الأمر الذي يستدعي تسييرها بعقلانية من خلال ترشيد القرارات التسيير داخل المؤسسة.

ومنه فالتسيير الجيد للمؤسسة وخاصة تسيير العامل الجبائي الذي يستوجب إدراجه ضمن الإستراتيجية العامة لها، يوجب عليها القيام بتوظيف أشخاص ذوي كفاءات ومهارات عالية من أجل تخفيض التكلفة الجبائية وذلك بالتحكم في إلتزاماتها الجبائية من إيداع الإقرارات الضريبية وتسديد الضرائب والرسوم الواجبة الدفع، وتحديد الأوعية الضريبية التي يتم على أساسها تصفية الضريبة ودفعها إلتزاما بالنظام الضريبي المطبق وإحتراما للإجراءات المنصوص عليها قانون الإجراءات الجبائية. ومن أجل ذلك قامت العديد من المؤسسات بتبني التدقيق الجبائي الذي يعتبر أهم أداة من أدوات التسيير الجبائي على غرار التدقيق المحاسبي وذلك من أجل تفعيل عملية التسيير الجبائي وتحسين العلاقة مع الإدارة الجبائية وبالتالي تقليص الأعباء الضريبية إلى أدنى مستوياتها دون الإخلال بالقواعد القانونية للتشريع الجبائي، وذلك تفاديا لوقوعها في مخاطر التعرض للرقابة الجبائية من طرف الإدارة الجبائية.

ولقد منح المشرع الجزائري بإعتباره نظاما تصريحا لكل المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ومن أهم أدوات المحافظة على ذلك الرقابة الجبائية التي تعتبر أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الضريبية للتأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بحسب القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا، بحيث تتمكن الإدارة من خلال تطبيقها للرقابة الجبائية من إستفاء مستحقاتها من المكلفين بالضريبة ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي تكتشفها، وهذا رغبة في الحد من الغش والتهرب الضريبي نظرا لما ينجم عنهما من آثار مالية وإقتصادية وإجتماعية تؤثر على الخزينة العمومية. وللوصول إلى

تحقيق ذلك فإن الإدارة الضريبية تعطي للأعوان حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية ومراجعتها، وإجراء المقارنات بما هو موجود بالواقع وذلك من خلال طلب التوضيحات والتبريرات وكذا ممارسة حق الإطلاع والفحص.

2- الإشكالية العامة:

ما مدى التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية؟

3- التساؤلات الفرعية:

- ماذا نعني بالتدقيق الجبائي؟ وما أثره على المؤسسة؟
- ماذا نعني بالرقابة الجبائية؟ وما تأثيرها على المؤسسة؟
- هل توجد علاقة بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي في المؤسسة؟

4- الفرضيات الفرعية:

- التدقيق الجبائي أداة هامة تعتمد من طرف المؤسسة، وذلك لتصويب وضعيتها الجبائية إتجاه الإدارة الجبائية.
- الرقابة الجبائية أداة من أدوات الإدارة الجبائية، تهدف لمراقبة التصريحات الضريبية للمؤسسة من حيث إمتثالها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.
- للتدقيق الجبائي والرقابة الجبائية علاقة من حيث الأثر على التسيير الجبائي في المؤسسة فالأول إختياري هدفه تحسين التسيير الجبائي بالمؤسسة، أما الثانية إجبارية تؤثر نتائجها على التسيير الجبائي بالمؤسسة.

5- الدراسات السابقة:

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا حيث إتجهت إلى ثلاث نواحي وهي:

- * دراسة تناولت التسيير الضريبي للمؤسسات.
- * دراسة تناولت التدقيق الجبائي بالمؤسسات.
- * دراسة تناولت الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية.

ويمكن ذكر هذه الدراسات فيما يلي:

* محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2003/2002.

إهتمت هذه الدراسة بمفهوم التسيير الجبائي بشكل عام، وذلك من خلال النظر إلى مبادئ التسيير الجبائي، وكذا حدوده، ومفهوم الخيارات الجبائية، وكيفية إدراج معطيات الجبائية ضمن محددات إتخاذ القرار. مع الإشارة إلى مجالات التسيير التي تتيحها ظروف إستحقاق ودفع الضرائب والرسوم. وقد أوضح الباحث مختلف مجالات تأثير النظام الجبائي على شركات الأموال والخيارات التسييرية المتاحة في التشريع الجزائري مع إعطاء مقارنة مع تلك الخيارات التي يمنحها التشريع الجبائي الفرنسي. كما أشار الباحث إلى بعض السياسات التي تتبعها المؤسسة من أجل التخفيف من الآثار السلبية للجبائية على خزينة المؤسسة وأثرها على مختلف مصادر التمويل الذاتي، الإعانات، الإقتراض والقرض الإيجاري.

* صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)**، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

وقد أبرزت هذه الدراسة المراجعة الجبائية وكذلك تناولت تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة الإقتصادية وهدف الباحث من خلال دراسته إلى البحث عن آلية قانونية ومشروعة يمكن إتباعها قصد تخفيف الأعباء الضريبية التي ترهق كاهها المؤسسات الاقتصادية، فتأثير الضريبة على الوضع المالي له من الأهمية بكان أن تتصافر كل الجهود لإيجاد حل للوقاية منه، فمن خلال بحثه سعى الباحث إلى إبراز دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية من خلال دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي إعطاء بديل قانوني ومشروع للتخفيف من الأعباء الضريبية.

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

هدف الباحث من خلال دراسته إلى دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة إقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلا دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي، ومحاولة تشخيص هذه الظاهرة وإبراز إنعكاساتها على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى تقييم دور طرق وآليات الرقابة الجبائية في الحد من إنتشار هذه الظاهرة، وأهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدتها.

6- منهجية الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة، فقد تم الإستعانة بالمنهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة، حيث تم الإعتماد على:

* المنهج الوصفي: لوصف وإستعراض الإطار النظري الذي يتطلب عرض وتوظيف مختلف التعاريف والمفاهيم المرتبطة بالموضوع وسرد الأفكار.

* المنهج الإستنباطي: لفهم الواقع على حقيقته والوصول إلى إستنتاجات الدراسة وذلك بالرجوع إلى الدراسات السابقة من رسائل جامعية ومجلات علمية متخصصة، المستندات الرسمية.

* منهج دراسة الحالة: بالإعتماد على النموذج الإحصائي spss، لدراسة مختلف المتغيرات التي تم الإستعانة بها من خلال إستمارة الإستبيان.

7- أدوات الدراسة:

لقد حاولنا في دراستنا هذه الإلمام بهذا الموضوع، من خلال الإعتماد على المصادر المتنوعة والمتوفرة حسب إمكانياتنا، وهي:

الكتب باللغة العربية، مذكرات التخرج (أطروحات الدكتوراة، مذكرات الماجستير، مذكرات الماستر)، الجرائد الرسمية، قوانين المالية، قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون التجاري، بالإضافة إلى المجلات والمقالات العلمية باللغة العربية، إضافة إلى البرنامج الإحصائي spss لتحليل النتائج المتحصل عليها من خلال الإستمارة الإستبائية في إطار دراسة الحالة.

8- مبررات إختيار الموضوع:

لكل عمل وبحت علمي ممهدهاته ومبرراته لقيام الباحث بع، ولقد كانت هناك عدة أسباب أدت بنا لإختيار هذا الموضوع بالبحث وتقصي حقائقه، ومن بينها:

* ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع خاصة ما يتعلق بدراسة أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية.

* العمل على توضيح الرؤية وكشف الغموض عن موضوع الدراسة وتقريب الصورة أكثر لمن يخصهم الأمر بتبني موضوع الدراسة وتطبيقه على أرض الواقع.

* إثراء المكتبة الجزائرية بمواضيع في هذا المجال.

* تنمية القدرة الذاتية وتوسيع الرصيد العلمي الشخصي في هذا المجال.

* الميول الشخصي في التوغل في ميدان الجباية.

* تأثير الضريبة على المؤسسات الاقتصادية ومدى إعتبار الجباية كعنصر هام في إتخاذ القرارات داخل المؤسسات.

* حاجة المؤسسات الاقتصادية للتدقيق الجبائي لتحقيق التسيير الجبائي الفعال لتفادي الإنعكاسات السلبية له.

9- أهداف الدراسة:

* إبراز دور التدقيق الجبائي في تصويب الوضعية الجبائية للمؤسسة وأثره على أداء التسيير الجبائي.

* إبراز إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين الإنتظام الضريبي الطوعي للمؤسسة وإنعكاس ذلك على التسيير الجبائي بها.

10- أهمية الدراسة:

* تسليط الضوء على الدور الهام الذي يلعبه التدقيق الجبائي في الكشف عن الأخطاء والإنحرافات في التصريحات الجبائية وتصحيحها وذلك للتخفيف من وقع الرقابة الجبائية، ودوره كآلية لتحسين التسيير الجبائي. بالإضافة إلى إمتداد دوره في مساعدة المؤسسة على تحسين وضعيتها المالية وذلك من خلال التحكم في الأعباء الجبائية التي تتحملها.

* تسليط الضوء على دور الرقابة الجبائية وآلياتها الرقابية في تفحص الإلتزامات الضريبية للمؤسسة ومدى تأثيرها على التسيير الجبائي للمؤسسة.

11- حدود الدراسة:

* الحدود الزمنية: تم إجراء هذه الدراسة في حدود الموسم الجامعي 2020 / 2021.

* الحدود المكانية: إستكمالا للجانب النظري لدراستنا، ستقتصر دراسة الحالة الخاصة بدراسة أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية على التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال إستبيان موزع على عينة من أعوان الإدارة الجبائية (مفتش على الأقل) وأساتذة جامعيين في التخصص، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.

12- صعوبات الدراسة:

- * نقص المراجع التي تخدم الموضوع خاصة الكتب.
- * عدم تعاون بعض أفراد عينة الدراسة بالمشاركة من خلال إجاباتهم لإعطاء رأيهم.
- * عدم إستقرار القوانين والتشريعات الجبائية، وتعدد الضرائب يؤدي إلى خلط في المعلومات.
- * عدم تواجد مؤسسات تستخدم التدقيق الجبائي مما يصعب دراستها.
- * ضيق وقت ومدة إنجاز البحث.

13- متغيرات الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة فهناك نوعين من المتغيرات، المتغيرات المستقلة والمتمثلة في التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية، والمتغير التابع هو التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

14- هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية، فقد تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام وإختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى أفاق البحث في الموضوع.

أما صلب الموضوع فقد كان كما يلي:

* الفصل التمهيدي: مفاهيم أساسية حول التسيير الجبائي، تم تقسيمه إلى مباحث ففي المبحث الأول تطرقنا إلى مفهوم التسيير الجبائي وضرورته، أسس ومبادئ التسيير الجبائي. أما المبحث الثاني تم دراسة مميزات وأهداف التسيير الجبائي. أما المبحث الثالث تناولنا فيه إستراتيجيات التسيير الجبائي وفعاليتها.

* الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث المبحث الأول تطرقنا فيه لتعريف التدقيق الجبائي والمفاهيم المشابهة له وأهميته، أهدافه والإنتقادات الموجهة له، أنواعه وعلاقته بالتدقيقات الأخرى. أما المبحث الثاني فتناولنا فيه المؤهلات الواجب توفرها في المدقق الجبائي ومسؤولياته ومراحل سير مهمته. وفي المبحث الثالث تطرقنا فيه لمراحل عملية التدقيق الجبائي.

* الفصل الثاني: الإطار النظري للرقابة الجبائية، حيث قسم إلى ثلاث مباحث المبحث الأول تناولنا فيه تعريف الرقابة الجبائية والمفاهيم المشابهة لها، أهدافها وأسباب القيام بها ومبادئها. وفي المبحث الثاني درسنا فيه التنظيم القانوني والإطار التنظيمي والوسائل البشرية للرقابة الجبائية. أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه لآليات الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب.

* الفصل الثالث: دراسة الميدانية فتم تقسيمه إلى مبحثين الأول تناولنا فيه بيانات ومتغيرات الدراسة، مجتمع الدراسة، أداة الدراسة، حدود الدراسة. أما المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى إختبار الأستبيان، التحليل الوصفي للبيانات الشخصية، إختبار وتحليل نتائج الدراسة.

الفصل التمهيدي

مفاهيم أساسية حول

التسيير الجبائي

تمهيد الفصل:

شهد علم التسيير تطورات كبيرة وتحولات كبيرة وتعددت فروعه ومن بين أحد هذه الفروع التسيير الجبائي الذي يعتبر تلاحماً بين السلوك القانوني والجبائي مع التسيير.

يهدف التسيير الجبائي إلى التحكم في تسيير المتغير الجبائي بشكل يحقق قيمة مضافة للمؤسسة من ناحية، وأهمية العنصر الجبائي الذي يعتبر تكلفة ومخطر وفرصة يتطلب تسييرها من ناحية أخرى، وعدم الإهتمام بهذا العنصر قد يحمل المؤسسة تكاليف إضافية وبالتالي يحتم عليها ضرورة وجود تسيير فعال قصد تجنب هاته التكاليف والمخاطر.

وبهذا الصدد جاء تقسيم الفصل كالآتي:

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي

المبحث الثاني: مميزات وأهداف التسيير الجبائي

المبحث الثالث: إستراتيجيات التسيير الجبائي وفعاليتها

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي

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

سننطلق في هذا المطلب إلى مفهوم التسيير الجبائي، وكذلك الضرورة الملحة للتسيير الجبائي بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية.

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.¹ 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".²

التعريف الثاني: يعرف التسيير الجبائي بأنه الإختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالإعتبار: - النصوص التشريعية الجبائية.

¹ - 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.
² - 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: 117، ص: 2013، 12.

- خصوصيات كل مؤسسة.

- درجة المخاطر الجبائي.¹

التعريف الثالث: حسب كريستن كوليت (CHRESTINE COLLETTE) فإن "تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة، وأن تصبح متغيرا فعلا في إستراتيجياتها، إذ بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الإستعمال الفعال والذكي لها".²

ومن التعريفات السابقة نستنتج ما يلي:³

- 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 خيارات جبائية 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 الجباية لخدمة أهدافها.

ثانيا: ضرورة التسيير الجبائي

تتميز الجباية 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.⁴

¹ حمزة بن سويبي، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحوار الفكري، العدد: 11، 2016، ص: 696.

² زكرياء دمدوم، أنور عبيد، 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.

³ 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.

⁴ 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 بقدره وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة، خاصة ما تعلق منها بالقرارات التمويلية، والتي يتوقف عليها تعظيم العوائد وتدئنة التكاليف إلى أدنى قدر ممكن، ولن يتحقق ذلك دون إدراك المسير لجميع هذه العوامل المؤثرة على صنع القرارات.¹

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:²

- 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: أسس ومبادئ التسيير الجبائي

وستتطرق في هذا المطلب إلى أسس التسيير الجبائي والمبادئ التي يتركز عليها.

أولا: أسس التسيير الجبائي

يعتمد التسيير الجبائي على الأسس التالية:³

- إختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق إستغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية.
- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لإستعمال الجباية فالمسيرين لهم الحق في إستخدام ذكائهم للمفاضلة بين الإختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، بهدف إختيار طريقة الإخضاع الاقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب التي يفرضها التشريع الجبائي.

¹- الحواس زروق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، مرجع سابق، ص: 01.

²- 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، 2007/2008، ص: 02.

³- الحواس زواق، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الإستثمار في المؤسسة الإقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- العدد الإقتصادي، المجلد: 11، العدد: 02، 2017، ص:

- على مبدأ متعارف عليه ومحل إجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في إختيار الوضعية الجبائية الأفضل من خلال مبدأ حرية التسيير الجبائي.¹

- يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال إرتكازه على:²

✓ أهمية الضريبة في حياة المؤسسة والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد في حجم مالي.

✓ تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي بما يمكن المسير من المفاضلة بين الإختيارات الجبائية المتعددة.

ثانيا: مبادئ التسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي قائم على مبادئ تضيفي المنهجية والدقة على مخرجاته في قيادة المؤسسة نحو التوضع في وضعية قانونية إتحاه الإدارة الجبائية بالعمل على تخفيض التكاليف، ويمكن حصر مبادئه في مبدئين هما:³

1- مبدأ الحرية في التسيير:

إن القرار التسييري يعتبر إختيار من بين عدة بدائل متاحة قانونا وبمجرد تنفيذه يتوجب على إدارة الضرائب إحترامه وعلى المكلف الإلتزام به مثل إختيار نمط الإهتلاك، كما أن للمسير الحق في الإستفادة من الإمتيازات والخيارات الموجودة في القانون نتيجة مهارته التسييرية دون أن يصنف تصرفه ضمن محاولة القيام بالغش الضريبي، أي أن إدارة الضرائب لا يحق لها التحكم في نوعية التسيير بل على النتيجة الجبائية وصحتها.

2- مبدأ عدم التدخل في التسيير

فليس للإدارة الضريبية الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها مادامت تفي بالالتزامات القانونية وحتى وإن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الإختيار. فمثلا يحق للمسير أن يلجأ إلى الإستدانة من أجل توسيع إستثمارته، وبالتالي يحق لها خصم فوائد القروض من الربح الخاضع.

¹ - ياسر حلواجي، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي (دراسة حالة مؤسسة إقتصادية)، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014/2013، ص-ص: 33-34.

² - الحواس زروق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، مرجع سابق، ص: 02.

³ - زكرياء دمدوم، أنور عميدة، مرجع سابق، ص: 94.

المبحث الثاني: مميزات وأهداف التسيير الجبائي

في هذا المبحث سنوضح المميزات التي يتميز بها التسيير الجبائي، والمتمثلة في إستعمال المؤسسة للوسائل المشروعة قانونا وكذلك حرية التسيير الجبائي لها. ومن ثم نقوم بتوضيح الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي.

المطلب الأول: مميزات التسيير الجبائي

إن المؤسسة الاقتصادية تعمل على تسخير كل طاقاتها من أجل تحقيق نتيجة إيجابية تضمن لها البقاء والمنافسة والتوسع وهذا لا يتأتى إلا من خلال إتباع سياسة تسييرية ناجعة وفعالة تهدف إلى تخفيض التكاليف وترشيد النفقات، ومن هنا جاء التسيير الجبائي، حيث أصبح المسير الجبائي يتعامل مع الضريبة بأنها معطيات القابلة للتحكم والتعامل معها كإحدى محددات إتخاذ القرار داخل المؤسسة، فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين أساسيتين هما: الأولى إستعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي أم الثانية كونه ناتجا عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

أولا: إستعمال الوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي

في هذه الحالة يجب أن نفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي.

1- الغش الضريبي:

يعرف الغش الضريبي على أنه: "الغش الجبائي هو مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من الضرائب و تخفيض الأسس الخاضعة للضرائب".¹

فالغش الضريبي يمس كل التغيرات المادية للعمليات المحاسبية، العقود القانونية، وكل الأعمال والتركيبات التي يستعملها المكلفون أو آخريين لتجنب دفع الضريبة، الرسو والمساهمات.²

ولتحقيق الغش الجبائي يجب توفر ركنين هما:

- الركن المادي: يحقق هذا الركن بتخفيض أساس الإقتطاع الضريبي أي لا يوجد غش ضريبي إلا إذا كان الإقتطاع الضريبي أقل من قيمته، فهذا الركن هام.

¹ - رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001/2002، ص: 34.

² - محمد بوخاري، أثر التسيير الجبائي على الوضعية لمالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، الجزائر، 2016/2017، ص: 06.

- **الركن المعنوي:** يتمثل في النية السيئة، أي أن الخاضع للضريبة لا يعتبر غاشا إذا كان يقصد الغش وإلا كان خطأ وليس غشا.¹

2- التهرب الضريبي:

يعرفه J.C.MARTINEZ بأنه: تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي. أي أن المكلف يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون والنصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قانونية.²

حيث يتكون التهرب الضريبي من ثلاث مفاهيم أساسية وهي:³

- التهرب عن طريق وجود ثغرات في التشريعات الجبائية وهو التملص.

- تهرب منظم من قبل القانون كما الحال بالنسبة لنظام التقييم الجزائي.

- الإمتناع عن إنشاء الواقعة القانونية التي يتناولها القانون الجبائي.

بحيث يتخذ التهرب الضريبي شكلين هما:⁴

- **التهرب المشروع:** وهو إستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الإلتزام بدفعها، أي ان الشخص يتمكن من التخلص من الإلتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون.

- **التهرب غير المشروع:** وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والإحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف التهرب من الضريبة وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون.

¹ - رشيد ونادي، مرجع سابق، ص: 34.

² - ياسر حلواجي، مرجع سابق، ص: 33.

³ - محمد بوخاري، مرجع سابق، ص: 05.

⁴ - فاطمة بودرة، تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (الفترة 2012-2016)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 2017/2018، ص-ص: 132-134.

3- الفرق بين التهرب الضريبي والتسيير الجبائي:

في التسيير الجبائي يعمل المسير الجبائي على تحليل عقلائي للتشريعات من أجل تحسين وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع، وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني. وعليه من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية.¹ ومنه نستطيع القول بأن التسيير الجبائي والتهرب الضريبي يعتبران ترتيب من أجل تخفيض مبلغ الضريبة في الإطار القانوني. ولكن عندما يكون الترتيب فيه إحترام لروح القانون يسمى تسيير جبائي فعال، وعندما لا يكون الترتيب يحترم روح القانون يسمى تهرب ضريبي، في حين نجد أن الغش الجبائي هو ترتيب غير قانوني.²

ثانيا: القرار الطوعي للتسيير الجبائي

تتضمن عملية إتخاذ القرارات الإختيار بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف مرغوب. إلا ان القرارات التي يمنحها التسيير الجبائي هي قرارات ناتجة عن إرادة مسير المؤسسة وليست مفروضة عليه، ومنه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي إذا لم تكن هناك خيارات جبائية يمنحها المشرع للمؤسسات من أجل تسيير عملياتها المختلفة، إذ يصبح الأمر في مثل الحالة مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الجبائية التي يحددها التشريع والتنظيم.³

والتسيير الجبائي يتركز على نوعين من القرارات متمثلة في:⁴

- **القرارات القانونية أو الجبائية:** هي قرارات تتركز على أفعال ذات طبيعة جبائية وقانونية والتي تترك لإستغلال هامش التصرف الجبائي للقواعد الضريبية التي تخضع لها المؤسسة وهذا للوصول إلى حل جبائي. فالمراجعة الجبائية هي عملية مراقبة القرارات القانونية أو الجبائية للمؤسسة أي بعبارة أخرى مراقبة الخيارات الجبائية.

¹ - محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 05.

² - بوخاري محمد، مرجع سابق، ص: 06.

³ - مرجع أعلاه، ص: 05.

⁴ - ياسر حلواجي، مرجع سابق، ص: 34.

- القرارات الخارجة عن المجال القانوني والجبائي: وهي قرارات تخص تسيير آثار الضريبة في حد ذاتها، حيث أنها قرارات تخرج عن الميدان القانوني والجبائي، أي المسيرين لا يسعون من وراء هذه القرارات للوصول إلى أحسن حل جبائي بل أنهم يسعون للوصول إلى أثر ونتائج حكل جبائي معطى سابقا.

المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- التحكم في العبء الضريبي.

- تحقيق الأمن الجبائي.

- ضمان الفعالية الجبائية.

- خدمة إستراتيجية المؤسسة.

1- التحكم في العبء الضريبي:

تساهم الأعباء الجبائية في الرفع من تكاليف الإنتاج بإعتبارها جزء من سعر التكلفة لأي منتج هذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها ويتجلى ذلك من خلال:

- العمل على تخفيض الضريبة.

- تأجل دفع الضريبة من أجل الإستفادة من وفيات مالية تعزز وضعية الخزينة.

إن شكل التحكم في العبء الضريبي يختلف من مؤسسة إلى أخرى، وذلك حسب الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو تخفيض الضريبة وبالتالي توفير وفيات ضريبية مالية تتيح لها إمكانية توسيع إستثماراتها. بينما المؤسسة التي تكون في حالة إنحدار فهي تعمل على تحسين صورتها أمام البنوك والمساهمين وغيرها من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح.¹

2- تحقيق الأمن الجبائي:

من خلال تجنب الخطر الجبائي عبر تموقع المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة لتجنب الخطر الناجم عن عدم إيداع التصاريح أو التأخير في تقديمها، الغش في التصاريح، وعدم مراقبة الخيارات الجبائية كعدم إستيفاء شروط

¹ - محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 08.

الإستفادة منها أو توقفها عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليها، لذلك تركز النظرة المتطورة للضريبة من منظور التسيير المالي والجبائي على بعدين هما:

- إعتبار التسيير الجبائي مرتبط بصورة عضوية بالتسيير المالي.
- أن فكرة الخطر الجبائي تتعلق أساسا بتصرفات المؤسسة إتجاه الإلتزامات التي يحددها القانون الجبائي.
- لذا يهدف التسيير الجبائي إلى تحديد الإحتياجات اللازمة لتجنب الخطر الجبائي، والمتمثلة في:
- إحترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح وإحترام الآجال.
- إسناد مهمة التسيير الجبائي لمختص يدرك القواعد الجبائية ويحسن التعامل معها.
- توفير الوسائل المادية والبشرية المناسبة والإطلاع المستمر على مستجدات التشريعات الجبائية، وتكوين المسيرين في هذا المجال.¹

3- ضمان الفعالية الجبائية:

تعتبر الفعالية الجبائية هي القدرة على تحقيق الاهداف فالكفاءة تعتبر مدى حسن إستخدام الموارد المتاحة، الامر الذي يلزم بين الفعالية والكفاءة بما أن الإستخدام الجيد للموارد يساهم في تحقيق الاهداف، حيث الفعالية الجبائية هي مدى تحقيق الاهداف من وراء فرض الضريبة وكذا القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة (المالية، إقتصادية، إجتماعية)، والتي عادة ما تتعارض فيما بينها ويكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة، ويكون التوفيق المطلق بين الاهداف يصعب إدراكه فإن الفعالية تكمن في أقصى قدر من التناسق الذي يمكن حدوثه بين الاهداف.²

والفعالية الجبائية تعني تمكين المؤسسة من الحصول على الإمتيازات الجبائية، المالية، التنافسية:³

- الفعالية بواسطة الحصول على الإمتيازات الجبائية: يعتبر البحث عن الإمتيازات من أسس البحث عن الفعالية الجبائية، وهذه الإمتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة، حيث تسمح هذه الخيارات بتخفيف الديون الجبائية.

¹ - الحواس زواق، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الإستثمار في المؤسسة الإقتصادية، مرجع سابق، ص: 341.

² - ياسر حلواجي، مرجع سابق، ص: 41.

³ - سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة)، مجلة الإقتصاد الصناعي، العدد: 15، 2018، ص - ص: 129-130

- **الفعالية بواسطة الحصول على الإمتيازات المالية:** إن بحث المؤسسة عن الخيار الأمثل يسمح لها بالحصول على الإمتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الإمتيازات الجبائية تتبعها إمتيازات مالية، لان الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة والتوازن المالي لها، مع الإشارة إلى أنه يوجد العديد من الإمتيازات المالية ليست نتيجة الإمتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الإعوجاج الجبائي من أجل تحسين الوضعية المالية لها.

- **الفعالية بواسطة الحصول على الإمتيازات التنافسية:** من أجل الحصول على مزايا تنافسية في السوق، يجب على المؤسسة التحكم في التكاليف الجبائية على المستوى الوظيفي للمؤسسة فيما يتعلق بعلاقتها مع العملاء والشركاء.

4- خدمة إستراتيجية المؤسسة:

إن التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة، يجب أن يحدد أهدافه تبعاً لأهداف الإستراتيجية للمؤسسة. فمفهوم التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية إختيار المكلف للوضعية المناسبة له، ونظراً لدور الجباية بإعتبارها عنصراً فعالاً في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة، فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كإحدى محددات إتخاذ القرار الإستراتيجي.¹

فالجباية تلعب دوراً هاماً في:²

- إختيار الشكل القانوني للمؤسسة.
- إختيار المكان الجغرافي للنشاط.
- إختيار أشكال التمويل والعلاقة القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد (فروع تابعة).

¹ - سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، مرجع سابق، ص: 130.

² - ياسر حلواجي، مرجع سابق، ص: 41.

المبحث الثالث: إستراتيجيات التسيير الجبائي وفعاليتها

وستتطرق في هذا المبحث إلى إستراتيجيات التسيير الجبائي، و ثم تتطرق إلى فعالية التسيير الجبائي.

المطلب الأول: إستراتيجيات التسيير الجبائي

ينطوي التسيير الجبائي على تصور من تنفيذ إستراتيجيات مختلفة من أجل التقليل من حجم الضرائب المدفوعة لفترة معينة للمؤسسات، مع مراعات تقليل الإلتزامات الضريبية لتوفير المزيد من الأموال لتغطية النفقات، والإستثمار أو النمو. كما تساهم عملية التسيير الجبائي في إيجاد مصادر لرأس المال العامل.

وهناك نوعين من القواعد الأساسية تنطبق على التسيير الجبائي تتمثل في:

- أولاً، تحميل السنة المالية بنفقات الإهلاك عند شراء الآلات والمعدات قبل نهاية السنة مما يعمل على تخفيض الوعاء الضريبي لذات السنة.

- ثانياً، يتعين على المؤسسة إرجاء دفع الضرائب عندما يكون ذلك ممكناً، فتأجيل سداد الضريبة يمكن المؤسسة من إستخدام هذا المال وبدون فائدة، إلى أن تكون الضريبة واجبة السداد.

كما أن هناك مجالات للتسيير الجبائي منها إختيار الأساليب المحاسبية كسياسة تقييم المخزون، وتوقيت شراء المعدات، وتوقيت الإعترااف بالإيراد، والحفاظ على المكاسب من تطبيق إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي وتطبيق أسعار التحويل في حالة عدم الإلتزام بطريقة محددة قانوناً للأسعار المحايدة بين الأشخاص المرتبطة والتعديلات المستمرة بين أطراف العلاقة للمؤسسات المرتبطة من شركات زميلة إلى شقيقة وتابعة وفروع ومراكز خدمات ومكاتب تمثيل للإستفادة المستمرة من مزايا التسيير الجبائي.¹

وتنحصر إستراتيجيات التسيير الجبائي بصفة عامة في:²

- إستراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية.

- إستراتيجيات من أجل الحصول على خصومات ضريبية (الإئتمان الضريبي).

¹ - أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2017/2018، ص: 169.

² - صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في إتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2015/2016، ص: 69-70.

- إستراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة (إستراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو لتأجيل الضريبة أو الإستفادة من معدلات الضريبة بأكثر مواتمة). مستخدمة أسعار التحويل بين المؤسسات المرتبطة أو فترة الإعفاء الضريبي.

- إستراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية.

وتتم تلك الإستراتيجيات من خلال آلية محددة، بتأجيل الإعتراف بالإيراد والخضوع لمعدل ضريبة منخفض، أو زيادة الإستقطاعات (التكاليف واجبة الخصم والإعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع، أو مرونة معايير المحاسبة، أو الإستفادة من إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي، كذلك من خلال مبادلة الأصول بدلا من بيعها وخاصة للمؤسسات المرتبطة، أو إستخدام أسعار التحويل لتبادل السلع والخدمات... إلخ.

فعملية تسيير الضريبة عملية معقدة ومحفوفة بالمخاطر على مستوى المؤسسات العالمية، وعليه تلجأ المؤسسات إلى التسيير الضريبي لتفادي الإلتزام بدفع ضريبة مرتفعة ولذا تذهب لعمليات التسيير الضريبي لتحقيق وفورات ضريبية تستفيد منها لجلب منافع في الأجل القصير وأيضا في الأجل الطويل.

المطلب الثاني: فعالية التسيير الجبائي

إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن وإدراجها في قراراته، كلها عوامل تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي أقل وبصفة قانونية، وعموما تتجلى مظاهر فعالية التسيير الجبائي في:¹

أولا: تحسين الأداء الجبائي

المسير مطالب بمراقبة وتقدير العبء الجبائي، ثم تقييم الإختيارات الجبائية التي تقدمها الأنظمة الجبائية، ومحاولة الإستفادة منها قدر الإمكان في تعزيز قدرة التمويل للمؤسسة، لأن عدم تمكن المؤسسة من الإستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييري.

كما يجب على المسير إستيعاب أن الضريبة هي تكلفة ويجب تسييرها كبقية التكاليف، وعليه لا يكتفي بالبحث عن أحسن حل جبائي فقط، بل يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الإختيار الجبائي بإنتقاء الإختيار الذي يضاعف الإمتيازات المالية ويخفف العبء على المؤسسة ومن القرارات التي يتخذها لتحقيق ذلك:

- تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقع ضريبي مرتفع لتجنب الحد من الأرباح ومن قدرة التمويل للمؤسسة.

¹ - سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، مرجع سابق، ص-ص: 130-131.

- إختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة والتي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة وهكذا تمكن عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من:

✓ الحصول على الإمتيازات الجبائية والمالية لتدعيم القدرة التمويلية للمؤسسة.

✓ إن إنتقاء الإختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية والجبائية والقانونية.

ثانيا: تجنب الخطر الضريبي

وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم إلتزاماتها بالقواعد الجبائية أو عدم إستيفائها لشروط الإستفادة من إمتيازات جبائية منتقاة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل إستخلصنا أهم النقاط التالية:

- إن التسيير الجبائي هو ممارسة قانونية بحيث يوجد في مقامه الأول الإلتزام بالنصوص التشريعية وهو جوهر الفرق بين التسيير الجبائي والتهرب والغش الضريبي.

- أول خطوة للتسيير الجبائي في المؤسسة هو تسيير الخطر الجبائي والهدف منه تخفيض الأعباء الجبائية بإستعمال الوسائل المشروعة قانونا.

- الأعباء الجبائية هي مختلف الآثار التي تحدثها الإقتطاعات الضريبية والتي لها تأثير على نشاط المؤسسة.

- لدى المؤسسة إلتزامات تصريحية عديدة والإخلال بأحد هذه التصريحات قد يحمل المؤسسة تكلفة إضافية ويوقعها في خطر جبائي والتحكم في هذا الخطر والتكاليف الجبائية يكون بالتسيير الجبائي الفعال وبالتالي الوصول إلى أعلى مستوى من الأمن الجبائي، والذي يتحقق عندما تكون المؤسسة في وضعية مالية قانونية تجاه الضريبة وعند وجود إخلالات بالإلتزامات الجبائية، هناك إجراءات يترتب على المؤسسة القيام بها لتحقيق الأمن الجبائي وتجنب الخطر الجبائي:

- يجب أن يكون القائم بعملية التسيير الجبائي شخص لديه مؤهلات وكفاءة عالية.

- إحترام القوانين والتشريعات.

- تحديد الإلتزامات الجبائية للمؤسسة.

- تحسين فعالية وأداء التسيير الجبائي من خلال تخفيض العبء الضريبي.

- تنفيذ إستراتيجيات مختلفة من أجل التقليل من حجم الضرائب المدفوعة.

الفصل الأول

الإطار النظري

للتدقيق الجبائي

تمهيد الفصل:

يعد التدقيق الجبائي آلية فعالة للمؤسسة يضمن مصالحها من جهة وتفادي الأخطاء والنزاعات الجبائية من جهة أخرى، وعليه فإن المؤسسة يجب أن تكون على دراية وثيقة بوضعيتها الخاصة القانونية والجبائية، وذلك من خلال التحقق من مسك محاسبة قانونية ومنتظمة كذلك صحة التصريحات الجبائية المقدمة لمصلحة الضرائب. لذلك يعد التدقيق الجبائي أداة وقائية تجنب المؤسسة العبء المالي الثقيل الناجم عن نقص فعالية الأداء الجبائي نتيجة تعرض المؤسسة إلى عقوبات في حالة إكتشاف الأخطاء والانحرافات من طرف المراقبين بسبب نقص الإنضباط تجاه الإلتزامات الجبائية. ولتطبيق تدقيق جبائي يشتمل على تقنيات البحث تهدف إلى معرفة طبيعة وحجم الخطر الجبائي لا بد من الإعتماد على مختصين لقياس فعالية الأداء الجبائي عن طريق معالجة العمليات الجبائية للمؤسسة، وهو الأمر الذي يستوجب تقديم وضعية جبائية بغية تحقيق الإنتظام والفعالية الجبائية لتقليل الأعباء الضريبية.

وبهذا الصدد جاء تقسيم الفصل كالآتي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

المبحث الثاني: المدقق الجبائي ومراحل سير مهمته

المبحث الثالث: المراحل العملية للتدقيق الجبائي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

تتميز الأنظمة الضريبية الحديثة بما فيها النظام الضريبي الجزائري بأنها أنظمة تصريحية حيث يقدم فيها المكلفين تصريحاً بأوعيتهم إنطلاقاً من نيتهم الحسنة حتى يثبت العكس، ونظراً لتعدد الجباية وعدم إستقرار نصوصها ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة داخل المؤسسات قصد التخفيض من التكلفة الضريبية والحفاظ على أكبر قدر من الكفاءة، ومن هنا ظهر مفهوم التدقيق الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وأهميته

نتناول في هذا المطلب أهم تعاريف التدقيق الجبائي التي قدمها أساتذة متخصصون، مع إعطاء تعريف شامل للتدقيق الجبائي، وتبيان أهمية هذا النوع من التدقيق بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية.

أولاً: مفهوم التدقيق الجبائي

1- تعريف التدقيق الجبائي:

التعريف الأول: " هو المراجعة التي تقوم بها المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية من مراجع أو محافظ حسابات أو جهة داخلية، إذ يكفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية".¹

التعريف الثاني: حسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والإستشارة (ATIC)

عرفت التدقيق كما يلي: " تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء الرأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية".²

التعريف الثالث: حسب البروفيسور م. كولين (M.P.COLIN)

عرفه كالتالي: " المراجعة الجبائية هي مراقبة إحترام القوانين الجبائية".³

التعريف الرابع: تعريف الأستاذين (P. BOUGON et J.M. VALLEE)

¹ - سمية فحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2012/2011، ص: 13.

² - مصطفى إدير، عمر الفاروق زرقون، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة)، مجلة إضافات إقتصادية، المجلد: 03، العدد: 02، 2019، ص: 66.

³ - محمد أمين كويدمي، عثمان مداحي، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد: 06، العدد: 02، 2020، ص: 782.

من خلال كتابهما المراجعة والتسيير الجبائي فقد عرفاها كما يلي: " المراجعة الجبائية تقيس قابلية المؤسسة على تحريك الموارد المتأتية من الجبائية في إطار سياستها التسييرية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ضمن سياستها العامة".¹

التعريف الخامس: كما عرف الباحث رضا خلاصي التدقيق الجبائي على أنه " فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل تقدير، الهدف منه هو إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة".²

ومما سبق يمكن تعريف التدقيق الجبائي كما يلي: هو إختبار إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى إحترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهو العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى إنتظام المؤسسة تجاه إدارة الضرائب، وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة. وهي مجموع العمليات التي يقوم بها المدقق الداخلي أو الخارجي من أجل:

- تدقيق الوضعية الجبائية للمؤسسة.
- إستخراج النقائص المحتملة ذات الطابع الجبائي.
- كشف وتوضيح الإمكانات التشريعية المقدمة في المجال الجبائي وخاصة تلك التي تسمح بالإقتصاد في الضريبة.
- وضع التحسينات الضرورية على الإجراءات ذات النمط الجبائي.
- تقييم المخاطر الجبائية.

2- المفاهيم المشابهة للتدقيق الجبائي:

حتى يتسنى لنا الفهم الجيد للتدقيق الجبائي وتحديد دوره بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، يجب التمييز بينه وبين بعض المفاهيم المشابهة له والمتمثلة في الاستشارة الجبائية، والتسيير والتحقق الجبائين.

2-1. التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية:

كما هو الشأن للمستشار الجبائي يمكن للمدقق إقتراح حلول للمشاكل المعلقة، فهما متشابهان إلى حد ما، والفرق يكمن في أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشكل ويقترح على ضوء ذلك حلول، أما التدقيق الجبائي فيقوم باكتشاف الأخطاء التي تمثل المشكل في حد ذاته.³

¹ - أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس - باتنة)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد: 17، 2017، ص: 193.

² - أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس - باتنة)، مرجع سابق، ص: 37.

³ - منير شحاني، تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي (دراسة ميدانية)، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الجزائر، 2014/2013، ص: 67.

2-2. التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي:

التدقيق الجبائي يسمح بتحديد إلتزامات المؤسسة الجبائية، كما تقوم بتوضيح إستراتيجياتها الجبائية، وذلك لجعل التسيير الجبائي أكثر فعالية مما يؤدي إلى تدنئة التكاليف الجبائية، فالتدقيق الجبائي والتسيير الجبائي يجب أن يحققا ثلاث أهداف:¹

- التأكد من أن المؤسسة لا تتعرض لمخاطر جبائية لم يتم إكتشافها.
- التحقق من ان المؤسسة ليست في حالة نزاعات جبائية.
- البحث عن الهياكل القانونية التي تسمح بتخفيف العبء الجبائي.

2-3. التدقيق الجبائي والتحقيق الجبائي:

من خلال سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن التدقيق الجبائي والتحقيق الجبائي شيء واحد إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنه عقوبات مترتبة عن عدم الإلتزام، أما التدقيق الجبائي فيهدف إلى إكتشاف عدم الإلتزام لتجنب العقوبات لاحقا.²

ثانيا: أهمية التدقيق الجبائي

تكمن أهمية التدقيق الجبائي فيما يلي:

- يسمح بإكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأولى والإستغلال الأمثل للثانية، حيث تمكنا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة.
- يعطي للمؤسسة قابلية إستعمال الجباية لفائدتها من خلال إلتزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجباية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... إلخ، ويمكننا القول أن التدقيق الجبائي داخل المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.³

وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض إحترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من

¹ - أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس - باتنة)، مرجع سابق، ص: 46.

² - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم العالي، الإسكندرية، مصر، 2019، ص: 105.

³ - سمير شراد، منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية (دراسة حالة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2013/2014، ص: 29.

ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم إحترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما يعمل التدقيق الجبائي على تفاديته.

باعتبار أن التدقيق وسيلة لا غاية وتهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في إتخاذ قراراتها على مخرجات التدقيق، لذا فإن أهمية التدقيق الجبائي تم إستنباطها من أهمية التدقيق بصفة عامة. وإن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تم تدقيقها من طرف هيئة خارجية محايدة، والتي تقوم بفحص إنتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها.¹

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الجبائي والانتقادات الموجهة له

سنتطرق في هذا المطلب إلى الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي أو الخارجي إلى تحقيقها من خلال عملية التدقيق الجبائي، وكذلك إلى الانتقادات الموجهة للتدقيق الجبائي فقد وجهت له عدة إنتقادات تتمحور في جزئية التدقيق الجبائي، وكذا بداية مهمته وإنتقادات أخرى حول خصوصيته.

أولاً: أهداف التدقيق الجبائي

إن الإلتزامات التي تواجهها المؤسسات تكون في بعض الأحيان مسببة لعدم الإنتظام الجبائي، الذي قلما يكون موافق وملائم مع مصالح المؤسسات، وهو الشيء الذي يؤدي في أغلب الحالات إلى فرض عقوبات وغرامات جبائية، هذا ما يدفع بالمؤسسات أن تكون يقظة وحذرة من أجل أم يكون عدم الإنتظام الجبائي متوقع ومصحح، بدون إعطاء الإدارة الجبائية الفرصة في فرض العقوبة، في هذا الأمر يمكن القيام بالتدقيق الجبائي الذي يسمح بتقييم مدى الإمتثال أولاً للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات أو القرارات المدروسة وبالتالي إعادة النظر في النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة لأن عدم الإمتثال للقاعدة الضريبية سوف يعرض المؤسسات لعقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفة المرتكبة². وأيضاً يمكنها تقديم التحسينات الضرورية للإجراءات الجبائية والكشف عن الفرص المتاحة في التشريع خاصة التي تسمح بتحقيق وفورات الضريبة.

فمن خلال ما سبق ذكره يمكننا عرض النقاط الأساسية التي تبرز أهداف التدقيق الجبائي ونذكر منها:

- توضيح وتوجيه المؤسسة حول إمكانية تقليل الأخطار الجبائية بتقييمها وتحديد مصادرها.

¹ - مسعود صديقي، أحمد نفاذ، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 20.

² - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الإقتصادية، مرجع سابق، ص: 120.

- ضبط سلوك المؤسسة إتجاه الإدارة الضريبة مما يحقق الأمن الجبائي.
- إكتشاف نقاط القوة وتثمينها ونقاط الضعف وإستدراكها.
- العمل على إستفادة المؤسسة من الخيارات والإمتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع والتحكم فيها.
- تقديم رأي فني محايد مبني على دلائل وقرائن وإثباتات لدعم القرارات التي تسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة وذلك بتقليل العبء الضريبي.¹

ثانيا: الإنتقادات الموجهة للتدقيق الجبائي

باعتبار التدقيق الجبائي نوع حديث من أنواع التدقيق فبطبيعة الحال فإنه يتعرض لعدة إنتقادات تنصب أغلبها في جزئية وخصوصية هذا النوع من التدقيق وكذا حدائته.

1- إنتقادات حول محدودية التدقيق الجبائي من حيث الشمولية:

إن محدودية التدقيق الجبائي تنصب كلها على جزئيته، حيث أنه لا يأخذ بعين الإعتبار كل الجوانب للمؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي المحدود فقط خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جدا وبالتالي يكون هناك تحديد لإختيارات وإعداداته لأولويات بين مختلف أشكال التدقيقات لأن هناك تداخلات بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات حيث يعمل كل منها على الإجابة الإهتمامات الجبائية للمؤسسة.²

2- إنتقادات حول حداثة التدقيق الجبائي:

إن عنصر الحدائة بالنسبة للتدقيق الجبائي هو محل نزاع لدى الممارسين، حيث يعتبر المعارضين لفكرة الحدائة أن التدقيق الجبائي ليس أعمال وممارسات جديدة، بل هو عبارة عن أعمال قديمة للمدققين المحاسبين أو المستشارين الجبائيين، فالروابط الموجودة بين المحاسبة والجباية هي روابط قوية ومتينة جدا، فالتدقيق كان في بادئ الأمر مقتصر في ميدان المحاسبة والمالية إستوجب عليه ضروريا أن تنبعث نحو الجباية التي أصبحت ذات مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة مع الأخطار المالية التي تنجم عنها في حالة التسيير السيئ للقواعد والقوانين الجبائية، ونظرا لتعدد القواعد والقوانين الجبائية وضعت المؤسسة أمام أخطار حقيقية إذ لم تحترمها ولم تطبقها، هذا كله أدى إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق الجبائي رغم أنها أعمال وممارسات قديمة.³

¹ - منير شبيحاني، مرجع سابق، ص: 69.

² - أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس- باتنة)، مرجع سابق، ص: 47.

³ - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 99.

3- إنتقادات حول خصوصيات التدقيق الجبائي:

بما أن المحاسبة والجبائية عنصران متكاملان، والجبائية عنصر من المحاسبة فالقيام بالتدقيق المحاسبي يؤدي بضرورة إلى القيام بالتدقيق الجبائي ولو أنها جزئية من التدقيق المحاسبي، لذلك من المنطقي التساؤل على مدى إستقلالية التدقيق الجبائي وقابلية الجبائية أن تكون ذات هدف خاص لتدقيق¹.

4- إنتقادات حول تاريخ بداية مهمة التدقيق الجبائي:

إن التشريع الضريبي أوجب على المؤسسة إلتزامات جبائية محددة تقوم بتأديتها خلال السنة، هذه التصريحات محددة من حيث تاريخ التصريح ومواعيد الأداء وكذا مكان الإيداع وذلك بإختلاف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة. إن هذه الإلتزامات تجعل بداية مهمة التدقيق الجبائي بالصعوبة بما كان حيث عند إنطلاق هذه الأخيرة - مهمة التدقيق الجبائي - فإنها تؤدي إلى عرقلة نشاط بعض الوظائف الأخرى كوظيفة الجبائية، وظيفه المحاسبة... وغيرها، وخاصة إذا كانت هذه المهمة خارجية وغير دورية².

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الجبائي وعلاقته بالتدقيقات الأخرى

أولا: أنواع التدقيق الجبائي

باعتبار أن التدقيق الجبائي هو فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، حيث يقوم بهذه المهمة شخص أو مجموعة من الأشخاص يفترض فيهم الكفاءة والإستقلالية اللازمتين للخروج برأي فني محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى نجاعة التسيير الضريبي في الاقتصاد من التكلفة الضريبية وهذا بمراقبة مدى إحترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها المشرع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة.

ويمكننا تمييز أنواع التدقيق الجبائي من خلال الجهة التي تقوم بعملية التدقيق وتنقسم من هذه الزاوية إلى:

- التدقيق الجبائي الداخلي.

- التدقيق الجبائي الخارجي.

¹ - بوعلام وهي، أتر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص: 16.

² - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 98.

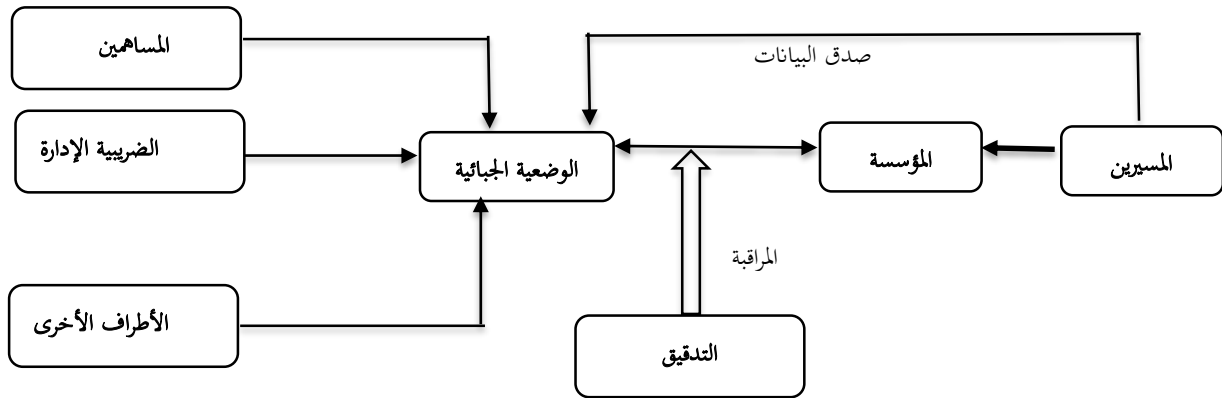
1- التدقيق الجبائي الداخلي:

- عرفه HAMINI ALLEL كما يلي: " المراجعة الداخلية يقوم بها شخص أو أشخاص مؤهلين تابعين تنظيميا للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية، وهي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة. ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال المراجعة الداخلية يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في الوحدة".¹

- عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي على أنه: " وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم إستحداثها داخل المنظمات الإقتصادية للعمل على فحص الأنشطة الإقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك".²

وبالتالي يمكن إستخلاص تعريف التدقيق الجبائي الداخلي بأنه مهمة يقوم بها شخص أجير داخل المؤسسة، يتمتع بالكفاءة والإستقلالية، وعلى قدر كاف من المعرفة العلمية والعملية في المجال الجبائي، لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول مصداقية المعلومات المرتبطة بالوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى إلتزامها بالقواعد والإجراءات الجبائية.

الشكل رقم (01): دور التدقيق الداخلي



المصدر: ياسمينه عمامرة، تحليل دور المرجعة الجبائية في تدنئة المخاطرا الجبائية في المؤسسات البترولية، المجلة العربية للإدارة، العدد: 01، 2020، ص: 91.

¹ - صالح حميدانو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، الجزائر، 2012/2011، ص: 40.

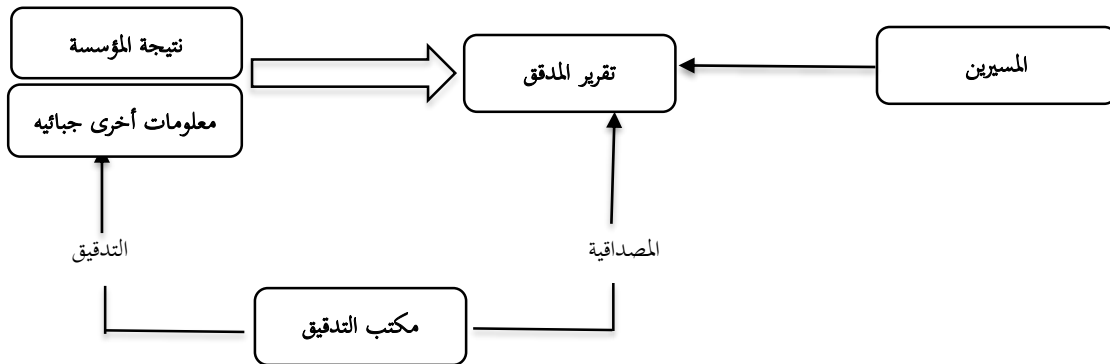
² - أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس - باتنة)، مرجع سابق، ص: 39.

من خلال الشكل أعلاه يظهر إهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب والأطراف الأخرى بالوضعية الجبائية للمؤسسة، ومن أجل معرفة مدى صدق المعلومات عن الوضعية الجبائية للمؤسسة يتم اللجوء إلى التدقيق الجبائي قصد التحقق وإظفاء نوع من المصداقية عن المعلومات والبيانات الجبائية المدققة والتي يمكن للمسؤولين والمسيرين الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات ذات الصلة بالجانب الجبائي.

2- التدقيق الجبائي الخارجي:

وهو عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل ومن خارج المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة (مستمرة) حيث تكون مهمته في بعض الأحيان تكملة لمهام التدقيق الداخلي، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدية، وهذا ما يسمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكتب مراجعة لتحقيق مهمة محددة في إطار العقد المبرم، ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل تخفيض التكاليف وذلك بتدقيق القوائم المالية مع التركيز على الجانب الجبائي.¹

الشكل رقم (02): دور التدقيق الخارجي



المصدر: ياسمينه عمامرة، مرجع سابق ص: 91.

يظهر دور التدقيق الجبائي الخارجي في الشكل أعلاه، حيث أن مكتب التدقيق يقوم بما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها.
- التحقق من أن العبء الضريبي في حده الأدنى.
- تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها المؤسسة.

إن هذا العمل الوقائي والعلاجي لوضعية المؤسسة يكلل بإبداء رأي في محاييد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، ويكون ذلك في شكل تقرير يوجه للمسيرين قصد إتخاذ القرارات المناسبة.

¹ - ياسر حلواجي، مرجع سابق، ص: 78.

ثانياً: علاقة التدقيق الجبائي بالتدقيقات الأخرى

في إطار الاطاحة بموضوع الدراسة ولكي يصبح التدقيق الجبائي أكثر وضوحاً، سيتم فيما يلي مقارنة التدقيق الجبائي بأنواع التدقيق الأخرى:

1- التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي:

هذان النوعان متشابهان من حيث منهجية التدقيق، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلمات داخل المؤسسة، وذلك لأن التدقيق في بداية مهمته يبدأ في التقييم من خلال نظرة عامة على التدقيق الداخلي (المراقبة الداخلية) وتدقيق المحاسبي يمكن التحقق من صحة حسابات الديون الجبائية للمؤسسة وهذا للتحقق من قانونية الحسابات المالية، غير أن الموازنة بين مسعى التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي تسمح للأول من الإعتماد على الأعمال المنجزة من طرف الثاني، لأن إسهامات التدقيق المحاسبي تبقى إلى حد ما محدودة خصوصاً ما تعلق منها بالجانب الجبائي، لذلك فهو يحتاج إلى توجيه نوعي من التدقيق، فهدف التدقيق هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف التدقيق الجبائي إلى التأكد من صحة الإلتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلف ومدى مطابقتها للتشريعات.¹

2- التدقيق الجبائي والتدقيق العملياتي:

إن تدقيق العمليات هو عبارة هي عبارة مراجعة أداء المؤسسة، من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف المسطرة، حيث تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، وعليه فتدقيق العمليات أوسع نطاقاً من التدقيق الجبائي بحيث تشمل تدقيق جميع الوظائف والعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

أما التدقيق الجبائي فهو يقتصر على الأمور الجبائية فقط داخل المؤسسة، ورغم جزئية وقصور التدقيق على الجانب الجبائي إلا أننا نلاحظ تكاملاً في أهداف كلا التدقيقين خصوصاً إذا كان من بين العمليات التي يتم تدقيقها عمليات تتعلق بأمور جبائية، فنجد أن تدقيق العمليات حينها يستفيد من التدقيق الجبائي والعكس صحيح، وبالمقابل قد لا نلاحظ هذا التكامل بين النوعين في حالة ما تعدا تدقيق العمليات عمليات تتعلق بأمور جبائية.

أما علاقة تدقيق العمليات بالتدقيق الجبائي التي تتم من خلال مدقق داخلي أو خارجي فإنها تكمن في أن كلا النوعين يستفيدان من بعضهما البعض إذا كانت عمليات التدقيق متشابهة، لكنهما يختلفان في أن تدقيق العمليات

¹ - بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص: 2-3.

أوسع نطاقا حيث تمتد إلى قضايا تمويلية، تسييرية... إلخ. أما التدقيق الجبائي فيهتم بالتركيز على الجانب الجبائي، بحيث يتم التدقيق وبصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة، ويعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية.¹

3- التدقيق الجبائي والتدقيق الخارجي:

يتم التدقيق الجبائي في معظم الأحيان من قبل مدقق خارجي، وبالتالي المدقق يجب عليه وظيفتين أولا تحليل الوضعيات، ثم إقترح الحلول والإستراتيجيات، فالمدقق الخارجي يطبق تقنيات مشابهة تماما لتلك التي نفذت من قبل المدقق الداخلي.²

4- التدقيق الجبائي والتدقيق الداخلي:

فحص الوضعيات الجبائية للمؤسسة لا يبقى من حيث المبدأ سند للمدقق الداخلي، مع ذلك يمكن لهذا الأخير في الحالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الضريبي، وبالتالي المدقق الجبائي يمكن أن يمكن أقرب للتوصل النتائج من خلال ما توصل ما توصل إليه التدقيق الداخلي.³

¹ - صالح حميدانو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مرجع سابق، ص: 44-45.

² - سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 25.

³ - منير شبحاني، مرجع سابق، ص: 74.

المبحث الثاني: المؤهلات الواجب توفرها في المدقق الجبائي ومراحل سير مهمته

إن الحديث عن المؤهلات الواجب توفرها في المدقق حتى يقوم بالمهمة المنوط إليه على أحسن وجه ويستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول وضعية المؤسسة إتجاه إدارة الضرائب، فإن إختيار مدقق مؤهل لهذا النوع من المهام والذي يجب أن يتمتع بجرية مادية ومعنوية ومؤهلات وخبرات مهنية في الميدان الجبائي يؤدي على ضمان أكبر قدر من المردودية، وبالتالي الحصول على معلومات جيدة عن الوضعية الجبائية للمؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة (وبالتحديد من يقوم بتعيين المدقق) يسطرون معه (المدقق) حدود مهمة التدقيق الجبائي والتي تتمثل في الأهداف المسطرة وكذا مدة المهمة، ومدى شموليتها.

المطلب الأول: المؤهلات الواجب توفرها في المدقق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي من بين الأشكال الأكثر حداثة للتدقيق، على عكس التدقيق المحاسبي الذي حددت مجموعة من المعايير كان لها الفضل في نجاحها، ومن بين المعايير العامة سنذكر المؤهلات اللازمة والمطلوبة للمراجع للنجاح في مهمته. وهذه المعايير هي:

أولاً: الإستقلالية والحياد

يكتسي معيار الإستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصر الإستقلال عنصراً مهماً تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي تم مراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها المدقق الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المؤسسة أو مجلس الإدارة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على المدقق، سواء كان تأثيراً مباشراً أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المدقق.¹

بحيث أن يكون المدقق الجبائي مستقلاً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني، وعليه أن يتوخى العدالة وأن يحافظ على تجرده، وأن يتعد عن تلك المواقف التي الشكوك في درجة الحياد والإستقلال الواجب توفيرها، ولا يسمح لتحيزه أو إنطباعه أن ينالا من تجرده، بحيث يجب أن يكون المدقق الجبائي في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية، يجب أن يكون في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية، وذلك ما سيبيديه حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، لا يجب

¹ - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للألنيوم - المسيلة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2004/2003، ص: 47.

على المدقق أن يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بحرية التامة في التصرف والتفكير.¹

ولذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى إستقلالية المدقق:²

- عدم وجود مصالح مادية للمدقق: حيث ينبغي على المدقق، أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، لأن وجود ذلك قد يؤثر على إستقلاليته في إبداء رأيه الفني المحايد الذي يمكن الوثوق به.
 - وجود إستقلال ذاتي: يفترض في ذلك عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن عملية الفحص، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق.
- يجب أن يتصف المدقق بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز اعماله بالعدالة، فتميز المدقق بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة.

ثانيا: الكفاءة المهنية (الأهلية)

بحكم المهام المنوطة للمدقق الجبائي لأداء عملية التدقيق، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة، لكم معيار الكفاءة المهنية في مهمة التدقيق الجبائي هي أكثر صعوبة، حيث لا يمكن الوفاء به مقارنة مع المهام الأخرى للتدقيق لأن مهمة التدقيق الجبائي لا يمكن أن يعهد بها إلا لمكاتب متعددة الخدمات والإختصاصات في ميدان التدقيق أو إلى مهنيين محترفين أكفاء وأهل لتشكيل وتموين فرق متعددة الإختصاصات من أجل قيادة وإدارة هذه المهنة لأن المادة الجبائية تمس جميع المجالات مهما كانت تقنية أو قانونية.

وفي الأخير نستنتج أن التدقيق الجبائي يجب أن يكون منفذ من طرف شخص أو عدة أشخاص الذين تلقوا تكوينا ملائما ومناسبا مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المسؤولية العالية.³

ثالثا: السر المهني

إن طبيعة عمل المدقق تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية. فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية، وعمله بإجبارية السرية المهنية. هذه الإجبارية تناولتها المادة

¹ - محمد البشير غوالي، مهنة المراجعة في الجزائر بين الاستجابة المهنية وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2009، ص: 46

² مسعود صديقي، محمود التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الطبعة 02، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 40.

³ - فاتح سردوك، مرجع سابق، ص: 45.

71 من القانون 10/01 المؤرخ في 11 جويلية 2010 والذي يرى أنه يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم سر المهني في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.¹ وفي العموم يجب على المدققين ممارسة أعمالهم بكفاءة وضمير مهني، فالمدقق يفترض فيه تمتعه بالشخصية القوية والإستقلال التام وبالتالي يجب عليه أن يحفظ ويكتم الأسرار التي تلقاها أو عاينها أثناء ممارسة مهمته نظرا لأنه يمكن للمؤسسة أن تواجه مشاكل مختلفة من جراء عدم كتمان هذه الأسرار وذلك لوجود منافسين متعددين في السوق وكذلك إدارة الضرائب التي قد تصلها معلومات فتجعل من المؤسسة هدفا لإجراء رقابة جبائية قد تنجر عنها عقوبات متعددة وتكاليف جبائية باهظة.²

رابعا: بذل العناية المهنية الملائمة

يجب على المدقق أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل التدقيق وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلا فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويحل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المدقق أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالإستقلال ويكون مدركا لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية التدقيق.

ويمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.
 - الأخذ بعين الإعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
 - العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
 - العمل بإستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.
- كذلك يجب أن تتوفر في المدقق صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة، والصدق والصبر والدقة في العمل، والحذر في التصرفات، والمقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.³

¹ - محمد أمين كويدي، عثمان مداحي، مرجع سابق، ص: 783.

² - صالح حميدانو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 49.

³ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2015/2014، ص: 42-43.

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الجبائي

أثناء قيام المدقق بمهمته في الحصول إلى تجسيد الصورة المتمثلة في الوضعية الجبائية للمؤسسة يقع على عاتقه مسؤوليات يتحمل من خلالها الجزاء وفيما يلي نطرح ذلك:

أولاً: المسؤولية المدنية

تنطوي غالبية الدعاوى القضائية ضد المدققين على اضرار إما بالعميل أو أطراف أخرى، يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. والمسؤولية المدنية التي تقع على عاتق المدقق هي عدم الوفاء بالمهمة التي أوكلت له.

فمن خلال ما يصدره المدقق سوى إهمال أو أخطاء فإن جزاؤه تعويض المضرور عما أصابه من أضرار مادي أو ضرر الأدبي، وتنقسم المسؤولية المدنية بدورها إلى مسؤولية عقدية وأساسها إخلال المدقق بالالتزام بالعقد الخاص بالتدقيق المبرم مع العملاء، أما المسؤولية التقصيرية تترتب عن تقصير المدقق في أداء مهمته بالالتزام القانوني العام يقتضي بعدم الإضرار بالغير، مما يلغي الربطة التعاقدية بين المدقق والعميل.¹

ثانياً: المسؤولية الجنائية

إن التحريف العمدي للقوائم المالية من طرف المدقق المتمثل في أعمال الغش يدخل ضمن مسؤولياته الجنائية، ومن هذه الجرائم ذات المسؤولية الجبائية نجد:

- تعتمد المدقق إثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى التضليل مما يعرضه للعقوبات الجنائية.
- وضع تقرير كاذبة عن المؤسسة التي يدقق حساباتها.
- مساعدة المؤسسة على التهرب الضريبي بتخفيض رقم الأعمال وغيرها من الأعمال الأخرى.²

ثالثاً: المسؤولية التأديبية

يتحمل المدقق مسؤولية تأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة مهنته، لتأخذ العقوبات التأديبية عدة أشكال التي يمكن إتخاذها إتجاهه وحسب خطورتها جاء ترتيبها كالآتي:

- الإنذار.
- التوبيخ.

¹- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، طبعة 01، عمان، الأردن، 2012، ص: 46.

²- منير شبحاني، مرجع سابق، ص: 78.

- التوقيف المؤقت لمدة ستة (6) أشهر.

- الشطب من الجدول.

جاءت المسؤوليات التي تنجر عن المخالفات التي يرتكبها المدقق الجبائي لتأخذ عدة أشكال وهذا حسب طبيعة المخالفة.¹

المطلب الثالث: مراحل سير مهمة المدقق الجبائي

إن التدقيق الجبائي بإعتباره عملية مراقبة مدى إنتظام وصدق مختلف العناصر المكونة للوثائق الجبائية للمؤسسة ومدى إلتزامها بالقوانين والتشريعات المعمول بها، فالمدقق ولأداء مهمته يعمل على تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية معدة سلفا ويتبع في ذلك مراحل ثلاث تبدأ بعمليات الإعداد للمهمة ثم التنفيذ والذي يليه إعداد التقرير.

أولا: مرحلة الإعداد للمهمة

يبدأ مرحلة الإعداد للمهمة بالمعرفة الجيدة للمؤسسة وهذا لشدة إنتباهه إلى بعض المشاكل والأخطار المحتملة، من أجل وضع تصور لتوجيه مستقبلي للأعمال، وتنقسم هذه المرحلة إلى:

1- الأعمال التحضيرية للمهمة:

يبدأ المدقق أعمال بجمع المؤشرات والمعلومات العامة للمؤسسة بمعرفة:

- المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة.

- الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة.

- القطاعات التي يمارس فيها النشاط.

فمعرفة هذه المؤشرات يساعد على تحديد مصادر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة سواء كانت متعلقة بنشاطها من أجل التطور أو المتعلقة بتنظيمها الإداري والمحاسبي والجبائي.

2- التخطيط والتحضير لبرنامج العمل:

إضافة إلى المؤشرات والمعلومات التي جمعها المدقق والمتعلقة بالمؤسسة، يجب عليه أن يقوم بجمع مؤشرات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية لها، وبعد جمع المؤشرات والمعلومات المقنعة يضع المدقق مخططا لسير مهمة التدقيق الجبائي والذي يحتوي على العناصر التالية:

¹ - أمين السيد أحمد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعة، مصر، 2007، ص: 270.

- التعرف على المؤسسة.
- التعرف على الوثائق القانونية، المحاسبية والتسييرية للمؤسسة، ويتعلق الأمر بتقارير محافضي الحسابات، وقرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة.
- التعرف على الإتفاقيات الرئيسية المبرمة من طرف المؤسسة من خلال فحص عقود الإيجار، عقود التأمين، القروض، وغيرها.
- التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة.
- التعرف على علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب.

ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة

قبل الشروع في عملية التحقيق المباشرة يقوم المدقق الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي.

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائية:

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها وتنوع أنشطتها أدى بالضرورة إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تهتم كل منها بوظائف معينة، إذ بإنسجامها وتضافرها تتمكن المؤسسات من رسم خططها وتنفيذ سياساتها بما يحقق أهدافها المسطرة وهذا لا يكون إلا بإعتماد نظام للرقابة الداخلية، والذي عرفته منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA) فإن: " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".¹

وغاية المدقق من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الجبائي هو إبداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة، وهذا لإستخلاص نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام، ومن أجل القيام بهذا التقييم يعتمد المدقق على قوائم أسئلة (إستقصاء) والتي تتضمن الإجراءات والمهام وكيفية تقسيمها، وعموما يتم إعداد هذه القوائم حسب الأهداف المرجوة منها.

¹ - مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص: 87.

1-1. قائمة أسئلة نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي:

تتمثل طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق قائمة أسئلة في الإستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة.¹

يتم صياغة الإستبيان وفقا لأهداف التدقيق، مع أسئلة مغلقة عموما بحيث تكون الإجابة عليها بـ " نعم " أو " لا"، فكل سؤال يمثل وسيلة لتحقيق الأهداف المرسومة.

إن اللجوء لإستخدام الإستبيان يسمح للمدقق الجبائي بـ:²

- التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في الإجراءات المعتمدة من قبل المؤسسة، فالإجابات السلبية تعبر عن نقاط الضعف، أما الإجابات الإيجابية تعبر على نقاط القوة.

- إحصاء جميع النقاط المراد فحصها خلال طول فترة المهمة.

ويمكن إستعمال قائمة أسئلة لتقييم الرقابة الداخلية من الجانب الجبائي من خلال طرح أسئلة هدفها معرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الجبائية، من بين هذه الأسئلة ما يلي:³

- هل يوجد شخص أو أكثر مكلف بحماية المؤسسة؟

- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بكل منتظم أو بشكل عرضي؟

- هل توجد إجراءات تدقيق داخلية؟

وتجدر الإشارة إلى أن النقاط تعتبر نظريا نقاط قوة يجب إختبار مدى تطبيقها على أرض الواقع، وإذا كانت نتيجة الإختبار سلبية يعاد تصنيفها ضمن نقاط الضعف.

1-2. التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة:

يستفيد المدقق بشكل كبير من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على التصريحات الجبائية المودعة، بغية معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة، حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبة في الخزينة تعمل على تمويل بعض إحتياجاتها من خلال التقليل أو التأخير في الدفع إلى إدارة الضرائب.⁴

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، ص: 89.

² - سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص: 51-52.

³ - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 114.

⁴ - صالح حميداتو، دور المراجعة في تدفئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مرجع سابق، ص: 52.

2- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:

التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالمراقبة التي يقوم بها المدقق تركز على إحترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى إنضباط المؤسسة وإحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من إحترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى وكذلك على المدقق أن يتأكد مما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها.
- التحقق من أنه وفقاً للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى.
- تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة.¹

2-1. مراقبة قواعد المضمون:

تشكل الوثائق المحاسبية الدعامة الأساسية لمعظم العمليات ذات الأثر الجبائي، ولهذا فإن التدقيق المحاسبي يجب أن يكون وسيلة للمدقق الجبائي للتحقق من درجة تطابق عمليات المؤسسة مع الأحكام الجبائية، إلا أنه يجب التذكير بأنه على المدقق دائماً أن يحترم التباعد والإختلاف بين المحاسبة والقانون الجبائي.²

2-2. مراقبة القواعد الشكلية والزمنية:

يستطيع المدقق أن يلاحظ بشكل خاص شروط إعداد التصريحات الجبائية، ويدرس إجراءات التحقق والمراقبة المستعملة في المؤسسة، ولهذا فعليه أن يتحقق من أن التصريحات قد تم إعدادها وفقاً لما نص عليه القانون المعمول به، كما عليه أن يتأكد من أن المؤسسة كفيلة بالتبرير اللاحق للمجاميع والبيانات الموجودة في التصريحات المودعة، وما إذا كانت تستعمل جداول لمقارنة التطابق بين مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات الجبائية.

أما فيما يخص مراقبة تطبيق القواعد الزمنية فإنها يجب أن تحظى بالإهتمام من طرف المدقق لأن مبالغ العقوبات المترتبة عن التأخير في إيداع التصريحات أو في تسديد الضرائب قد تكون كبيرة، لذا على المدقق أن يتحقق من وجود سجل الإستحقاقات الجبائية، والذي يمكن أن يكون من ضمن الوثائق الجبائية المستعملة من طرف المؤسسة، حيث يقيد في

¹ - نوال جفلوف ثلجة، مرجع سابق، ص: 03.

² - منير شيجاني، مرجع سابق، ص: 82-83.

هذا السجل مجموع إلتزامات المؤسسة الجبائية وتواريخ تسديد مختلف الضرائب والرسوم... إلخ.¹

ثالثا: مرحلة إعداد تقرير التدقيق الجبائي

بعد إنتهاء عملية التحقيق المباشر حول شكل ومضمون الإلتزامات الجبائية، فإن على المدقق المباشرة في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، إضافة إلى توصيات موجهة إلى مسيري المؤسسة حيث يحدد الخطاء والعقوبات المترتبة عنها كما يقترح علاجا لها، بحيث يسمح التدقيق الجبائي فيما يخص الإنتظام الضريبي، بتقييم مدى الإمتثال للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات والقرارات المدروسة وبالتالي تقرير إعادة النظر في النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة، لأن عدم الإمتثال للقاعدة الضريبية سوف يمس بجودة المعلومة المحاسبية وبالتالي الثقة التي من المفروض أن تتميز حسابات المؤسسة، ثم أنه يعرضها لعقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفة المرتكبة.²

* خصائص تقرير التدقيق الجبائي:

للمدقق الجبائي الحرية الكبيرة في إعداد تقريره لأنه لا يوجد معايير خاصة لذلك، ولهذا فإن المدقق والجهة المعنية بالتقرير (إدارة المؤسسة) يستطيعان أن يتفقا على النقاط التي يتضمنها، ويمكن أن يكون التقرير شفافيا أو كتابيا، وهذا الأخير هو المفضل لأنه يعتبر وثيقة إثبات في حالة عدم الإتفاق حول نوعية الأعمال، وكذلك إمكانية الرجوع إليه والإستفادة من نتائجه من طرف الإدارة وكذلك أثناء مهمة تدقيق جبائي لاحق، هذا بالنسبة لشكل التقرير. أما بالنسبة لمضمونه فيجب أن يبرز العناصر التالية:

- إبداء رأي حول أي عدم إنتظام مكتشف.
- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة وتبيان مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة.
- إقتراح الإمتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة.
- تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي للمؤسسة.
- وصف مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته.
- تقييم الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يتم بها والتي لم يستطع أن يقوم بها.³

¹ - سعد داشر، عبد الحق عيبدلي، مرجع سابق، ص: 58.

² - نوال جغلوب ثلجة، مرجع سابق، ص: 04.

³ - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 117.

ويعتبر تقرير التدقيق بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية التدقيق الجبائي، فلا يمكن للمدقق إعداد التقرير إلا بعد إستكمال جميع إجراءات التدقيق وإختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال الفحص والتقييم.¹

¹ - سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص: 53.

المبحث الثالث: مراحل عملية التدقيق الجبائي

إن الإجراءات المتبعة في هذا المبحث مقتبسة من تقنيات التدقيق المحاسبي في جانبها الجبائي والتحقيق الجبائي (الذي تقوم به مصالح الضرائب)، والذي يعتبر إحدى أوجه التدقيق الجبائي كما سبق الذكر، لأن التدقيق الجبائي ليس مطبق في الجزائر بصفة إجبارية، على عكس التدقيق المحاسبي، فعمليات البحث والتحقيق تمس جانبين رئيسين هما:

- الجانب الجبائي (الضرائب والرسوم).

- جانب الفعالية الجبائية.

وهذا سعيًا من المدقق للتأكد من مدى إحترام المؤسسة لإلتزاماتها الجبائية من جهة وإستفادتها من كل الإمتيازات الجبائية التي أقرها التشريع الجبائي من جهة أخرى.

المطلب الأول: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم

بغية تدقيق الضرائب والرسوم التي تقع على عاتق المؤسسة، يقوم المدقق بهذه المهمة وفقا لخطوات مدروسة ومنتظمة، حيث يعمل على تدقيق الوعاء الضريبي، وتدقيق عملية التصفية والتسديد وكذا جميع الإجراءات الواجبة الإلتباع فيما يخص الإطار الزمني والمكاني وكذا شروط الإستفادة من التخفيضات أو الإمتيازات الجبائية.

وسنوضح المراحل العملية لتدقيق الضرائب والرسوم من خلال التطرق لتدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي، وتدقيق الضريبة على أرباح الشركات، وكذا كل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

أولاً: التدقيق الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

يمر التدقيق عبر مرحلتين هما:

1- تدقيق الوعاء:

إن الربح أو الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي يتكون من فائض الناتج المالي المحقق فعلا، بما في ذلك قيمة الأرباح والإمتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية المحددة في نص المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

- أرباح المهن غير التجارية.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.
- مداخيل العقارات الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات والرسوم المبنية وغير المبنية، كما نصت عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- فوائد القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية المشار إليها في المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إذن النتيجة الصافية هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد إجراء التعديلات كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات

1-1. تدقيق كيفية تحديد النتيجة المحاسبية:

ويكون ذلك بتدقيق كيفية تحديد النواتج والأعباء بإجراء عمليات بحث وتحقيق فيها.

1-1-1. تدقيق النواتج: وتتمثل في تدقيق رقم الأعمال وتدقيق النواتج الأخرى.

أ- **تدقيق رقم الأعمال:** يقوم المدقق في بداية الأمر بالتأكد من أن رقم الأعمال يعكس الحقيقة، وذلك بإستعماله لتقنيات يتم من خلالها إعادة تكوين رقم الأعمال وهناك طريقتين:

الطريقة الأولى: إعادة تأسيس رقم الأعمال إعتقادا على المداخيل¹، من أجل التأكد من أن المداخيل التي حققتها المؤسسة فعلا، فإن المدقق يقوم بإنشاء حساب مالي يتضمن المبالغ المدينة للصندوق والأرصدة البنكية للمؤسسة، مع الأخذ بعين الإعتبار أرصدة بداية ونهاية المدة للزبائن والتسبيقات، وعندها يكون رقم الأعمال المعاد تكوينه كما يلي:

رقم الأعمال المعاد تكوينه = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في (01/01) + رصيد الزبائن في (12/31) - تسبيقات الزبائن في (12/31) - رصيد الزبائن في (01/01).

وعند الحصول على رقم الأعمال المعاد تكوينه يتم مقارنته برقم الأعمال المصرح به من أجل إكتشاف الأخطاء المحتملة، ولما يتبين عدم التطابق بينهما يتم طرح الأسئلة على محاسبي المؤسسة لتبرير ذلك لأنه قد يتعلق الأمر أحيانا بعدم الأخذ بعين الإعتبار المردودات من الزبائن (مثلا).

¹ - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 126.

الطريقة الثانية: إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتماداً على الفواتير¹

إن مصدر قاعدة احتساب الضرائب هو الفواتير، والفوترة المعاد تكوينها من طرف المدقق تعتمد على أرصدة تسبيقات الزبائن والتحصيلات والفواتير المصرح بها (أي إستخراج رقم الأعمال المفوتر من خلال المقبوضات)، ويكون ذلك كما يلي:

الفوترة المعاد تكوينها = التحصيلات المصرح بها - أرصدة الزبائن في (01/01) + تسبيقات الزبائن في (01/01) +

أرصدة الزبائن في (12/31) - تسبيقات الزبائن في (12/31)

كما أن المدقق الجبائي ملزم بما يلي:

- التأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة.
- التأكد من إحترام قواعد تسجيل فواتير البيع في اليوميات.
- التأكد من التطابق بين فواتير البيع ووصولات التسليم.
- التأكد من التطابق بين أصناف البيع، وما هو مصرح به فيما يخص الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- التأكد من العمليات الحسابية في الفواتير.

ب- تدقيق النواتج الأخرى: يقوم المدقق عندها بالقيام بما يلي:

- التأكد من التسجيل المحاسبي للحسومات المكتسبة.
- التأكد من صحة وموضوعية تقييم إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة.
- التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة.

1-1-2. تدقيق الأعباء:

يقوم المدقق بالتأكد من توفر الشروط العامة لقبالية تخفيض الأعباء، ولكي يكون الأعباء قابلة للخصم جبائياً من

نتيجة الدورة يجب أن تتحقق الشروط التالية:

- يجب أن ينجر عنها تخفيض في أصول الميزانية الصافية وإرتفاع في ديون المؤسسة دون أن تحدث أي تغيير في مستوى الميزانية.

¹ - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 126.

- يجب أن تكون مسجلة محاسبيا ومبررة بوثائق إثبات، هذا الشرط يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها، كما يسمح بتقرير ضمها من عدمه إلى نفقات الدورة.

- يجب ان تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائف المؤسسة.

1-2. تدقيق تحديد النتيجة الجبائية:

يمكن الحصول على النتيجة الجبائية بضم الإستردادات وتنحية التخفيضات من النتيجة المحاسبية. وعليه وبعد تدقيق كيفية تحديد النتيجة المحاسبية ينبغي على المدقق أن يتأكد من أنه قد تم ضم بعض المصاريف وتمت كذلك الإستفادة من التخفيضات القانونية.

1-2-1. المصاريف الواجب التأكد من ضمها:

وتتمثل فيما يلي:

- الغرامات والعقوبات بمختلف أنواعها.¹

- الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهادي إذا تجاوزت قيمة كل واحدة مبلغ (500 دج).²

- الهبات والهدايا المقدمة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوز مبلغها (200000 دج) سنويا، سواء كان عينيا أو نقديا.

- مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض بإستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة بإستغلال المؤسسة.

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت حدود (10%) من رقم الأعمال و/أو تفوق مبلغها (3000000 دج).³

- المؤونات الغير قابلة للتخفيض أو المتروكة دون مبرر خلال الدورة.

حيث ربط التشريع الجبائي تخفيض المؤونات من النتيجة بالشروط التالية:

✓ أن تكون المؤونة مكونة لتغطية عبء محدد بدقة، أي أنها من اجل عنصر من عناصر الأصول أو الأعباء بشكل مخصص وليس معمم، وأن يكون مبلغها مقيم بشكل صحيح.

¹ - المادة 141 الفقرة 06، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - المادة 169 الفقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

³ - المادة 169 الفقرة 02، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

- ✓ يجب أن تكون لمواجهة أعباء وخسائر محتملة، وأن لا يكون احتمال وقوعها ضعيف جدا.
- ✓ يجب أن تكون مخصصة لأعباء قابلة للتخفيض، ولا تكون لأعباء مقصية من التخفيض كالغرامات.
- ✓ الخسائر والأعباء التي كونت من أجلها، يكون مصدرها الدرورة المعنية.
- النفقات المصروفة في إطار بحث التطور داخل المؤسسة والتي تجاوزت نسبة (10%) من الدخل المحقق أو تجاوزت سقف (100000000 دج)، أو إذا لم يتم استثمار هذا المبلغ المرخص بخصمه¹.
- الإهلاك المتجاوز للحد القانوني والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة، فقاعدة حساب الإهلاك المالي القابلة للخصم تحدد بقيمة (1000000 دج)².
- 1-2-2. الأعباء القابلة للخصم لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:**
- هذه التكاليف قابلة للخصم من الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي وهي مذكورة في المادة 85 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة كما يلي:
- فوائد القروض والديون المقرضة لأغراض مهنية، وتلك المقرضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة.
- إشتراكات منح الشيخوخة والضمان الإجتماعي التي يدفعها المكلف بصفة شخصية.
- نفقات الإطعام.
- عقد التامين الذي يبرمه المالك المؤجر.
- 1-2-3. التخفيضات الواجب التأكد من أن المؤسسة إستفادت منها:**
- على المدقق التأكد من إستفادة المؤسسة من التخفيضات التالية:
- الجزء الغير خاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن الإستثمارات، حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن نسبة هذا الجزء تكون كما يلي:
- ✓ (35%) إذا تعلق الأمر بفوائد قيم قصيرة الأمد، أي قبل أن تمر مدة ثلاث سنوات عن تاريخ حيازتها أو أنشائها.
- ✓ (70%) إذا تعلق الأمر بفوائد قيم طويلة الأمد، أي عند التنازل عن إستثمارات مرت ثلاث سنوات أو أكثر

¹ - المادة 171، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - المادة 141 الفقرة 03، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

عن إكتسابها أو إنشائها.

- 10% في حالة فرض ضريبة مشتركة (مع الزوج)، فإنكم تستفيدون من تخفيض من الدخل الإجمالي الصافي. ومن أجل الإستفادة من هذه المزايا الجبائية، يجب عليكم ملء الإطار 03 من التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي (سلسلة ج01) الذي يجب أن يكون مؤرخا وحاملا لتوقيعكم وكذا توقيع الزوج.¹

- 35% يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه.

- 25% يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، لا يطبق هذا التخفيض على المكلفين الذين يقدر ربحهم تقديرا جرافيا.

- 30% يطبق على الأرباح المعاد إستثمارها تخفيض نسبه فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للشروط الآتية:

✓ يجب إعادة إستثمار الأرباح في الإستثمارات الإهتلاكية (المنقولات أو العقارات) بإستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية. وفي هذه الحالة الأخيرة، يجب على المستفيدين من هذا الإمتياز إكتتاب إلتزام بإعادة الإستثمار، دعما لتصريحاتهم السنوية.

✓ للإستفادة من هذا التخفيض، يجب أن يمسك المستفيدون محاسبة منتظمة. فضلا عن ذلك، يجب أن يبينوا بصورة مميزة، في التصريح السنوي للتناجج، الأرباح التي يمكنها الإستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الإستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر كلفتها.

✓ يجب على الأشخاص، في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس (05) سنوات ولم يتبع بإستثمار فوري، أن يدفعوا لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الإستفادة من التخفيض. وتطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها 05%، كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم إحترام الإلتزام المذكور في الفقرة 3-أ

من هذه المادة مع زيادة قدرها 25%.²

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021. ص: 33.

² - المادة 21 الفقرة 01-02-03، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

2- تدقيق التصفية والتسديد:

إن تدقيق التصفية والتسديد يتركز على نقطتين هامتين هما:

1-2. تدقيق النسبة المطبقة:

يجب على المدقق التأكد من التطبيق السليم للنسب المطبقة، حيث يخضع الربح المحقق من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي للنسب الضريبية حسب ما هو مبين في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم (01): الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة(%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة
00	لا يتجاوز 120.000 دج
20	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2021.

2-2. تدقيق الإنضباط في التصريح والتسديد:

1-2-2. الأنشطة الممارسة:

- المكان: يتم إكتتاب وإيداع التصريح الخاص بالأرباح المهنية لدى قابض مركز الضرائب الذي يتبع له مقر النشاط.
- الزمان: على الأكثر يوم 30 أبريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق المداخيل، وعندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الإستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه. حيث لا يمكن التمديد إلا في ظل وجود حالات قاهرة.

- المطبوعة: عن طريق السلسلة (G011).

2-2-2. الدخل الإجمالي:

يتم التصريح لدى مفتشية الضرائب أو (مصلحة الرئيسية للتسيير بالمركز المالي) التي يتبع لها السكن الرئيسي للمكلف، حيث يجب إكتتاب التصريح الإجمالي بالمداخيل عن طريق سلسلة (G01)، ويكون ذلك على الأكثر يوم 30 أبريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق المداخيل. وعندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الإستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه.

وإذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط¹. كما أنه على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بعملية تسديد الدفعات وكذا رصيد التصفية وأن مبلغ ضريبة السنة المنصرمة فاقت 1500 دج، حيث أنها ملزمة بأداء تسبيقين محددين زمنيا كما يلي:

التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس.

التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ إستحقاقها (ربح الدورة الأخيرة المقفلة).

أما رصيد التصفية الذي يمثل الفارق الموجب بين مبلغ الضريبة المستحق ومجموع الأقساط، فيتم دفعه دون إخطار مسبق في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح السنوي (30 أبريل)، وعندما تستفيد المؤسسة من تمديد أجل إيداع التصريح السنوي (وذلك في حالة وجود قوة قاهرة، يمكن تمديد أجل تقديم التصريح السنوي بناء على قرار المدير العام للضرائب، غير أنه لا يمكن تجاوز تحديد هذا الأجل ثلاثة أشهر). يمدد كذلك أجل تسوية رصيد التصفية.

ثانيا: التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات (IBS):

يمر التدقيق عبر مرحلتين هما:

1- تدقيق الوعاء:

إن الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف المؤسسة والوحدات التابعة لها، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته².

إذن النتيجة الصافية هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد إجراء التعديلات كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات

1-1. تدقيق كيفية تحديد النتيجة المحاسبية: (أنظر إلى تدقيق كيفية تحديد النتيجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي، ص-ص: 40-42).

¹ - المادة 151 الفقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - المادة 140، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

1-2. تدقيق تحديد النتيجة الجبائية: (أنظر إلى تدقيق تحديد النتيجة الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي، ص - ص: 42-44).

إضافة إلى ذلك ففي حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان غير كاف فيمكن تغطيته إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.¹

2- تدقيق التصفية والتسديد:

إن تدقيق التصفية والتسديد يركز على نقطتين هامتين هما:

1-2. تدقيق المعدل المطبق:

يجب على المدقق التأكد من التطبيق السليم للمعدلات المطبقة في حساب الضريبة على أرباح الشركات، حيث تختلف المعدلات باختلاف الأنشطة الممارسة كما يلي:²

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات الأسفار.

- 26% بالنسبة لباقي الأنشطة الأخرى.

2-2. تدقيق الإنضباط في التصريح والتسديد:

يتأكد المدقق من أن التصريح السنوي G04 بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة قد تم إيداعه في الآجال القانونية كأخر أجل يوم 30 أفريل من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية له وإذا سجلت الشركة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط³. كما أنه على المدقق أن يتأكد من أن الشركة قامت بعملية تسديد الدفعات وكذا رصيد التصفية حيث أنها ملزمة بأداء ثلاث تسبيقات محددة زمنيا كما يلي:

التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس.

التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.

¹ - المادة 147، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - المادة 150 الفقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

³ - المادة 151 الفقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المحتمتمة عند تاريخ إستحقاقها (ربح الدورة الأخيرة المقفلة).

أما بالنسبة للمؤسسات حديثة الإنشاء تساوي كل تسبيقه 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 05% من الرأسمال الاجتماعي المسخر.¹

أما رصيد التصفية الذي يمثل الفارق الموجب بين مبلغ الضريبة المستحق ومجموع الأقساط، فيتم دفعه دون إخطار مسبق في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح السنوي (30 أبريل)، وعندما تستفيد الشركة من تمديد أجل إيداع التصريح السنوي (وذلك في حالة وجود قوة قاهرة، يمكن تمديد أجل تقديم التصريح السنوي بناء على قرار المدير العام للضرائب، غير أنه لا يمكن تجاوز تحديد هذا الأجل ثلاثة أشهر). يمدد كذلك أجل تسوية رصيد التصفية.

ثالثا: التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني (TAP)

يقوم المدقق في هذه المرحلة بمراجعة الوعاء والتصفية والتسديد.

1- تدقيق الوعاء:

يقوم المدقق بالتأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من مبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية المحققة أو رقم الأعمال دون إحتساب الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى تدقيقه لتخفيضات والعناصر الواجب عدم إحتسابها في الوعاء.

1-1. تدقيق التخفيضات:

يقوم المدقق بالتأكد من أن القائمين على ملء وإيداع التصريحات الجبائية قد قاموا بتطبيق التخفيضات الأتية:²

- تخفيض قدره 30% ويطبق على ما يلي:

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50% من الحقوق

غير المباشرة.

✓ عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

¹ - المادة 356 الفقرة 04، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - المادة 219، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

- تخفيض قدره 50% ويطبق على ما يلي:

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 31/96 المؤرخ في 15 جانفي 1996، وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين (10% و30%).

- تخفيض قدره (75%) ويطبق على ما يلي:

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والغازي والغاز والخالي من الرصاص، والغازات، وقود غاز المدينة البترول، والغاز الطبيعي المضغوط.

ولا تمنح التخفيضات المذكورة أعلاه إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا¹.

1-2. العناصر الواجب التأكد من عدم ضمها إلى رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:

يقوم المدقق بالتأكد من أن العناصر الآتية لم يتم حسابها في رقم الأعمال المعتمد كقاعدة لحساب الرسم على النشاط المهني وهي:²

- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الإستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.

- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 31/96 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية عندما يفوق معدل الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة (10%).

- العمليات المنجزة من طرف الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.

- المبلغ المحق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

¹ - المادة 219 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - المادة 220، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

2- تدقيق التصفية والتسديد:

يقوم المدقق في هذه المرحلة بما يلي:

- التأكد من التطابق في التصريحات الشهرية نموذج G50، والتصريح السنوي نموذج G11 بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو التصريح السنوي نموذج G04 بالنسبة للأشخاص المعنويين في الميزانية، وكشف العملاء (ETAT G03).
- التأكد من أن رصيد الحساب (ح/641 الضرائب والرسوم والدفوعات المماثلة على الأجر) يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروب في النسبة القانونية (02%).

وفيما يخص العمليات التي تمت حسب شروط البيع بالجملة على المدقق التأكد من ان هذه المبالغ مطابقة لما ورد في (كشف العملاء) التي يجب أن يحتوي على المعلومات التالية:¹

✓ رقم التعريف الجبائي.

✓ رقم المادة الخاضعة للضريبة.

✓ الإسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري.

✓ العنوان الصحيح للزبون.

✓ مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية.

✓ رقم التسجيل في السجل التجاري.

✓ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

- على المدقق التأكد من أن الرسم يحسب باسم كل شركة على أساس رقم أعمالها المحقق من طرف المؤسسات التابعة لها أو وحداتها في كل بلدية مكان وجودها.²

- يتحقق المدقق من تسديد الرسم على النشاط المهني من خلال التصريحات الشهرية نموذج G50 لدى قابض الضرائب المختص إقليميا وقبل اليوم العشرين من الشهر الذي يلي شهر تحقيق رقم الأعمال.

¹ المادة 224 الفقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021..

² المادة 223 الفقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

رابعاً: التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة (TVA)

إن تدقيق الرسم على القيمة المضافة يتمحور حول خمس نقاط أساسية هي:

1- تدقيق الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

على المدقق التأكد من حدوث الواقعة المنشئة للرسم، والتي تعرف بأنها الحدث القانوني أو المادي الذي بمقتضاه تصبح المؤسسة مكلفاً مديناً للخزينة العمومية بالرسم على القيمة المضافة، ويتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:¹

- بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على القيمة المضافة بصدده يكون من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً. ويتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية، وفي غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن جزئياً أو كلياً، غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقاً عند إنتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة، ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
- بالنسبة للواردات من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.
- بالنسبة للصادرات من المنتجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13 ثالثاً، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.
- بالنسبة للخدمات عموماً، بقبض الثمن كلياً أو جزئياً. وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ إن تعذر القبض من تسليم التذكرة.

¹ - المادة 14، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

2- تدقيق رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء):

على المدقق التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة قد تضمن العناصر التالية:

- ثمن البضاعة أو الأشغال أو الخدمات المؤداة.
- جميع المصاريف المفوترة للزبون.
- الحقوق والرسوم بإستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع.
- وللتأكد من التحديد الجيد للوعاء يجب على المدقق الحرص والإهتمام بالحالات الخاصة التالية:
- تبادل السلع: يجب أن يتأكد المدقق من أن الوعاء مكون من قيمة السلعة المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة، أو قيمة السلعة الأخرى التي تقدم كزيادة، وهذا عند إختلاف سعر السلعتين موضوع المبادلة.
- إستعمال المؤسسة لحاجاتها الخاصة: في هذه الحالة على المدقق التأكد من أن قاعدة الرسم مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بالمنقولات، أو بتكلفة الإنجاز إذا تعلق الأمر بالعقارات.
- البيع إلى فروع لنفس المؤسسة: على المدقق التأكد من أن قاعدة الإخضاع ليست ثمن البيع من الشركة المدينة إلى الشركة المشترية، وإنما ثمن البيع المطبق من طرف الشركة المشترية فيما إذا كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو المعفية منه.

3- تدقيق المعدلات المطبقة:

- يتعين على المدقق التأكد من التطبيق السليم لمعدل الرسم المناسب، حيث يطبق في الجزائر معدلين للرسم على القيمة المضافة هما:
- المعدل العادي (19%) ويخص جميع العمليات والسلع غير الخاضعة للمعدل المنخفض والمذكور في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
 - المعدل المنخفض (09%) ويخص السلع والخدمات التي تمثل أولوية في المجال الاقتصادي أو الاجتماعي أو الثقافي وهي محددة بنص المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

4- تدقيق عمليات الحسم:

لتدقيق عمليات الحسم ومدى سلامة تطبيقها من خلال التصريحات الجبائية ينبغي على المدقق أن يتأكد من توفر الشروط التالية:

4-1. شروط الشكل:

وتتمثل في حيازة الوثائق الثبوتية القانونية التالية:

- فواتير الشراء مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 305/95 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995 والذي ينص على شكليات إعداد الفواتير.

- وثائق الإستيراد.

- الوثائق القانونية والتصريحات الخاصة بالشركة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المسدد والخاص بتسليم الشركة لذاتها.

- إعداد كشف يتضمن الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو بيانات الإستيراد القابل للحسم مرفوقا بالتصريح الشهري يحمل المعلومات المبينة في المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وتقديمه عند طلبه من طرف الإدارة.

- يجب أن يذكر في الفواتير أو الوثائق التي تحل محلها والتي تكون محل خصم للرسم على القيمة المضافة مبلغ الرسم المحمل على المشتريات.

4-2. شروط المضمون:

يعمل المدقق على التأكد من أن الحسومات تمت على العناصر التالية:

- لا يكون الحسم مقبولا إلا إذا أستعملت المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا.

- أن يكون العنصر المستفيد من التخفيض مرتبطا بالإستغلال، وأن لا يكون مستثنى قانونا من الحق في الحسم وفقا لنص المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- إن خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المواد القابلة للإهتلاك لا يكون إلا إذا كانت هذه الأخيرة جديدة أو مجددة بضمان، وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.¹

- لا يمكن أن يتم الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز (100000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.²

¹ - المادة 38، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - المادة 30، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

4-3. الشروط الزمنية:

على المدقق أن يتأكد من نشوء حق التخفيض ويكون ذلك:

- بحدوث الواقعة القانونية المنشئة للرسم.
- إمتلاك المؤسسة لوثيقة الإثبات.
- يمكن أن يتم الخصم للرسم المثقل للمشتريات سواء أكانت أصول ثابتة أو مواد أولية أو خدمات في تصريح نفس الشهر الذي تمت فيه حيازة الإستثمارات أو المواد أو تلقي الخدمة.
- يمتد حق الخصم كحد أقصى إلى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشوء الحق.
- أما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فإن المدقق عليه التأكد من التطبيق السليم للقاعدة النسبية والتي من خلالها يتم حساب نسبة خصم الرسم على القيمة المضافة وتحسب كما يلي:

* في البسط بوضع:

- رقم الأعمال الخاضع للرسم.
- رقم الأعمال الخاص بتصدير مواد خاضعة للرسم.
- التسليمات المتممة بالإعفاء من دفع الرسم.¹

* في المقام بوضع:

- مجموع البسط.
- رقم الأعمال المعفى أو الخارج عن تطبيق الرسم.
- كما يتعين على المدقق أن يتأكد من عدم وجود العناصر التالية في المقام:
- تنازلات المؤسسة لنفسها والخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- العمليات ذات الطابع غير التجاري.
- إسترجاع المصاريف غير الخاضعة للرسم.
- إن القاعدة النسبية المبينة بموجب المادة 39 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يتم بموجبها حساب النسبة المؤقتة للخصم، ويتم في نهاية السنة حساب النسبة الحقيقية أو النهائية علة أساس المعطيات الواقعية. فعلى المدقق التأكد من

1- المادة 39، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

عدم الإعتماد نهائيا على النسبة المؤقتة بل يجب القيام بالتعديلات اللازمة عند الحصول على النسبة النهائية، حيث تكون المؤسسة مطالبة بإجراء التسوية إذا تعدى الفرق بين النسبتين (05%) . وعندها يصبح التعديل إجباريا ويكون قبل اليوم الخامس والعشرين من شهر مارس من السنة الموالية، ويترتب عن هذه التسوية إما إعادة دفع المبلغ الزائد الذي سبق حسمه أو تطبيق خصم إضافي للخصم الذي سبق إجراؤه. فالمدقق عليه مراقبة مدى إلتزام المؤسسة بإعادة الرسوم المخصومة إذا توفرت الحالات الآتية:

- في حالة إختفاء السلع، إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.
- إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة فعلا.
- إذا أعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية.
- في حالة التنازل عن إستثمارات قبل إنتهاء مدة خمس سنوات من إكتسابها¹.
- وأخيرا يتأكد المدقق من أن الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه لا يتضمن ما يلي:
- السلع والخدمات المستعملة في نشاط غير خاضع للرسم.
- الخدمات وقطع الغيار المستعملة في تصليح موجودات غير مستفيدة من حق الحسم.
- الرسم الخاص بالسيارات السياحية وسيارات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية للإستغلال.
- السلع والخدمات المكتسبة من عند مكلفين خاضعين للنظام الجزائي.
- الغلافات المسترجعة والممنوحة مقابل رسم أمانة.

5-مراجعة التصريحات الشهرية أو الفصلية للرسم على القيمة المضافة:

يجب على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بالتزامات دفع الحقوق المدفوعة فورا وذلك بتقديم التصريح الشهري، وإن هذا التصريح قد يتضمن رقم الأعمال سواء أكان خاضعا للرسم أو معفيا منه، وأن يتأكد من إرفاق هذا التصريح بكشف فواتير الشراء التي كانت موضوع خصم للرسم على القيمة المضافة، والتي يتضمن مجموع الرسوم القابلة للخصم.

¹ - المادة 37، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

المطلب الثاني: تدقيق الفعالية الجبائية

الهدف منها فحص العامل الجبائي للمؤسسة الذي يسمح بالمساهمة في الفعالية، هذا العامل يضم جانبين مختلفين، الأول منهما يتمثل في كون الفعالية الجبائية تقوم على إستغلال الموارد القانونية والجبائية هذا ما يفرض على المؤسسة ضرورة بنظام معلومات جبائي فعال. أما الآخر، فيتعلق بكيفية إستخدام المؤسسة للجانب القانوني والجبائي.¹

أولاً: مراقبة نظام المعلومات الجبائي

إن نظام المعلومات الجبائي داخل المؤسسة يستخدم بطريقة آلية، ويهم كل الأشخاص داخل المؤسسة، وخاصة المكلفين بالمسائل الجبائية، بحيث يكون للمدقق الحق في معرفة مستواهم فيما يخص التسيير بشكل عام والتسيير الجبائي بشكل خاص، كما يعمل المدقق على تقييم الوقت المخصص من طرف المؤسسة للمسائل ذات الطابع الجبائي والتي تخص أعمال دراسات الإستشارة، التكوين وغيرها، وكذا معرفة معايير إختيار المستشارين في حالة إختيار المؤسسة لمستشارين خارجيين، كما يقوم بتفحص مختلف النصوص الإستشارية المنجزة. فإذا كانت النتيجة ترقى إلى القيام بمشروع ضخم مثلاً، فعلى المدقق أن يقارب بين درجة التعقد الجبائي لهذا المشروع ودرجة الكفاءة بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بتنفيذه وهكذا يعمل المدقق على تكريس إدراج الجبائية كوسيلة في عملية إتخاذ القرارات.²

ثانياً: مراقبة إدراج الجبائية في عملية إتخاذ القرارات

يهتم المدقق في هذه العملية بسير عمل مصلحة الجبائية، وذلك بدراسة علاقة هذه المصلحة بالمصالح الأخرى والمديريات في المؤسسة، بالإضافة إلى البحث عن مدى إدراج الجبائيين في دراسة المشاريع أو عند إجراء المفاوضات الخاصة بالعقود، وهل يتم تتبع هذه المشاريع أو العقود من قبل الجبائيين في حال الحصول عليها، فهذا التتبع مرتبط بالخيارات الجبائية، كون الإستفادة من بعض الأنظمة التحفيزية والإمتيازات الجبائية مرتبط بإحترام شروط معينة، ففي حال عدم إيفاء المؤسسة بشرط أو مجموعة من الشروط يسقط حق الإستفادة منها وهذا ما يؤدي إلى رفع مستوى الخطر الجبائي نتيجة تحمل المؤسسة للفرص الضائعة.

كما يجب على المدقق معرفة ما إذا كانت مصلحة الجبائية تقدم بصفة دورية داخل المؤسسة معلومات جبائية إلى المصالح الأخرى وعلى وجه الخصوص إلى كل من المديرية المالية والمديرية العامة، في هذه الحالة يقوم المدقق بتقييم جودة

¹ - أحلام سويسي، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الإقتصاديات الجبائية (دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسات)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2016/2015، ص: 86.

² - صالح حميداتو، دور المراجعة في تدفئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مرجع سابق، ص: 80.

هذه المعلومات.¹

المطلب الثالث: تقرير المدقق الجبائي

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، فإن على المدقق الجبائي المباشرة في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، إضافة إلى توصيات موجهة إلى مسيري المؤسسة، حيث يقوم بتحديد الأعمال غير العادية ذات الطبيعة الضريبية التي قد تؤثر على الحسابات محل التدقيق، وتقديم التحسينات الضرورية للإجراءات الضريبية والكشف عن الفرص المتاحة في التشريع خاصة التي تسمح بتحقيق وفورات ضريبية.²

حيث يقوم المدقق بتقديم نوعين من التوصيات:³

- التوصيات ذات الطابع العلاجي.

- التوصيات ذات الطابع الوقائي.

أولاً: التوصيات ذات الطابع العلاجي

يهدف هذا النوع من التوصيات إلى تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما يمكن أن يكون تصحيح للوضعية المحاسبية، ويمكن إجمالها فيما يلي:

- تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة: وهي الأخطاء التي أرتكبت عند إعداد الإقرارات الجبائية، والقيام بإجراءات التسوية والتعديل، وتمثل هذه المخالفات على سبيل المثال في وجود أخطاء في التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات، ونشير هنا إلى أنه يجب تحديد تواريخ تدخل المدقق بعناية وذلك لتمكين المؤسسة من تدارك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب.

- تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية: إن تصحيح هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق تقديم التصريحات التصحيحية أو الإحتجاجات، فتصحيح الوضعية المحاسبية ناتج عن الإلتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة، حيث أنها ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة وافية عن موجودات المؤسسة ووضعتها المالية، لذا فإن هذه التصريحات يجب أن يتضمنها التقرير النهائي للمدقق.

¹ - أحلام سويسبي، مرجع سابق، ص: 87.

² - سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص: 54.

³ - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص-ص: 117 - 119.

ثانياً: التوصيات ذات الطابع الوقائي

وتهدف إلى ما يلي:

- لفت إنتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة.
- البحث عن مصادر عدم الإنتظام والقضاء عليها.
- إقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الإنتظام المكتشفة مرة أخرى.
- إقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات رقابية جديدة.
- ضرورة إعتتماد المؤسسة على خبرة المدقق في إكتشاف حالات عدم الإنتظام التي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع في حال خضوع المؤسسة لرقابة إدارة الضرائب.

خلاصة الفصل:

إن المؤسسة معرضة لمخاطر جبائية قد يؤدي تزايدها إلى التأثير سلباً على الوضعية المالية لها، ومن خلال ما تم دراسته في هذا الفصل، فالتدقيق الجبائي يسمح للمؤسسة بتفادي حدة هذه المخاطر وذلك من خلال إجراءاته المختلفة التي ترمي إلى تدقيق مختلف النقاط ذات الصلة بالجبائية والإدارة الجبائية، والتي يقوم بها شخص ذو كفاءة في المجال الجبائي، سواء كان هذا الشخص تابع للمؤسسة أو من خارجها، إذ يجب أن تتوفر فيه الكفاءة المهنية والأهلية والإستقلالية وبذل العناية المهنية اللازمة، وذلك من أجل تقديم رأي في محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة.

إن المدقق المؤسسة يساعد المؤسسة في إكتشاف نقاط القوة ويثمنها، ونقاط الضعف وإيجاد حلول لها بالإضافة إلى تخفيض العبء الضريبي وبالتالي تحقيق إقتصاد جبائي للمؤسسة من خلال تمكينها من الإستفادة من مختلف الخيارات والإمتيازات التي يمنحه المشرع الجبائي والتقييد بالشروط الموضوعية من جهة، ومن جهة أخرى تفادي العقوبات والغرامات، وأيضاً يساهم في تحسين التسيير الجبائي بالمؤسسة.

الفصل الثاني

الإطار النظري

للرقابة الجبائية

تمهيد الفصل:

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية، وتعد طرفا بات لا يمكن تجاهله وغض النظر عنه فكل مؤسسة اقتصادية كما لها إلتزامات مالية إتجاه دائنيها، لها إلتزامات جبائية إتجاه الإدارة الجبائية. حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم وسائل الإدارة الجبائية لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين، لكونها أسلوب ردعي.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، أي يمنح الحرية للمكلف في تحديد أسس فرض الضريبة، فقد تصطدم عمليات الرقابة الجبائية، بتصريحات غير صحيحة وغير صادقة مما يتوجب القيام بعمليات الرقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة، يجب إتباعها وإستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهمية وضرورة التدخل، أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه (معنوي أو طبيعي).

ويتوقف نجاح عملية الرقابة خصوصا على الوسائل التنظيمية والقانونية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني والمهارات العالية التي تمكنها من إكتشاف الأخطاء والتلاعب من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات اللازمة والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من قبل المكلف مكلفة له مما يدفعه للإلتزام الضريبي وتحري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات جبائية.

وبهذا الصدد جاء تقسيم الفصل كالاتي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية الوظيفة الأساسية لقياس الأداء وللتأكد من أن الأهداف قد تحققت، وإن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها وليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررّة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

أولا: تعريف الرقابة الجبائية

التعريف الأول: الرقابة الجبائية هي " عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة، عندما يتم الشك في مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة، وأن ممارسة هذه الرقابة يجب أن يتم في إطار احترام الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة بطلانها".¹

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".²

التعريف الثالث: الرقابة الجبائية هي " الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضرائب، فهي تشكل أحد الشروط الأساسية والفعالة لتجسيد منافسة شريفة وعادلة بين المكلفين".³

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".⁴

التعريف الخامس: الرقابة الجبائية هي " فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام، الإستفسار، الإستيضاح عن كل ما هو

¹ - محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد: 07، العدد: 06، 2018، ص: 151.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006، ص 32.

³ - أحمد رحمان، محمد جبوري، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد: 08، العدد: 01، 2019، ص: 65.

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

مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة لها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية المقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول".¹

ومنه نستخلص مما سبق أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني.

ثانيا: المفاهيم المشابهة للرقابة الجبائية

نظرا لكون الرقابة الجبائية تتداخل مع بعض المفاهيم المشابهة، إرتأينا التمييز بينها وبم هذه المفاهيم ومنها:

1- المراجعة الجبائية:

هي عملية التحقق ومقارنة حقيقة الوقائع الاقتصادية مع المعلومات المصرح بها وبالتالي فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها المراقب للتأكد من مدى مطابقة القوائم المالية او المحاسبية للقواعد القانونية والمعايير والإجراءات.²

2- الفحص الجبائي:

هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد مراقبة التصريحات التي يأتي بها المكلف بالضريبة، والفحص مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة إذ يقوم به مراجع بصفته خبيرا في شؤون الضرائب، والفحص هو تمهيد لإعتماد الإقرار الضريبي.

3- الرقابة الجبائية المحوسبة:

تعتبر الرقابة الجبائية المحوسبة عمليات تدقيق جبائي يتم إجراؤها على جميع الشركات من طرف المديرية العامة للضرائب، فهي تتعلق بتبرير البيانات المحاسبية و/أو التصريحات الجبائية إنطلاقا من البيانات الأولية للتسيير (والعكس صحيح)، وعلى الشركات الإمتثال والإلتزام بمعايير الإحتفاظ بالوثائق المحاسبية عرضها وإعادتها.

وتعد الرقابة الجبائية المحوسبة شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية، فهي تختلف عن الرقابة الكلاسيكية (الرقابة على

¹ - الهادي صيف الله، وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين (قراءة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري)، مجلة الإمتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد:02، العدد:03، 2018، ص: 203.

² - ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر، 2017/2018، ص:169.

الوثائق، الرقابة الخارجية) من ناحية طريقة التنفيذ والوسائل المستخدمة.¹

المطلب الثاني: 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 سعيا لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي:

أولاً- الهدف المالي والإقتصادي:

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 للخرزينة 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.²

ثانياً- الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في مساعدة الإدارة الجبائية قصد زيادة مردودها وفعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:³

- تمكن الرقابة الإدارية الجبائية في الكشف عن الطرق الإلتوائية التي يسلكها المكلفون للتهرب من دفع الحقوق التي يكونون مدينين بها، بحيث تساعد الإدارة في المعرفة والإمام بأسبابها وبالتالي إتخاذ القرارات والإجراءات لمواجهةها وإحتمال حدوثها قبل وقوعها.

- تساعد الرقابة المصالح الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي ونسب المكلفين الخاضعين للرقابة والملفات المجدولة والملفصول فيها من أجل تقدير حجم الأموال المهربة.

- تمكن الأجهزة الإدارية من القيام بتشكيل معايير ومؤشرات تساعد على الكشف على الثغرات القانونية التي تساعد على التهرب الضريبي من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

¹ - سومية تومي، النظام الخاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي(دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، الجزائر، 2020/2019، ص: 174.

² - عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000-2010)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012/2011، ص: 85.

³ - ميلود بن غماري، مرجع سابق، ص: 170.

ثالثا- الهدف الاجتماعي:

تتمثل في هدفين رئيسيين هما: ¹

- 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 وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

رابعا- الهدف القانوني:

تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي: ²

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

المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

تتمثل أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها فيما يلي:

أولا- 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

¹ - الهادي ضيف الله، وآخرون، مرجع سابق، ص: 204.

² - عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (2009/1999)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011، ص: 89.

التصريح ببعض المداخل، وفي حالة شك إدارة الضرائب في هذه التصريحات تقوم بإجراءات الرقابة كما هي محددة في القانون.¹

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.²

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.³

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 يتوفر لديها خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع

¹ - محمد قلي، فهيمة بلول، مرجع سابق، ص: 151.

² - مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص: 11.

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

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 تناول 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 وتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل وإقناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه، وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين:

- **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 واجتماعية 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 للدخول، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين الضريبية.¹

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 تربيصات

¹ - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص-ص: 92-93.

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.¹

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 الإعتماد على نظام ضريبي غير فعال ويلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية، وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.²

¹ - العبد صالح، مرجع سابق، ص 45.

² - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص: 94.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

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

المطلب الأول: التنظيم 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 والاختلاسات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة الجبائية.

أولا: الحقوق الممنوحة للرقابة الجبائية

يسمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، ومن بين هذه الحقوق ما يلي:

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.

طبقا 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 سعيا لجمع المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية¹.

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:²

¹- المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

²- 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، 2007/2008، ص: 173.

- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية
- مصالح الضمان الإجتماعي والمحافظات 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.¹

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.²

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 غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.³

¹ - خير الدين وصيف فايزة، عصنة 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، ص: 20.

² - المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

³ - المادة 327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

4- حق المعاينة والحجز:

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية، رخص القانون تحت بعض الشروط أعوان الإدارة الجبائية، القيام بإجراءات معاينات في كل الأمكنة بهدف البحث وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بالتريخ من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.¹

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 ابتداء من 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم إتر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.²

ثانيا: التزامات المكلفين بالضريبة

مقابل استفادة المكلف بالحقوق المذكورة سابقا ولتفادي العقوبات أيضا، فرض القانون الجبائي والتجاري على المكلف مجموعة من الالتزامات وهي:

1- الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

على المكلف الخاضع للنظام الجبائي الحقيقي باحترام المبادئ العامة للمحاسبة، فهو ملزم بمسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية وهي:

- مسك سجل اليومية يقيد فيه عمليات المقاوله وأن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق.

- مسك سجل الجرد والقيام سنويا بالجرد لعناصر الأصول والخصوم مقاولته وإقفال كل حساباتها وإعداد الميزانية وحساب

¹ - مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص: 17.

² - نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والنهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2013/2014، ص: 134.

النتائج ونسخها في دفتر الجرد.¹

2- الإلتزامات ذات الطابع الجبائي:

على حسب التشريع الجبائي، يجب على المكلفين تقديم جملة من التصريحات المكتتبه في أجالها القانونية:

- **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في ثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.²

- **التصريح الشهري أو الفصلي:** هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، يجب اكتاب التصريح من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، ويجب اكتاب التصريح من طرف الإدارات العمومية هذا خلال عشرين يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدد إدارة الضرائب، كما يجب إيداع التصريح لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر مؤسستهم.³

- **التصريح السنوي:** على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج "استمارة" تقدمها الإدارة الجبائية.

وقد خصت المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط... الخ.

حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات "الوعاء الضريبي" بوثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة، أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG ملزمون أيضا بملا التصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمداخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة، كما يجب أن ترفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف ويجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي

¹ - المادة 09، القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، رئاسة الجمهورية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017.

² - المادة 183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

³ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021، ص: 75.

والشهري للمكلف، وحتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ فإن المكلف غير معني من هذا الالتزام.¹

- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:** في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة.

- ويجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن عشرة أيام، وأن يحيطوه بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح به هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.²

المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم إتجاه الإدارة الجبائية وإتجاه المكلفين بالضريبة.

أولا: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

إن الرقابة هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة³، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المستندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك وهم:⁴

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم للمجلس بصفته

¹ - المادة 151، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - المادة 195، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

³ - المادة 190 الفقرة 04، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

⁴ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أو البواقي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2010/ 2011، ص: 32.

الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرجة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

2- الأعوان المحققين:

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لـ:

- رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.

- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى انه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

ثانياً: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها:¹

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيساً أو مرؤوساً.
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة.
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

1- المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولاً شخصياً عن عمله الذي اضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2- المسؤولية الجنائية: يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آلياً بالإجراء التأديبي²، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال النصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق... الخ.

3- المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما

¹ - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021، ص: 13.

² - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص: 35.

العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.¹

المطلب الثالث: 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 المندرجة 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.²
- 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.

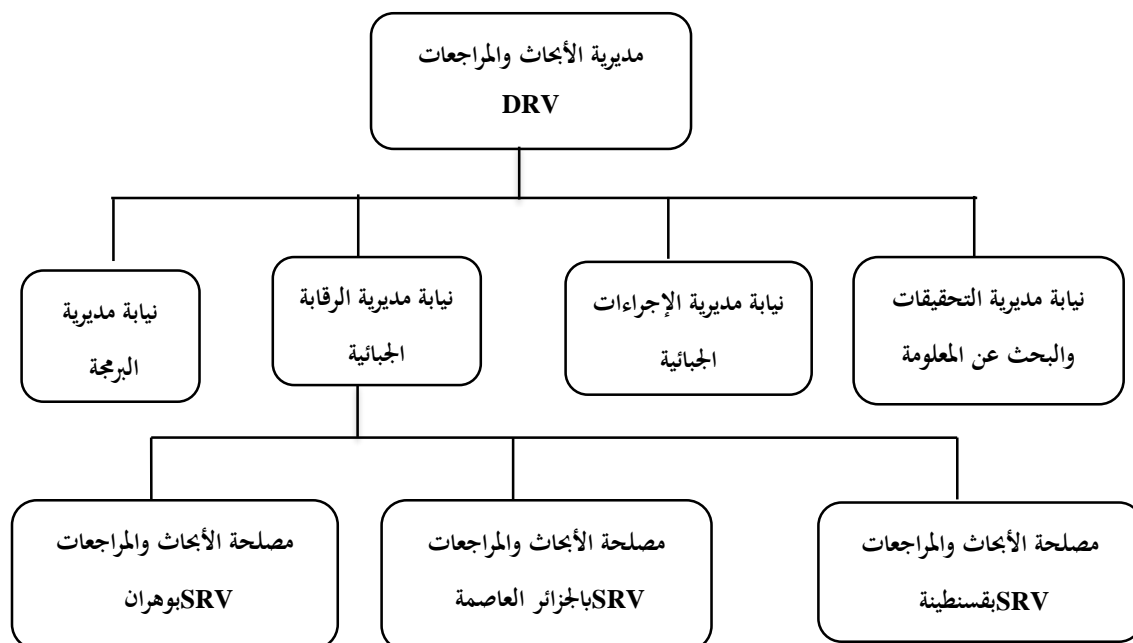
¹ - لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص: 33.

² - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص: 108.

وتتضمن ثلاث مصالح جهوية وهي:

- مصلحة الأبحاث والمراجعات بقسنطينة.
- مصلحة الأبحاث والمراجعات بالجزائر العاصمة
- مصلحة الأبحاث والمراجعات بوهران.

الشكل رقم (03): 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 26/12/2005 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)¹، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي:

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

¹ - خير الدين وصيف فايزة، مرجع سابق، ص: 25.

الفصل الثاني: الإطار النظري للرقابة الجبائية

- 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:¹

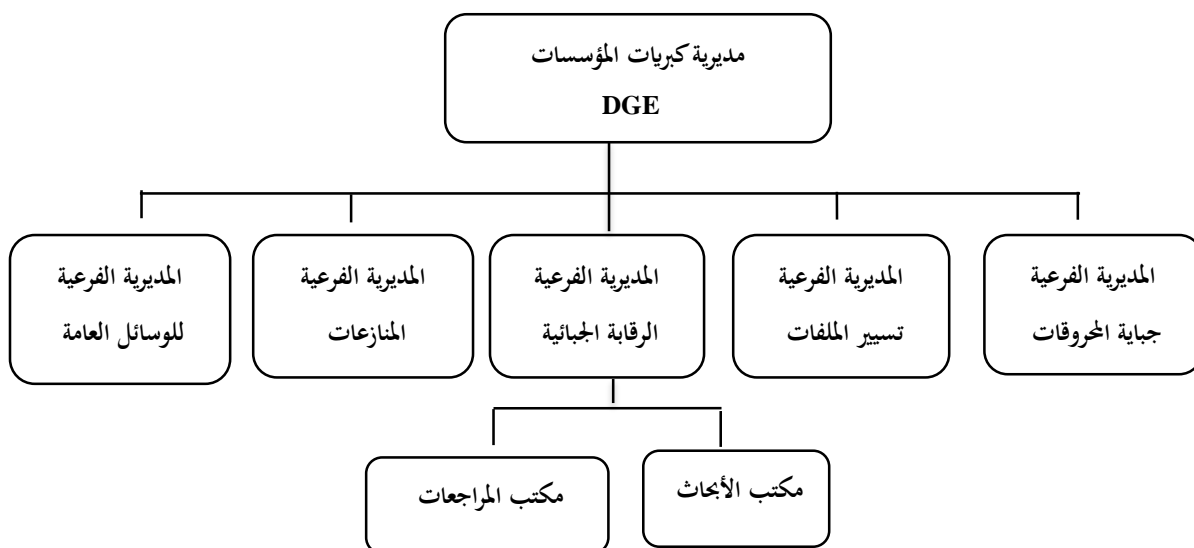
- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت غطاءها.

- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الإستغلال الأمثل.

- 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 (04): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

¹ - لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص: 29.

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 تسير 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.¹

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، البليدة، 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:

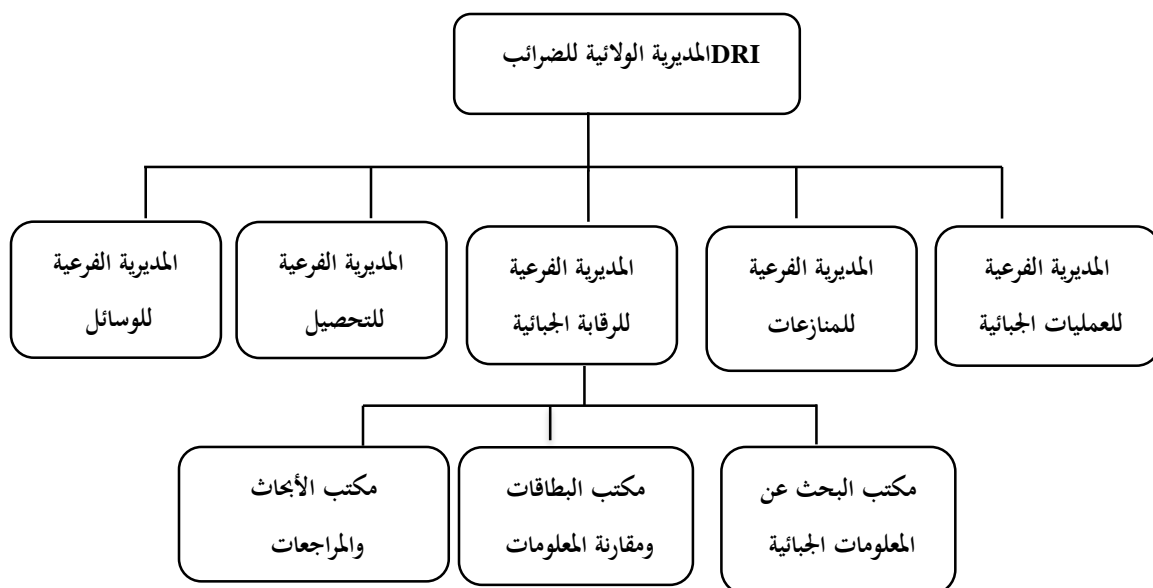
- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

¹ - نصر رحال، مرجع سابق، ص: 145.

الفصل الثاني: الإطار النظري للرقابة 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 الجبائية¹ وتتكفل بالقيام بالمهام التالية:²
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية.
- تقديم اقتراحات لتكييف التشريع الجبائي.
- إعداد التقرير الدوري الاحتياجات المصالح الجهوية المتعلقة بالوسائل البشرية والمالية والتقنية.

الشكل رقم (05): 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.

¹- 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.
²- 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.

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 بكاملها 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.
- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديرات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.
- تعد الكشوف الملحقه المتعلقة بالخاضعين للضريبة المفقودين وبالخصص الكبيرة 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).¹

ثالثا: الأجهزة المحلية

1- المديرية الولائية للضرائب (D.W.I): تم إنشاؤها بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 98/52 المؤرخ في 1998/07/12²، 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.

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الخاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2012/2011، ص: 97.

² - خير الدين وصيف فايزة، مرجع سابق، ص: 23.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

وتتمثل مهام المديرية الولائية للضرائب في ما يلي:¹

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

- دراسة وإقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة الجيدة.

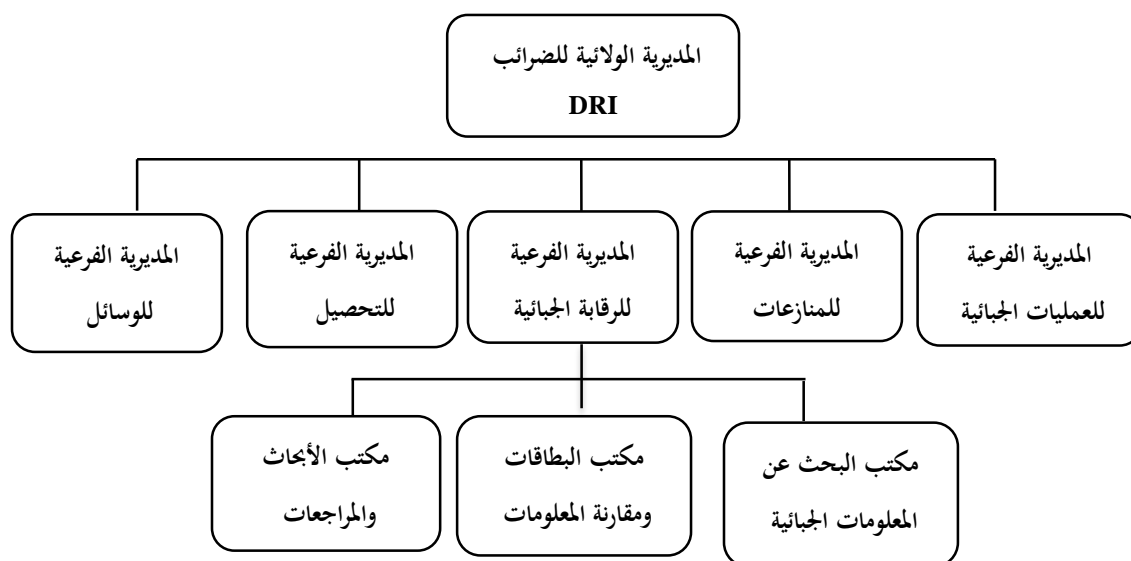
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

- 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

محاورة التهرب الضريبي.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات السابقة.

¹ - عبد الرحمان مغاري، بلال شبيخي، مرجع سابق، ص: 37.

2- المراكز الجوية للضرائب (C.P.I): وتقوم هذه المراكز بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجرافية،

تنظم المراكز الجوية للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة:¹

- المصلحة الرئيسية للتسيير .

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.

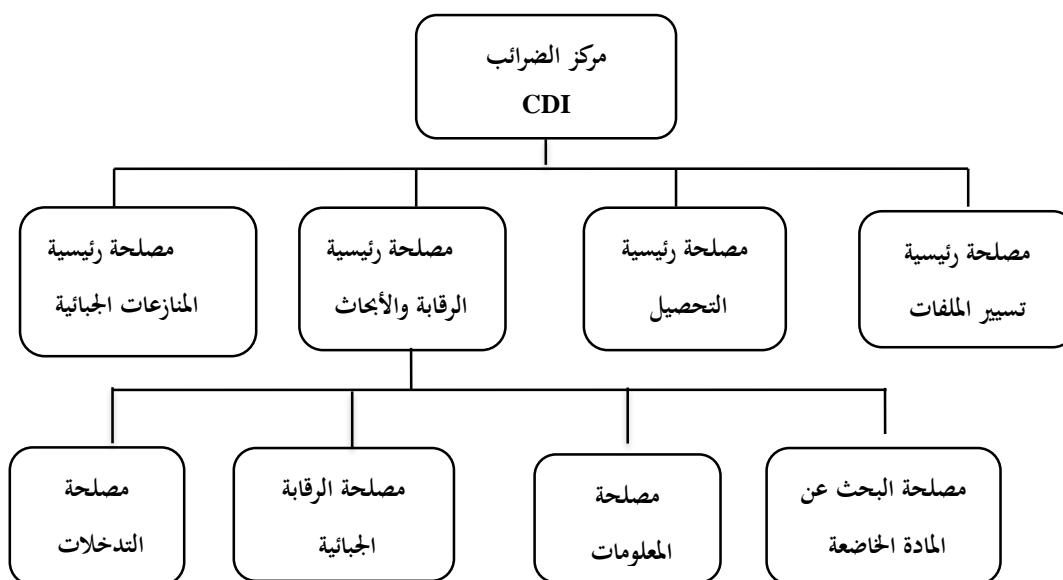
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.

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.²

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

¹ - سليمان عتير، مرجع سابق، ص: 99.

² - خير الدين وصيف فايزة، مرجع سابق، ص: 25.

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 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.¹

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

والمصالح الطبية، وتتمثل مهامها في التحصيل والتنسيق مع المصالح الجبائية.²

¹- عبد الرحمان مغاري، بلال شبيخي، مرجع سابق، ص: 38.

²- مرجع أعلاه، ص: 38.

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب

سوف نتطرق في هذا المبحث آليات الرقابة الجبائية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب والمتمثلة في: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، التحقيق المحاسبي والتحقق المحاسبي المصوب وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة.

المطلب الأول: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية، داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة، وتنجز هذه العملية داخل المفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي، وإستنادا على الوثائق الموجودة فيه.¹

وعليه تهدف الرقابة الجبائية الداخلية إلى إجراء مقارنة بين ما هو مصرح به وما يجب أن يصرح به في التصريحات الضريبية للمكلفين، من أجل كشف النقائص والأخطاء المدونة عن عمد أو غير عمد من طرف المكلفين بالضريبة التي تؤثر سلبا على خزينة الدولة، كما تهدف أيضا إلى مراقبة المصالح الضريبية الداخلية بالسهر على حمايتها من الرشوة وما شابه ذلك من تساهل مع ملفات المكلفين.²

حيث تتخذ اشكالان أساسيان هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق:

أولا: الرقابة الشكلية

نكون أمام رقابة شكلية عند إستلام المصالح المعنية للتصريحات المرسله أو المودعة، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم المقارنة بين المعلومات المأتية من التصريحات (G50) و (G50.A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي³. ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها.⁴

¹ - أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، الجزائر، 2014/2013، ص: 10.

² - عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص: 103.

³ - زهرة جامع، توفيق كرمية، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر (دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018)، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، 2020، ص: 1354.

⁴ - مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص: 12.

وتهدف الرقابة الشكلية إلى: ¹

- إكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاولة تصحيحها.
- تصحيح الأخطاء المادية والكتابية المثبتة في التصريحات، مثل أخطاء الجمع والترحيل المحاسبي.
- مراقبة شكل وكيفية التصريحات.
- التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة.
- التأكد من وجود التأشير والختم للمكلف بالضريبة، بالإضافة إلى ختم مصلحة الضرائب (التحصيل) في حالة التصريحات الدورية.

وهي رقابة سطحية للملفات، تعتمد عليها الإدارة الجبائية كمقابل للنظام التصريحي، بموجبها يتم معاينة النقائص الشكلية المستخرجة من الملف الجبائي وإعادة تسويتها بالصيغة القانونية وذلك حسب الطرق التالية:

1- بالنسبة للملف الجبائي: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على الوثائق والمستندات التالية:

- نسخة من السجل التجاري.
- نسخة من بطاقة إثبات الهوية.
- نسخة من شهادة الإقامة.
- نسخة من شهادة التصريح بالوجود.
- نسخة من البطاقة الإحصائية.
- كل المراسلات الخاصة بالمكلف.

2- بالنسبة للنشاط التجاري: يحتوى ملف النشاط التجاري المعلومات التالية لاسيما:

- بطاقة التعريف الجبائي.
- التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب.
- ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
- وثائق أخرى لها علاقة بالنشاط، نشير هنا إلى ان التصريحات التي تفوق مدة الأجل أربعة سنوات والخاصة بأجل التقاويم تحول للأرشيف، وذلك للمحافظة على سمك الملفات المصنفة وتسهيل عملية فحص ومراجعة الملفات.

¹ - أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر (دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 2013/2014، ص-ص: 166-167.

3- بالنسبة للأخطاء السطحية: تتم عن طريق التأكد من البيانات التالية:

- التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة.
- التأكد من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون أخطاء في العمليات الحسابية.
- التأكد من أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.¹

ثانيا: الرقابة على الوثائق

بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منتظمة وهذا الإنتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلاؤمها وتجانسها مع المداخيل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، والتي يتم إستكمالها في حال النقصان بطلبات إستيضاح أو طلبات تبرير من المكلفين.²

وتتميز الرقابة على الوثائق بالصفات التالية:

- قصيرة المدة، والمراقبة فيها محصورة في عدد محدد من الضرائب، كما أنه من غير الضروري مراجعة كل السنوات، كون أنها تتميز بمحدودية السنوات والضرائب المراجع فيها.
- عدم إرسال تبليغ للمكلف في حالة غياب التعديلات، وفي حالة وجود نقائص تستدعي التبليغ يمنح المكلف مدة محددة بـ 30 يوم لقبول أو رفض المقترحات.
- يقتصر الفحص على جزء محدد من الوثائق والمستندات، ولا يمكن الإحتفاظ بها في مكتب العون المحقق مدة زمنية طويلة.

- في حالة إكتشاف أخطاء تستدعي مراجعة دقيقة، يمكن إقتراح الملف للمراقبة المصوبة أو إلى التحقيق المحاسبي.³ ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى:

- إكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

¹ - عاشور يوسف، فاتورة الغش الجبائي (حالة الجزائر 2004/2014)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2014/2013، ص-ص: 193-194.

² - مصطفى عوادي، زين بونس، مرجع سابق، ص-ص: 12-13.

³ - عاشور يوسف، مرجع سابق، ص: 195.

- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.¹

وتستعمل الإدارة الأدوات القانونية التالية:

1- طلب معلومات: بموجب السلطات المخولة للمراقب الجبائي يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمدّه ببعض

المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه، وفي حالة عدم الرد تقوم الإدارة بإرسال آخر تطلب فيه التوضيحات المراد الحصول عليها لتبرير ما جاء في تصريحه، وهذا في أجل لا يقل عن 30 يوماً، وفي حالة الرفض تقوم الإدارة بعملية التسوية بالإعتماد على ما تتوفر لديها من معلومات أو مبررات.

2- طلب التبريرات: قد يطلب المراقب الجبائي وثائق تبريرية لبعض العناصر التي يتضمنها تصريح المكلف وهذا لهدفين،

فالهدف الأول التأكد مما جاء في تصريحه، والهدف الثاني إستغلال الوثائق التبريرية لتحرير بطاقة معلومات قد تساعد في إجراء تسويات إما لهذا المكلف أو لمكلفين آخرين يتضمن تصريحاتهم إغفالات، نقائص أو عدم الصحة، وفي حالة عدم الرد على هذا الطلب في الآجال المحددة قانوناً، يقوم المراقب الجبائي بعملية التسوية الضرورية.

3- القيام بعملية التسوية: تضطر الإدارة الضريبية للقيام بعملية التسوية في حالة عدم الرد عن طلب المعلومات أو

طلب التبريرات أو في حالة رفضها لما جاء في رد المكلف من معلومات أو تبريرات، ففي هاته الحالات تقوم الإدارة الضريبية بإعلام المكلف بالتسوية المزعم القيام بها من خلال رسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام.²

وعليه فإنه عند نهاية إجراءات الرقابة الداخلية التي تقوم بها الإدارة الجبائية يمكن التمييز بين حالتين:

- أن تكون التصريحات المقدمة صحيحة: وبهذا لا تستطيع سلطة الإدارة الجبائية أن تقوم بإتخاذ أي إجراء ضد المكلف بالضريبة، وبالتالي سيتم الإحتفاظ بالملف.

- وجود أخطاء: ومن خلال هذه الحالة يكتشف المراقب الجبائي وجود إما إختلافات غير هامة تستدعي طلب توضيحات وإما إختلافات كبيرة ووجود حالات تدليسية تستلزم تقديم الملف إلى الرقابة المعمقة.

¹- أحلام بن صفي الدين، مرجع سابق، ص: 13.

²- أحمد بساس، مرجع سابق، ص-ص: 167-168.

وبهذا فالرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية تقدم فكرة أولية عن الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يتم من خلاله إعطاء قرار ابتدائي عن مصداقية وشرعية التصريحات سواء بقبوله على ما هو عليه أو بتحويله إلى الرقابة المعمقة للتفصيل فيه أكثر.¹

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي والتحقيق المحاسبي المصوب

أولا: التحقيق المحاسبي

بغية التأكد من التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والحد من ظاهرة تفشي الغش الضريبي، خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية عدة صلاحيات نذكر منها التحقيق في المحاسبة، والتي يمكن تعريفه "مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية للدفاتر المحاسبية التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها".

وليس للتحقيق المحاسبي غرض الرقابة الجبائية فقط، بل يمكن المؤسسات من الإطلاع على واجباتها أو إلتزاماتها الضريبية، ويمكن التمييز بين نوعين من التحقيق المحاسبي: التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة.² لذا لا يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق إلا عند ثبوت الحالات التالية³:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به في السنتين الأخيرتين.
 - تكرار الخسارة والربح الضعيف مع النشاط المزاول.
 - ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
 - ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
 - تغيرات جد مهمة في رقم الاعمال والنتائج المصرح بها خلال أربعة (04) سنوات.
 - ملاحظة المخالفات ذات الطابع الإقتصادي أو محاولة اللجوء إلى الغش الضريبي.
- إن عدم إلتزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع

¹ - حسينة قرواط، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية 02، الجزائر، 2019/2018، ص-ص: 117-119.

² - محمد قاسمي، تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الضريبي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2003-2013)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية 02، الجزائر، 2015-2014، ص-ص: 137-138.

³ - حسينة قرواط، مرجع سابق، ص: 121.

الخطوات والإجراءات التي ينص عليها التشريع الضريبي:

1- التحضير للتحقيق المحاسبي

ألزم المشرع الجبائي أعوان الإدارة الجبائية بإتباع جملة من الإجراءات للتأكد منصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين من بينها:

1-1. برمجة التحقيق:

إن برمجة قائمة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة للمحاسبة تتم بناء على قواعد إجرائية ومعايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ويتم متابعة تنفيذها من طرف المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

1-1-1. إجراءات إعداد برنامج التحقيق:

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعنية بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصلحة المركزية ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة، وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الابحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصلحة المكلفة بالتدقيق، وكما 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 في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية¹.

1-1-2. معايير انتقاء الملفات للتحقيق:

إن إختيار المكلفين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة وفقا للمعايير التالية²:

- مدى إحترام المكلف لإلتزاماته الجبائية (مسك محاسبة، إيداع التصريحات).
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الاعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء.
- العجز المتكرر.

¹- نصر رحال، مرجع سابق، ص: 92.

² سليمان عتير، مرجع سابق، ص: 128.

- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- التغيير المستمر لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات الجبائية في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية التهرب الضريبي الجبائي.

1-2. سحب وفحص الملفات الجبائية:

حيث يقوم المحقق في كل عملية بمراقبة للمحاسبة بفحص ما يلي¹:

- الملف الجبائي المفتوح بإسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية.
- الملف الشخصي (IRG) للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

1-3. إعداد الوثائق التحضيرية:

إن مختلف الوثائق التي يدرسها المحقق خلال المرحلة التمهيديّة لا تسمح له بالحكم النهائي على مدى مصداقية محاسبة المكلف، وبالتالي عليه أن يفحص ويشكل مفصل هاته المحاسبة وذلك بالإعتماد على مجموعة من الوثائق أهمها:²

1-3-1. إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات: هذه الوثيقة تحتوي على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية للسنوات الأربعة التي لم يمسه التقادم، بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقدمة ميزانية الإنطلاق لفترة التحقيق التي يجب أن تنقل معلوماتها للإستفادة من أرصدها.

1-3-2. إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج: وهي وثيقة أو قائمة تتضمن جدول حسابات النتائج لكل السنوات الخاضعة للمراقبة الجبائية، حيث تسمح هذه القائمة للمحقق من تقييم تطور رقم الأعمال والتكاليف ونسبة الهامش الإجمالي... الخ، كما تسمح له بإكتشاف التغييرات غير العادية لبعض بنود التكاليف والمصاريف والتي قد تكون دليل إستخدام طرق تدليسية من أجل التهرب الضريبي.

1-3-3. إعداد الكشف المفصل للمصاريف العامة: هذا الكشف يحدد بنفس الطريق للكشفيين السابقين حيث يسمح بمتابعة التطور السنوي للتكاليف بحسب طبيعتها والتدقيق في تلك التكاليف المبالغ فيها.

1-3-4. إعداد كشف تجميعي: هذا الكشف يحدد تفاصيل الأسس الخاضعة للضريبة، بما فيها النتيجة المحاسبية.

¹ - رجال نصر، مرجع سابق، ص: 168.

² - فاطمة بودرة، مرجع سابق، ص: 148.

وبإعداد هذه الكشوف على المحقق تسجيل الفروقات وأي شكوك في المبالغ المستحقة بها، لينتقل بعد هذه المرحلة إلى التدخل في عين المكان ليؤكد شكوكه أو ينفيها من خلال المعاينة الميدانية.

2- الشروع في التحقيق:

بعد قيام المحقق بالأعمال التحضيرية الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي، يقوم بالانتقال إلى الرقابة في عين المكان، وذلك بعد إعلام المكلف عن طريق إشعار بالتحقيق، وبعد إنقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.¹

2-1. إرسال إشعار بالتحقيق:

إن البدء في عملية الرقابة الجبائية لمحاسبة لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل إستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة ويمنح له أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار، هذا الأخير يجب أن يحتوي - طائلة بطلان الإجراءات - على ما يلي:

-إسم أو المقر الإجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.

-تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان.

- إمكانية إستعانة المكلف بمستشار من إختياره.

- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.

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

ويجب أن يحتوي إشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملا وختم المصلحة التي تباشرها، وجب أن يكون ممضيا منقبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم ورتبهم.²

كما جاء في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 "..... في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.....".

¹- عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص: 126.

² نصر رحال، مرجع سابق، ص: 153.

2-2. المراقبة المفاجئة والتحقيق في عين المكان:

2-2-1. المراقبة المفاجئة: أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف، وحالة الوثائق المحاسبية دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، ويجزر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة المادية ويمنح للمكلف أو ممثله.

2-2-2. التحقيق في عين المكان: إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة "هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات".

وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للتدقيق أو المكلف، والتي تكون حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، مكانتها في السوق، شروط الإستغلال الموضوعية، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة.

وخلال زيارة المحلات على المحقق أن يضع جملة من التساؤلات لمعرفة:

- الإطار القانوني للمؤسسة.

- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، وجود محاسبة المواد).

- الإستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج.

- المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة.

- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، ومع الهيئات الأخرى أو الشركات.

- توضيحات متعلقة بتفصيل النظام المحاسبي المالي والإجراءات المستعملة في المؤسسة.¹

2-3. فحص المحاسبة من حيث الشكل:

تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص عليها القانون التجاري، حيث يكمن في مدى مطابقة السجلات لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول، وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب توفر الشروط يجب أن تكون كاملة ومنتظمة، متسلسلة وصحيحة، مقنعة².

2-3-1. يجب أن تكون كاملة ومنتظمة: تلزم المواد 9 و 12 من القانون التجاري كل التجار بمسك الدفاتر المحاسبية

بشكل نظامي، ويتمحور دور المحقق في التحقق من نظاميتها وفق النظام المحاسبي المالي منها:

¹ - نصر رحال، مرجع سابق، ص: 154.

² - حسينة قرواط، مرجع سابق، ص: 151.

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
 - كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضى عليها من طرف مسؤول العملية.
 - يجب مسك الدفاتر المحاسبية بعناية ودون تحريف أو شطب أو ترك بياض.
 - إحترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية، وهذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها.
 - يجب أن تقيم وتسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية دينار جزائري.
- 2-3-2. يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:** في هذه الحالة يقوم المحقق بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل، إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات المساعدة كدفتر المشتريات ودفتر الصندوق.
- 2-3-3. يجب أن تكون مقنعة:** يتحقق ذلك بإثبات المحقق من أن جل عمليات المؤسسة قد سجلت بواسطة تقديم المستندات والوثائق الثبوتية، حيث ينجم عن فحص المحاسبة شكلا حالتين:¹
- **الحالة الأولى:** تتمثل في كون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل، وبذلك يشرع في عملية الفحص من حيث المضمون.
 - **الحالة الثانية:** تتمثل في كون المحاسبة غير مقبولة شكلا، وبالتالي فإن الدفاتر الإجبارية ليس لها أية قيمة إثباتية، وهذا لا يمنع من البحث على القرائن لتأسيس القرار النهائي بمسك المحاسبة ككل، ولا يكون الأمر كذلك في حالة غياب المحاسبة حيث يطبق التقييم التلقائي.
- 2-4. فحص المحاسبة من حيث المضمون:**
- يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج، وهذا من خلال مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المحقق معه، من أجل البحث وإكتشاف العمليات المسجلة التي تتضمن سهو كلي أو جزئي متعمد أو غير متعمد... إلخ، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات، وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي والتهرب من دفع الضريبة ويتم ذلك من خلال إستخدام العديد من الأساليب نذكر منها على الخصوص الآتي²:
- 2-4-1. مراقبة المشتريات:** إن عدم الإنتظام الذي من الممكن أن يظهر المحقق عند مراقبة حسابات المشتريات نوعين

¹ - عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص: 112.

² - أحمد بسلس، مرجع سابق، ص: 190.

من المخالفات والمتمثلة في تضخيم أو تخفيض المشتريات.

أ- **تضخيم المشتريات**: إن هدف تضخيم المشتريات زيادة الإستهلاكات مما يؤدي إلى التصريح بربح وهمي، أي تخفيض الربح الخام ومنه الربح الصافي¹، وعليه هذا الفصل يصنف من قبل الأعمال الإحتيالية في حالة التعمد، وتتمثل أساليب تضخيم المشتريات فيما يلي:

- التسجيل لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المتكرر لكل من الفاتورة الأصلية والفاتورة الشكلية.

- التسجيل الوهمي للمشتريات من دون وجود أي إثبات (الفاتورة).

- التسجيل لنفس الفاتورة في دفتريين مساعدين مختلفين (دفتر المشتريات، دفتر العمليات المختلفة).

وعليه يقوم المحقق عند إثبات تضخيمات للمشتريات من خلال زيادة الإستهلاكات، التحري والبحث في هذه الزيادة فيما إذا كانت ناتجة عن سهو أو متعمدة (حالة تهرب ضريبي)، مع القيام بعملية التسوية الممكنة المتمثلة في رفع الربح الخام، ومن ثم زيادة الربح الصافي الخاضع بالإضافة إلى العقوبات المعمول بها في مثل هاته الحالات.

ب- **تخفيض المشتريات**: عندما يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات، ويصاحب ذلك تخفيض في الإيرادات الناتجة عن المبيعات لكي لا يتم إكتشافها بسهولة من طرف المراقبين، ويتم ذلك من خلال إستعمال التلاعبات التالية:

- إغفال تقييد فواتير الموردين.

- الشراء دون فواتير.

- تسجيل مشتريات عن طريق تعريف جبائي خاطئ.

يصعب على المراقب إكتشاف مثل هذه التلاعبات، إذ يجب عليه أن يقوم بمراقبة جميع الفواتير ووصولات المشتريات والتأكد من صحتها عن طريق مراقبة وصولات الطلب والإستلام، إضافة إلى مراقبة المواد الأولية والمنتجات المباعة ومراقبة كشوفات العملاء والموردين².

2-4-2. مراقبة المخزونات: لا تتم مراقبة العون المحقق للمخزون إلا بمراقبة دفتر الجرد بإعتباره الوثيقة الأولى والأساسية التي يعتمد عليها المحقق في تحرياته، مع الأخذ بعين الإعتبار أن العملية الرقابة على المخزون يجب أن لا تتجاوز أربع (04) سنوات طبقا لقانون الإجراءات الجبائية³.

¹ - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص: 127.

² - مرجع أعلاه، ص: 129.

³ - المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

ومهما كانت الطرق المستعملة للغش الضريبي في حساب المخزونات، إلا أنها في الأخير تهدف إلى تخفيض قيمة الربح الخاضع للضريبة، هذه الطرق تشير إلى حالتين من الغش الضريبي:¹

2-4-3. مراقبة المبيعات: إن أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات هو البيع بدون فاتورة، فضلا عن المخالفات الأخرى والتي يتمثل أهمها فيما يلي:²

- التخفيض في المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات وذلك بإستعمال الفاتورة الجزئية.
- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء، ومن البيع، أو التخفيضات التجارية المفرطة.
- عدم تسجيل الإقتطاعات من البضائع التي يقوم بها التاجر لسد حاجياته الخاصة من وكذا حاجيات عائلته.
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.

2-5. مراقبة حسابات الميزانية:

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المالي المحاسبي، وسيتم التركيز على الحسابات التي يحرص المراقب على المراقبة الدقيقة لها. لأن المكلف يعتمد إلى التلاعب فيها للتهرب من دفع الضريبة ومن أهم هذه الحسابات ما يلي:³

2-5-1. الإستثمارات: تتمثل الإستثمارات في السلع المنقولة وغير المنقولة المملوكة للمؤسسة والتي تستعمل كوسيلة دائمة للمؤسسة، ويجب على المراقب التأكد من صحة المعلومات التالية:

- الوجود الفعلي والمادي للتشبيات عن طريق فحص بطاقات التقييم الإستثمارات وفواتير الشراء، والتأكد من إحتساب معدل الإهلاك المناسب.

- التأكد من أن هذه الإستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص وثائق الثبوتية لإمتلاك الإستثمارات أو العقارات ومراقبة تسديد حقوق التسجيل.

-مراقبة حركة مختلف الإستثمارات وخاصة الأغلفة المتداولة.

2-5-2. الحقوق: وهي مجمل حقوق المؤسسة من خلال تعاملها مع الغير مثل الصندوق والبنك والتسبيقات والحساب البريدي الجاري، حيث يقوم المراقب بمراجعتها والتأكد من حساباتها من خلال مطابقتها مع اليومية المساعدة للمبيعات

¹ - عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص: 115.

² - مرجع أعلاه، ص: 115.

³ - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص-ص: 131-132.

- إضافة إلى مراقبة كشوف العملاء للتأكد من شرعية هذه الحقوق من خلال ما يلي:
- مراقبة الحسابات البريدية والبنكية الموجودة لدى المؤسسة ومقارنتها مع الكشوف المطلع عليها لدى الهيئات المالية.
 - مراقبة جميع التسيقات والدفعات على الطلبيات مع التأكد من التبريرات الخاصة بها.
 - مراقبة حسابات الصندوق والتأكد من مجاميع المقبوضات وأنها متعلقة بمبيعات مفوترة للعملاء.
- 2-5-3. الأموال الخاصة:** وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل الملاك وتدخل تحتها عدة حسابات أهمها أموال شخصية، أموال إجتماعية، الإحتياطات، نتيجة قيد التخصيص، مؤونات التكاليف والحسائر، ويجب على المراقب التأكد من جميع هذه الحسابات من خلال مراقبة ما يلي:
- التحقق من مصدر الأموال الشخصية والتغيرات التي تطرأ عليها.
 - مقارنة عمليات التحويلات البنكية والبريد الجاري للتأكد من جميع المسحوبات.
 - مراقبة التعديلات والتغيرات التي تطرأ في الأموال الإجتماعية والإحتياطات من خلال التأكد من الوثائق الثبوتية لها، ومدى صحتها ومطابقتها للقانون.
 - مراقبة تسجيل المبالغ في صورة قسيمة إيداع في البنك بهدف إخفاء قيمتها.
 - التأكد من أن الأرباح قد خضعت للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وأن المكلف لم يقيم بالتهرب الضريبي.
 - التأكد من عدم إستخدام مستندات عن عمليات نقدية كمستندات لمدفوعات أخرى.
- 2-5-4. الديون:** التأكد من أن القروض حقيقية وهذا بمطابقة حسابات الفواتير والكشوفات وأن دفعات تسديد القرض لم تدرج ضمن تكاليف المؤسسة كما يجب على المحقق أيضا التركيز على حساب الموردین خلال:¹
- التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته بيوميات المشتريات، وكذا في الجانب المدين بمقارنته يومية الصندوق.
 - التأكد من التسلسل الصحيح لحساب المورد في خصوم الميزانية مع نفس الحساب في دفتر الأستاذ وكذا ميزان المراجعة.
- 2-6. مراقبة حسابات التسيير:**
- بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية على المحقق أن يراقب صحة الكتابات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير

¹ - عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص: 118.

وهي التكاليف والإيرادات¹.

2-6-1. مراقبة التكاليف: تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط

ورقم الأعمال المحقق، وعلى المحقق أن يراقب التكاليف من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص.

أ- إستهلاكات السلع والمواد الأولية: على المحقق أن يقارن المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها.

ب- الخدمات والمصاريف: هذه التكاليف ترتبط أساسا بموضوع ونشاط المؤسسة، على المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة على حدوثها فعليا.

ج- مصاريف المستخدمين: فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنته مع المبلغ المصرح به في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG (مرتبات، أجور) وبالإضافة إلى ذلك على العون المحقق أن يتأكد من أن الأجور متعلقة بمستخدمي المؤسسة، وليست متعلقة بمستخدمين وهميين.

د- الضرائب والرسوم: على العون المحقق التأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها، وأن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.

هـ- المصاريف المالية: تتضمن أساسا الفوائد البنكية وفوائد الحسابات الجارية، وتراقب اعتمادا على كشوفات الربط وبطاقات التي أرسلتها المؤسسات المالية.

و- الإهلاكات: على المحقق التأكد من أن الإهلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، وذلك من خلال تناقص عناصر الإستثمارات نتيجة الإستعمال أو التقادم، وهنا نجد:

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

- الإهلاك المتناقص يعتمد على تطبيق معدل إهلاك في السنة الاولى على تكلفة الإستثمار، وبداية من الدورة الثانية على القيمة المالية للإستثمار إلى غاية إنتهاء فترة الإهلاك.

- الإهلاك المتزايد يعتمد على تحديد أقساط الإهلاك السنوي المتزايدة من سنة إلى أخرى.

¹ - مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص-ص: 72-73.

2-6-2. مراقبة الإيرادات: هذه المجموعة تحتوي على:¹

أ- مبيعات السلع: على المحقق التأكد من تحقق المعادلة التالية:

الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي.

ب- الإيرادات الأخرى: يقصد بها نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها، وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة.

ج- الإيرادات الإستثنائية: هنا يركز المحقق على الكشف للأرباح التي لم تكن محل تصريح، ويتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي، وذلك بالقيام بكشوفات الربط لدى العملاء.

2-7. مراقبة حسابات النتائج:

يهدف المحقق من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد إكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو نتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم.²

2-7-1. القيمة المضافة: تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي وإستهلاك المؤسسة وتحسب نسبة القيمة المضافة وفق العلاقة

التالية: نسبة القيمة المضافة = القيمة المضافة / (رقم الأعمال الإنتاج + الخدمات) * 100

ويستفيد المحقق من هذه النسبة في القيمة المضافة للمؤسسة من سنة لأخرى تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الأعمال، لمعرفة تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق، وإكتشاف التلاعبات التي يمكن أن تحتوي عليها خلال فترة المراقبة.

2-7-2. هامش الربح: يتم حساب هامش الربح بالنسبة للمشتريات وبالنسبة للمبيعات، وذلك لمعرفة الربح الخام بالنسبة للسنوات الخاضعة للتحقيق:³

هامش الربح الخام للمشتريات = (الربح الخام / ثمن تكلفة البضاعة المباعة) * 100

هامش الربح الخام للمبيعات = (الربح الخام / المبيعات) * 100

نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال = النتيجة الصافية للنشاط / رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)

¹ - مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص-ص: 74-75.

² - فاطمة بودرة، مرجع سابق، ص: 158.

³ - عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص: 133.

كما أن نسبة الربح الإجمالي يختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة كما يلي:

- بالنسبة للأنشطة التجارية: الربح الإجمالي = المبيعات - (المشتريات + التغير في المخزون)

- بالنسبة للأنشطة الصناعية: الربح الخام = (المبيعات + المنتجات المخزنة) - (مشتريات المواد الأولية + تغييرات في المخزون)

- بالنسبة للأنشطة تأدية الخدمات: الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة

إذا كل هذه النسب والمؤشرات السابقة الذكر تسمح للمحقق من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة¹.

3- تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي:

إن الهدف الاساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة. وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف، بدءاً من الإشعار الأولي للتحقيق، وإنهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.

3-1. التبليغ الأولي:

بعد الإنتهاء من عمليات التحقيق المحاسبي التي قد تدوم مدتها إلى حوالي سنة (طبقاً للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة)، يقوم العون المحقق بإعداد التبليغ الأولي الذي يجب تقديمه إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله هذا من جهة، ومن جهة أخرى هذا التبليغ الأولي إلى المكلف الخاضع للرقابة بتبليغ موصى عليه مع وصل إستلام، ومنحه مدة أربعين (40) يوماً مع حق إستعانة هذا الأخير بمستشار من إختياره، على أن يحتوي هذا الإطلاع الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، وبعد إنتهاء مدة التبليغ الأولي يواجه العون المحقق حالتين:

الحالة الأولى: المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لإعتراضاته عن الأسس المعدلة.

الحالة الثانية: المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة (40 يوماً) في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولاً ضمناً من قبل المكلف.

¹ - عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص: 121.

3-2. التبليغ النهائي:

بعد نهاية التحقيق وتبليغ العون المحقق نتائج التحقيق للمكلف، وبغض النظر عن قبوله لهذه النتائج من عدمه في أجل أربعين (40) يوماً، يجب على العون المحقق أن يقوم بإعداد وإرسال التبليغ النهائي للتعديلات في حالة رفض المكلف للتبليغ الأولي، حيث يعلم العون المحقق إدارة الضرائب بذلك بمراسلة تكون مفصلة ومعللة، وإذا أبرزت هذه المراسلة أسباباً جديدة لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم يتم التطرق لها في إطار الإشعار الأولي، على أن تكون هذه التعديلات المقدمة من طرف العون المحقق في التبليغ النهائي مفصلة بقدر كاف ومعللة، ليقوم بعد ذلك بإعداد وتسجيل الجداول الإضافية، التي تمثل نهاية إجراءات التحقيق المحاسبي وتحديد الحقوق والعقوبات المشتركة. لنصل في الأخير لإقفال ملف تقرير عمليات التحقيق وإرسال نسخة إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب والملف الضريبي للمكلف لدى إدارة الضرائب التابع لها ليحفظ في الأرشيف.¹

- إقفال عملية التحقيق: حيث يشتمل على التدوين بالملف الجبائي كل عناصر وأسس الإخضاع، مع إصدار جداول فردية تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربعة التي يشملها التحقيق المحاسبي.²

¹ - عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص-ص: 124-125.

² - أحمد بسباس، مرجع سابق، ص: 188.

ثانيا: التحقيق المحاسبي المصوب

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم إستحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الإجراءات.¹ والتحقيق المصوب هو التحقيق الذي يمكن فيه 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 الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.²

أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.³

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد، بإستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و5 المطبقة في التحقيق المحاسبي⁴، لكن يظهر الاختلاف البسيط فيما يخص بعض الإجراءات نجملها في:

- يتم إجراء التحقيق وكل التحريات لضريبة أو عدة أنواع من الضرائب لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية.
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكور سابقا، توضيح خاصية التحقيق المصوب يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.
- يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، إبتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة

¹ - سليمان عتير، مرجع سابق، ص: 134.

² - فاطمة الزهراء عياشي، كمال سماش، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد: 06، العدد: 01، 2018، ص: 281.

³ - المادة 20 مكرر الفقرة 01، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

⁴ - المادة 20 مكرر الفقرة 02، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

التقويم.

- إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة.¹

يمكن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان، إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها. يعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما للمكلف بالضريبة حيث لا يلزم هذا الأخير بتقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير الأرقام والأعمال والنتائج المصرح بها، وتقتصر مطالبة المكلف إلا على الوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة.²

1- الشروع في التحقيق المحاسبي المصوب:

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.³ حيث يباشر المحقق عملية التحقيق بعد إشعار المكلف بهاته العملية، كما يمكنه القيام بالمعاينة الميدانية دون إعلام مسبق للمكلف إذا توفرت له مؤشرات على وجود غش وتهرب ضريبي.⁴

2- طريقة التحقيق المحاسبي المصوب:

إن عملية التحقيق المصوب تتم 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 الإدارة الضريبية، ويستهل المحقق عملية التحقيق بالفحص الميداني وهذا بإنتقاله لمعاينة مركز نشاط المكلف، وقد تتكرر الزيارة الميدانية من أجل التعرف أكثر على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها مع تدوين الملاحظات والمعلومات التي إكتسبها في هذه الزيارات في حينها ليقوم بعد هذا بفحص الأوراق والمستندات والحسابات والسجلات التي يمسكها المكلف، والتأكد من صحتها، إنتظامها وإشتمالها على جميع الدفاتر والوثائق الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري.⁵

¹ - المادة 20 مكرر الفقرات 3-4-5-6، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - محمد قاسمي، مرجع سابق، ص: 148.

³ - المادة 20 مكرر، الفقرة: 03، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

⁴ - أحمد بساس، مرجع سابق، ص: 213.

⁵ - فاطمة بودرة، مرجع سابق، ص: 171.

كما يجب على المحقق في هذا النوع من المراقبة التأكد خاصة من الآتي:

- عدم إختلاف الأسس المحاسبية التي إتبعها المكلف في مسك الدفاتر للسنة المعنية بالفحص عن السنوات السابقة، بحيث في حالة الإختلاف في هاته الأسس يتطلب من المحقق تحديد آثار هذا الإختلاف على قانونية الدفاتر المحاسبية من وجهة النظر الجبائية، فقد يكون الهدف التقليل في أسس الإخضاع للتهرب من دفع الضريبة المستحقة.
- التأكد من أن كافة المعاملات قد تم أخذها بعين الإعتبار، كما تم تدوينها بالدفاتر المحاسبية.
- إختبار بعض القيود للتأكد من جدية المستندات وقانونيتها.
- التأكد من صحة المبيعات، المشتريات من خلال فحص أكبر عدد ممكن من الفواتير، مع الحرص على إستغلال هاته الفواتير من خلال تحرير بطاقة المعلومات عن كل فاتورة.
- مراقبة قانونية خصم الرسم على القيمة المضافة مع التركيز على ضرورة تبرير التسبيقات لهذا الرسم من طرف المكلف المحقق معه.
- التأكد من تبرير كل الأعباء مع الحرص على إرسال نسخ من التبريرات المقدمة إلى مكتب البطاقية من أجل تحرير بطاقة المعلومات التي يمكن إستغلالها لاحقا في تحديد الإيرادات أو المقبوضات.
- مراقبة الخسائر المتكررة.
- مراقبة مدى إلتزام المكلف المحقق معه نظير التحفيزات الجبائية المستفيد منها.
- مراقبة الأرباح المعاد إستثمارها.

3- إشعار المكلف بنتائج التحقيق المحاسبي المصوب:

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق المصوب التي لا يمكن أن تدوم أكثر من شهرين، يقوم المحقق بإعداد وإرسال إشعار بنتائج التحقيق الذي يتضمن أسس الإخضاع المعدلة والحقوق المستحقة، وكذا النصوص القانونية والتشريعية التي تم الإعتماد عليها في تحديد هاته النتائج، على أن تمنح للمكلف مدة ثلاثين (30) يوما لإبداء رأيه في نتائج التحقيق، كما يكون المحقق ملزم بتبليغ نتائج التحقيق حتى في غياب أية تسوية.

4- إقفال التحقيق المحاسبي المصوب:

قبل إقفال عملية التحقيق المصوب يقوم المحقق بتثبيت أسس الإخضاع وتبليغها للمكلف المحقق معه، وهذا في حالة عدم إستلام الرد في الوقت المحدد أو عدم الرد، بينما في حالة إستلام الرد في الوقت المحدد على الإشعار يقوم المحقق في

هاته الحالة، بفحص الرد ثم تثبيت أسس الإخضاع بصفة نهائية، ليتم إقفال عملية التحقيق بعد التبليغ النهائي لنتائج التحقيق للمكلف المحقق معه.¹

المطلب الثالث: التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

إن التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية تتمثل في السعي الدائم إلى تحسين إحترام القانون الجبائي ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد قامت بوضع احكام وتشريعات جديدة لمراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين، وكذا مراقبة الشركات والأشخاص الذين يمارسون نشاط صناعي وتجاري أو تقديم خدمات، هذا الشكل من المراقبة يسمى المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، وقد نص عليها أول مرة قانون المالية لسنة 1992². ولم يتم البدء في إستخدامه إلا تزامنا مع سنة 2001، وهذا بسبب العشرية السوداء التي عاشتها الجزائر في فترة التسعينات.³

يعتبر التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية إمتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملفا جبائيا.⁴

تعرف الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية كما يلي: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشروعوا 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 إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة ".⁵

ويعرف بأنه: " مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي بغرض الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف وما بين المداخل المحققة فعلا ".⁶

وتهدف المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية بشكل أساسي إلى مراقبة المداخل المصرح بها من قبل المكلف والتي يبدو أنها غير كافية بإعتبار ممتلكاته، وعناصر نمط المعيشة والمؤشرات الخارجية لثروة المكلف.⁷

¹ - أحمد بسناس، مرجع سابق، ص-ص: 214-215.

² - نصر رحال، مرجع سابق، ص: 187.

³ - زهرة جامع، توفيق كرمية، مرجع سابق، ص: 1355.

⁴ - فاطمة الزهراء عياشي، كمال سمامش، مرجع سابق، ص: 280.

⁵ - المادة 21، الفقرة: 01، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

⁶ - سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد: 04، 2016، ص: 90.

⁷ - مصطفى عوادى، يونس زين، مرجع سابق، ص: 69.

1- التحضير ومباشرة المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية:

لقد ألزم القانون المكلفين بالقيام بالتزامات عديدة التي من بينها ضرورة مسك محاسبة، ومن أجل ضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم إحترام الإجراء المنصوص عليه في هذا الصدد. لذلك فالإدارة الجبائية خصوصا المصالح المكلفة بالرقابة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولاية) تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة وتباشر الأشغال التمهيدية للمراقبة.

1-1: تحضير المراقبة المعمقة:

تتطلب المراقبة المعمقة تعاون ومشاركة المصالح الجبائية على المستوى المركزي وعلى المستوى الجهوي والولائي ويتم تحضيرها عن طريق برمجة وأعمال مسبقة، تتم كما يلي:

1-1-1. البرمجة:

وتتم على مرحلتين:

أ. إختيار الملفات الخاضعة للرقابة:

حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة الجارية بالإضافة إلى السنوات غير المتقدمة، بحسب أهمية المداخل المصريح بها.

ب. تحضير البرامج:

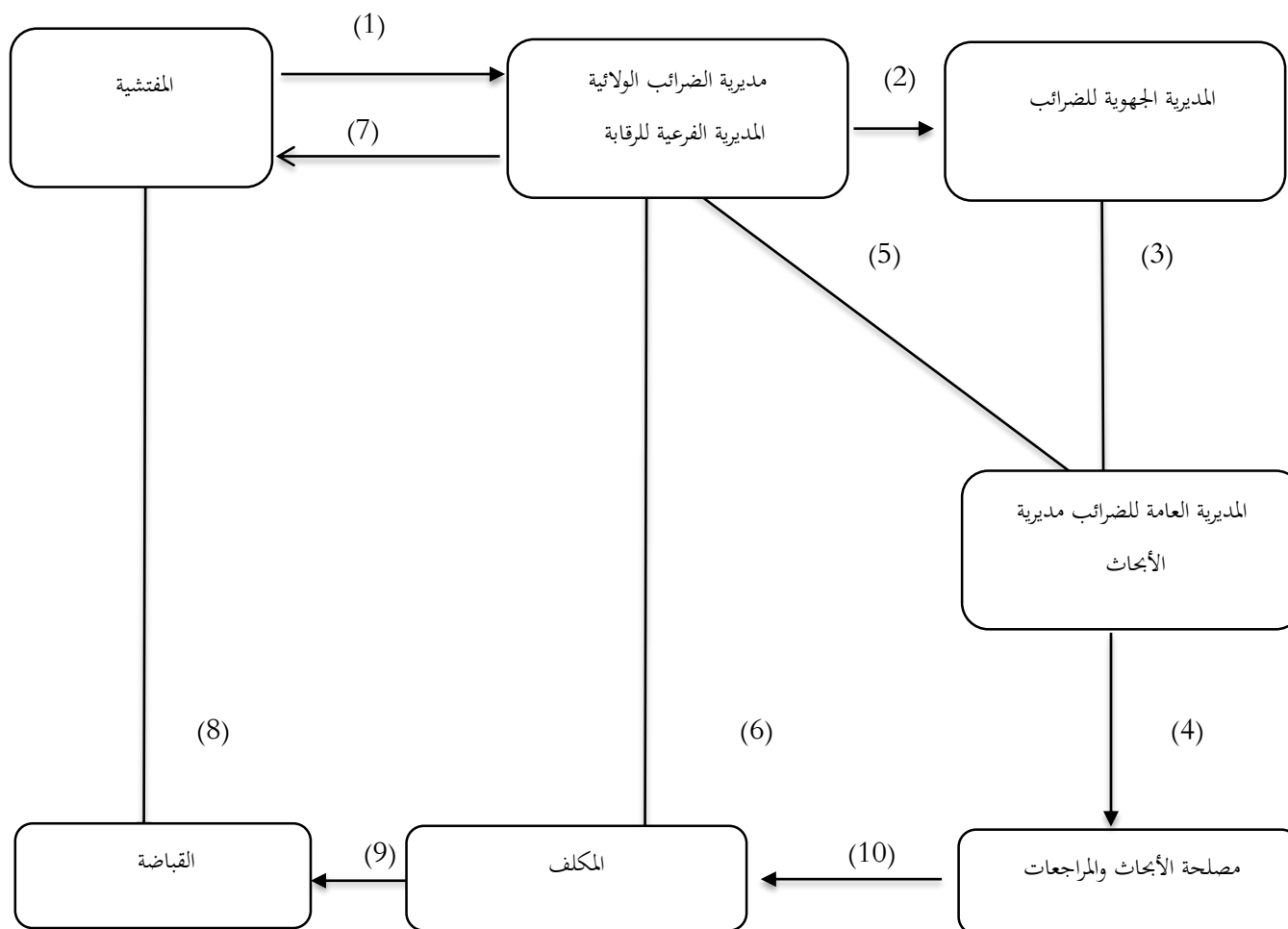
قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها.

وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي تسندها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها.¹

¹ - نصر رحال، مرجع سابق، ص: 188.

ويمكن تلخيص إجراءات برمجة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب



المصدر: عوادي مصطفى، زين يونس، مرجع سابق، ص:70.

- 1- إقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب.
- 2- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- 3- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.
- 4- تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.
- 5- تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 6- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- 7- إرسال الجداول (Role) بعد تقرير المراقبة.

8- إرسال الجداول إلى القابضة للتحصيل.

9- تسديد الحقوق والعقوبات من طرف المكلفين.

10- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

ج- إنتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين:

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها إختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق، ومن هذه المعايير:

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية عدم تجانس المداخليل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف.

- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.

- عندما تكتشف المفتشية عند مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه.

- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخليل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخليل الحقيقية بعد مراقبة المحاسبة.

- الأشخاص الذين يمتلكون مداخليل غير محددة (تبييض الأموال مثلا).¹

1-2: الأعمال التمهيديّة للمراقبة:

عندما يتسلم رئيس مكتب المراقبة الجبائية قائمة الأشخاص الذين سيخضعون للمراقبة، تقسم المهام بين رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين إثنين لكل عملية مراقبة. بحيث لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.²

1-2-1. سحب وفحص الملف الجبائي الوحيد:

يقوم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بتقديم طلب سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة من مفتشية الضرائب التابع لها، موضحا فيه نوعية المراقبة المراد التحقيق فيها. وذلك لأخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب والتأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل، ومراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد إحتوى مجمل المداخليل، وذلك

¹ - سليمان عتير، مرجع سابق، ص-ص: 136-137.

² - المادة 21 الفقرة 02، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

بفحص كشوفات الضريبة ونسخ كل الإنذارات للمكلف إن وجدت.¹

حيث يسمح فحص الملف الجبائي بـ:

- بأخذ فكرة عن الهوية والعنوان الصحيح للمكلف الخاضع للمراقبة الجبائية.
- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه إلتزاماته الجبائية (وجود مجمل التصريحات السنوية للمداخيل، تاريخ إيداع التصريحات، إعدارات أن وجدت، مراسلات، وغيرها).
- معرفة طبيعة المداخيل، والذمة المالية للمكلف، والقروض والسلفيات.
- يسمح للمحققين بمعاينة عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها أو التي فرضت عليها ضريبة ووضعية الممتلكات وعناصر نمط المعيشة للمكلف.²

1-2-2. فحص الملفات المشتركة:

إلى جانب فحص ملف المحقق في وضعيته، يستطيع المراقب فحص ملفات أفراد عائلة المكلف والمؤسسات التي يسيرها، ويسمح هذا الإجراء بالكشف عن مصادر دخل أخرى إن وجدت.³

1-2-3. البحث عن المعلومات لدى الغير:

بعدها ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي إستقهاها من ملف هذا الأخير، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية، يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية، وذلك بإستخدامه حقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.⁴

2- مباشرة أعمال المراقبة المعمقة:

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام، مرفوقاً

¹ - مليكة حمادي، نصيرة موسى، دور التحقيق المعمق لمجملة الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي (دراسة حالة شخص طبيعي لدى مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس)، مجلة المشكاة في الاقتصاد التنمية والقانون، المجلد: 01، العدد: 06، 2017، ص: 125.

² - نصر رحال، مرجع سابق، ص: 191.

³ - محمد قاسمي، مرجع سابق، ص: 154.

⁴ - مصطفى العثماني، مرجع سابق، ص-ص: 179 - 180.

بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشرة (15) يوم، إبتداء من تاريخ الإستلام.

ويجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.¹

2-1: سير أعمال المراقبة المعمقة

إن المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية تتميز بتقنيات خاصة في الرقابة، حيث يجري المحقق بعد فحص الملف الجبائي ومباشرة أعمال المراقبة عملية جمع للمعلومات الجبائية بإستعمال حق الإطلاع من أجل تقدير ممتلكات المكلف الخاضع للرقابة، وإعداد التجانس بين المداخل المصريح بها وعناصر نمط المعيشة.

2-1-1: البحث عن المعلومة الجبائية:

تشكل المعلومة الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه، خصوصا إذا كانت هذه المعلومة المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للرقابة قد تم جمعها بشكل سليم وإستغلالها بطريقة ذكية.²

2-1-2: بطاقة وضعية الممتلكات:

هي إستمارة تحدد فيها الممتلكات المكتسبة (عقارات، منقولات)، والحسابات البنكية المفتوحة، وأي معلومات جبائية تفيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف، ترسل إلى المكلف مع إشعار بمراقبة مع منحه أجل رد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق وكامل، وفي حالة ما إذا رفض المكلف تقديمها كليا أو جزئيا بإعتبار أن بطاقة المعلومات ليست إجبارية، يمكن جعلها إجبارية وذلك بتقديم طلب توضيح وتبرير رسمي يمنح من خلاله أجل رد كاف.³

2-1-3: كشوفات الربط وبطاقة المعلومات:

إن كشوفات الربط وبطاقة المعلومات تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، ويجب أن تحرر بشكل واضح حتى تمكن الهيئات والمؤسسات المراسلة من الرد عليها بشكل صحيح.

2-1-4: البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان:

يمكن للمحقق أن يتدخل في عين المكان من أجل جمع المعلومات الضرورية، وذلك عندما تكون إجراءات بطاقة

¹ - المادة 21 الفقرة 03، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

² - مصطفى عوادي، بونس زين، مرجع سابق، ص: 74.

³ - أحلام بن صفي الدين، مرجع سابق، ص: 48.

المعلومات وكشوفات الربط غير كافية، لأن المعلومة لها أثر كبير في تحديد الوضعية الجبائية للمكلف (فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف، أو الشركات التي يمتلك فيها حصص أو أسهم وتتبع المعاملات المالية بين هذه المؤسسات والمكلف)، وعملية جمع بعض المعلومات يمكن أن تتطلب تنقل وبحث ونقصد بذلك خصوصاً:

- إستغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك، زيادة رأسمال عن طريق مساهمات جديدة.
- إقتطاعات تمت من قبل مستغل مؤسسة فردية.
- مختلف الحركات المالية وأرصدة الحسابات المالية.
- ترخيص البناء المعد من قبل مصالح التعمير والسكن.

وكما أن بعض المعلومات تتطلب اللجوء إلى مصالح البحث على المستوى المركزي أو الجهوي.¹

2-2: طلبات التبرير والتوضيح

عند تنفيذ المراقبة المعمقة، يمتلك المحققين الحق في طلب معلومات، أو مؤشرات أو التبريرات التي تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي ورفض الرد من قبل المكلف يمكن أن يؤدي إلى اللجوء لإجراء التفرغ التلقائي.

2-2-1. طلبات التبرير:

لقد حدد القانون مجال هذه الطلبات، حيث لا يمكن أن تصاغ إلا في الحالات التالية:

- الوضعية المادية وتكاليف أسرة المكلف.
- التكاليف المقتطعة من الدخل أو التي تمتلك الحق في خصم الضريبة على الدخل.
- المداخيل والممتلكات في الخارج.
- العناصر التي تهدف إلى تحديد أساس الرسم العقاري.
- العناصر التي جمعتها المصلحة عن المكلف والمتعلقة بتحقيقه مداخيل أكبر من تلك المصرح بها.

2-2-2. طلبات التوضيح:

يمكن للمصلحة أن تطلب من المكلف توضيحات على عدم التجانس الملحوظ بين مختلف المعطيات المذكورة في التصريح بالدخل الإجمالي أو بين هذه المعلومات، وتلك المذكورة في التصريحات السابقة أو بين مضمون التصريحات

¹ - مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص: 75.

المكتتبة والمعلومات التي في حوزة الإدارة الجبائية.¹

2-3: مدة المراقبة المعمقة

لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لفترة تفوق السنة، إعتبارا من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة 3 أعلاه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم.

تمدد هذه المهلة:

- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها طبقا لأحكام القانون المدني، يمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان، في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.
- بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة، عند الإقتضاء، بطلب منه، للرد على طلبات تبرير أو توضيح الأرصدة والمداخيل في الخارج.
- بسنة (01)، عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب معلومات من الإدارات الجبائية الأخرى.
- بالأجل المقرر في المادة 19 من هذا القانون وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما، إبتداءا من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية، عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، وبسنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي.²

¹ - نصر رحال، مرجع سابق، ص:193.

² - المادة 21 الفقرة 04، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا تطبيق القوانين الجبائية، إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة، والعمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقومها.

محاولة تحقيق أهداف الرقابة الجبائية عمل المشرع الجبائي على تأسيس الإطار القانوني لها من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بدءا بالسلطات المخولة لإدارة الضرائب ووصولاً إلى حقوق والتزامات المكلف من أجل السير الحسن لها، كما عمل المشرع على توفير الإطار التنظيمي لها من خلال تقسيم المهام بين مختلف مصالح الإدارة الجبائية. والمتثلة في: مديرية البحث والمراجعات، والمديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية، ومفتشيات الضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، ومراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب، وقباضات الضرائب.

أما فيما يخص نمطية الرقابة الجبائية فقد تم تقسيمها إلى قسمين هما: رقابة داخلية تنقسم إلى رقابة شكلية، ورقابة على الوثائق، وذلك للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف. ورقابة خارجية التي تنقسم بدورها إلى التحقيق المحاسبي، والتحقق المحاسبي المصوب، الخاصة بفحص محاسبة المكلفين المعنويين، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة المنوطة بالتحقيق في الوضعية المالية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل:

بعد قيامنا بتسليط الضوء على الجانب النظري الذي يخص دراستنا أي لكل من التسيير الجبائي، التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية، حيث توصلنا لتوضيح أهمية الموضوع وأن الفرضيات المقدمة محققة نظريا، لذا سنحاول في هذا الفصل إثبات الفرضيات عن طريق دراسة ميدانية بواسطة عينة أفراد مكونة من خبراء محاسبين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين، أستاذة جامعيين (في التخصص)، أعوان إدارة الضرائب (مفتش فما فوق)، حيث سنعتمد على الإستبيان لجمع البيانات وبرنامج SPSS لغرض التحليل وإستخراج النتائج:

وبهذا الصدد جاء تقسيم الفصل كالآتي:

المبحث الأول: طبيعة ومنهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: إختبارا لإستبيان وتحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: طبيعة ومنهجية الدراسة الميدانية

سيتم تقديم منهجية الدراسة الميدانية لهذا البحث انطلاقاً من بيانات المتضمنة في الاستبيان ومتغيرات الدراسة، إضافة إلى ذلك نقوم بشرح طبيعة أداة الدراسة، لنصل في الأخير إلى إبراز حدود الدراسة الميدانية وتحديد المشاكل التي أحاطت بها.

المطلب الأول: بيانات ومتغيرات الدراسة الميدانية

تشمل هذه الدراسة الميدانية مجموعة من البيانات إضافة إلى المتغيرات الدراسة، ويمكن تلخيصها فيما يلي :

أولاً: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والتحليلي، باعتبارهما منهجين يمكنان من جمع البيانات اللازمة حول متغيرات الظاهرة المدروسة ومحاولة معالجتها بما يجعل منها معلومات قابلة للوصف، والتحليل والتفسير، معتمدين في ذلك على أساليب إحصائية وذلك بالاستعانة بالإحصاء الوصفي وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V21).

ثانياً: متغيرات الدراسة

للدراسة الميدانية متغيرين مستقلين، هما التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية، أما المتغير التابع يتمثل في التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني: مجتمع الدراسة الميدانية

شملت الدراسة الميدانية على وجهات نظر المهنيين والأكاديميين من أعوان الرقابة الجبائية (مفتش فما فوق)، وأساتذة جامعيين (في التخصص)، ومحافظي الحسابات، وخبراء محاسبين، ومحاسبين معتمدين. وتم اختيار عينة طبقية قدرها 100 فرد، وتم الاعتماد في توزيع استمارات الاستبيان على التسليم المباشر، والاستعانة بالبريد الإلكتروني ورسائل الماسنجر، وبعد عملية التوزيع تحصلنا على (72) استبيان صحيح، وهي كالآتي:

الجدول رقم (02): توزيع إستثمارات الإستبيان

البيان	العدد	النسبة
الإستثمارات الموزعة	100	% 100
الإستثمارات المسترجعة	21	% 21
الإستثمارات المسترجعة	79	% 79
الإستثمارات المرفوضة	07	% 07
الإستثمارات الخاضعة للتحليل	72	% 72

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على قاعدة الإستبيان.

من خلال الجدول يتضح أن نسبة الاستثمارات الخاضعة للتحليل بلغت 72% وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في عملية إختبار الفرضيات، كما يشير الجدول كذلك إلى أن نسبة الإستثمارات المسترجعة وصلت إلى حوالي 79% وهي نسبة جيدة جدا إذا ما أخذنا في الحسبان الظروف التي صادفتنا خلال عملية التوزيع، ويوضح الجدول أيضا أن نسبة الاستثمارات المرفوضة قدرت بـ 07% من إجمالي الاستثمارات الموزعة، وهي نسبة بسيطة كان أغلبها ناتج عن عدم استكمال بيانات الإستبيان أو عدم الجدية في الإجابة عليه.

المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية

إن الأدوات التي تمت الإستعانة بها من أجل إجراء هذه الدراسة قد تم تحديدها طبقا للموضوع وإشكاليته وفرضيات الدراسة، وسعيا منا لمعرفة مدى لدراسة أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية على التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية. وبهدف جمع البيانات الضرورية لتقييم الظاهرة المدروسة وتحليل العلاقة بين المتغيرات المعتمدة في البحث فقد تم استخدام أداة الاستبيان كمصدر رئيسي والتي تعد من بين أهم الأدوات جمع البيانات للظواهر والأحداث.

أولا: إعداد الاستبيان

إستعنا في إعداد قائمة الاستبيان على الكتب والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، تم إعداد إستمارة الاستبيان وتبويبها بناء على فرضيات البحث بالإضافة إلى ذلك راعينا في صياغة الأسئلة وإعدادها:

- أن تكون بسيطة وواضحة.
- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.
- أن تكون الأسئلة متشابهة لمعرفة مدى صدق إجابات الفرد المستوجب.

وبعد عملية تحكيم الاستبيان من أساتذة مختصين تم توزيع وإرسال الاستمارات الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة جهات من أجل الحصول عليها في أقرب وقت أمكن وذلك باستخدام وإنشاء استبيان الالكتروني وزع عن طريق البريد الالكتروني ورسائل الماسنجر لبعض أفراد العينة وإيداع الاستمارات على مستوى بعض المؤسسات.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتوي خمسة إجابات على إعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق تماما، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماما) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي فهي تعبر عن الأوزان. وهي (غير موافق تماما=1، غير موافق=2، محايد=3، موافق تماما=4، موافق=5) وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق لها من خلال الإستبيان كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): درجات مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق تماما	موافق
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي، دار وائل للنشر، الأردن، 1999، ص: 113.

أما بالنسبة لقاعدة إتخاذ القرار في مقياس ليكارت الخماسي والتي تعكس إتجاه إجابات العينة على كل سؤال من أسئلة الإستبيان، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي عن طريق طول الفئة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة $5/4$ حيث يمثل رقم 4 عدد المسافات مما يعني أن من 1 إلى 2 (مسافة 1)، ومن 2 إلى 3 (مسافة 2)، ومن 3 إلى 4 (مسافة 3)، ومن 4 إلى 5 (مسافة 4)، والرقم 5 يمثل عدد الإختبارات.

طول الفئة = $5/4 = 0.80$ ، ومنه يصبح الترتيب كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): طول حساب الفئات حسب مقياس ليكارت الخماسي

المستوى	المتوسم المرجح
غير موافق تماما	من 1 إلى 1.80
غير موافق	من 1.80 إلى 2.60
محايد	من 2.60 إلى 3.40
موافق تماما	من 3.40 إلى 4.20
موافق	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطلبة.

ثانيا: هيكل الإستبيان

وقد تم تقسيم الإستبيان الى قسمين:

القسم الأول: يحتوي على البيانات الشخصية والمهنية للأفراد المستجوبين، تضمنت أربعة أسئلة حول: الوظيفة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية.

القسم الثاني: يناقش هذا الجزء مجموعة من الأسئلة مصممة لقياس آراء أفراد العينة محل الدراسة مقسمة إلى ثلاث محاور متعلقة بإختبار فرضيات الدراسة، تم من خلالها طرح ثلاثة وثلاثون (33) سؤالاً.

- المحور الأول: يهدف إلى التعرف على مساهمة التدقيق الجبائي في تصويب الوضعية الجبائية للمؤسسة للحد من المخاطر الجبائية، حيث تضمن ثلاثة عشرة (13) سؤالاً.

- المحور الثاني: يهدف هذا المحور إلى كيف تعمل الرقابة الجبائية على مراقبة التصريحات الجبائية للمؤسسة، حيث تضمن تسعة (09) أسئلة.

- المحور الثالث: يهدف إلى التعرف على علاقة التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي للمؤسسة، حيث تضمن إحدى عشرة (11) سؤالاً.

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الإستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها إستمارة الإستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من إستمارات الإستبيان. وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الإستبيانات، تم الإعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) وإدخال المعلومات على برنامج (SPSS21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى معطيات ونتائج، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها. كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الإعتماد على الأساليب التالية:

النسب المئوية: لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة وكذا عرض نسب الإستجابات على لمختلف العبارات.
الوسط الحسابي: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها
الانحراف المعياري: ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي، أي مدى تباين مستوى محاور الدراسة.

إختبار ألفا كرونباخ: لقياس مدى ثبات الإستبيان.

معامل الصدق: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

معامل الارتباط المتعدد: تم حساب هذا المعامل لقياس وجود تأثير أو عدم وجوده بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية على التسيير الجبائي.

معامل الارتباط الجزئي: تم حساب هذا المعامل لقياس وجود تأثير أو عدم وجوده بين التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي بعد إستبعاد الرقابة الجبائية. ولقياس وجود تأثير أو عدم وجوده بين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي بعد إستبعاد التدقيق الجبائي.

إختبار التوزيع الطبيعي كولوجروف سمرنوف: يهدف هذا الإختبار إلى معرفة أي من التوزيعات الإحتمالية التي يتبعها توزيع بيانات الدراسة.

المطلب الرابع: حدود الدراسة الميدانية

يشتمل على إبراز حدود الدراسة الميدانية في محاولة لضبط وتحديد الإطار العام الذي تمت فيه هذه الدراسة الميدانية.

- الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية في ولاية الوادي وولايات أخرى لمعرفة مدى أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية على التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

- الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه، فقد إستمرت فترة جمع بيانات الدراسة الميدانية بداية من أفريل 2021 إلى ماي 2021.

- الحدود البشرية: إشتملت الدراسة الميدانية على آراء أعوان الإدارة الجبائية (مفتش فما فوق)، أساتذة جامعيين (في التخصص)، محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين.

- الحدود الموضوعية: إهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالتدقيق الجبائي والرقابة الجبائية والتسيير الجبائي.

المبحث الثاني: إختبار الإستبيان وتحليل نتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث مجموعة من الإختبارات المهمة لمدى مصداقية وثبات الإستبيان، وهذا بغية إعطاء نوع من الثقة في أداة الدراسة، بالإضافة الى معرفة طبيعية توزيع بيانات العينة لما لها من أهمية في إجراء الإختبارات الإحصائية، كما نتطرق إلى خصائص أفراد العينة لأجل توضيح الجهة المستهدفة، وأيضا معرفة إتجاه إجابات أفراد العينة فيما تضمنته أداة الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: إختبار الإستبيان

تعتبر هذه المرحلة من أصعب مراحل البحث العلمي، وذلك لصعوبة إختيار أو تصميم أداة جمع البيانات المناسبة لمجتمع الدراسة وأهدافها.

أولا: صدق محتوى الإستبيان

يعتبر الصدق من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة، لذلك تم التأكد من الصدق الظاهري لفقرات الإستبيان عن طريق تحكيم الإستبيان إذ قمنا بعرض الإستبيان على أساتذة متخصصين، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء نموذج الإستبيان من مختلف جوانبه، خاصة من حيث دقة الأسئلة ومدى شمولية الإستبيان، وفي الأخير تمت الإستجابة لآراء الأساتذة المحكمين، وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وبذلك خرج الإستبيان في صورته النهائية.

ثانيا: قياس ثبات ومعامل صدق الإستبيان

بغية التأكد من صلاحية الإستبيان وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، إستخدمنا المعامل الإحصائي " ألفا كرونباخ " لإختبار ثبات الإستبيان، حيث يأخذ معامل الثبات قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإن لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر والعكس صحيح، أي أن زيادة قيمة معامل " ألفا كرونباخ " تعني زيادة مصداقية وصحة البيانات من عكس نتائج المتحصل عليها، حيث:

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفا إذا كانت النتيجة أقل من 60%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطا إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و70%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيدا إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و80%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازا إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

الجدول رقم (05): توزيع معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة

محاور الإستمارة	عدد العبارات	ألفا كرو نباخ (ثبات)	الجدر التريبي لألفا كرو نباخ (صدق)
المحور الأول	13	0.885	0.940
المحور الثاني	09	0.941	0.970
المحور الثالث	11	0.818	0.904
المجموع	72	0.943	0.971

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على (SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل ثبات الدراسة ألفا كرونباخ لجميع العبارات محل الإستبيان بلغت 0.943، كما تتراوح قيم الثبات (الجدر التريبي لألفا كرو نباخ) بين 0.904 و 0.970 وهي نسب مقبولة لأغراض الدراسة والتي تعكس ثبات أداة القياس، كما نجد أن قيمة الثبات الكلية لجميع عبارات الدراسة هي 0.971، وهذا يدل على أن الإستمارة بجميع محاورها تتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الإعتماد عليها في الدراسة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية

يسمح تحليل الوصفي بالإطلاع على سمات أفراد عينة الدراسة الميدانية، كما يبرز الجهة المستهدفة، وتعتبر خصائص العينة متغيرات تخضع للدراسة الإحصائية لأجل فهمها وتبسيطها، حيث بعد معالجة بيانات الإستبيان المتعلقة بالمتغيرات الشخصية لأفراد العينة تحصلنا على النتائج الآتية:

أولاً: تحليل خصائص العينة من حيث الوظيفة

توزع أفراد العينة من حيث الوظيفة وفقاً للإحصائيات كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
عون إدارة الضرائب (مفتش على الأقل)	23	31.94
محافظ حسابات	12	16.67
أستاذ جامعي (في التخصص)	26	36.11
محاسب معتمد	08	11.11
خبير محاسبي	03	04.17
المجموع	72	100

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة لأفراد العينة. حيث نجد أن أستاذ جامعي (في التخصص) هي الفئة الأكبر والبالغ عددهم (26) فردا بنسبة 36.11 %، ثم يليه عون إدارة الضرائب (مفتش على الأقل) والبالغ عددهم (23) فردا بنسبة 31.94 %، وبعدها يأتي محافظ الحسابات بتعداد (12) فردا بنسبة 16.67 %، وفي المرتبة الرابعة يأتي المحاسب المعتمد بتعداد (08) أفراد وبنسبة 11.11 %، وفي المرتبة الأخيرة يأتي الخبير المحاسبي بتعداد (03) أفراد وبنسبة 04.17 %.

ثانياً: تحليل خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

توزع أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي وفقاً للإحصائيات كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
16.67	12	شهادة دكتوراة
19.44	14	شهادة ماجستير
40.28	29	شهادة ماستر
16.67	12	شهادة ليسانس
06.94	05	شهادة أخرى
100	72	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة الماستر إذ بلغ عددهم (29) فردا بنسبة 40.28 %، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة الماجستير بتعداد (14) فرد وبنسبة 19.44 %، ثم من بعدها فئتي الحاصلين على شهادة الدكتوراة وشهادة الليسانس بتعداد متساوي وهو (12) فرد بنسبة 16.67 % لكليهما، وفي الأخير فئة الحاصلين على شهادات أخرى المختلفة بتعداد (05) أفراد وبنسبة 06.94 %.

ثالثاً: تحليل خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

توزع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية وفقاً للإحصائيات كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
من 1 إلى 10 سنوات	21	29.17
من 11 إلى 20 سنة	35	48.61
من 21 إلى 30 سنة	13	18.06
30 سنة فما فوق	03	04.17
المجموع	72	100

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS).

يلاحظ من الجدول أعلاه أن عدد أفراد العينة الذين يملكون خبرة تتراوح من 11 سنة إلى 20 سنة يمثل الجزء الأكبر من العينة بتعداد (35) فرد وبنسبة 48.61 %، ثم تليها الفئة التي تتراوح خبرتهم المهنية من 01 سنة إلى 20 سنة بتعداد (21) فرد وبنسبة 29.17 %، ومن بعدها الذين لديهم خبرة مهنية من 21 سنة إلى 30 سنة بتعداد (13) فرد وبنسبة 06.94 %، وفي الأخير تأتي فئة الأشخاص الذين تفوق خبرتهم المهنية 30 سنة بتعداد (03) أشخاص وبنسبة 04.17 %.

المطلب الثالث: إختبار وتحليل نتائج الدراسة

أولاً: تحليل نتائج محاور الدراسة

1- تحليل المحور الأول (التدقيق الجبائي): مساهمة التدقيق الجبائي في تصويب الوضعية الجبائية للمؤسسة للحد من المخاطر الجبائية.

الجدول رقم (09): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور التدقيق الجبائي

الدرجة	النتيجة	المؤشرات الإحصائية		الإستجابات					العبارة	الرقم
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق تماماً	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً		
				ت	ت	ت	ت	ت		
%	%	%	%	%	%	%				
11	موافق	0.839	4.49	46	20	1	5	-	يعمل التدقيق الجبائي على التخفيف من الأثر المالي للرقابة الجبائية للمؤسسة	1
				63.89	27.78	1.39	6.94	00		
1	موافق	0.657	4.64	51	18	1	2	-	التدقيق الجبائي أداة وقائية تخفف من وقع الرقابة الجبائية	2
				70.83	25.00	1.39	2.78	00		
6	موافق	0.804	4.54	48	19	2	2	1	من إلتزامات المؤسسة الإقتصادية الإيفاء بالإلتزامات التصريحية المحددة قانوناً	3
				66.67	26.39	2.78	2.78	1.39		
12	موافق	0.948	4.44	46	19	2	3	2	يعمل المدقق من خلال تقرير المراجع على تحسين محتوى وصدق التصريحات الجبائية	4
				63.89	26.39	2.78	4.17	2.78		
7	موافق	0.855	4.53	49	17	2	3	1	يقوم التدقيق الجبائي بحماية المؤسسة من المخاطر الجبائية المتنوعة	5
				68.06	23.61	2.78	4.17	1.39		
9	موافق	0.856	4.50	47	19	2	3	1	التدقيق الجبائي أداة وقائية تحمي المؤسسة من مخاطر الرقابة الجبائية	6
				65.28	26.39	2.78	4.17	1.39		
3	موافق	0.765	4.58	50	18	-	4	-	يعمل التدقيق الجبائي على تقليص الأخطار الجبائية الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي	7
				69.44	25.00	00	5.56	00		
10	موافق	0.872	4.50	48	17	3	3	1	يساهم التدقيق الجبائي في إستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي للتقليل من العبء الضريبي	8
				66.67	23.61	4.17	4.17	1.39		
8	موافق	0.855	4.53	49	17	2	3	1	تلجأ المؤسسة إلى المدقق	9

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

				68.06	23.61	2.78	4.17	1.39	الخارجي بغية تخفيض أعبائها الضريبية	
2	موافق	0.638	4.63	49	21	-	2	-	يساهم التدقيق الجبائي في تحديد خيارات جبائية لم تكن المؤسسة تستغلها	10
				68.08	29.17	00	2.78	00		
4	موافق	0.666	4.58	47	22	1	2	-	يساهم التدقيق الجبائي في تعديل الإجراءات الجبائية داخل المؤسسة بما يحقق الأهداف المنشودة	11
				65.28	30.56	1.39	2.78	00		
13	موافق	0.960	4.42	45	19	3	3	2	يساهم التدقيق الجبائي في تحقيق وفورات جبائية للمؤسسة	12
				62.50	26.39	4.17	4.17	2.78		
5	موافق	0.819	4.57	51	15	3	2	1	تقرير المدقق الخارجي له صلة كبيرة بالإقرارات الضريبية للمؤسسة	13
				70.83	20.83	4.17	2.78	1.39		
	موافق	0.810	4.53	626	241	22	37	10	المتوسط العام للمحور الأول	
				66.88	25.75	2.35	3.95	1.07		

المصدر: من إعداد الطلبة إعتماذا على نتائج برنامج (SPSS).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن إجابات الأفراد على المحور الأول المتعلق بمساهمة التدقيق الجبائي في تصويب الوضعية الجبائية للمؤسسة للحد من المخاطر الجبائية جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (4.53) والذي يقع بين (4.20 و 5) ضمن فئة مقياس ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق" والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة حول أهمية التدقيق الجبائي في تصويب الوضعية الجبائية للمؤسسة الإقتصادية للحد من المخاطر الجبائية وهذا ما يؤكد الإنحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة بين أفراد العينة حيث بلغ الإنحراف المعياري العام (0.810).

2- تحليل المحور الثاني (الرقابة الجبائية): تعمل الرقابة الجبائية على مراقبة التصريحات الجبائية للمؤسسة

الجدول رقم (10): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور الرقابة الجبائية

الرقم	العبارة	الإستجابات							المؤشرات الإحصائية		
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق تماما	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الدرجة	
		ت	ت	ت	ت	ت	%	%			
14	تمثل الرقابة الجبائية إحدى المخاطر التي تعترض المؤسسة	0	4	2	23	43	4.46	0.804	موافق	8	
		00	5.56	2.78	31.94	59.72					
15	توفر الإدارة الضريبية الأدوات اللازمة والوسائل للقيام بعملية الرقابة الجبائية	0	6	0	25	41	4.40	0.867	موافق	9	
		00	8.33	00	34.72	56.94					
16	تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية بشكل فعال يمكنه أن يمثل دور هام في زيادة الإيراد الضريبي من خلال تفحص الإلتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة	0	1	0	20	51	4.68	0.552	موافق	1	
		00	1.39	00	27.78	70.83					
17	تمثل برامج الرقابة الجبائية قياسا لمدى الإلتزام الطوعي للمكلفين بالتصريحات الجبائية	0	2	2	24	44	4.53	0.691	موافق	3	
		00	2.78	2.78	33.33	61.11					
18	ترتبط جودة الرقابة الجبائية بمدى إكتشاف عون الرقابة للأخطاء والانحرافات في القوائم المالية والتصريحات الجبائية	0	3	3	20	46	4.51	0.769	موافق	4	
		00	4.17	4.17	27.78	63.89					
19	الرقابة الجبائية مقياس لمدى صدق التصريحات الجبائية	0	3	2	23	44	4.50	0.751	موافق	5	
		00	4.17	2.78	31.94	61.11					
20	عدم الإلتزام الضريبي يعرض المؤسسة للرقابة الجبائية	0	6	0	20	46	4.47	0.872	موافق	7	
		00	8.33	00	27.78	63.89					
21	تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل التي تستخدم للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي	0	2	1	23	46	4.57	0.668	موافق	2	
		00	2.78	1.39	31.94	63.89					
22	تؤثر الرقابة الجبائية سلبا على مالية المؤسسة	1	3	2	20	46	4.49	0.856	موافق	6	
		1.39	4.17	2.78	27.78	63.89					
المتوسط العام للمحور الثاني		1	30	12	198	407	4.51	0.759	موافق		
		0.15	4.63	1.85	30.56	62.81					

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن إجابات الأفراد على المحور الثاني المتعلق بأن الرقابة الجبائية تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية للمؤسسة جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (4.51) والذي يقع بين (4.20 و 5) ضمن فئة مقياس ليكارت الحماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق" والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة حول أن الرقابة الجبائية تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية للمؤسسة وهذا ما يؤكد الإنحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة بين أفراد العينة حيث بلغ الإنحراف المعياري العام (0.759).

3- تحليل المحور الثالث (التسيير الجبائي): علاقة التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي للمؤسسة

الجدول رقم (11): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور التسيير الجبائي

الرقم	العبارة	الإستجابات							المؤشرات الإحصائية		
		غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق	المتوسط	الدرجة	النتيجة	الإنحراف المعياري	
		ت	ت	ت	ت	الحسابي					
		%	%	%	%						
23	تعتمد المؤسسات عادة على المدقق الخارجي في التسيير الجبائي للتحكم في ضرائبها نظرا لغياب مصلحة خاصة بالوظيفة الجبائية بداخلها	1	19	0	27	25	3.78	1.224	موافق تماما	10	
24	الرقابة الجبائية مقياس لمدى فعالية التسيير الضريبي بالمؤسسة	0	3	2	21	46	4.53	0.750	موافق	3	
25	التسيير الجبائي الفعال يعطي صورة حسنة للمؤسسة إتجاه الإدارة الضريبية	1	2	3	27	39	4.40	0.816	موافق	9	
26	يؤدي التدقيق الجبائي إلى تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة	1	4	2	19	46	4.46	0.903	موافق	7	
27	تهدف الرقابة الجبائية إلى تحسين التسيير الجبائي	0	35	4	10	23	3.29	1.358	محايد	11	
28	تؤثر الرقابة الجبائية إيجابا على التسيير الجبائي للمؤسسة	0	2	1	21	48	4.60	0.664	موافق	1	
29	التدقيق الجبائي أحد أدوات التسيير الجبائي	1	2	3	18	48	4.53	0.822	موافق	4	
30	التدقيق الجبائي مقياس لمدى فعالية التسيير الضريبي بالمؤسسة	0	4	2	17	49	4.54	0.804	موافق	2	

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

6	موافق	0.856	4.49	46	20	2	3	1	هناك تفاعل إيجابي بين المراقبين الجبائين والمكلفين بالضريبة مما ينعكس إيجاباً على التسيير الجبائي للمؤسسة	31
				63.89	27.78	2.78	4.17	1.39		
8	موافق	0.804	4.46	43	23	2	4	0	برنامج الرقابة الجبائية يعمل على تحسين التسيير الجبائي للمكلفين بالضريبة من خلال تحسين الإنتظام الضريبي	32
				59.72	31.94	2.78	5.56	00		
5	موافق	0.839	4.50	47	19	1	5	0	الإنتظام الضريبي يجنب المؤسسة من الوقوع في البرمجة في الرقابة الجبائية	33
				65.28	26.39	1.39	6.94	00		
				460	222	22	83	5	المتوسط العام للمحور الثالث	
				58.08	28.03	2.78	10.48	0.63		

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقاداً على نتائج برنامج (SPSS).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن إجابات الأفراد على المحور الثالث المتعلق بعلاقة التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (4.32) والذي يقع بين (4.20 و 5) ضمن فئة مقياس ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق" والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة حول أن هناك علاقة بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي وهذا ما يؤكد الإنحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة بين أفراد العينة حيث بلغ الإنحراف المعياري العام (0.895).

الجدول رقم (12): نتيجة التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة

المؤشرات الإحصائية				الإستجابات					الرقم	المحور
الدرجة	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق تماما	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
				ت	ت	ت	ت	ت		
				%	%	%	%	%		
	موافق	0.810	4.53	626	241	22	37	10	المحور الأول (التدقيق الجبائي)	01
				66.88	25.75	2.35	3.95	1.07		
	موافق	0.759	4.51	407	198	12	30	1	المحور الثاني (الرقابة الجبائية)	02
				62.81	30.56	1.85	4.63	0.15		
	موافق	0.895	4.32	460	222	22	83	5	المحور الثالث (التسيير الجبائي)	03
				58.08	28.03	2.78	10.48	0.63		
	موافق	0.821	4.45	1439	661	56	150	16	المتوسط العام لمحاور الدراسة	
				62.84	27.82	2.36	6.31	0.76		

المصدر: من إعداد الطلبة إعتمادا على نتائج برنامج (SPSS).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن إجابات الأفراد على مجمل محاور الإستبيان جاءت بمتوسط حسابي كلي قدره (4.54) والذي يقع بين (4.20 و 5) ضمن فئة مقياس ليكارت الحماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق" والتي تؤكد موافقة أغلبية أفراد العينة حول مجمل المحاور وهذا ما يؤكد الإنحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة بين أفراد العينة حيث بلغ الإنحراف المعياري العام (0.821).

ثانيا: إختبار التوزيع الطبيعي كولوجروف سمرنوف

من أهم الفروض في الإختبارات الإحصائية العلمية أن يكون التوزيع الإحصائي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي، حيث يعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساسا لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية، ويلعب دورا أساسيا في إختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة وغير ذلك.

نهدف من خلال هذا الإختبار معرفة أي من التوزيعات الإحتمالية التي يتبعها توزيع بيانات الدراسة ونقصد بذلك التوزيع الطبيعي من خلال الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الصفرية (H_0): تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي

الفرضية البديلة (H_1): لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي

يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة في حالة الحصول على مستوى دلالة معنوية أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05).

1- بالنسبة للمحور الأول

H_0 :تتبع بيانات المحور الأول التوزيع الطبيعي

H_1 :لا تتبع بيانات المحور الأول التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (13): إختبار التوزيع الطبيعي لمحور التدقيق الجبائي

VARIABLE	T1	البيانات
N	72	حجم العينة
Moyenne Param ètres Normaux a,b	4.54	متوسط البيانات
Ecart-Type	0.35	الإنحراف المعياري
Absolue Diff érences Les Plus Extr êmes	0.14	أكبر فرق بين البيانات ودالة التوزيع الإحتمالية
Positive	0.14	
N égative	-0.13	
Z De Kolmogorov-Smirnov	1.18	قيمة إختبار جودة المطابقة
Signification Asymptotique (Bilat érale)	0.125	مستوى دلالة الإختبار

المصدر: من إعداد الطلبة إعتمادا على نتائج (spss).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة لجميع عبارات المحور الأول هي 0.125 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية 0.05، ومنه فإننا نقبل الفرض H_0 ونرفض الفرض H_1 ، أي أن عبارات المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي.

2- بالنسبة للمحور الثاني

H_0 : تتبع بيانات المحور الثاني التوزيع الطبيعي

H_1 : لا تتبع بيانات المحور الثاني التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (14): إختبار التوزيع الطبيعي لمحور الرقابة الجبائية

VARIABLE	T1	البيانات
N	72	حجم العينة
Moyenne Param ètres Normaux a,b	4.44	متوسط البيانات
Ecart-Type	0.41	الإنحراف المعياري
Absolue Diff érences Les Plus Extr êmes	0.12	أكبر فرق بين البيانات ودالة التوزيع الإحتمالية
Positive	0.09	
N égative	-0.12	
Z De Kolmogorov-Smirnov	1.01	قيمة إختبار جودة المطابقة
Signification Asymptotique (Bilat érale)	0.260	مستوى دلالة الإختبار

المصدر: من إعداد الطلبة إعتمادا على نتائج (spss).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة لجميع عبارات المحور الثاني هي 0.260 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية 0.05، ومنه فإننا نقبل الفرض H_0 ونرفض الفرض H_1 ، أي أن عبارات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي.

3- بالنسبة للمحور الثالث

H_0 : تتبع بيانات المحور الثالث التوزيع الطبيعي

H_1 : لا تتبع بيانات المحور الثالث التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (15): إختبار التوزيع الطبيعي لمحور التسيير الجبائي

VARIABLE	T1	البيانات
N	72	حجم العينة
Moyenne Param ètres Normaux a,b	4.39	متوسط البيانات
Ecart-Type	0.41	الإختلاف المعياري
Absolue Diff érences Les Plus Extr êmes	0.15	أكبر فرق بين البيانات ودالة التوزيع الإحتمالية
Positive	0.09	
N égative	-0.15	
Z De Kolmogorov-Smirnov	1.25	قيمة إختبار جودة المطابقة
Signification Asymptotique (Bilat érale)	0.087	مستوى دلالة الإختبار

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقادا على نتائج (spss).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة لجميع عبارات المحور الثالث هي 0.087 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية 0.05، ومنه فإننا نقبل الفرض H_0 ونرفض الفرض H_1 ، أي أن عبارات المحور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي.

ثالثا: إختبار الإرتباط المتعدد

سنحاول من خلال إستخدام الإرتباط المتعدد التأكد من وجود علاقة بين المتغيرات التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي، أو لا توجد علاقة.

عند مستوى دلالة 0.05:

H_0 : توجد علاقة بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية

H_1 : لا توجد علاقة بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية

الجدول رقم (16): معامل الإرتباط المتعدد

Récapitulatif des modèles

Mod èle	R	R-deux	R-deux ajust é	Erreur standard de l'estimation
1	.703 ^a	.494	.479	.29893

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقادا على (SPSS).

يستخدم معامل الارتباط R-DEUX من أجل معرفة قوة العلاقة بين المتغيرات، كما لدينا في هذه الدراسة المتغير الأول التدقيق الجبائي والمتغير الثاني الرقابة الجبائية والمتغير الثالث التسيير الجبائي.

نلاحظ في الجدول أن R-DEUX تساوي 0.494 وهذا ما يعطي تفسير أن هناك علاقة قوية بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، أي بنسبة 49%.

الجدول رقم (17): قيمة R و F المحسوبة والمجدولة

البيان	مجتمع الدراسة (N)	قيمة R المحسوبة	قيمة R المجدولة	درجة الحرية DF	مستوى الدلالة ل R	قيمة F المحسوبة	قيمة F المجدولة	مستوى الدلالة ل F
البيان	72	0.703	0.30	69	0.01	22.54	6.75	0.01

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على نتائج (SPSS).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة R المحسوبة أكبر من قيمة R المجدولة وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.01.

ولتأكيد ذلك تم حساب قيمة F (الدلالة العلمية)، فمن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة F المجدولة أكبر من قيمة F المحسوبة وهي دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.01.

ومن خلال ما سبق نستنتج أن هناك علاقة قوية بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية وهو ما تم إثباته عن طريق معامل الارتباط R-DEUX.

رابعاً: معامل الارتباط الجزئي

1- معامل الارتباط الجزئي بين التدقيق الجبائي بالتسيير الجبائي بعد تحييد الرقابة الجبائية

سنحاول من خلال استخدام الارتباط الجزئي التأكد من وجود علاقة بين التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي بعد تحييد الرقابة الجبائية، أو لا توجد علاقة.

عند مستوى دلالة 0.05:

H0: يؤثر التدقيق الجبائي في التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

H1: لا يؤثر التدقيق الجبائي في التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (18): معامل الارتباط الجزئي بين المحورين التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي

البيانات المتغيرات	قيمة R قبل تحييد الرقابة الجبائية	قيمة R بعد تحييد الرقابة الجبائية	قيمة T المحسوبة	قيمة T المجدولة	درجة الحرية DF	الدلالة الإحصائية
التدقيق الجبائي	0.497	-0.003	0.025	1.98	69	غير دالة عند مستوى 0.05
التسيير الجبائي						

المصدر: من إعداد الطلبة إعتماذا على (SPSS).

من خلال الجدول أعلاه، يتضح أن قيمة معامل الارتباط الجزئي يساوي 0.497 وهذا قبل تحييد متغير الرقابة الجبائية، وبعد تحييد متغير الرقابة الجبائية بلغت قيمة معامل الارتباط الجزئي -0.003. وهي غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وعليه نقبل الفرض H1 أي أن التدقيق الجبائي لا يؤثر في التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

2- معامل الارتباط الجزئي بين الرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي بعد تحييد التدقيق الجبائي

سنحاول من خلال إستخدام الارتباط الجزئي التأكد من وجود علاقة بين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي بعد تحييد التدقيق الجبائي، أو لا توجد علاقة.

عند مستوى دلالة 0.01:

H0: لا تؤثر الرقابة الجبائية في التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

H1: تؤثر الرقابة الجبائية في التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (19): معامل الارتباط الجزئي بين المحورين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي

البيانات المتغيرات	قيمة R قبل تحييد التدقيق الجبائي	قيمة R بعد تحييد التدقيق الجبائي	قيمة T المحسوبة	قيمة T المجدولة	درجة الحرية DF	الدلالة الإحصائية
الرقابة الجبائية	0.70	0.57	5.39	2.62	69	دالة عند مستوى دلالة 0.01
التسيير الجبائي						

المصدر: من إعداد الطلبة إعتماذا على (SPSS).

من خلال الجدول أعلاه، يتضح أن قيمة معامل الارتباط الجزئي يساوي 0.70 وهذا قبل تحييد متغير التدقيق الجبائي، وبعد تحييد متغير التدقيق الجبائي بلغت قيمة معامل الارتباط الجزئي 0.57. وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وعليه نقبل الفرض H_0 أي أن الرقابة الجبائية تؤثر في التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

خلاصة الفصل:

تعد الدراسة الميدانية جانبا مهما لإستكمال وتعزيز الجانب النظري لأي بحث علمي، وهو ما تم تطبيقه في هذه الدراسة من خلال الإستبيان الذي تم توزيعه على عينة من الأفراد، ومن ثم إعادة جمع البيانات والقيام بتحليل مختلف النتائج المتحصل عليها.

من خلال تحليل نتائج الإستبيان، تم التوصل إلى مايلي:

- حسب إجابات أفراد العينة يرون أن التدقيق يساهم في تصويب الوضعية الجبائية للمؤسسة للحد من المخاطر الجبائية بتحسين صورتها إتجاه الإدارة الضريبية.

- يرى أغلب أفراد العينة أن الرقابة الجبائية تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية للمؤسسة للتأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات المكتتبه وإمتثالها للقوانين والتشريعات المعمول بها.

- يرى كذلك معظم أفراد العينة من خلال الإجابات المتحصل عليها أن هناك علاقة قوية بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية بالتسيير الجبائي في المؤسسة من حيث تأثيرهما على التسيير الجبائي، فالتدقيق الجبائي تعتمد المؤسسة بهدف تحسين تسييرها جبائي من المخاطر الجبائية المتنوعة، أما الرقابة الجبائية تساهم في تحسين الإنتظام الضريبي للمؤسسة من خلال نتائجها والمتمثلة في تقرير يترتب عنه من تسويات وعقوبات وعلى ضوء هذا التقرير تسعى المؤسسة إلى تحسين إنتظامها الضريبي من خلال تحسين تسييرها الجبائي.

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال دراسة موضوع أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة "مامدى التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية" وهذا ما دفعنا إلى تناول التسيير الجبائي كمفاهيم أساسية في الفصل التمهيدي، فمن خلال التسيير الجبائي تقوم المؤسسة بالإستغلال الأمثل للتشريعات والقوانين الجبائية لصالحها سواء كانت من ناحية الإلتزام أو الإمتيازات الممكنة بغرض تجنبها الخطر الجبائي وتقليل التكلفة الضريبية وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي.

أما الفصل الأول فتم تخصيصه لدراسة التدقيق الجبائي لحساب المؤسسة، أي تدقيق المؤسسة لذاتها، ويعتبر التدقيق الجبائي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة في إطار بحثها عن الخيارات والإمتيازات الجبائية من أجل الإستفادة من مزايا التشريع الجبائي، وكذلك العمل على تخفيض أعبائها الضريبية مع إحترام الأحكام القانونية والجبائية السارية المفعول من خلال تمكين المؤسسة من التحكم الجيد في إلتزاماتها الجبائية إتجاه الإدارة الضريبية، بحيث تعبر هذه الإلتزامات عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وهذا ما يهدف إليه التدقيق الجبائي، بإعتباره من أهم أدوات التسيير الجبائي المستعملة من طرف المؤسسة لتقليل من المخاطر الجبائية المتنوعة .

وفي الفصل الثاني فقد تم التطرق إلى الرقابة الجبائية لحساب إدارة الضرائب، أي الرقابة الجبائية المطبقة قانونا على المؤسسات للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية، حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم وسائل الإدارة الجبائية لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين لكونها أسلوب ردعي، وتتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات وآليات مختلفة، بحيث تهدف الرقابة من خلال إستخدام آلياتها المختلفة إلى الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، لكنها تؤدي دورا هاما في تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة.

وتدعيما لدراستنا النظرية، قمنا بالإستعانة بالإستبيان كأسلوب علمي لمعرفة آراء الأطراف ذات العلاقة بموضوع دراستنا متمثلة في الخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، أعوان إدارة الضرائب (مفتش فما فوق)، أستاذ جامعي (في التخصص)، وبعد تحليل مختلف إجابات أفراد العينة تم تأكيد ماتوصلنا إليه من نتائج في الشق النظري للدراسة.

1- نتائج إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: التدقيق الجبائي أداة هامة تعتمد من طرف المؤسسة لتصويب وضعيتها الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

التدقيق الجبائي أداة من أدوات التسيير الجبائي يؤديه شخص من داخل المؤسسة أو خارجها بحيث يقوم بتشخيص لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، حيث يتم تثمين الأولى وإستدراك الثانية من خلال التقرير الذي يقدمه المدقق والذي يعتبر ثمرة مجهوداته والمتمثل في النتائج التي وصل إليها، وهذا مما يعمل على تسديد خطى المؤسسة بالتموضع في وضعية قانونية اتجاه الإدارة الضريبية.

الفرضية الثانية: الرقابة الجبائية أداة من أدوات الإدارة الجبائية تعمل على مراقبة التصريحات الضريبية للمؤسسة من حيث إمتثالها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها، فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

تعتبر الرقابة أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المؤسسة ومدى إحترامها للقوانين والتشريعات الجبائية.

الفرضية الثالثة: للتدقيق الجبائي والرقابة الجبائية علاقة من حيث الأثر على التسيير الجبائي في المؤسسة فالأول إختياري هدفة تحسين التسيير الجبائي أما الثانية إجبارية تؤثر نتائجها على التسيير الجبائي فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق الجبائي تقوم به المؤسسة بصفة إختيارية لأن له دور كبير وفعال في التحسين من عملية التسيير الجبائي داخل المؤسسة فكلما كان التدقيق الجبائي دقيق وعميق سيمكن المؤسسة من تجنب المخاطر الجبائية المحتملة وإكتشافها لمزايا وإمتيازات تساعدها في التخفيض من العبء الضريبي المحتمل وبالتالي يعود بالأثر الإيجابي على المؤسسة.

- الرقابة الجبائية تطبق بصفة إجبارية قانونا من طرف المصالح الجبائية على المؤسسة من خلال مراقبة تصريحاتها الجبائية المكتتبه بهدف التقليل من التهرب الضريبي والتجاوزات الجبائية وتحسين التحصيل الضريبي لضمان حقوق الخزينة العمومية ولكنها بالمقابل تلعب دورا هاما في تشخيص المخاطر الجبائية وإكتشاف الأخطاء التي قد تقع فيها المؤسسة، والتي قد تكون ناتجة عن سوء تسيير أو عن عدم الإنتظام الضريبي أو عن إختيارات جبائية خاطئة تكبد المؤسسة أعباء

مالية هامة مما يؤثر سلبا على المؤسسة وهذا ما يفرض عليها أن تستفيد من تقرير الرقابة وعلى ضوءه تصحح المؤسسة مسارها الضريبي بإتخاذ جملة من الإجراءات بغية تحسين تسييرها الجبائي وزيادة فعاليته من أجل معالجة الإنحرافات الضريبية والعمل على تصحيحها بالأسلوب الملائم لكي لا تظهر مرة أخرى في المستقبل مما يساهم في تحسين إنتظامها الضريبي اتجاه الإدارة الجبائية.

إذا فلتدقيق الجبائي والرقابة الجبائية علاقة من حيث الأهداف ويتمثل الهدف المشترك في تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة، فبالنسبة للتدقيق الجبائي يعتبر هدف أما بالنسبة للرقابة الجبائية يعتبر تأثير وليس غاية.

2- نتائج الدراسة:

- يعتبر التدقيق الجبائي الذي تقوم به المؤسسة لذاتها، أداة فعالة وذلك لضمان تسيير جبائي سليم للمؤسسة، والتي توضع تحت تصرف الإدارة العليا للمؤسسة.
- يقوم المدقق الجبائي للمؤسسة، بتقديم تقرير يوضح فيه النتائج التي تم التوصل إليها ليظهر النقائص التي قد تشكل خطر مستقبلي على المؤسسة بالإضافة إلى التطرق إلى توصيات ذات طابع علاجي ووقائي للمؤسسة من المخاطر الجبائية.
- التدقيق الجبائي يهدف إلى تحقيق الإنتظام الضريبي، وكذلك الفعالية الجبائية.
- التدقيق الجبائي يمكن المؤسسة من معرفة تأثير وضعيتها الجبائية على الوضعية المالية لها، وكذا معرفة كيفية إدراج العامل الجبائي في إتخاذ قراراتها التسييرية.
- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية عن طريق آليات مختلفة أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق (على مستوى مفتشيات الضرائب)، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (على مستوى مديريات الضرائب الولائية).
- يساهم التدقيق الجبائي في تقييم التسيير الجبائي للمؤسسة من خلال تقرير يوضح فيه إقتراحات وتوصيات تخص تحسين إجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة من الناحية الجبائية.
- تعتبر آليات الرقابة آليات بعدية، أي تتم بعد إكتتاب التصريحات الجبائية.
- تمثل الرقابة الجبائية الوجه الحضاري للإدارة الجبائية في ممارساتها لواجباتها وتحقيق أهدافها، فلم يعد يقتصر دورها على مراجعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، بل تعداه إلى إطلاعهم على واجباتهم الجبائية.

- تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة العمومية.

- التدقيق الجبائي يساهم في تحديد خيارات جبائية لم تكن المؤسسة تستغلها من قبل.
- يساهم التدقيق الجبائي في تحقيق وفرات جبائية من خلال تفادي العقوبات والغرامات.

3- التوصيات:

- على المؤسسات الإقتصادية الإهتمام بالجانب الجبائي نظرا للعواقب الوخيمة التي ستصيب المؤسسة في حالة الإخلال بالتزاماتها الجبائية الذي يمكن أن يهدد إمكانية إستمرارها.
- يجب على المؤسسات الإقتصادية القيام بالتدقيق الجبائي بصفة دورية لمعالجة القصور الموجود في تسييرها الجبائي واكتشاف الأخطاء المرتكبة وبالتالي تفادي الأعباء الإضافية.
- على المؤسسات تقبل حتمية الرقابة الجبائية لإستغلال تواجد المراقبين الجبائين عندها للإستفسار عن أي غموض في تطبيق التشريعات الجبائية، كما ستمكنها عملية الرقابة الجبائية من التفتن إلى أخطاء كانت ترتكبها جهلا للقانون الجبائي أو بسبب عدم مواكبة التغييرات التي تطرأ عليه.
- يمكن للمكلفين بالضريبة إستغلال الرقابة الجبائية لفهم نقاط التشريع الجبائي.

4- آفاق الدراسة:

إن وصولنا إلى هذه النتائج والتوصيات السابقة يجعلنا نقف أمام أسئلة أخرى تتعلق بالتدقيق الجبائي، الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي داخل المؤسسة والتي لا يمكننا تناولها في هذا البحث ولهذا سوف نطرحها كإشكاليات لمواضيع لاحقة وهي:

- ما مدى تأثير التدقيق الجبائي على الوضعية المالية للمؤسسة؟
- تأثير الرقابة الجبائية على الوضعية المالية للمكلف؟
- التدقيق الجبائي بين تحقيق فعالية التسيير الجبائي والتهرب الضريبي؟
- تأثير الرقابة الجبائية على التسيير الجبائي للمؤسسات الإقتصادية؟

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، طبعة 01، عمان، الأردن، 2012.
- 2- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006.
- 3- أمين السيد أحمد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعة، مصر، 2007.
- 4- صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم العالي، الإسكندرية، مصر، 2019.
- 5- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الجزائر، 2000.
- 6- محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي، دار وائل للنشر، الأردن، 1999.
- 7- مسعود صديقي، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.
- 8- مسعود صديقي، محمود التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الطبعة 02، الوادي، الجزائر، 2010.
- 9- مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، مطبعة مزوار، ط2، الجزائر، 2009.

ثانياً: الرسائل والأطروحات الجامعية

- 1- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، الجزائر، 2014/2013.
- 2- أحلام سويس، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الإقتصاديات الجبائية (دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسات)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2016/2015.
- 3- أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر (دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 2014/2013.
- 4- 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.

- 5- أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2018/2017.
- 6- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.
- 7- حسينة قرواط، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية 02، الجزائر، 2019/2018.
- 8- خير الدين وصيف فايزة، عصونة 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.
- 9- رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002/2001.
- 10- 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، 2012/2011.
- 11- سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2012/2011.
- 12- سمير شراد، منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية (دراسة حالة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية 02، 2014/2013.
- 13- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2015/2014.

- 14- سومية تومي، النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، الجزائر، 2020/2019.
- 15- صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في إتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016/2015.
- 16- صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2012/2011.
- 17- عاشور يوسف، فاتورة الغش الجبائي (حالة الجزائر 2014/2004)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2014/2013.
- 18- 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، 2011/2010.
- 19- عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2010-2000)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012/2011.
- 20- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم - المسيلة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2004/2003.
- 21- فاطمة بودرة، تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (الفترة 2016-2012)، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 2018/2017.
- 22- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أو البواقي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2011/ 2010.

- 23- محمد البشير غوالي، مهنة المراجعة في الجزائر بين الاستجابة المهنية وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.
- 24- محمد بوخاري، أثر التسيير الجبائي على الوضعية لمالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2017/2016.
- 25- 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.
- 25- محمد قاسمي، تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الضريبي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2003-2013)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2015-2014.
- 27- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، الجزائر، 2008/2007.
- 28- منير شبحاني، تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي (دراسة ميدانية)، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الجزائر، 2014/2013.
- 29- ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر، 2018/2017.
- 30- نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2014/2013.
- 31- ياسر حلواجي، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي (دراسة حالة مؤسسة إقتصادية)، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014/2013.

ثالثا: الدوريات والنشریات

- 1- أحمد رحمانی، محمد جبوري، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد:08، العدد:01، 2019.
- 2- الحواس زواق، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الإستثمار في المؤسسة الإقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- العدد الإقتصادي، المجلد: 11، العدد: 02، 2017.
- 3- الهادي ضيف الله، وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين (قراءة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري)، مجلة الإمتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد:02، العدد:03، 2018.
- 4- أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس - باتنه)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد: 17، 2017.
- 5- حمزة بن سويسي، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحوار الفكري، العدد:11، 2016.
- 6- 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.
- 7- زهرة جامع، توفيق كرمية، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر (دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018)، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 02، 2020.
- 8- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد: 04، 2016.
- 9- سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة)، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد: 15، 2018.
- 10- 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.
- 11- 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، العدد: 17، 2017.

- 12- 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.
- 13- فاطمة الزهراء عياشي، كمال سماش، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد: 06، العدد: 01، 2018.
- 14- محمد أمين كويدي، عثمان مداحي، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد: 06، العدد:02، 2020.
- 15- محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد:07، العدد:06، 2018.
- 16- مصطفى إدير، عمر الفاروق زرقون، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية (دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة)، مجلة إضافات إقتصادية، المجلد: 03، العدد: 02، 2019.
- 17- مليكة حمادي، نصيرة موسى، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي (دراسة حالة شخص طبيعي لدى مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس)، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، المجلد: 01، العدد:06، 2017.
- 18- ياسمينه عمامرة، تحليل دور المرجعة الجبائية في تدنئة المخاطرا الجبائية في المؤسسات البترولية، المجلة العربية للإدارة، العدد: 01، 2020.
- رابعا: المؤتمرات والملتقيات والندوات
- 1- الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة، جامعة مسيلة، 14-15 أبريل 2009.
- 2- 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.
- خامسا: القوانين والمراسيم
- 1- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.
- 2- القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، رئاسة الجمهورية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017.

- 3- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006.
- 4- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.
- 5- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.
- 6- قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.
- 7- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.

الملاحق

قائمة الأساتذة المحكمين:

الرقم	الإسم واللقب	الوظيفة	الجامعة
01	محمد الدينوري سالمي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
02	عقبة رمي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
03	عبد الحق طير	أستاذ محاضر " أ "	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
04	زكرياء دمدوم	أستاذ محاضر " أ "	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص: محاسبة وتدقيق

القسم: العلوم المالية والمحاسبية

إستمارة إستبيان

الأخت الفاضلة / الأخ الفاضل، السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الإستبيان الذي بين يديك هو إحدى أدوات الدراسة لإعداد مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي تحت عنوان:

" دراسة أثر التكامل بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية "

لذا نلتمس منكم التكرم بالإجابة على الإستبيان المرفق، بدقة وموضوعية وذلك لما لإجاباتكم من أهمية تعتمد عليها نتائج هذه الدراسة، كما نؤكد لكم بأن المعلومات الواردة في هذا الإستبيان ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا أسمى عبارات الإحترام والتقدير

شاكرين لكم مسبقا على حسن تعاونكم معنا

المشرف: د. صالح حميداتو

الطالبة: يوسف حنكة

ياسين سوفية

محمد خلايقة

القسم الأول: البيانات الشخصية والمهنية

يرجى من سيادتكم إبداء رأيكم بوضع العلامة (X) في الخانة المناسبة:

1- الوظيفة:

<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>	عون إدارة الضرائب (مفتش فما فوق)
<input type="checkbox"/>	محاسب معتمد	<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي (في التخصص)
		<input type="checkbox"/>	خبير محاسبي

2- المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	شهادة ماجستير	<input type="checkbox"/>	شهادة دكتوراه
<input type="checkbox"/>	شهادة ليسانس	<input type="checkbox"/>	شهادة ماستر
.....	أذكرها:	<input type="checkbox"/>	أخرى

3- الخبرة المهنية:

<input type="checkbox"/>	من 11 إلى 20 سنة	<input type="checkbox"/>	من 1 إلى 10 سنوات
<input type="checkbox"/>	أكثر من 30 سنة	<input type="checkbox"/>	من 21 إلى 30 سنة

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: التدقيق الجبائي

الرقم	العبرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	يعمل التدقيق الجبائي على التخفيف من الأثر المالي للرقابة الجبائية للمؤسسة					
02	التدقيق الجبائي أداة وقائية تخفف من وقع الرقابة الجبائية					
03	من إلتزامات المؤسسة الإقتصادية الإيفاء بالإلتزامات التصريحية المحددة قانونا					
04	يعمل المدقق من خلال تقرير المراجع على تحسين محتوى وصدق التصريحات الجبائية					
05	يقوم التدقيق الجبائي بحماية المؤسسة من المخاطر الجبائية المتنوعة					
06	التدقيق الجبائي أداة وقائية تحمي المؤسسة من مخاطر الرقابة الجبائية					
07	يعمل التدقيق الجبائي على تقليص الأخطار الجبائية الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي					
08	يساهم التدقيق الجبائي في إستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي للتقليل من العبء الضريبي					
09	تلجأ المؤسسة إلى المدقق الخارجي بغية تخفيض أعبائها الضريبية					
10	يساهم التدقيق الجبائي في تحديد خيارات جبائية لم تكن المؤسسة تستغلها					
11	يساهم التدقيق الجبائي في تعديل الإجراءات الجبائية داخل المؤسسة بما يحقق الأهداف المنشودة					
12	يساهم التدقيق الجبائي في تحقيق وفورات جبائية للمؤسسة					
13	تقرير المدقق الخارجي له صلة كبيرة بالإقرارات الضريبية للمؤسسة					

المحور الثاني: الرقابة الجبائية

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
14	تمثل الرقابة الجبائية إحدى المخاطر التي تعترض المؤسسة					
15	توفر الإدارة الضريبية الأدوات اللازمة والوسائل للقيام بعملية الرقابة الجبائية					
16	تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية بشكل فعال يمكنه أن يمثل دور هام في زيادة الإيراد الضريبي من خلال تفحص الإلتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة					
17	تمثل برامج الرقابة الجبائية قياسا لمدى الإلتزام الطوعي للمكلفين بالتصريحات الجبائية					
18	ترتبط جودة الرقابة الجبائية بمدى إكتشاف عون الرقابة للأخطاء والإنحرافات في القوائم المالية والتصريحات الجبائية					
19	الرقابة الجبائية مقياس لمدى صدق التصريحات الجبائية					
20	عدم الإنتظام الضريبي يعرض المؤسسة للرقابة الجبائية					
21	تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل التي تستخدم للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي					
22	تؤثر الرقابة الجبائية سلبا على مالية المؤسسة					

المحور الثالث: التسيير الجبائي

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
23	تعتمد المؤسسات عادة على المدقق الخارجي في التسيير الجبائي للتحكم في ضرائبها نظرا لغياب مصلحة خاصة بالوظيفة الجبائية بداخلها					
24	الرقابة الجبائية مقياس لمدى فعالية التسيير الضريبي بالمؤسسة					
25	التسيير الجبائي الفعال يعطي صورة حسنة للمؤسسة إتجاه الإدارة الضريبية					
26	يؤدي التدقيق الجبائي إلى تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة					
27	تهدف الرقابة الجبائية إلى تحسين التسيير الجبائي					
28	تؤثر الرقابة الجبائية إيجابا على التسيير الجبائي للمؤسسة					
29	التدقيق الجبائي أحد أدوات التسيير الجبائي					
30	التدقيق الجبائي مقياس لمدى فعالية التسيير الضريبي بالمؤسسة					
31	هناك تفاعل إيجابي بين المراقبين الجبائيين والمكلفين بالضريبة مما ينعكس إيجابا على التسيير الجبائي للمؤسسة					
32	برنامج الرقابة الجبائية يعمل على تحسين التسيير الجبائي للمكلفين بالضريبة من خلال تحسين الإنتظام الضريبي					
33	الإنتظام الضريبي يجنب المؤسسة من الوقوع في البرمجة في الرقابة الجبائية					

معامل ألفا كرونباخ الإجمالي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.943	33

معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.885	13

معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.941	9

معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.818	11

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart-type
	Valide	Manquante		
1: يعمل التدقيق الجبائي على التخفيف من الأثر المالي للرقابة الجبائية للمؤسسة	72	0	4.4861	.83906
2: التدقيق الجبائي أداءه وفاقه تخفف من وقع الرقابة الجبائية	72	0	4.6389	.65661
3: من التزامات المؤسسة الإقتصادية الإبقاء بالإلتزامات التصريحية المحددة قانونا	72	0	4.5417	.80382
4: يعمل المدقق من خلال تقرير المراجع على تحسين محتوى وصدق التصريحات الجبائية	72	0	4.4444	.94778
5: يقوم التدقيق الجبائي بحماية المؤسسة من المخاطر الجبائية المتنوعة	72	0	4.5278	.85534
6: التدقيق الجبائي أداءه وفاقه يحمي المؤسسة من مخاطر الرقابة الجبائية	72	0	4.5000	.85580
7: يعمل التدقيق الجبائي على تقليص الأخطار الجبائية الناتجة عن عقد التشريع الجبائي	72	0	4.5833	.76453
8: يساهم التدقيق الجبائي في إسعاد اللغزات الموجودة في التشريع الجبائي لتقليل من العبء الضريبي	72	0	4.5000	.87210
9: تلجأ المؤسسة إلى المدقق الخارجي بغية تخفيض أعبائها الضريبية	72	0	4.5278	.85534
10: يساهم التدقيق الجبائي في تحديد خيارات جبائية لم تكن المؤسسة تستعملها	72	0	4.6250	.63772
11: يساهم التدقيق الجبائي في تعديل الإجراءات الجبائية داخل المؤسسة بما يحقق الأهداف المنشودة	72	0	4.5833	.66608
12: يساهم التدقيق الجبائي في تحقيق وفورات جبائية للمؤسسة	72	0	4.4167	.96049
13: تقرير المدقق الخارجي له صله كبيرة بالإقرارات الضريبية للمؤسسة	72	0	4.5694	.81925
14: تمثل الرقابة الجبائية إحدى المخاطر التي تعترض المؤسسة	72	0	4.4583	.80382
15: يوفر الإدارة الضريبية الأدوات اللازمة والوسائل للقيام بعملية الرقابة الجبائية	72	0	4.4028	.86659
16: تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية بشكل فعال يمكنه أن يمثل دور هام في زيادة الإيراد الضريبي من خلال تفحص الإلتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة	72	0	4.6806	.55224
17: تمثل برامج الرقابة الجبائية حياسا لمدى الإلتزام الطوعي للمكلفين بالتصريحات الجبائية	72	0	4.5278	.69144
18: يرتبط جودة الرقابة الجبائية بمدى إكتشاف عون الرقابة للأخطاء والانحرافات في القوائم المالية والتصريحات الجبائية	72	0	4.5139	.76900
19: الرقابة الجبائية مقياس لمدى صدق التصريحات الجبائية	72	0	4.5000	.75059
20: عدم الإنتظام الضريبي يعرض المؤسسة للرقابة الجبائية	72	0	4.4722	.87165
21: تعتبر الرقابة الجبائية من أنجح الوسائل التي تستخدم للحد من ظاهرة الخس والفهرج الضريبي	72	0	4.5694	.66769
22: تؤكد الرقابة الجبائية سلبا على مالية المؤسسة	72	0	4.4861	.85569
23: تعتمد المؤسسات عادة على المدقق الخارجي في السير الجبائي للتحكم في صراحتها نظرا لحباب مصلحته خاصة بالوظيفة الجبائية بداخلها	72	0	3.7778	1.22443
24: الرقابة الجبائية مقياس لمدى فعالية السير الضريبي بالمؤسسة	72	0	4.5278	.75007
25: السير الجبائي الفعال يعطي صورة حسنة للمؤسسة إزاء الإدارة الضريبية	72	0	4.4028	.81638
26: يؤدي التدقيق الجبائي إلى تحسين السير الجبائي للمؤسسة	72	0	4.4583	.90285
27: يهدف الرقابة الجبائية إلى تحسين السير الجبائي	72	0	3.2917	1.35769
28: تؤكد الرقابة الجبائية إيجابا على السير الجبائي للمؤسسة	72	0	4.5972	.66417
29: التدقيق الجبائي أحد أدوات السير الجبائي	72	0	4.5278	.82175
30: التدقيق الجبائي مقياس لمدى فعالية السير الضريبي بالمؤسسة	72	0	4.5417	.80382
31: هناك نقاش إيجابي بين المراقبين الجبائيين والمكلفين بالضريبة مما يعكس إيجابا على السير الجبائي للمؤسسة	72	0	4.4861	.85569
32: برنامج الرقابة الجبائية يعمل على تحسين السير الجبائي للمكلفين بالضريبة من خلال تحسين الإنتظام الضريبي	72	0	4.4583	.80382
33: الإنتظام الضريبي يجنب المؤسسة من الوقوع في الترمجة في الرقابة الجبائية	72	0	4.5000	.83918

معامل الارتباط المتعدد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.703 ^a	.494	.479	.29893

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور_الثاني, المحور_الأول

معامل الارتباط الجزئي بين التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي

Corrélations

Variables de contrôle			المحور_الأول	المحور_الثالث	المحور_الثاني
-aucun- ^a	المحور_الأول	Corrélation	1.000	.497	.709
		Signification (bilatérale)	.	.000	.000
		ddl	0	70	70
	المحور_الثالث	Corrélation	.497	1.000	.703
		Signification (bilatérale)	.000	.	.000
		ddl	70	0	70
	المحور_الثاني	Corrélation	.709	.703	1.000
		Signification (bilatérale)	.000	.000	.
		ddl	70	70	0
المحور_الثاني	المحور_الأول	Corrélation	1.000	-.003-	
		Signification (bilatérale)	.	.980	
		ddl	0	69	
	المحور_الثالث	Corrélation	-.003-	1.000	
		Signification (bilatérale)	.980	.	
		ddl	69	0	

a. Les cellules contiennent des corrélations simples (Pearson).

معامل الارتباط الجزئي بين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي

Corrélations

Variables de contrôle	المحور_الثاني	المحور_الثالث	المحور_الأول
-aucun- ^a المحور_الثاني	Corrélation	1.000	.703
	Signification (bilatérale)	.	.000
	ddl	0	70
المحور_الثالث	Corrélation	.703	1.000
	Signification (bilatérale)	.000	.
	ddl	70	0
المحور_الأول	Corrélation	.709	.497
	Signification (bilatérale)	.000	.000
	ddl	70	70
المحور_الثاني المحور_الأول	Corrélation	1.000	.573
	Signification (bilatérale)	.	.000
	ddl	0	69
المحور_الثالث	Corrélation	.573	1.000
	Signification (bilatérale)	.000	.
	ddl	69	0

a. Les cellules contiennent des corrélations simples (Pearson).

سيمرنوف كلموجونوف لمحور التدقيق الجبائي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		المحور_الأول
N		72
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4.5417
	Ecart-type	.34572
Différences les plus extrêmes	Absolue	.139
	Positive	.139
	Négative	-.134-
Z de Kolmogorov-Smirnov		1.177
Signification asymptotique (bilatérale)		.125

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

سيمرنوف كلموجونوف لمحور الرقابة الجبائية

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		المحور_النادي
N		72
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4.4375
	Ecart-type	.41431
Différences les plus extrêmes	Absolue	.119
	Positive	.094
	Négative	-.119-
Z de Kolmogorov-Smirnov		1.010
Signification asymptotique (bilatérale)		.260

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

سيمرنوف كلموجونوف لمحور التسيير الجبائي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		المحور_الغابات
N		72
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4.3876
	Ecart-type	.41421
Différences les plus extrêmes	Absolue	.148
	Positive	.090
	Négative	-.148-
Z de Kolmogorov-Smirnov		1.252
Signification asymptotique (bilatérale)		.087

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.