



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : علوم التسيير



الموضوع

دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة
-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية- (2010-2015)

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير.
تخصص : فحص محاسبي

إشراف الأستاذة:
فحموش سمية

إعداد الطالب:
ناصر بوحجام محمد

MASTER- GE / AUDIT 2016	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015 - 2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" وما أوتيتم من العلم إلا قليلا "

صدق الله العظيم

(سورة الإسراء، الآية رقم 85).

الإهداء

إلى من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من
أحمل اسمه بكل افتخار

.....والدي العزيز.....

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة وسر الوجود، إلى
من كان دعائها سر نجاحي

.....أمي الحبيبة.....

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد، إلى شموع متقدة تنير ظلم حياتي، إلى من
بوجودهم أكتسب قوة ومحبة

لا حدود لها، إلى من عرفت معهم معنى الحياة

.....إخوتي.....

إلى إخوتي الذين لم تدهم أمي، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء،
إلى ينايع الصدق الصافي

إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سر تألقي

.....زملائي.....

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم عمر نور الدين عبد المجيد
بشير سعيد صالح

وإلى جميع أصدقائي كل باسمه.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا.

انه من العرفان بالجميل أن أتوجه بكامل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا البحث وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات وأخص بالذكر الأستاذة المشرفة " قحמוש سمية" التي لم تبخل علي بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وتقديم التوصيات الرشيدة، وحرصها على تقديم يد العون والمساعدة ولم تدخر جهدا في تشجيعي ومساعدتي لإنجاز هذا البحث، نعم الأستاذة بارك الله فيها وجعلها الله في ميزان حسناتها.

كما أتوجه بجزيل الشكر للأستاذين " قطاف نبيل" و "عباسي صابر" لدعمهما لي ومساعدتهم المتواصلة فجزآهم الله عني كل خير.

ولا يفوتنا أن نشكر المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة لتعاونهم معنا وإجراء الدراسة الميدانية وأخص بالذكر " فرحاتي محمد" و الأستاذين "جنان جمال" و "مقراني الحاج".

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من ساهم برأيه وشجعني ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود من أساتذة وزملاء وأصدقاء.

والله ولي التوفيق

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التحديات التي تواجه النظام الجبائي الجزائري من عدة معوقات، أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وقمنا بتحليل نتائج التحقيق والإحصائيات المقدمة، وقد تم التوصل من خلالها على أن التحقيق المحاسبي له دور ايجابي في دعم الرقابة الجبائية من حيث فعالية التحقيق المحاسبي وفعالية برنامجه، وما يتوفر عليه المحقق المحاسبي من مؤهلات علمية وعملية، هذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية والحد أو التقليل من التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، المحقق المحاسبي، فعالية التحقيق المحاسبي، التهرب الضريبي.

Résumé

Cette étude vise à démontrer le rôle de la vérification de comptabilité à l'appui du contrôle fiscal, et cela à travers les défis auxquels fait face le système fiscal algérien, de plusieurs obstacles, notamment le phénomène de l'évasion fiscale et les impacts négatifs qui en résultent au niveau de l'économie nationale en général, et sur les privilèges de trésor public, en particulier; Pour ce fait, nous avons fait une étude au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Biskra, précisément sous-direction chargée de contrôle fiscal. Nous avons, donc, analyser les résultats de l'enquête et les statistiques fournies.

D'après l'étude faite et l'analyse des résultats, nous avons réalisé que la vérification de la comptabilité a un rôle positif dans l'appui du contrôle fiscal en termes de l'efficacité de la vérification de la comptabilité et du son programme, et les compétences de l'enquêteur comptable (niveau de formation et expérience), Ce qui aboutis à l'augmentation des recettes fiscales et à la réduction ou minimisation l'évasion fiscale.

Mots clés : Contrôle fiscale ; Vérification de la comptabilité, enquêteur comptable, Efficacité de la vérification de comptabilité, évasion fiscale

فهرس المحتويات

I	آية قرآنية
II	الإهداء
III	الشكر
IV	ملخص الدراسة
V	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
3	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
4	المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية
5	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
7	المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي
7	المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية
12	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
17	المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
17	المطلب الأول: وسائل وتقنيات الرقابة الجبائية
20	المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم
28	خلاصة الفصل الأول
29	الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي
30	تمهيد
31	المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

31	المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي
32	المطلب الثاني: مقومات التحقيق المحاسبي
34	المطلب الثالث: خصائص المحقق المحاسبي
36	المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي
36	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي
43	المطلب الثاني: عملية سير التحقيق المحاسبي
60	المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي
72	المبحث الثالث: التحقيق المحاسبي كآلية تساهم في دعم الرقابة الجبائية
72	المطلب الأول: فعالية التحقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية
75	المطلب الثاني: برمجة عملية التحقيق المحاسبي ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية
78	المطلب الثالث: خصائص المحقق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية
81	خلاصة الفصل الثاني
82	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
83	تمهيد
84	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
84	المطلب الأول: تعريف موجز لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
87	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب
89	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - لولاية بسكرة
89	المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي
91	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي
110	المبحث الثاني: عرض إحصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة ما بين 2010 و 2013 لولاية بسكرة
110	المطلب الأول: تقديم وتحليل الملفات المدروسة

111	المطلب الثاني: تقديم وتحليل الحقوق المستدركة
114	خلاصة الفصل الثالث
116	الخاتمة
120	قائمة المراجع
124	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
92	فاتورة شراء مواد ولوازم من مورد غير متموقع	(3-1)
92	فاتورة كراء العتاد غير المبررة	(3-2)
94	يبين الرسم على القيمة المضافة المعاد دمج له لسنة 2011	(3-3)
94	يبين الرسم على القيمة المضافة المعاد دمج له لسنة 2014	(3-4)
95	يبين رقم الأعمال المفوتر	(3-5)
96	يبين رقم الأعمال المقبوض	(3-6)
96	يبين الربح المحدد بعد إضافة العناصر المعاد إدماجه	(3-7)
101-97	يحتوي على جداول تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني	(3-8)
101	تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة	(3-9)
102	تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي	(3-10)
106-102	جداول لتحديد حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني	(3-11)
106	يحدد الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة	(3-12)
107	يحدد الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي	(3-13)
108	يحدد الحقوق والغرامات	(3-14)
110	يبين عدد الملفات المنجزة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية للفترة (2010-2013)	(3-15)
112	يبين الحقوق والغرامات المستدركة للفترة (2010-2013)	(3-16)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	شكل توضيحي لمختلف أنواع الرقابة الجبائية	(1-1)
14	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(1-2)
16	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	(1-3)
88	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	(3-1)
89	الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات الخاص بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	(3-2)

قائمة المصطلحات

قائمة الاختصارات والرموز	
الدلالة	الاختصار/ الرمز
التحقيق المحاسبي	VC
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة	V.A.S.E.F
مديرية كبريات المؤسسات	D.E.G
المديرية الولائية للضرائب	D.W.I
الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG
الضريبة على أرباح الشركات	IBS



مقدمة عامة

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياساتها المالية ، وكذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل اتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وفي مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتعجيل عملية التنمية ، ولكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية، وبما أن أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي الجزائري هو التصريح الضريبي، حيث يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي. وبالتالي فإن الغش والتهرب الضريبيين النقطتين السوداء والمشكل الحساس والعويص الذي تواجهه أي إدارة جبائية، والتهرب والتجنب من دفع الضريبة يعني الإخلال بتلك الأهداف، مما ينجر عنه ضياع أموال معتبرة لخزينة الدولة، وبالتالي انخفاض مدى تحقيقها لأهدافها التنموية، وقيامها بالمشاريع التي تخدم المجتمع بشكل عام.

ولمخاربة ظاهرة التهرب الضريبي أقرت التشريعات الجبائية الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها كوسيلة للحد من هذه الظاهرة الخطيرة، وذلك بغية زيادة الحصيلة الضريبية وكذلك زيادة الإيرادات الجبائية للدولة، ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته.

ومنه تعتبر الرقابة الجبائية أداة وقائية وردعية في آن واحد، حيث نجد أن التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة من حيث الشكل والمضمون بهدف التأكد من التصريحات الجبائية و المحاسبية المقدمة، والكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد، وتعزيز الأمن الجبائي.

إن فكرة معالجة هذا الموضوع الذي يتناول دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، الذي يمارس من خلال أعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، مع منحهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

ومن خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

✓ ما هو دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

وحتى تتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ هل تساهم فعالية التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟
- ✓ هل يساهم برنامج التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟
- ✓ هل يساهم المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها في دعم الرقابة الجبائية؟

فرضيات البحث

للإجابة عن هذه التساؤلات نقترح الفرضيات التالية :

- ✓ تساهم فعالية التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؛
- ✓ يساهم برنامج التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؛
- ✓ يساهم المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها في تدعيم الرقابة الجبائية.

مبررات اختيار الموضوع

- ✓ ارتباط الموضوع بمقياس الجباية والذي هو ضمن التخصص؛
- ✓ رغبة الطالب في التخصص في هذا المجال والميل للبحث في هذه المواضيع؛
- ✓ اعتبار الضرائب أحد أهم الموارد المالية للدولة في تنمية نفقاتها.
- ✓ التطلع لأهمية التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية من خلال الحد من التهرب الضريبي واسترجاع الأموال المتملص منها لصالح الخزينة العمومية.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام، وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد تزايد ظاهرة التهرب الضريبي في بلادنا من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم سياسيتها وتنفيذها، ومما لاشك فيه أن الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المحاسبي بصفة خاصة تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة لردع المكلفين المدلسين، حيث يعتبر التحقيق المحاسبي من أبرز مقومات الوسيلة الردعية والوقائية في آن واحد.

أهداف البحث

- ✓ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني؛
- ✓ تشخيص ظاهرة التحقيق المحاسبي وتبيان مدى دوره في الحد أو التخفيف من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي؛
- ✓ إبراز مدى أهمية مؤهلات المحقق محاسبي ومساهمته في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة العمومية؛
- ✓ معرفة أهم مكونات التحقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية.

إطار البحث

- ✓ الإطار المكاني: تم اختيار مديرية الضرائب لولاية بسكرة وبالضبط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية كإطار عملي للدراسة التطبيقية؛
- ✓ الإطار الزمني: تم إنجاز هذا البحث خلال السنة الجامعية 2015/2016؛
- ✓ الإطار الموضوعي: ركزنا في هذا البحث على الرقابة الجبائية وإطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني، كما تطرقنا أيضا إلى التحقيق المحاسبي والمؤهلات المتوفرة في المحقق، والعوامل المساهمة للتحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

المنهج المتبع

- المنهج الوصفي التفسيري: تم الاستعانة به من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة إلى تفسير مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.
- وقد تم استخدام تقنية دراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة وتدعيمها بإحصائيات للفترة الممتدة ما بين 2010-2013.

صعوبات البحث

- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة والإحصائيات من إدارة الضرائب؛
- ✓ نقص الكتب الأكاديمية خاصة في هذا المجال؛
- ✓ القيام بدراسة الحالة في وقت حرج والإطالة في الحصول على المعلومات بسبب كثرة المهام التي لديهم، وتحويل مكتب التحقيقات المحاسبي من المديرية الفرعية إلى مركز الضرائب بالولاية.

1. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2010-2011، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

وقد خلص الباحث إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة وتساهم في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى، من خلال الحصيللة الضريبية المحققة والتي تعتبر الثمار التي جنتها عملية الرقابة الجبائية.

2. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي والغش الضريبيين، حالة الجزائر من 2003-2008، مذكرة الماجستير ، المركز الجامعي يحي فارس، 2008-2009 . قام الباحث بدراسة الإشكالية التالية: ما هي سبل تفعيل الرقابة ودورها في الحد من التهرب الضريبي؟

وقد خلص الباحث انه حتى تكون هناك رقابة جبائية فعالة أي هناك كفاءة في الأداء وتحقيق مردودية نسبية مقبولة، لا بد من توفر مقومات ضرورية كمية ونوعية وبتوفرها تصل إلى بلوغ الأهداف المرجوة والمتمثلة في الحد من التهرب الضريبي، وضرورة التنسيق بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى من شأنها تعزيز إستراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

3. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، قامت الباحثة بصياغة الإشكالية التالية: ماهو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟

وقد خلصت الباحثة إلى أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذا وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط بالوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وكيفية التواصل بينهما، وان التحفيزات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي، قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين.

✓ بالنظر للدراسات السابقة ركزت جل الدراسات السابقة على التهرب الضريبي من حيث أشكاله وأسباب معالجته، كما كان هناك في بعض جوانبه كيفية تفعيل الرقابة الجبائية وتحسينها والسعي لتخفيض ظاهرة التهرب الضريبي وكيفية دعمها للرقابة الجبائية.

هيكل البحث

للاوصول إلى دراسة علمية ملمة بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاثة فصول، فصلين للنظري وفصل للتطبيقي، مفتوحة بمقدمة ومختتمة بخاتمة، حيث الفصل الأول خصص للأسس النظرية للرقابة الجبائية بداية بماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأهدافها ومبادئها، ثم التطرق في المبحث الثاني إلى أشكال الرقابة الجبائية والإطار التنظيمي، وصولاً إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية في المبحث الثالث.

أما الفصل الثاني فعرجنا فيه على ماهية التحقيق المحاسبي في المبحث الأول حيث تناولنا فيه مفهوم التحقيق المحاسبي و مقوماته وخصائص المحقق المحاسبي، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى مختلف مراحل التحقيق المحاسبي وصولاً إلى التحقيق المحاسبي كآلية تساهم في دعم الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث فهو الجانب التطبيقي للبحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى عرض تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة محل الدراسة، أما المبحث الثاني قمنا بدراسة حالة مكلف خاضع للرقابة الجبائية وصولاً إلى عرض إحصائيات وتحليلها للفترة الممتدة بين 2010 و 2014 في المبحث الثالث.

الفصل الأول:

الإطار العام للرقابة

المجبائية

تمهيد

يقوم النظام الجبائي الجزائري على أساس التصريح، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحا حول مداخله لإدارة الضرائب، من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بتحديد الوعاء الضريبي واجب الدفع، وفي هذا الإطار يسعى المكلف بالضريبة لتخفيض ذلك العبء أو التهرب من السداد بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، حيث وضع المشرع الجزائري أجهزة ووسائل تحت مسؤولية وزارة المالية، والتي من شأنها أن تساعد على مكافحة هذه الظاهرة، وسميت هذه الأجهزة بالرقابة الجبائية، فهي عبارة عن عملية ضرورية واجبة القيام من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة وكذلك مدى مطابقتها للنظام الجبائي، ولمعرفة أشكال هذه العملية وإطارها القانوني تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي.

المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

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

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

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية إلا أنها في مجملها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها.

أولا: تعريف الرقابة الجبائية بأنها: " مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالحاسبة"¹.

ثانيا: كما يعرفها البعض الآخر على أنها: "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق"².

ثالثا: وتعرف الرقابة الجبائية كذلك بأنها: "الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء الملاحظة"³.

¹ - بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الأولى، دار هوم، الجزائر، 2011، ص13.

² - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

³ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقبة الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص19.

مما سبق يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرق المكلفين وتقييمها بصورة موضوعية لغرض اكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة، وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف وتحصيلها لفائدة الخزينة العمومية.

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، تبقى في أمس الحاجة إلى إرساء مبادئ وأطر أساسية التي يمكن من خلالها أن تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجباية وتوعية المكلفين بالشكل الذي يغير ذهنياتهم، ويمكن تصنيف هذه المبادئ إلى ما يلي:¹

أولاً: إقامة نظام جبائي محكم

يؤدي غموض النظام الجبائي وتعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي، وعليه فإن تعديل النظام الجبائي وتحسين جهازه الإداري يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة، لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة والاستقرار والمرونة ومن ثم لا بد من:

✓ تبسيط النظام الجبائي؛

✓ عدالة النظام الجبائي.

ثانياً: إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة

ويتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع، وكيفيات ملئ مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة، وذلك من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي نوجز أهم عناصرها فيما يلي:

1 العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي د/ يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008، ص 109.

الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

✓ إعلام المكلف بالضريبة؛

✓ تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة.

ثالثا: ترقية الإدارة الجبائية

إن التشريعات والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تحقق لها الفعالية الحقيقية إن لم تكن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم، لذلك يُرجع فقهاء الجبائية مشكلة الغش والتهرب الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي والتي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيدا عن كل ملامح التخلف و الإهمال، ومن ثم ولا بد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري، ولكي يتحقق ذلك على أحسن وجه وجب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أهداف للرقابة الجبائية وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية، اقتصادية، وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر منها ما يلي:

أولا: الهدف القانوني

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

ثانيا: الهدف المالي والاقتصادي

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

ثالثا: الهدف الإداري

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما بالنسبة للإدارة الجبائية؛ من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية وأداء الإدارة ويمكن أن نحمل هذا الدور في النقاط التالية:

- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛
- ✓ تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسبة التهرب الضريبي؛
- ✓ إمكانية كشف التغيرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

رابعاً: الهدف الاجتماعي

تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- ✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛
- ✓ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال أو تقصيره في تحمل واجباته اتجاه المجتمع.¹

كما يمكن إضافة أهداف أخرى للرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:²

- ✓ التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية؛
- ✓ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول؛
- ✓ تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

وأخرى ثانوية تتمثل في:

- ✓ تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية؛
- ✓ تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه؛
- ✓ توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي؛
- ✓ محاولة إبراز نقاط القوة والضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 82-83.

² بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 10.

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي

تعتبر الرقابة الجبائية عملية متنوعة ذلك لأنها تأخذ عدة أشكال قد تكون رقابة عامة وقد تكون رقابة معمقة، حيث تم وضعها بموجب الإجراءات والقواعد القانونية، وهذا التنوع لا يشمل الأشكال فقط بل يشمل أيضا المستويات أو الأجهزة الإدارية التي تتم على مستواها الرقابة الجبائية، وهذا ما سنوضحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وصورا عديدة، يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات، والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل في ما يلي:

أولا: الرقابة العامة

تتكون من نوعين هما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1/ الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة¹.

2/ الرقابة على الوثائق:

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

¹ ناصر مراد، النهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004، ص45.

de recoupement، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة¹. ويتم طلب المعلومات كالتالي:

1.2 طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يُلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة².

2.2 طلب التوضيحات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المفتش الجبائي أن يعيد طلبه كتابيا. يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما³.

ثانيا: الرقابة المعمقة

يحتوي هذا الشكل من الرقابة على نوعين أساسيين هما: التحقيق المحاسبي (vc) والتحقق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف والذي يطلق عليه اسم "vérification approfondie des situation fiscales d'ensemble"، بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من الرقابة يسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

1 / الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة):

نصت المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق المحاسبي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، بحيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق

¹ - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2009، ص 38-39.

² لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 46

³ المادة 19، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص 10.

الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

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 المصلحة¹.

إن التحقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف، وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد².

2/ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

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

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.

3/ التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية⁴.

¹ المادة 20-01، نفس المرجع السابق، ص10.

² لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص23

³ المادة 21، نفس المرجع السابق، ص12

⁴ المادة 20 مكرر1، نفس المرجع السابق ص12

ثالثا: أشكال أخرى للرقابة الجبائية

1- الرقابة الجبائية للمعاملات العقارية:

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

- ✓ العقارات المبنية؛
- ✓ العقارات الغير المبنية؛
- ✓ مراقبة المداخل العقارية.

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

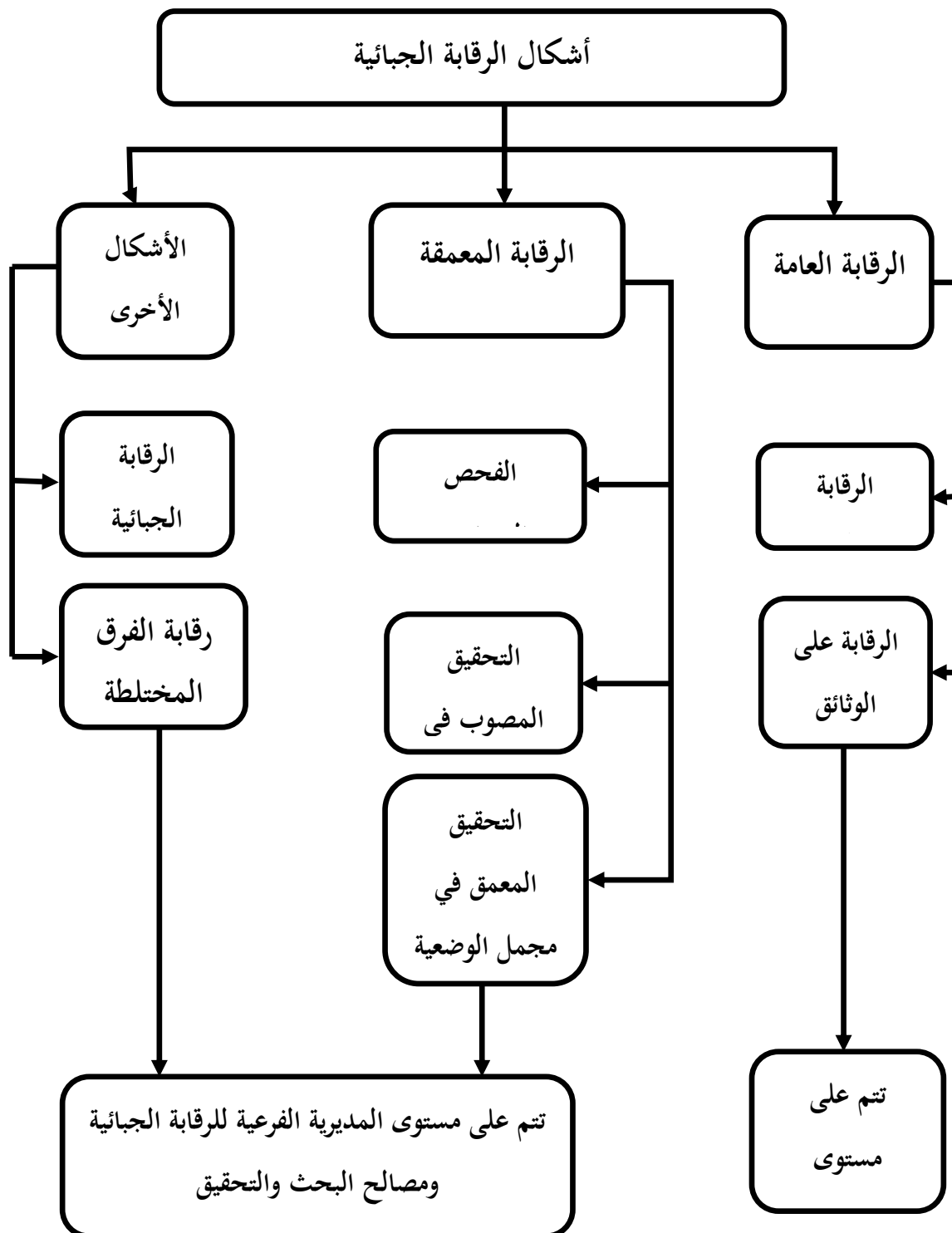
2- رقابة الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):

تم تأسيس هذه الفرق بموجب المرسوم التنفيذي 97-298 المؤرخ في 27 جويلية 1997 بحيث تتكون كل فرقة مختلطة من ممثلين عن إدارات الضرائب، الجمارك، والتجارة، وهي تهتم بإجراء عمليات رقابية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، لاسيما الذين يقومون بعمليات الاستيراد والتصدير والبيع بالتجزئة والجملة، وبصفة عامة كل الأشخاص المتدخلين في العمليات التجارية، وذلك بغرض التأكد من مصداقية هذه العمليات ومطابقتها مع القوانين الجبائية الجمركية، والتجارية السارية المفعول، ومراقبة تحويل الامتيازات الممنوحة للمستثمرين¹.

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

الشكل رقم: (01-01)

- شكل توضيحي لمختلف أنواع الرقابة الجبائية-



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات السابقة.

الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

يعتمد تنفيذ مختلف الإجراءات المتعلقة بعملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الأجهزة والهياكل الإدارية المخول لها قانونيا القيام بذلك من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث تقسم هذه الهياكل إلى مصالح مركزية وأخرى لامركزية.

أولاً: المصالح المركزية

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-98 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب¹. وتضم:

- ✓ المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للبرمجة؛
- ✓ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات².

ثانياً: المصالح اللامركزية

وتسمى أيضاً بالمصالح الخارجية صلاحيتها مستقلة نسبياً عن الإدارة المركزية وتتكون من:

1- المديريات الجهوية للضرائب:

تم إنشاؤها بموجب المرسوم رقم 91/60 المؤرخ بتاريخ 23 فيفري 1991 وتتوزع هذه المديريات في تسع ولايات هي: الجزائر، وهران، قسنطينة، سطيف، عنابة، البليدة، الشلف، بشار، ورقلة.

وتتكون كل مديرية جهوية من أربع مديريات فرعية هي:

¹ عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص31

² المادة 5، المرسوم التنفيذي رقم 98-228، الجريدة الرسمية، لعدد 51، 1998.

الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

- ✓ المديرية الفرعية للتكوين؛
- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وهذه الأخيرة هي المسؤولة عن عملية التحقيق وتتكون من ثلاث مكاتب هي:

- ✓ مكتب اتباع برامج التحقيق؛
- ✓ مكتب تحليل التقارير الخاصة بالرقابة الجبائية؛
- ✓ مكتب المراقبات الجبائية.

يتمثل الدور الأساسي للمديرية الجهوية للضرائب في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي؛ وبالتالي فهي مكلفة بالإنعاش، التنسيق والتوجيه والمراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها¹.

2- المديرية الولائية للضرائب:

وهي مهيكلة في خمس (05) مديريات فرعية هي:

- ✓ المديرية الفرعية للوسائل؛
- ✓ المديرية الفرعية للتحصيل؛
- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للمنازعات؛
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

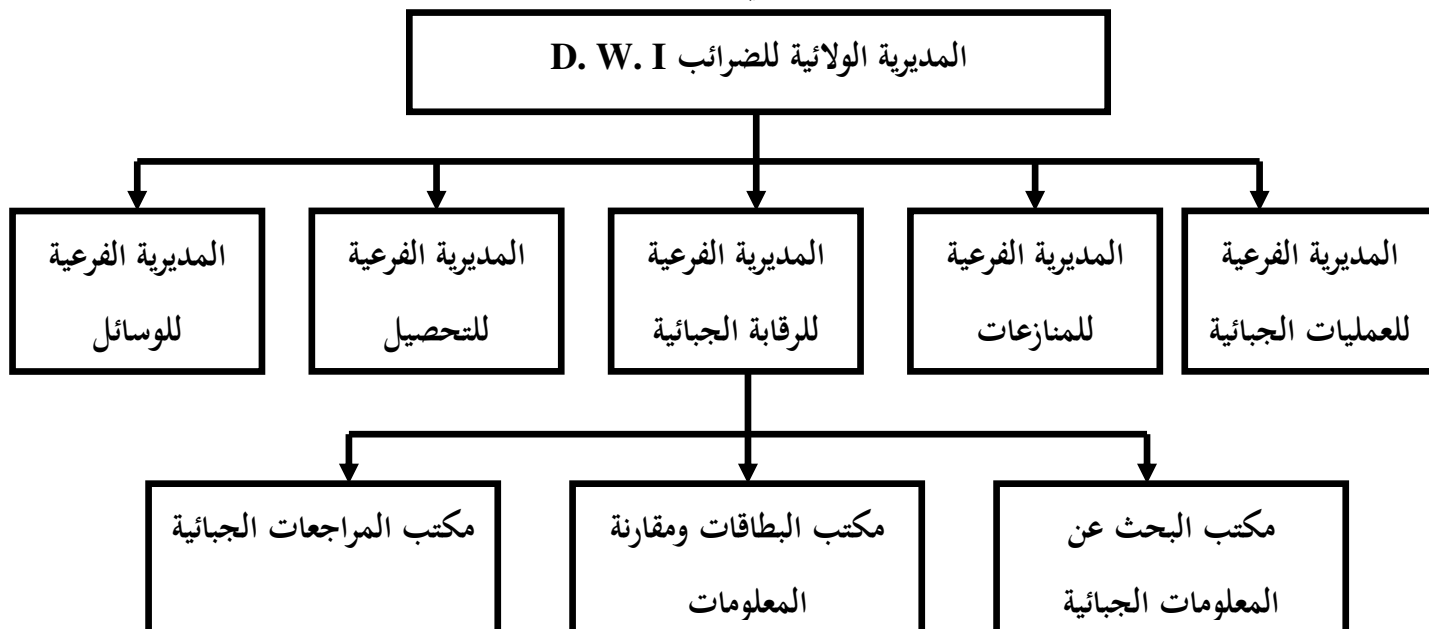
وهذه الأخيرة هي المسؤولة عن الرقابة والتحقيقات بعين المكان ولها ثلاث مكاتب:

- ✓ مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛
- ✓ مكتب البطاقات والبيانات؛
- ✓ مكتب التحقيقات الجبائية.

¹ - مغني ناصر، نفس المرجع السابق، 98-99

الشكل رقم: (02- 01)

-الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب-



المصدر: نوي نجة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر،

2004، ص44.

3-مفتشيات الضرائب:

بهدف تقريب الإدارة من المكلفين، وبموجب المرسوم رقم 60-91 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، تم إنشاء مفتشيات الضرائب والتي تتكون من أربعة مكاتب هي:

- ✓ مكتب جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- ✓ مكتب جباية المؤسسات؛
- ✓ مكتب الجباية العقارية؛
- ✓ مكتب التدخلات.

تعمل مفتشية الضرائب على مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة (الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق)، وتقتصر الملفات التي ستخضع للرقابة الخارجية، كما يمكنها القيام بالتدخلات في عين المكان للتأكد من تطابق

التصريحات مع النشاط المحقق فعلا (إجراء الملاحظة المادية والمعائنة الميدانية والتي ليس لها علاقة بالرقابة) وتحرير محضر الإثبات.

4- قباضات الضرائب:

يمكن التمييز بين نوعين من القباضات:

✓ قباضات تحصيل الضرائب؛

✓ قباضات التسيير المالي للبلديات والمصالح الطبية.

ومن مهامها تصفية جميع الضرائب والرسوم التي تتكفل بها، والتحصيل السريع لمجمل الضرائب والرسوم المحسوبة من عمليات التقويم والتسوية المدرجة في الجداول الضريبية.

5- مديرية كبريات المؤسسات (DEG): Direction des Grande Entreprises

تعرف مديرية كبريات المؤسسات على أنها: " مصلحة ضريبة خارجية تغطي المستوى الوطني وهي تعتبر الهيئة الوحيدة للمؤسسات الكبرى التي تدخل ضمن وظائفها"¹.

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.

وتتكون من 05 مديريات فرعية هي:

✓ المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛

✓ المديرية الفرعية للتسيير؛

✓ المديرية الفرعية للرقابة والقوائم؛

✓ المديرية الفرعية للمنازعات؛

✓ المديرية الفرعية للوسائل¹.

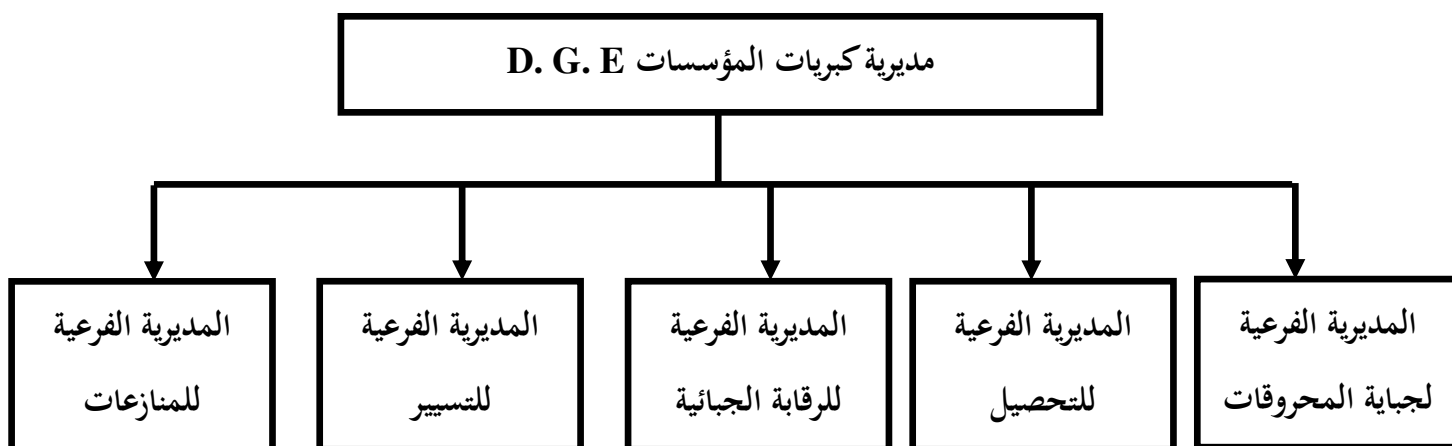
1 مغني ناصر، نفس المرجع السابق، ص 100.

الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

ومن بين المهام المكلفة بها مديرية كبريات المؤسسات هي:

- ✓ مسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- ✓ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض، وتنفيذ عملية التسجيل وتعابنها وتصادق عليها.
- ✓ مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- ✓ ملفات تعويض قروض الرسوم؛
- ✓ الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- ✓ مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه؛
- ✓ نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية؛
- ✓ التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها؛
- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات²..... الخ.

الشكل رقم: (3-1) الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات -



المصدر: نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص 47.

1 رجال نصر وعوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 52-53.

² - موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz consultè le 15/01/2016

6- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي: الجزائر، وهران، قسنطينة، وهذه المصالح تقوم بما يلي:

- ✓ تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداحيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة؛
- ✓ ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- ✓ دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛
- ✓ تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري؛
- ✓ الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة¹.

المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

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

المطلب الأول: وسائل وتقنيات الرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا المشرع الجزائري عد حقوق وصلاحيات الإدارة الجبائية أثناء أداءها لمهمتها الرقابية والمتمثلة في:

أولاً: حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

¹ عوادى مصطفى، نفس المرجع السابق؛ ص 35-36.

ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها¹، ومن أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد:

- ✓ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم؛
- ✓ تمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية والهيئات العمومية التي تدفع أجورا أو أتعابا؛
- ✓ يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية.

وفي إطار ممارسة حق الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه مطالب إلى المكلفين من بينها:

- ✓ طلب معلومات للبيانات الغير الواضحة في التصريحات المقدمة، وعدم الرد يلزم الإثبات؛
- ✓ طلب إثباتات وأدلة من المكلف لتجميع معلومات صحيحة ودقيقة يمكن استعمالها في عملية الرقابة؛
- ✓ طلب توضيحات من المكلف في حالة وجود معلومات غير متجانسة مع التصريحات السنوية².

ثانيا: حق المعاينة

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة³.

كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي بحوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- ✓ تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- ✓ عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛

¹ نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص 49-50.

² لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 34.

³ المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 16.

- ✓ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- ✓ أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم¹.

ثالثا: حق الإطلاع²

وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الذي هو بصدد عملية الرقابة، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه، كما يمكننا القول أن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بجوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي:

" يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات"³.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها⁴.

رابعا: حق إجراء التحقيق

ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي:

" يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسة أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية

¹ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص16.

² انظر الملحق رقم 01.

³ المادة 45، من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص22.

⁴ - المادة 46، المرجع نفسه، ص22.

الأخرى للمعنيين، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة؛ ومن أجل ذلك يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء، إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع وكذا حمولتها¹.

خامسا: الحق في استدراك الخطأ

هذا الحق هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، ويتمثل حق استدراك الخطأ الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار إجراءات الرقابة من أجل تصحيح الأخطاء أو الغش الممارس من طرف المكلفين.

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحق في العودة إلى مراقبة إخضاعات قد تمت، حتى يسمح لها بتصحيح الأخطاء المرتكبة عند تحديد وعاء الضريبة، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة (04) سنوات فيما يخص الضرائب المباشرة والرقم على رأس الأعمال، إلا أن هذه المدة قابلة للتمديد إذا اعترضها على سبيل المثال إشعار بتقدير وتصحيح الخطأ من طرف الإدارة².

المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية للالتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين³.

أولا: التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

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

¹ - المادة 33، نفس المرجع السابق، ص15

² - نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، الجزائر، 2013، ص47.

³ - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص36.

1/ التزامات ذات طابع محاسبي:

قد حدد القانون التجاري حسب المادة 12: "يجب الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية"¹، أما الدفاتر المحاسبية على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

- دفتر اليومية:

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

دفتر اليومية دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح تجارية وصناعية، أما فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

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

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة².

- دفتر الجرد:

إن إلزامية مسك دفاتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشراً من طرف قاضي

¹ - المادة 64، نفس المرجع السابق، ص 26.

² - نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص 52.

المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.¹

- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة:

طبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.²

2/ الالتزامات ذات الطابع الجبائي:

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

- تقديم التصريحات: والمتمثلة فيما يلي:

✓ التصريح بالوجود:

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

✓ التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال:

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

¹ - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص36.

² - نوى نجاة، نفس المرجع السابق، ص53.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة وخمسين ألف دينار(150.000) دج، باكتتاب تصريحتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة (03) أشهر¹.

✓ التصريح السنوي:

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

أما عن الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ملزمون أيضا بمأ التصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، ويكون أيضا مصادق من طرف محاسب، ويحتوي على إجمالي الأرباح و المداحيل المحصلة خلال السنة المالية، مثل الأطباء والمحامون.. الخ. وهذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الضريبية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام، وتقوم الإدارة بالمقارنة بين التصريح السنوي والتصريحات الشهرية، لاستخراج الفرق².

✓ التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

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

✓ تصريح إجمالي بالمداحيل التي لم تفرض عليها الضريبة؛

✓ تصريح خاص بالمداحيل الصنفية.

¹ - عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة للفترة 2000-2010، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012، ص96-97.

² - قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص54.

وهاته التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة¹.

ب/ وضع رقم التعريف الإحصائي:

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

- ✓ تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- ✓ تسليم مستخرجات من جدول الضرائب؛
- ✓ التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 1-219 و 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- ✓ منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم؛
- ✓ اكتتاب استحقاقات للدفع².

ثانياً: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

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

¹ - عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 28.

² - نوى نجاة، نفس المرجع السابق، ص 54-55.

1/ الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق:

- الإعلام المسبق أو الإشعار بالتحقيق

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة، وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العنصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.

- الاستعانة بمستشار

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

- عدم إعادة الرقابة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة الممارسات التديلية، بالإضافة إلى الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم¹.

- تحديد مدة التحقيق

لا يمكن تحت طائلة البطالان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية آجالا محددة وهذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة نشاط المؤسسة:

¹ - عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص22.

- ✓ مؤسسات تأدية الخدمة حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم الأعمال سنوي لا يتعدى 1.000.000 دج وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج؛
- ✓ المؤسسات الأخرى حددت بأربعة (04) أشهر لرقم الأعمال السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج، وستة (06) أشهر لرقم الأعمال السنوي أكثر من 2.000.000 دج، وأقل من 10.000.000 دج؛

أما في الحالات الأخرى فمدة التدقيق لا تتعدى مدة سنة واحدة، باستثناء لما سبق ذكره في حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير الملزمة، كما يتم تحديد مدة التدقيق ابتداءً من تاريخ التدخل الأول للمدققين¹.

- الالتزام بالسر المهني

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

كما يلزم القانون الضريبي ضابط الشرطة القضائية وأعاون الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف².

2/ الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم

- الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظته وذلك في أجل (40) يوماً

¹ - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص39.

² - عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص93

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

- حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة والضريبة والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب لنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية¹ حسب التدرج وهي:

✓ الطعن أمام إدارة الضرائب وهذا يعتبر أولى مراحل المنازعات لكونه إجراء أساسيا ممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، وكذلك وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، كما تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج جدول التحصيل؛

✓ الطعن أمام اللجان الإدارية، وهذا قبل التوجه للمنازعات القضائية لكونها تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين أو من الإدارة الجبائية على حد سواء، لكون المشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين الطرفين، غير أنه يتم الطعن أمام اللجان المختصة في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، لتلزم هذه اللجان بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض الصريح في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة؛

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

إن كل الطرق الطعن السابقة عبارة عن حق المكلف بالضريبة تعبيرا عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية كسند للطعن².

¹ - نوى نجاة، نفس المرجع السابق، ص 58.

² - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 40.

خلاصة الفصل:

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

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

الفصل الثاني:

قدرة التحقيق المحاسبي

على دعم الرقابة الجبائية

تمهيد

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

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

ولمعرفة أكثر على مراحل التحقيق المحاسبي وفاعليته والمؤهلات الواجب توفرها في المحقق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: التحقيق المحاسبي كآلية تساهم في دعم الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي رقابة معمقة تجرى خارج مصالح الإدارة الجبائية تحديدا تتم مباشرة في عين المكان، وتمثل جملة من العمليات الهادفة إلى فحص محاسبة المؤسسة المعنية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة؛ بهدف التحديد الأمثل لأوعية مختلف الضرائب المستحقة¹.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي

أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي

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

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

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

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة⁴.

ثانيا: الهدف من عملية التحقيق المحاسبي

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

¹ شوقي جباري وعولمي بسمه، تعبئة الموارد الجبائية كخيار إستراتيجي لتغطية العجز المالي للبلديات الجزائرية، العدد 02، المحلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جوان 2015، ص 38.

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

³ المادة 20-1، قانون الإجراءات الجبائية، ص 10.

⁴ المادة 20-1، المرجع نفسه، ص 10.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجرى تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءاً من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاءً بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة¹، ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

✓ صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛

✓ صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية².

المطلب الثاني: مقومات التحقيق المحاسبي³

من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسيرونها على نهجها في كافة مراحل العمل، وأي مهنة يجب أن تكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون فيها.

إن الأهمية النسبية التي تشغلها مهنة التحقيق المحاسبي قد فرضت على المحققين أن يتحلوا بسلوك أخلاقي لتأدية عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف المعنية بالتحقق.

أولاً: تعريف قواعد سلوك مهنة التحقيق

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

ثانياً: أهداف قواعد سلوك مهنة التحقيق

يمكن إيجازها فيما يلي:

✓ رفع مستوى مهنتي المحاسبة والتحقيق مع المحافظة على كرامة وتدعيم تقدم المهنة؛

✓ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمحققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛

✓ تدعيم وتكملة النصوص والأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية؛

✓ بث الطمأنينة والثقة في نفوس المهنيين على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة؛

1 ولهي بوعلام، نفس المرجع السابق، ص8.

2 العثماني مصطفي، نفس المرجع السابق، ص174.

3 لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص48-49.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

ثالثا: معايير التحقيق المحاسبي

وقد تم تقسيمها إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:

1/ المعايير العامة:

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

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

2/ معايير العمل الميداني:

وترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية التحقيق، وتمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، وتشمل ثلاثة معايير هي:

- ✓ وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة؛
- ✓ القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به الذي يجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها التحقيق؛
- ✓ الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقنعة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المحقق فيها.

3/ معايير إعداد التقارير:

والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- ✓ يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة للفترات؛

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

- ✓ الإفصاح الكلي لكل بيانات القوائم المالية ليبين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك؛
- ✓ يتضمن التقرير رأي المحقق بشكل محايد وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

المطلب الثالث: خصائص المحقق المحاسبي

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

أولاً: المؤهلات

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

- ✓ معرفة طرق وأساليب التحقيق المحاسبي؛
- ✓ معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التحقيق؛
- ✓ مهارات الاتصال مع كل أطراف العملية التحقيقية؛
- ✓ معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة و التحقيق¹.

ثانياً: الاستقلالية

تعني الاستقلالية أن يكون المحقق المحاسبي محايداً في قراره، كما يجب أن نقدر هذا الاستقلال مادياً ومعنوياً، ويتطلب الاستقلال المادي أن لا يكون المحقق في موضع تبعية قد تؤثر على تسوية أهدافه²، حيث تنص المادة 45 من

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

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

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

الأمر المطبق رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتعلق بالقانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، منع كل موظف مهما كانت وضعيته في السلم الإداري أن يمتلك داخل التراب الوطني أو خارجه، مباشرة أو بواسطة شخص آخر بأي صفة من الصفات مصالح من طبيعتها أن تؤثر على استقلالته، أو تشكل عائقا للقيام بمهمته بصفة عادية في مؤسسة تخضع لرقابة الإدارة الجبائية التي ينتمي إليها أو لها صلة مع هذه الإدارة¹.

ثالثا: السرية المهنية

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

رابعا: الكفاءة

الكفاءة صفة لها أهمية كبيرة في التحقيق المحاسبي، لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من المهام، في الواقع فإن نجاح عملية التحقيق المحاسبي يعتمد بالدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى من الجودة التي تحققها خبرة وكفاءة المعنيين في هذا المجال - من حيث التحقيق المحاسبي - هذا الشرط لا يتطلب من المحقق المحاسبي معرفة كيفية فرض الضريبة فقط، ولكن أيضا معرفة تقنيات التحقيق حتى يمكنه السيطرة على الأمور المحاسبية نتيجة لذلك، يجب أن يكون المحقق المحاسبي على مستوى عال من الكفاءة².

خامسا: بذل العناية المهنية

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

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

✓ الصدق والدقة في الأقوال والأفعال؛

✓ الأمانة والنزاهة؛

1 دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص10.

2 قحמוש سمية، نفس المرجع السابق، ص28.

✓ اللياقة بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع المكلف سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء¹.

المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي

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

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطالان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

أولاً: برمجة التحقيق المحاسبي

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

1/ إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجهات المصالح 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 الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلف بالرقابة، كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو مراقبة معمقة للوضعية

¹ صالح حميداتو، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 49.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

الشخصية خارج البرنامج، بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية¹، ويمكن تلخيص برجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: ²

- ✓ اقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في مفتشية الضرائب ثم إرسالها للمديرية الولائية للضرائب؛
- ✓ إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب؛
- ✓ إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية البحث والمراجعات من أجل قبولها للتحقيق؛
- ✓ تنفيذ برنامج المراقبة من طرف مصالح البحث والمراجعات؛
- ✓ تنفيذ برنامج المراقبة من طرف المديرية الولائية من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- ✓ تنفيذ برنامج المراقبة لدى المكلفين من طرف نيابة مديرية الرقابة الجبائية؛
- ✓ استخراج جداول التسوية بعد تقرير نهاية التحقيق؛
- ✓ إرسال الجداول الضريبية إلى قبضة التحصيل؛
- ✓ تسديد الحقوق والغرامات من طرف المكلف؛
- ✓ تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

2/ معايير انتقاء المكلفين:

إن عملية انتقاء المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموما بمجالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج المراقبة، من أهمها: ³

- ✓ الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة، أو فرص غش مرتفعة مثل: المهن الحرة، مقدم الخدمات، نشاطات الاستيراد والبيع بالجملة، الشراء وإعادة البيع.....
- ✓ الأنشطة المحتكرة وغير التنافسية مع السلع المستوردة؛
- ✓ تقسيم جغرافي متوازن يسمح بتغطية إقليم الولاية؛
- ✓ تقسيم عادل يمس الأنشطة والمهن؛

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

² عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 108.

³ عوادي مصطفى و زين يونس، نفس المرجع السابق، ص 48.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

✓ ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء متكررة وحالات نسيان خطيرة مكتشفة أثناء الرقابة الداخلية، ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان¹.

ثانيا: الإجراءات التمهيدية لعملية التحقيق المحاسبي

قبل قيام المحقق بعملية الرقابة على المكلف، لابد من إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار²، وفي المقابل يقوم المحقق في مكتبه ببعض الأعمال التمهيدية لإجراء مراقبة المحاسبة وهي:

✓ دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة؛

✓ دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.

1/ سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

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

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا³.

أ/ الضرائب المباشرة:

في المقام الأول يقوم المحقق بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات، وفحص التصريحات الجبائية السنوية، وفي حالة إيداع متأخرة للتصريحات المكتتبه عليه أن يأخذها بعين الاعتبار ويواجه المحقق ثلاث حالات هي:⁴

¹ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 107.

² المادة 20-4، من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 10.

³ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 109.

⁴ عوادي مصطفى وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 49-50.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

✓ التصريحات مودعة في الآجال المحددة قانونا وبطريقة منتظمة؛

✓ التصريحات المودعة بعد الآجال المحددة قانونا وبطريقة غير منتظمة؛

✓ التصريحات التي لم تودع أصلا.

ويقوم المحقق بالتأكد بناء على كشوفات فرض الضريبة أن الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقدمة، ويمكن له التأكد من ذلك عن طريق الطلب من المكلف تقديم نسخ من الإندارات والجداول والتحقق من أن جميع الضرائب والرسوم الغير المتقدمة قد تمت مراقبتها، ويجب عليه أيضا أن يفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل لمكلف مستغل مؤسسة فردية، أو الشركاء الأساسيين في الشركة.

إن فحص هذه الملفات في غاية الأهمية حيث يسمح بمعرفة ما يلي:

✓ الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصنفي المصرح به من طرف المكلف؛

✓ عناصر نمط المعيشة ومقارنتها مع الدخل المصرح به؛

✓ الممتلكات العقارية المكتسبة خلال الفترة الخاضعة للمراقبة؛

✓ القيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها؛

✓ القروض المبرمة بصفة شخصية ومقارنتها مع الفوائد المسددة والمخصومة من النتيجة المحاسبية.

2/ الرسوم على رقم الأعمال:

يقوم المحقق بتجميع كشوفات أرقام الأعمال المتعلقة بالفترة المحقق فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، رقم الأعمال المعفى، كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والرسم على القيمة المضافة المستحق؛ وعلى المحقق أن يتأكد من أن كل كشوفات أرقام الأعمال المكتتبه قد تم معاينتها فعلا، كما عليه أن يقوم بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه بخصوص الضرائب المباشرة.

وإذا لاحظ المحقق فرقا بين الحدث المنشئ للضريبة و التحصيلات التي تمت، عليه أن يجري إعادة تأسيس لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى.

وعليه أيضا أن يجري مقارنة كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة مع معطيات المحاسبة التي قدمها.

3/ الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف المرتبات والأجور:

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

- ✓ اكتشاف المكافآت التي ليس لها الحق في الخصم ولكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة؛
- ✓ القيام بالمقارنات بين الأجور المسددة وتلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجور؛
- ✓ مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور ومرتبات)، والتأكد حول تدقيق حسابها على مجمل الأجور المسددة¹؛

2/ إبلاغ المكلف بالضريبة:

حيث يقوم المحقق بإعداد الإشعار بالتحقيق الخاص بالمكلف، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً ويحتوي على جميع البيانات والتي من أهمها: اسم وعنوان المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب²، والإشارة إلى إمكانية أن يستعين المكلف بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين³.

3/ المعاينة المادية للمؤسسة:

يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التحقيق المحاسبي⁴ من أجل فحص الوثائق التقنية المتعلقة بنشاط المؤسسة كالمعاينة المادية لوسائل الإنتاج والمخزون، والوسائل البشرية، وكذا كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة، فضلاً عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية، وجرد قيم الصندوق.....

4/ استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني:

بالرغم من دراسة المعلومات السابقة ضمن الملف الضريبي للمكلف إلا أنها تبقى غير كافية من أجل الوصول إلى الحكم على مصداقية محاسبة المكلف من عدمها، وعليه يجب على العون المحقق أن يفحص وبشكل مفصل الملف

¹ عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص56-57.

² مغني ناصر، نفس المرجع السابق، ص118.

³ المادة 20-4، من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص10.

⁴ نفس المرجع السابق، ص10.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

الضريبي وذلك بالاعتماد على إعداد كشوفات لمجموعة من الوثائق من أجل معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، من حيث أهمية رأس مال المؤسسة وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة والتي تتمثل في:

✓ إعداد كشف حالة المقارنة لميزانيات (en°31)

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

✓ إعداد كشف المحاسبة (k37)

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

✓ كشف مفصل عن المصاريف العامة

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

أ/ الشروط العامة:

تتمثل الشروط العامة للمصاريف العامة فيما يلي:

- ✓ أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا أي يستلزم تبريره وإثباته من خلال الوثائق والمستندات الرسمية، وإن يكون مرتبطا بنشاط المؤسسة (طبقا للمادة 69 من قانون الضرائب المباشرة)؛
- ✓ أن يستخدم العبء للفائدة المباشرة للمؤسسة أي استغلالها، ومرتبطة بالسير العادي لها؛
- ✓ أن تترجم بنقصان في الأصول الصافية للمؤسسة أي ان يكون العبء سببا في هذا النقصان ويشترط أن يكون النقص كبيرا لا طفيفا في الأصول الصافية للمؤسسة؛
- ✓ أن يكون العبء متعلقا بالسنة المالية التي التزم فيها وهذا استنادا إلى مبدأ استقلالية السنوات المالية الذي يقضي بتحميل كل عبء في سنة استحقاقه دون مراعاة تاريخ دفعه؛

ب/ شروط الشكل:

تتلخص شروط شكل المصاريف العامة فيما يلي:

- ✓ إعداد الكشوف الخاصة بالمصاريف العامة عند التصريح السنوي للنتيجة (طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة)؛
- ✓ مسك محاسبة الأعباء من أجل أن يسجل العبء في حسابات المؤسسة (طبقا للمادة 09 من قانون الضرائب المباشرة)؛
- ✓ يجب أن يكون العبء حقيقي، وتبريره بفواتير ذات شكل صحيح وقانوني، وأن يتم حفظها لمدة عشر(10) سنوات (طبقا للمادة 12 من القانون التجاري) لتقديمه عند أي طلب من إدارة الضرائب.

ج- شروط المضمون:

يجب أن يلتزم بالأعباء لصالح المؤسسة، ولهذا يستثنى الأعمال التي تتجاوز مصلحة المؤسسة، بمعنى أن المصاريف الشخصية التي يجب أن يتحملها سواء مالك المؤسسة أو الموظفين في المناصب العليا أو حتى المساهمين في هذه المؤسسة يتم ضمها وتسجيلها إلى جانب الأعباء العامة القابلة للخصم، وهذا يعتبر غشا ضريبيا¹.

5/ القيام بالبحوث الخارجية:

قصد الإلمام بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة محل التحقيق، وبهدف جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات التي يمكن أن تسهل من عملية التحقيق، يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية فيما يتعلق بـ: الممولين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية، وذلك باستغلال حق الإطلاع كما سبقنا وان اشرنا إلى ذلك².

المطلب الثاني: عملية سير التحقيق المحاسبي

إن البدء في عمليات التحقيق لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء التحقيق مع وصل التسليم، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة وبمنح له أجل أدنى

¹ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 109-110.

² مغني ناصر، نفس المرجع السابق، ص 119.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

للتحضير (10) أيام إبتداء من استلام هذا الإشعار، هذا الأخير يجب أن يحتوي- تحت طائلة بطلان الإجراءات- على ما يلي:¹

1. الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح؛
 2. تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان؛
 3. إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره؛
 4. مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها؛
 5. السنوات المعنية، ونعني بها السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول وبالنسبة للدورة المتقدمة التي تضمنت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك؛
 6. يجب أن يحتوي الإشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملا وختم المصلحة التي تباشرها، ويجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم ورتبهم.
- هناك حالات استثنائية والمتتمثلة في القوة القاهرة بحيث يتقدم بمناسبة المكلف بطلب إجراء المراجعة خارج المؤسسة إلى مدير الإدارة الجبائية والذي من حقه أن يرفض هذا الطلب.

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

1. الأولى وتكون بالفحص الشكلي لتلك السجلات المحاسبية ومدى مطابقتها للأحكام المنصوص عليها (القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي)؛
 2. الثانية وتتمثل في فحص تلك الوثائق من ناحية المضمون، وهذا بما تحويه من تسجيلات ونذكر هنا أن المحقق يقوم بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير وحسابات النتائج²؛ وبعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.
- ليقوم المكلف بعد ذلك بفحص محاسبة مؤسسة المكلف من حيث الشكل والمضمون كما يلي:

¹ رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2014، ص174.

² مغني ناصر، نفس المرجع السابق، ص119.

أولاً: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التحقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونياً والتي حددها القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 إلى 12¹.

حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:²

✓ يجب أن تكون كاملة ومنتظمة؛

✓ ي أن تكون متسلسلة وصحيحة؛

✓ أن تكون مقنعة؛

على المحقق أن يراقب في المقام الأول حالات السجلات المحاسبية المقدمة للمراقبة وعلى الخصوص ما يلي:

✓ تاريخ المصادقة في سجلات اليومية العامة وسجل الجرد والكتابات المحاسبية مع تاريخ تسجيل القيود المحاسبية المسجلة فيهما؛

✓ المظهر العام للسجلات المسوكة (مظهر جديد لسنة قديمة، وكتابات محاسبية محشوة... الخ).

1/ طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية:

1/ 1 - الدفاتر المحاسبية القانونية:

وهي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري والملزمة على كل المكلف بالضريبة والخاضع للنظام الجبائي الحقيقي ويمسك محاسبة قانونية منتظمة، وهذا احتراماً للشروط القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما هذه الدفاتر تتمثل في دفترين أساسيين دفتر اليومية ودفتر الجرد لهما الصيغة القانونية مع وجود سجلات أخرى مساعدة بإمكان المكلف أن يستخدمها لكنها تعتبر اختيارية كاليوميات المساعدة للمبيعات، المشتريات، الصندوق....

¹ لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 65.

² عوادي مصطفى وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 53.

أ/ دفتر اليومية:

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة وقد نص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 9 على أنه: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن مراجعة تلك العمليات يوميا"¹.

ب/ دفتر الجرد:

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة وتنص المادة 10 بأنه " يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مؤسساته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد"².

ج- الدفتر الكبير:

ويتضمن مجموع حركات الحسابات خلال فترة معينة، تحفظ هذه الدفاتر أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية³.

2/1- الوثائق الختامية:

يقصد بالوثائق تلك المخرجات التي يعدها المحاسب والتي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية والمثلة في الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج لكون الوثيقتين تجبر على كل تاجر بمسك محاسبة قانونية منتظمة، بحيث تعبر تلك الوثيقتين عن الوضعية المالية للمؤسسة ومستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية، وهذا ما أكدته المادة 10 من قانون التجاري الجزائري.

والمتمتع للمجال المحاسبي والجبائي يرى أن من أكثر القوائم المالية التي يركز عليها الأطراف المستخدمة لها: هي الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج لكون القائمتين تحتويان على كل أرصدة الحسابات المشاركة في الدورة المالية،

¹ المادة 9، القانون التجاري الجزائري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2007، ص 4.

² المادة 10، المرجع نفسه، ص 4.

³ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2014، ص 36.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

أما اختلاف المصطلحات فنجد الوثيقة، القائمة، الملخص، الكشف أو البيان، ويعني بها إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي، ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود وتغطي هذه القوائم في أغلب الأحيان سنة مالية كاملة.

أ/ الميزانية المحاسبية الختامية:

الميزانية المحاسبية أو ما تسمى حديثا بقائمة المركز المالي وهو عبارة عن قائمة تعد في نهاية الفترة ويظهر فيها كل حسابات الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية التي تظهر أرصدها في ميزان المراجعة، وعليه تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

ب/ جدول حسابات النتائج:

حسب النظام المالي الجديد عرفه على أنه بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للدورة (الربح أو الخسارة).

3/1- الوثائق الإثباتية:

لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة، والتي تعتبر الوثائق القانونية التي تحمي كل الأطراف المسؤولة على ذلك، ومن بين تلك الوثائق الإثباتية نجد الفاتورة من أهم هذه الوثائق لكونها تمثل وثيقة إثبات لكل عملية ذات طابع تجاري أو مالي، وتوفر وثائق إثبات أخرى يستند عليها المحاسب في معالجته المحاسبية مثل: الوصولات، العقود، التراخيص، وغيرها من المستندات.

أ/ الفواتير:

تعتبر الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية في العمليات ذات الطابع التجاري والمالي كما تعتبر إلزامية على كل المتعاملين الاقتصاديين، وخاصة منها في مجال المعالجة المحاسبية لكونها تمثل السند القانوني لأي تقييد محاسبي.

ب/ إثباتات أخرى:

بعد التطرق لوسيلة الإثبات الأساسية وهي الفاتورة قد نجد كذلك وثائق إثباتية أخرى لا تقل أهمية عن الفاتورة والتي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب لتدعم مدى صدق البيانات ونجد منها:

✓ العقود المبرمة بين المؤسسة والغير كعقد الملكية، الإيجار، القروض، التراخيص، الصفقات.... الخ؛

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

- ✓ إيصالات التسديد لمختلف المستحقات والمصاريف كالضرائب، الهاتف، الكهرباء، الماء، أتعاب... الخ؛
- ✓ وصولات الدخول والخروج المتعلقة بحركة المخزون، وصل الطلب، وصل الاستلام؛
- ✓ المراسلات الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة المعبرة عن انشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون، مراسلة البنك لتمديد آجال القرض، وغيرها... الخ؛
- ✓ التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الاستفادة من امتيازات معينة... الخ.

2/ فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية:

بعد عرض كل الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجب على العون المدقق أن يقوم بفحصها شكلا ويتأكد من مطابقتها لأحكام النصوص القانونية قبل التطرق إلى مضمونها، وهذا بهدف إبداء رأيه حول محاسبة المكلف لكونها مقبولة مما يلجأ إلى المرحلة الموالية أو يتم رفضها لعدم احترامها للشروط القانونية، وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضع المالي في المؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:¹

أ/ محاسبة كاملة ومنتظمة:

لا تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 9 إلى 12 من القانون التجاري²، والقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي³ أما انتظام المحاسبة يتمثل في:

- ✓ 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 المسؤول عن العملية؛
- ✓ يجب مسك الدفاتر المحاسبية بعناية ودون تحريف أو شطب أو ترك بياض... الخ؛
- ✓ احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية وهذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها؛
- ✓ يجب أن تقيم وتسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "دينار جزائري"؛

¹ لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 66-67-68.

² رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، نفس المرجع السابق، ص 176.

³ بن صفحي الدين أحلام، نفس المرجع السابق، ص 36.

ب/ محاسبة صادقة:

ويقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى العون المدقق أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل سليمة، وكذا التأكد من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد والسجلات المساعدة له كيوومية المشتريات، المبيعات والصندوق.....

ج/ المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

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

د/ المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

لا تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور.....الخ، إضافة إلى ذلك، فإن المحاسبة التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو الأشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرّد المحاسبة من صفة الإقناع ويمكن أن ترفض المحاسبة بسبب ذلك¹.

¹ عوادى مصطفى وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 55-56.

ثانياً: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد فحص محاسب المكلف من حيث الشكل يلجأ العون المحقق إلى دراسة معمقة ومفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية الختامية وحسابات التسيير والنتائج، كما تعطي الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنه برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشاراً لمختلف الضرائب والرسوم، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات والمبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى¹.

1/ مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

ترتكز مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، والمتتمثلة في المشتريات و المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

1/ 1- مراقبة المشتريات:

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين:

أ/ تضخيم قيمة المشتريات:

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

- ✓ التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والنسخة (DUPLICATA) حيث يجب كشف هذه الفاتورة؛
- ✓ تسجيل فاتورة وهمية؛
- ✓ تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين؛
- ✓ التسجيل في الجانب المدين لحساب المشتريات الاستثمارات المكتسبة والآلات والمعدات، نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركة؛

ويقوم بممارسة عملية تضخيم المشتريات عادة من قبل المكلف الذي لا يستطيع إخفاء رقم أعماله كمقاولي الأشغال العمومية، والمحقق يمكن أن يكتشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولاً

¹ لياس قلاب ذبيح، فس المرجع السابق، ص 69.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

الطلب، الكشوفات البنكية، وخصوصا كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المجرة لدى الموردين، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد¹.

ب/ تخفيض المشتريات:

إن تخفيض المكلف لمشترياته تصرف غير عقلائي، وهذا لأنه يزيد من ربحه وليس تخفيضه، إلا أن تخفيض المشتريات عادة ما يكون مصحوبا بإخفاء للمبيعات، وبالتالي فإذا اعتمدت المؤسسة عدم الكشف عن مجموعة من مبيعاتها والتصريح بكل مشترياتها، فإن نسبة الأرباح التي يتم حسابها تظهر ضعيفة بصفة غير عادية، هذا ما يلفت نظر المحقق المراقب.

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

- ✓ إهمال تسجيل فاتورة مودعة من طرف الموردين؛
- ✓ مشتريات مقنعة في شكل مصاريف عامة مصاريف ومسجلة في حساب آخر من التكاليف؛
- ✓ خطأ مادي متعمد (ترحيل أو جمع خاطئ)؛
- ✓ مشتريات بفواتير وهمية؛
- ✓ مشتريات بدون فواتير؛
- ✓ مشتريات محصلة بالتجزئة، باستثناء مشتريات بدون فاتورة، الاكتشاف يكون سهلا، وذلك إما عن طريق فحص بسيط للفواتير، لسندات الحجز، أو عن طريق مقارنة محاسبية لتسجيلات الموردين.

أما المشتريات بدون فاتورة فهي صعبة الاكتشاف عن طريق الفحص المحاسبي.

المحقق يمكن أن يراقب السلع الموجودة في المخازن، سند الطلب، سند التصدير، ويتأكد من انتهاء كل المواد المشتراة (مع الأخذ مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة)².

¹ عوادي مصطفى وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 56-57.

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 124.

1 / 2- مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ:

أ/ مراقبة المخزونات:

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

- ✓ الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون)؛
- ✓ الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزونات)؛

ويمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهدت خفض الكميات وقيم المخزونات معا (تخفيض في القيم والكميات).

ب/ مراقبة الأشغال قيد التنفيذ:

على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات، وتقارير رؤساء الورشات، وسندات تسليم الموردين، وبطاقات التصنيع، وعليه التأكد من أن التكاليف المباشرة قد أدرجت في المحاسبة، ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصيل إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي¹.

ومن خلال مراقبة المخزون يمكن استخراج ثلاث فرضيات:

- ✓ قيمة المخزون الناتج عن الجرد المحاسبي الفعلي يوم التحقيق يفوق قيمة المخزون المصرح به، والهدف منه تخفيض الربح المتاح أو المشتريات التي تمت بدون فواتير منذ بداية الفحص؛
- ✓ قيمة المخزون المستخرجة من الجرد الفعلي أقل من قيمة المخزون المصرح به، والهدف من تضخيم المخزونات صناعيا هو تغطية المبيعات دون فواتير؛

¹ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة النهب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2007، ص100.

✓ قيمة المخزون الفعلي تساوي قيمة المخزون المصرح به، وهذا لا يعني أن المحاسبة منتظمة، وبالتالي على المحقق استعمال نوع آخر من التحقيق¹.

3/1- مراقبة المبيعات:

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

- ✓ بيع بدون فواتير؛
- ✓ تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات؛
- ✓ نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات؛
- ✓ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات؛
- ✓ عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجاته الشخصية.

وعلى المحقق اختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها.

2/ مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:

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

1/2- مراقبة حسابات الميزانية:

قبل مباشرة التحقيق في حسابات الميزانية، على المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، وعموما تتم عن طريق السبر (sondage)، والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية².

¹ عباس عبد الرزاق، نفس المرجع السابق، ص 127-128.

² رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، نفس المرجع السابق، ص 157.

أ/ فحص أصول الميزانية:

أ-1/ الاستثمارات:¹

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

✓ مراقبة الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة، أو المبالغ المضخمة التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.

✓ مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات، وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وان الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.

كما يجب على العون المحقق مراقبة نظام الإهلاكات في الوقت الذي يتم فيه فحص حسابات الاستثمارات، باعتبار أن أقساط الإهلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة، إذا توافرت الشروط التالية:

✓ أن يصنف الأصل المهلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقدم مع مرور الزمن؛

✓ أن يكون الأصل المهلك مع علاقة مباشرة مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة؛

✓ أن يكون أصل الاستثمار الخاضع للاهلاك مسجل حسابيا بوثائق ثبوتية؛

✓ أن لا تتجاوز مجموع الإهلاكات قيمة الأصل المهلك؛

لكن المكلف بالضريبة يقوم بمخالفة هذه الشروط بهدف تعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة، حيث أن استعمال تقنية الإهلاك في عملية الغش الضريبي تعتبر من التقنيات التي يصعب على العون المحقق اكتشافها وهذا لمحدودية أو عمومية القدرات التقنية لدى المحققين في هذا المجال، والذي يجب أن تكون فيه القدرات التقنية جيدة وأكثر خصوصية وهذا ما يصعب إيجاده لدى محققي الجبائية، وتتمثل عملية الغش الضريبي في مجال الإهلاك في عدة طرق نذكر منها:

✓ إدراج عناصر غير قابلة للاهلاك في العناصر القابلة لهذا الأخير، أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة؛

¹ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 116.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

- ✓ تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونياً؛
- ✓ تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافاً إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للاهلاك؛

أ-2/ المخزونات:

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

كما عليه أن يتأكد أيضاً من:

- ✓ صحة الجرد من حيث أن الحسابات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتوافق مع المبالغ المسجلة في بطاقة الجرد سواء من حيث الكميات أو سعر الوحدة؛
- ✓ صحة قيمة المخزون؛
- ✓ إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجعة لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة؛¹

أ-3/ الحقوق:²

وهي مجمل حقوق المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، حيث على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك، ح ج البريدي...)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى، وبالنسبة للحقوق المدومة على المحقق أن يتأكد من عدم ملائمة العملاء بالإضافة إلى ذلك على المحقق أن يتأكد من الانسجام العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء وعليه أن يركز خاصة على:

- ✓ التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير؛
- ✓ التسبيقات والدفعات على الطلبات.

¹ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 117.

² عوادى مصطفى و زين يونس، نفس المرجع السابق، ص 61-62.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

✓ محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري؛

✓ الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام؛

✓ الحركة بين حساب العميل وحساب جاري للشركاء أو المستغل؛

أما بالنسبة لحساب البنك على المحقق أن يتأكد من انسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات ومع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

أما بالنسبة لحساب الصندوق عليه أن يتأكد من أن التحصيلات تتعلق بمبيعات مفوترة للعملاء.

ب/ فحص خصوم الميزانية:

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

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

ب-1-1/ الأموال الاجتماعية:

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

ب-1-2/ الأموال الشخصية:

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

ب-1-3/ الاحتياطات:

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

ب-1-4/ نتيجة قيد التخصيص:

هذا الحساب يمثل نتائج الدورات السابقة التي لم تخصص بعد، وعلى المحقق أن يقوم بالتأكد من ان هذه الأرباح قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات¹.

ب-1-5/ مؤونات التكاليف والخسائر:

على المحقق أن يتأكد من أن المؤونات تستجيب إلى شروط الشكلية والموضوعية، وإنها لم تصبح بدون هدف خلال سنة تكوينها، وبالتالي يجب أن يعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة².

ب-2/ الديون:³

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

ب-2-1/ القروض:

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

¹ عوادي مصطفى و زين يون، نفس المرجع السابق، ص63.

² عوادي مصطفى و زين يونس، نفس المرجع السابق، ص63.

³ رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نفس المرجع السابق، ص129.

ب-2-2/ حساب الموردین:

على المحقق أن يتأكد من:

✓ تناسق حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين ومع رصيد حساب الموردین في دفتر الأستاذ؛

✓ مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردین مع يومية الخزينة أو الصندوق؛

✓ مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب الدائن مع يومية المشتريات؛

✓ التسجيل المحاسبي للخصومات الممنوحة؛

ومن جهة أخرى على المحقق أن يستغل كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المؤسسة أو المكلف الخاضع للرقابة.

2/2 - مراقبة حسابات التسيير:¹

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

1/ مراقبة التكاليف:

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

أ/ إستهلاكات السلع والمواد الأولية:

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض

¹ عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 72-73.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

الخصومات الممنوحة من الموردين، حيث أن مصاريف الشراء لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.

ب/ الخدمات والمصاريف العامة:

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

ب/1- مصاريف المستخدمين:

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

ب/2- الضرائب والرسوم:

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

ب/3- المصاريف المالية:

عموماً تتضمن المصاريف المالية الفوائد البنكية، وفوائد الحسابات الجارية، وتراقب اعتماداً على كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية¹.

ب/4- الإهلاكات:

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

¹ عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص73-74.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

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

✓ الإهلاك المتناقص يعتمد على تطبيق بمعدل إهلاك في السنة الأولى على تكلفة الاستثمار وبداية من الدورة الثانية على القيمة المضافة للاستثمار إلى غاية انتهاء فترة الإهلاك؛

✓ الإهلاك المتزايدة يعتمد على تحديد قسط الإهلاك السنوي المتزايد من سنة لأخرى¹؛

2 / مراقبة الإيرادات:²

هذه المجموعة تحتوي على:

أ/ مبيعات السلع:

بالنسبة لنشاطات الشراء وإعادة البيع يقوم المحقق بالتأكد من تحقق المعادلة التالية:

الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي.

بالإضافة إلى التأكد من انتظام المشتريات والمخزونات عند إجراء عملية المراقبة، وبالنسبة للمؤسسات الصناعية،

على المحقق أن يتأكد من:

✓ انتظام تسجيل فواتير المبيعات في اليومية العامة واليوميات المساعدة؛

✓ تبرير كل انقطاع في سلسلة فواتير المبيعات المستعملة من قبل المؤسسة؛

✓ أن التسجيل المحاسبي منتظم وأن التقدير صحيح.

ب/ الإيرادات المالية:

نقصد بالإيرادات المالية نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق

أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة وأن تكون ضمن وعاء الضريبة.

ج/ الإيرادات الأخرى:

¹ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نفس المرجع السابق، ص 106.

² عوادى مصطفى وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 66.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

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

د/ الإيرادات الاستثنائية: هذا الحساب يتطلب تركيزاً خاصاً من جانب المحقق من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل تصريح، ويتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي، ومن أجل فعالية أكبر، من الضروري مراقبة الطلبات المستلمة و وصولات التسليم، سجلات أمين المخزن والقيام بكشوفات الربط لدى عملاء المؤسسة.

ثالثاً: دراسة القيمة المضافة وهوامش الربح:

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

- ✓ نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة ÷ رقم الأعمال السنوي.
- ✓ نسبة هامش الربح الخام بالنسبة للمشتريات = الربح الخام ÷ سعر تكلفة البضائع المباعة.
- ✓ نسبة هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال = الربح الخام ÷ رقم الأعمال السنوي.
- ✓ نسبة نتيجة الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الاستغلال ÷ رقم الأعمال السنوي.
- ✓ نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الدورة ÷ رقم الأعمال السنوي¹.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي

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

أولاً: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة:

¹ لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص75.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

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

1/ قبول المحاسبة:

يتم قبول محاسبة المكلف لعدة شروط وهي:

- ✓ المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة للنصوص القانونية وتكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعومة بكل الوثائق الإثباتية الكافية وحتى السجلات المساعدة؛
- ✓ المحاسبة صادقة، كون الإغفالات والإهمالات والتجاوزات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة؛¹

وعليه إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المحقق يمكن أن تصنف إلى مستويات:

أ/ قبول صريح:

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

ب/ قبول نسبي:

أي أن هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود بها أن يكون اتصال بين الخاضع للضرية والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضرية حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوماً للرد على هذا التقويم.²

2/ رفض المحاسبة:

¹ لياس قلاب ذبيح، المرجع نفسه، ص79.
² قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص83.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

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

✓ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المالي المتبع مثل: غياب الدفاتر المحاسبية، أو أنها غير مؤشرة من طرف المحكمة المختصة إقليميا أو أنها تحتوي على بياض أو تسجيل غير دقيق للحسابات وغيرها من الأخطاء الشائعة.... الخ؛

✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب عدم انعدام الوثائق الثبوتية مثل: غياب كلي أو جزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 والمتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة والمعلومات المطلوبة؛

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

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

✓ لما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف أو أحد موظفيه للعون المحقق لأداء مهامه؛
✓ عندما يتمتع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من العون المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها خلال عملية التحقيق؛¹

ثانيا: إجراءات التعديلات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي

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

1/ الإجراءات الاعتراضية:

¹ لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 80.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

تمس هذه الإجراءات المكلفين الذين يحترمون الإجراءات الجبائية والمحاسبية، حيث أن العون المحقق يجب أن يوضح طرق التقدير التي أدت إلى القيام بالتعديلات والتصحيحات اللازمة، والإشارة إلى إمكانية الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختيار المكلف لمناقشة اقتراحات الإدارة الجبائية أو الإجابة عنها، وقد تجرى محادثة اعتراضية بين الطرفين حول النتائج المبلغة¹.

تنص المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة"².

2/ الإجراءات التلقائية:

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

1/2- التصحيح التلقائي لتصريحات المكلف:

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

2/2- العقوبات المفروضة:

عندما يكتشف المحقق ممارسات تدليسية، مخالفات، إغفالات أو أخطاء جبائية، يطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتختلف العقوبات المفروضة على المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي من حيث كونها عقوبات جبائية أو جزائية حسب درجة خطورة وحجم المخالفة المرتكبة، من قبله والتي يمكن تبيانها فيما يلي:

¹ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 126.

² المادة 20-7، من قانون الإجراءات الجبائية، ص 11.

أ/ العقوبات الضريبية:

تنقسم إلى عقوبات عدم التصريح أو تأخره، وعقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش¹.

✓ عقوبات عدم التصريح أو تأخره:

في حالة عدم التصريح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات ينتج عنها زيادة المعدل الضريبي بمقدار (25%) بشكل تلقائي²، أما في حالة الإيداع المتأخر للتصريح السنوي خلال الشهرين المتتاليين من تاريخ الآجال المحددة قانوناً، تخفض الزيادة إلى (10%) إذا كانت فترة التأخر شهر واحد أو تخفض الزيادة إلى (20%) عند خلاف ذلك³.

✓ عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش:

عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريجات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، ويبين من خلال التصريح أن هناك دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يترتب عن ذلك زيادة على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أحل بها نسبة:

✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

✓ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

✓ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج⁴.

✓ أما عند محاولة المكلف القيام بأعمال الغش، طبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من 5.000.000 دج أو يعادلها⁵.

وترفع هذه الزيادة إلى 200% عندما تفوق الحقوق المتملص منها سنوياً خمسة ملايين دينار.

ب/ العقوبات الجزائية:

¹ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص126.

² المادة 192-1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص86.

³ المادة 322 المرجع نفسه، ص140.

⁴ المادة 193-1، المرجع نفسه، ص87.

⁵ المادة 193-2، المرجع نفسه ص88.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

يمكن أن يتعرض المكلف الذي يقوم بأعمال الغش إلى عقوبات جزائية فضلا عن العقوبات الضريبية، حيث يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كليا أو جزئيا كما يلي:

✓ غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج؛

✓ غرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دج وحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج؛

✓ غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج وحبس من (06) أشهر إلى سنتين (02) أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج؛

✓ غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو حبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛

✓ غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج وحبس من (05) خمس سنوات إلى (10) عشر سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 10.000.000 دج¹.

ونشير هنا أن شركاء مرتكبي الجرائم والجنح تطبق عليهم نفس العقوبات السالفة الذكر سابقا بموجب المادة 42-4 من قانون العقوبات التي تنص على ما يلي:

"يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:

- ✓ الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج؛
- ✓ الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير²؛

ثالثا: إعادة تأسيس فرض الضريبة

¹ المادة 303-1، المرجع نفسه، ص 134-135.

² المادة 303-2، المرجع نفسه، ص 135.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

طريقة إعادة تأسيس فرض الضريبة تعتمد بشكل أساسي على طبيعة النشاط الخاضع للرقابة، ودرجة احترام النصوص التشريعية والالتزامات الجبائية، ومدى الإغفالات والنقائص الملحوظة، لهذا الشيء يجري المحقق تأسيس أسس فرض الضريبة، ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً لتأسيس فرض الضريبة هي: ¹

1/ إعادة التأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد):

يلجأ المحقق لهذه الطريقة لسهولة تطبيقها، وأغلب النشاطات تطبق عليها هذه الطريقة لكن بعض النشاطات لا تطبق عليها كالمهن الحرة، ومقاولي الأشغال العمومية... الخ.

وكما أنها لا تطبق على كبريات المؤسسات والمؤسسات التي تمتلك تشكيلة متنوعة للمنتجات والمواد ومتجددة بصفة دائمة.

مخزون أول المدة
(+) المشتريات
(-) مخزون آخر المدة
(=) الإستهلاكات المعاد تأسيسها
(-) الإستهلاكات المصرح بها
(=) الفرق (خسائر أو الإغفالات).

إن نسبة الإغفالات تحسب بناء على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات التي ستجرى وتكون كما يلي:

$$\text{نسبة الإغفال} = (\text{مبلغ الإغفالات}) / (\text{الإستهلاكات المصرح بها}) \times 100.$$

بالنسبة لإعادة تأسيس حساب المواد لمؤسسة إنتاج خلال سنة واحدة فيكون كما يلي:

المخزون الأولي للمواد الاولية

¹ رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، نفس المرجع السابق، ص183-184.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

(+) مشتريات المواد الأولية

(-) المخزون النهائي للمواد الأولية

(=) الإستهلاكات الخام للمواد الأولية

(-) الضياع (نسبة مئوية)

(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية

(-) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية

(+) المخزون النهائي للمنتجات التامة المحولة إلى مواد أولية

(=) الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية

(-) الإستهلاكات المرصوح بها

(=) الفرق أو الإغفال

2/ إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات والفوترة:¹

أ/ بناء على الإيرادات:

من أجل تحديد الإيرادات التي قامت بها المؤسسة الخاضعة للرقابة فعليا، يتطلب الأمر فتح حساب مالي والذي يحتوي على مجمل الطرف المدين لحساب الصندوق، وكذلك الأرصدة الدائنة للحساب البنكي للمؤسسة أو المستعمل (مؤسسة فردية)، بالأخذ بعين الاعتبار تسيقات العملاء، وأرصدة في بداية ونهاية السنة هذا الحساب ومنه نحصل على رقم الأعمال المؤسس.

حيث أن رقم الأعمال المؤسس يقارن مع رقم الأعمال المرصوح به من أجل كشف عن إغفالات أو تخفيضات محتملة.

ب/ بناء على الفوترة:

¹ عوادي مصطفى وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص86 ص87 ص88.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

تشكل الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة خصوصا الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الأسس المفوترة لا تسمح فقط بمراجعة أرصدة و تسبيقات العملاء، وكذلك التحصيلات و الفوترة المصرح بها، وإعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر لمؤسسة أشغال عمومية يقدم كما يلي:

(+) التحصيلات المصرح بها

(-) رصيد العملاء في 01/01

(+) تسبيقات العملاء في 01/01

(+) رصيد حساب العملاء في 12/31

(-) تسبيقات العملاء في 12/31

(=) رقم الأعمال المفوتر

(-) الفوترة المصرح بها

(=) الفرق

وهذا الفرق يمثل التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

3/ إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكاليف الإنتاج

يمكن للمحقق أن يقوم ببناء على بعض التكاليف بإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق، ومن بين هذه التكاليف الأجور المدفوعة للعمال، حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق، ويتم ذلك عن طريق مقارنة الأجور المدفوعة برقم الأعمال المصرح به، ومن ناحية أخرى بين إنتاج المؤسسة مع استهلاكات الطاقة الكهربائية للسنوات الأربع الخاضعة للرقابة، حيث من المفروض أن يجد المحقق نفس العلاقة لكل سنة ماعدا في حالة تغير معدات الإنتاج، كما أن استهلاكات المحروقات يمكن أيضا أن يشكل وسيلة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال، وهذا الإجراء صالح خاصة بالنسبة لمؤسسات نقل السلع والمسافرين.

4/ إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب

هذه الطريقة تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية والقيمة مع المعطيات المستخرجة من المحاسبة، ويكفي لتحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (بالأخذ في الحسبان المخزون الحقيقي) في سعر البيع الوحدوي، وهذه الطريقة ليست مستعملة في تجارة التجزئة، وفي هذا النوع من التجارة تستعمل طريقة نسب الاستغلال، والتي تتمثل في مقارنة النسب المحددة بواسطة المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من الوثائق التبريرية.

5/ إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة دراسة السعر:

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من قبل المكلف هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{المعامل} = \frac{\text{سعر البيع المتوسط المرجح للوحدة} = (\text{رقم الأعمال}) / (\text{الكمية المباعة})}{\text{سعر شراء المتوسط المرجح للوحدة} = (\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة}) / \text{القيمة}} \\ (\text{مخزون أولي} + \text{مشتريات الفترة}) / \text{الكمية}$$

هذا المعامل يدل على وجود خلل عندما يكون أكبر من المعدل المصرح به، لكن عندما يكون الفرق كبيراً ومتكرراً خلال 4 سنوات الخاضعة للمراقبة، الذي يمكن أن يؤدي هذا إلى رفض المحاسبة من حيث الشكل وتطبيق معامل متوسط تأسيس رقم الأعمال.

6/ تأسيس رقم الأعمال بواسطة مؤشرات أخرى:

يملك المحقق عدة مؤشرات أخرى والتي من الممكن أن يعتمد عليها من أجل إعادة تكوين الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق يمكن أن نذكر هنا:

- ✓ مشتريات المشروبات الغازية والكحولية من أجل إعادة تأسيس الإيرادات المحقق من قبل أصحاب المطاعم؛
- ✓ سجل أسماء مرتادي الفنادق؛

مع العلم أن كل إجراء يهدف إلى تأسيس رقم الأعمال يتضمن بالموازاة رفض المحاسبة من حيث المضمون¹.

رابعاً/ تبليغ النتائج المتوصل إليها:

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل العون المحقق بحيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في محاسبته وهذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية وإذا كان رد المكلف مجدي ويفيد عملية التحقيق فعليه يتم تصحيح تسوية الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي والذي على أساسه تصدر جداول الضرائب الواجبة الدفع، كما يتم إبلاغ ذلك بإشعار رسمي للمكلف شخصياً حتى وإن لم يكن هناك تقويم.

1/ التبليغ الأولي:

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الاستلام، إضافة إلى ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، أي يقوم العون المحقق من خلاله توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التحقيق، كما قد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوماً كآجال قانونية تسمح للمكلف الرد على التبليغ الأولي². مع حق استعانة هذا الأخير بمستشار من اختياره، على أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، وبعد انتهاء مدة التبليغ الأولي يواجه العون المحقق حالتين:

✓ المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضه عن الأسس المعدلة³؛

✓ المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة المحددة أربعين (40) يوماً، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولاً ضمنياً من قبل المكلف⁴.

¹ رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، نفس المرجع السابق، ص185.

² لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص80.

³ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص124.

⁴ المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، ص11.

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 يتطرق 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 المستدركة¹.

خامساً/ تحرير التقرير لعملية التحقيق في المحاسبة

عند نهاية عملية التحقيق في محاسبة المكلف يقوم العون المحقق بإعداد بطاقة مراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيها، وهذا بهدف إنهاء عملية التحقيق والتي بموجبها يتم ملئ بطاقة نهاية أشغال التحقيق، وبعد ذلك على العون المحقق أن يقوم بتلخيص كل ماجرى من أحداث وإجراءات عن عملية التحقيق في استمارات خاصة وهي البطاقة التلخيصية والتقرير في محاسبة المكلف.

1/ البطاقة التلخيصية:

تعتبر هذه البطاقة التلخيصية، خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة صفحات والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التحقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة والتي على أساسها يتم إصدار الورد الفردي من طرف مكتب إصدار الجداول الضريبية، والتي تسلم نسخة منه لقاibus الضرائب من أجل التحصيل الفوري².

2/ التقرير النهائي لعملية التحقيق:

يعتبر التقرير المتعلق بالتحقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملؤها العون المحقق والذي يضم نموذج موحد مستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالتحقيق، ويودع نسخة من التقرير لدى الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخ

¹ عبد الغني كحلة، المرجع نفسه، ص 125.

² لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 82.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

أخرى منها إلى مديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل التحليل والتلخيص، ويتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات¹.

المبحث الثالث: التحقيق المحاسبي كآلية تساهم في دعم الرقابة الجبائية.

تتحمل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وخاصة التحقيق المحاسبي دورا أساسيا في فعاليتها، أين تتحقق مصداقية هذا الجهاز من خلال إعطاء نتائج جيدة ومتزايدة عبر السنوات والمتحصل عليها والتي لا تتحقق إلا بالتكفل بطريقة مناسبة وبالعمليات الموجهة للحد من التهرب الضريبي، كما أن فعالية التحقيق المحاسبي تهدف لتحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الجبائية، وعلى هذا يمكن استعراض فعالية التحقيق المحاسبي كما يلي:

المطلب الأول: فعالية التحقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية

قبل أن نعرف فعالية التحقيق المحاسبي، يجب علينا تعريف الفعالية، ثم تعريف فعالية التحقيق بإسقاطها على الرقابة الجبائية.

أولا: تعريف الفعالية

هي القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في تحقيقها².

كما عرفها أيضا خماحم (khemakhem) الفعالية على أنها القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك، أي تهدف إلى قياس مدى تحقيق الأهداف بغض النظر عن الإمكانيات التي استخدمت في تحقيقها³.

ثانيا: تعريف فعالية التحقيق

تعتبر فعالية التحقيق إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة المؤسسة بغية التأكد من تحقيق أهداف النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن نواحي الضعف في أجهزة المؤسسة من أجل تقويمها ومعالجتها.

¹ عوادي مصطفى وزين بونس، نفس المرجع السابق، ص90.

² قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص98.

³ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص187.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

بعد استعراض بعض التعريفات للفعالية بصفة عامة والتحقيق بصفة خاصة، يمكن القول أن فعالية التحقيق المحاسبي هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الرقابة الجبائية، وكذا هي القدرة على استرجاع أموال الخزينة والتي عادة ما تعود بالفائدة للمجتمع ككل، ويكون ذلك باسترجاع الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف أي أن فعالية التحقيق المحاسبي تكمن في أقصى قدر من التلاؤم الذي يمكن حدوثه في توفير أموال الخزينة.

وبإسقاط مفهوم فعالية التحقيق على نظام الرقابة الجبائية، فإن فعالية هذا الأخير تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للتحقيق قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي، نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج رقابية مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقوف جميع المكلفين متهمين أي عدم وجود نزاهة بين المكلفين¹.

ونتيجة لتعارض بعض أهداف الرقابة الجبائية يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاثة التالية:²

✓ **مصلحة الدولة:** تتحقق بما يوفره التحقيق المحاسبي من استرجاع للأموال الضائعة، والتي تساهم الدولة من خلالها في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد في تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية دون وجود تشوهات.

✓ **مصلحة المكلف:** تتحقق مصالحة من التحقيق المحاسبي بالقدر الذي لا يكون فيه هذا التحقيق عائقا أمام طموحاته.

✓ **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من التحقيق المحاسبي من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عنها، كاستخدام حصيلة الموارد الضريبية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق، توفير الإنارة العمومية، التعليم، والصحة... أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاثة السابقة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع الجبائي أن يحدث تقاربا وتوازنا فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.

¹ قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص98-99.

² نوي نجا، نفس المرجع السابق، 103.

ثالثا: مؤشرات تحقيق فعالية التحقيق المحاسبي

لتشخيص التحقيق المحاسبي وتحديد مدى جودته وفعالته وذلك من خلال إسقاط مؤشرات "فيتو تانزي" التي يمكن اعتمادها لتصميم تحقيق محاسبي فعال والمتمثلة فيما يلي:¹

✓ **مؤشرات التركيز:** يقتضي على المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيرادات المسترجعة للتحقيق المحاسبي من عدد ضئيل نسبيا من المتهربين، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تحقيق أهداف الرقابة الجبائية وتحقيق الرفاهية للمواطنين، لا تستطيع الجزائر الاعتماد على فئة ضئيلة من المتهربين، إنما تكون الحالة نسبيا، ليس كل من الفئات القليلة تكون بها إيرادات مسترجعة كثيرة، وفي بعض الأحيان تكون عكسية، فئة كبيرة من المتهربين والأموال المسترجعة قليلة جدا.

✓ **مؤشر التشتت:** يتعلق الأمر بما إذا كان التحقيق المحاسبي مزعج بالنسبة للمكلفين، وإذا كانت موجودة، كم عدد المكلفين الذين تزعجهم هذه الطريقة. في حالة الجزائر أن المكلفين تزعجهم كل أنواع الرقابة الجبائية بالأخص التحقيق المحاسبي لأنه لا يترك كبيرة ولا صغيرة إلا وبجث عن مصدرها ودرس ضرائبها المستوجبة عليها.

✓ **مؤشر التآكل:** يتعلق الأمر بما إذا كانت فعالية التحقيق المحاسبي قريبة من القضاء على التهرب الضريبي، لأن اتساع نطاق التحقيق المحاسبي يمكن من زيادة في الإيرادات المسترجعة. التحقيق المحاسبي في الجزائر نجده متذبذب في نتائجه، فيكون هناك تزايد في حصيلة الأموال المسترجعة في سنة معينة وفي السنة الموالية تكون حصيلة الأموال المسترجعة أقل بكثير منها، وقد تصل إلى ثلث ذلك المبلغ، وهذه دلالة على عدم استطاعة التحقيق المحاسبي في التحكم على ثغرات التهرب والقضاء عليه، إنما تكمل فعاليته في الجزائر على التخفيف من حدته.

✓ **مؤشر تأخيرات التحصيل:** يتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية المعاد تأسيسها، إذا كانت الضريبة التي أعيد تأسيسها قريبة من الضريبة التي كان يدفعها لا تكون هناك تأخرا في الدفع، وإذا كان العكس الضريبة المعاد تأسيسها مرتفعة عن أصل ما كان يدفعه، فإنه يتأخر لإيجاد حلا مناسباً أو إحالتها للقضاء وبذلك تدخل الإدارة الجبائية في منازعات مع المكلف وتستغرق مدة طويلة لحلها في القضاء.

¹ قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص100.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

- ✓ مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد التحقيق المحاسبي على عدد قليل من المتهمين، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية مكافحة بعض المتهمين وترك بعض الآخر، لا يستطيع التحقيق المحاسبي التمييز بين المتهمين لأنهم كلهم خرقوا القانون، ونظرة القانون إليهم أنهم كلهم مجرمون والتحقيق المحاسبي هي دائما مكافحتهم.
- ✓ مؤشر الموضوعية: يتعلق الأمر بضرورة تطبيق التحقيق المحاسبي؛ حيث يتم قياس التهرب بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.
- ✓ مؤشر التنفيذ: ويتعلق الأمر بمدى تنفيذ التحقيق المحاسبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة الإجراءات الجبائية وتطبيقها، والمستوى التأهيلي، فضلا عن مدى بساطتها وقابليتها للتنفيذ، وتعد الجزائر في المراحل الأولى في مكافحة التهرب، فهي تقوم بتنفيذ التحقيق المحاسبي بفعالية و كل سنة هي أفضل من السنة الأخرى.
- ✓ مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة التحقيق المحاسبي أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس سلبا على مستوى الحصيلة المسترجعة. ونظرا لغياب المعطيات فإنه لا يمكن معرفة التكلفة الحقيقية للتحقيق هل هي أقل ما يمكن أولا¹.

المطلب الثاني: برمجة عملية التحقيق المحاسبي ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

لتحسين عملية البرمجة والوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج التحقيق المحاسبي، يجب الأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية، كونها العنصر الاستراتيجي ضمن البرنامج حيث يسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلفين، ومنه حتى يكون التحقيق فعال أكثر لابد من تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي، الذي سيشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات المراد التحقيق فيها، مع ضرورة استناد هذه العملية إلى معايير موضوعية، لتكون العينة المختارة تعبر عن حالات التهرب الضريبي.

كما أنه لابد من إعادة النظر في آلية البرمجة، إذ على الأقل يكون برنامج كل سداسي بإدراج عدد كافي من القضايا، ويجب أن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية، دون الاقتصار على نشاط واحد مثلا نشاط الاستيراد والتصدير تاركة التهرب الضريبي يزداد في الأنشطة الأخرى، وتوسيع مجال التحقيق حتى تشمل مختلف الشروات والأنشطة الاقتصادية، حيث تقل حدة التهرب كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة ودورية.²

¹ قتال عبد العزيز، المرجع نفسه، ص101.

² نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص125.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

إن تطوير خطط التحقيق المحاسبي يتطلب أكثر من مجرد تحديد عدد عمليات التحقيق التي ينبغي اتخاذها، هناك حاجة إلى إتباع منهج شامل لتخطيط استراتيجيات جميع عناصر برنامج التحقيق الفعال من حيث:¹

أولاً: الهيكل التنظيمي والأدوار والمسؤوليات

حيث ينبغي مراعاة تخطيط وتنظيم أنشطة المراجعة داخل الإدارة، التي تعكس بوضوح طبيعة العمل التي ينبغي القيام بها وتوضيح المسؤوليات بينهم:

1/ المقر والعمليات:

لإدارة برنامج فعال للتحقيق المحاسبي ينبغي التمييز بين قسمين: وهما المقر الرئيسي المسؤول عن التصميم وإستراتيجية الإدارة ودعم وظيفة التحقيق، والعمليات المسؤولة عن تنفيذ البرنامج.

2/ إتباع نهج وظيفي متكامل:

بحيث يكون بالإدارة مهمة الرقابة واحدة المسؤولة عن كافة أنشطة التحقيق في جميع أنواع الضرائب، ويسهل هذا النهج في تطوير خطط المراجعة الوطنية الشاملة والموازنة وتخصيص الموارد المتاحة للتحقيق.

3/ التقسيم والتخصيص:

من المهم أن يكون للإدارات الضريبية مكتب خاص بكبار المكلفين مع فرق متخصصة لقطاعات الصناعة معينة مثل الخدمات المصرفية، حتى ولو لم تقدم رسمياً ضمن الهيكل التنظيمي، والتقسيم أيضاً يساعد الإدارة المكلفة في التعرف على مختلف مستويات التعقيد في أعمال التحقيق والتمييز بين الكفاءات.

ثانياً: نطاق الخطط

كل مرحلة من مراحل التحقيق تحتاج لخطط متتالية ومترابطة مع أهداف واضحة تعكس خطة إستراتيجية التحقيق، التخطيط والأداء ينبغي إجراء التحقيق على مستويات هي:

1/ الإستراتيجية: تعكس بنية التحقيق التنظيمية، والسياسات والإجراءات وتحديد الأهداف والموارد، وكذلك الأداء والمسؤوليات.

2/ التنفيذ: تخصيص الموارد وتطبيق عملية التحقيق.

ثالثاً: التشريع

¹ قحوش سمية، نفس المرجع السابق، ص80-81.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

ليكون برنامج التحقيق فعال يجب دعمه بإطار تشريعي كما يلي:

يتطلب من المكلفين الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات اللازمة، توفر الإدارة على صلاحيات كافية لإجراء التحقيق، يعطي حق المكلف في الطعن، يطبق عقوبات كافية لردع عدم الامتثال، حيث يجوز وضع خطة لاقتراح تعديلات على القوانين القائمة أو تطوير قانون الإجراءات الجبائية، تحسين تدريب المحققين..... الخ.

رابعاً: نطاق التحقيق

طبيعة عمليات التحقيق يجب أن تعكس المخاطر التي ينبغي معالجتها، والهدف هنا الحد من عدد عمليات التحقيق التي يمكن القيام بها، وحسن استخدام الموارد.

خامساً: الطرق والتقنيات

بوضع خطة فعالة نكون مدركين لمجموعة من التحقيقات والمناهج التحليلية التي يمكن اعتمادها من قبل المحققين للتأكد من طبيعة عمليات المكلف ومدى كفاية الدفاتر والسجلات من نتائج فعالية برنامج التحقيق، وبالتالي عدد قليل من المكلفين سيجازف في التهرب من الضريبة المستوجبة عليه.

إن برنامج التحقيق الفعال يضع المكلف بالضريبة أمام احتمالات كبيرة بأن أي محاولة لتجنب الضريبة سوف يؤدي لاكتشافها وفرض عقوبات صارمة، وأثر التحقيق الفعال من خلال مجموعة من التأثيرات (التصحيح، الردع، توعية دافعي الضرائب، الوقاية)¹.

1/ التصحيح:

من خلال إجراء تعديلات حالات عدم الالتزام.

2/ الردع:

التأثير على سلوك دافعي الضريبة الخاضعين للتحقيق، أو مجموعة من دافعي الضرائب للالتزام مستقبلاً.

3/ توعية دافعي الضرائب:

قد يساعد التحقيق المحاسبي في توضيح تطبيق القانون لدافعي الضرائب وتحديد التحسينات المطلوبة لحفظ الدفاتر، وبالتالي يمكن أن يساهم التحقيق المحاسبي في تحسين الامتثال من قبل دافعي الضريبة في المستقبل.

4/ الوقاية:

¹ سميرة بوعكاز، نفس المرجع السابق، ص215.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

من خلال إقناع المجتمع ككل بالالتزام.¹

المطلب الثالث: خصائص المحقق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية التحقيق المحاسبي، وعلى المحقق المحاسبي أن يكون على علم بكل المعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والتحقيق وذلك من أجل الوصول إلى الأغراض الضريبية وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، ويعد التحقيق المحاسبي من الأسس الإرتكازية للعمل الضريبي ومرحلة مهمة لا غنى عنها كونها ركن من أركان النظام الضريبي، لذلك يعتبر المحقق المحاسبي مدخل رئيسي في دقة وسلامة تحقيق الحصيلة الضريبية كجزء حيوي من إيرادات الدولة.

وبذلك ينحصر دور المحقق المحاسبي في قياس موثوقية المعلومات المقدمة من قبل المكلفين، وذلك من خلال فحص وتحقيق القوائم المالية وذلك بتقديم رأي ما إذا كانت معدة بشكل صحيح وخالية من الأخطاء الجوهرية².

كذلك يتطلب تامين العنصر البشري أكثر من تكوين سليم للموظفين وإعدادهم فنيا ونفسيا في إطار مدارس ومعاهد متخصصة، وكذا الدورات التدريبية اللازمة لإطلاعهم على كل جديد وكل تطور في الوسائل الكفيلة لدعم الرقابة الجبائية وتقويتها ومن أجل تفعيل المورد البشري ينبغي:

1/ تفعيل آلية الشفافية الإدارية:

إن مفهوم الشفافية وطبيعتها في العمل الإداري يشير إلى الوضوح والصراحة والالتزام وسهولة الإجراءات والابتعاد عن ممارسة الأنماط الإدارية التقليدية، فشفافية العمل الإداري تعني العمل على الحد من الفساد، وشفافية القوانين والأنظمة تعني الوضوح والبساطة والسهولة، لذا فالشفافية في العمل هي التطوير والتنمية، لأنها تساعد على وجود نظام رقابي جبائي فعال يمارس نشاطه يمارس نشاطه للتأكد من صحة الإجراءات المطبقة، في حين ضعف الشفافية يترتب عنها فساد إداري وتراجع تنظيمي ينجر عنه ضعف في الرقابة الجبائية.

2/ وضع قواعد شفافة في مجال التعيين في مناصب المسؤولية:

¹ قحوش سمية، نفس المرجع السابق، ص 83.

² سميرة بوعكاز، نفس المرجع السابق، ص 215.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

يمثل انتقاء أعوان التحقيق المحاسبي نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح منظومة الرقابة الجبائية، لأنه عمادها وعنصرها البشري الذي ينفذ سياستها، لذا يجب أن يكون انتقاءهم قائما على أساس عملي و موضوعي يراعي فيه المستوى العلمي، والنفسي لهم، وأن يتحلوا بالإخلاص والحماس في العمل، وأن يكونوا واسعوا المعرفة والإدراك وعلى جانب رفيع من الخلق وحسن المعاملة بينهم وبين المتعاملين معهم، وذلك اعتمادا على عنصر الكفاءة والجدية التي تعد أهم عنصر محرك للفرد فهي تساعد على تلبية مطالب المكلفين من جهة، ومن جهة أخرى تهدف إلى تحقيق أغراض التنظيم الإداري للرقابة الجبائية¹.

كما يجب مراعاة جانب التخصص، فلا يمكن أن تسند مهمة البحث الأساسي والتحقيق كما هو معمول به في كثير من الأحيان إلى عون متخصص في القانون الذي ليس لدراسته علاقة بالحاسبة في حين تسند مهمة الأمور القانونية إلى حاملي شهادات في الحاسبة، لذا يجب توخي طابع الاختصاص من أجل ضمان مردودية أكبر للموظف².

3/ فعالية التحقيق المحاسبي ترتبط بتحفيز موظفيها

من بين الأولويات التي يجب على الإدارة الجبائية القيام بها في إطار الرقابة الجبائية هو إتقان التحقيق المحاسبي ذاته، لأن هذه الأخيرة تعد الأنجع للنظام التصريحي الذي يعتمد عليه النظام الجزائري، وعلى هذا يجب على الموظفين المكلفين بالتحقيق المحاسبي أن لا يتركوا الفرصة لاسترداد الحق الضائع من الخزينة، وهذا نظرا للدور الذي تلعبه الخزينة في التنمية من خلال تمويل المشاريع سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية ويعد عجزها بمثابة عدم الاستفادة من هذه المشاريع. ومن أجل أن يؤدي المحقق المحاسبي مهامه على أحسن وجه ويقوم بعمليات التفتيش والتحقيق الضرورية والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة فيجب التكفل بالمشاكل الاجتماعية للموظف خاصة وأننا نجد أن أعوان الضرائب يتلقون رواتب زهيدة إذا ما قورنت بالأخطار التي يتعرضون إليها أثناء ممارسة مهامهم³.

¹ عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص181.

² طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995 – 1999، مذكرة الماجستير، كلية الإقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص140.

³ طالي محمد، المرجع نفسه، ص141.

الفصل الثاني: قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

لذلك من الضروري تبني سياسة تحفيز جيدة من خلال السعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية عامة والتحقيق المحاسبي خاصة ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم وإخلاصهم في العمل، ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض الممولين، وهذا بتطبيق نظام للأجور يكفل حصول هؤلاء الأعوان على أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم، وكذا وضع نظام سليم لمتابعتهم، وتحديد أسس عادلة للترقية مرتبطة بمدى الإتقان والإخلاص في العمل، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوك مخالف للقانون ولأخلاقيات مهامهم¹.

ومنه فان المهمة الأساسية للمحقق المحاسبي تتمثل في التحقق من أن نتيجة أعمال الوحدة التي تظهرها صحيحة وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح المحقق المحاسبي على مدى قدرته وخبرته في الحصول على الأدلة والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء التحقيق، ويجب طلب البيانات والإيضاحات والاستفسارات لما قد يقنعه بصحة وسلامة المعلومات من عدمها، وكذلك يجب أخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عن التحقيق حيث يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة².

¹ نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص127.
² قعموش سمية نفس المرجع السابق، ص85.

خلاصة الفصل:

تعتبر فعالية التحقيق المحاسبي إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهداف الرقابة الجبائية والتي محورها الأساسي يكمن في محاربة التهرب الضريبي، واسترداد الأموال المهربة لصالح الخزينة.

كما تكمن صعوبة التحقيق المحاسبي في كثرة المعلومات التي تحتويها المحاسبة وكذا تعدد جوانبها والعناصر المكونة لها، هذا يتطلب من المحقق المحاسبي دراسة دقيقة ومعقدة لمحاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل والمضمون، وهنا تظهر أهمية الخبرة والكفاءة المهنية والحنكة الواجب توفرها في المحققين من أجل حسن سير هذه العملية وتحقيق النتائج المرجوة منها.

ومهما كان فإن اكتشاف المخالفات غاية صعوبة المنال، إلا أن على المحقق أن يكتفي بالبحث عن المخالفات التي لها تأثير كبير على نتيجة النشاط، من خلال التركيز على جوانب محددة في المحاسبة واكتشاف التهريبات الضريبية وتحصيلها عن طريق الإبلاغ بنتائج التحقيق للمكلف وتحصيلها.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية لدور

التحقيق المحاسبي في دعم

الرقابة الجبائية

تمهيد:

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل لدراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، وتحليل بعض الإحصائيات المتحصل عليها من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية نظرا لتطرقنا للإطار العام للرقابة الجبائية والخاص لعملية التحقيق المحاسبي في الجانب النظري، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية- لولاية بسكرة

المبحث الثالث: عرض الإحصائيات وتحليلها.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المطلب الأول: تعريف موجز لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريجات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

أولاً: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بسكرة

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس (05) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تتضمن مكاتب وفيما يلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية:

1/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتضم أربعة (04) مكاتب هي

أ / مكتب الجداول: وتتجسد مهامه في

✓ التكفل بالجداول العامة وإصدارها؛

✓ التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل؛

ب/ مكتب الإحصائيات: وتتجسد مهامه في

✓ استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛

✓ مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛

✓ مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب¹.

ج/ مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة: وتتجسد مهامه في

✓ التكفل بتوزيع المذكرات والقرارات الصادرة عن جميع هياكل الدولة؛

✓ التنسيق في عمليات إعداد الضرائب والرسوم بين المفتشيات في إطار نظام الجزائي؛

¹ مديرية الضرائب لولاية بسكرة، سنة 2016.

- ✓ القيام بعمليات مراقبة ميدانية على مستوى المفتشيات للسهر على تطبيق الصارم للقوانين والإجراءات القانونية؛
- ✓ استقبال الجمهور وتوجيهه وإعطاء للمكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع وتنظيم الجبائين.

د/ مكتب التسجيل والطابع: وتتجسد مهامه في

- ✓ الاختصاص بأعمال مفتشيات التسجيل والطابع والبطاقات والمواريث؛
- ✓ السهر على مسك بطاقات الأملاك العقارية، ملخصات العقود وجداول الوفيات ومتابعة التصريحات بالوفيات مع المجالس الشعبية البلدية.

2/ المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة (03) مكاتب هي

أ/ مكتب مراقبة التحصيل: وتتجسد مهامه في

- ✓ دفع نشاطات التحصيل؛
- ✓ المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- ✓ إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلي وكذا هيئات معينة.

ب/ مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والهيئات العمومية المحلية: وتتجسد مهامه في

- ✓ مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قابضات الضرائب الموجودة في الولاية؛
- ✓ مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

ج/ مكتب التصفية: وتتجسد مهامه في

- ✓ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية؛
- ✓ تلي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قابضات الضرائب وتقوم بتجميعها ماديا وإرسالها إلى الإدارة المركزية¹.

3/ المديرية الفرعية للمنازعات: وتضم ثلاثة (03) مكاتب هي

¹ مديرية الضرائب لولاية بسكرة، سنة 2016.

أ / مكتب الشكايات

حيث يقوم باستقبال الشكاوي المقدمة من قبل المكلفين والسهر على متابعة القضايا المنازع فيها.

ب / مكتب المنازعات الإدارية ولجان الطعون

يعمل على استقبال الطعون المقدمة من قبل المكلفين والموجهة للجان الطعون.

ج / مكتب التبليغات والامر بالصرف

مهمته تبليغ المكلفين بقرارات المدير الولائي و المراقبة و المصادقة على شهادات التخفيض للضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المنازعات.

4 / المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتضم 03 مكاتب

أ / مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: وتتجسد مهامه في

برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختصة؛

البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة؛

إرسال معلومات المحصل عليها إلى مكاتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

ب / مكتب البطاقات ومصادر المعلومات: تتجسد مهامه في

تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة؛

تصنيف المعلومات وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

ج / مكتب المراجعات الجبائية: وتتجسد مهامه في

برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة؛

متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على إجراء هذا الفرق والتدخلات على احترام التشريع والتنظيم المعمول به؛

المحافظة على مصالح الخزينة والسهر على تحصيل الضرائب والرسوم عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

5/ المديرية الفرعية للوسائل: وتضم أربعة (04) مكاتب هي

أ / مكتب الموظفين والتكوين: وتتجسد مهامه في

تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني؛

تنظيم لجان المستخدمين واستدعائهم للاجتماع وتولي أمانتها؛

المساهم في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطهم.

ب/ مكتب عمليات الميزانية: وتتجسد مهامه في

التكفل بدفع الرواتب وأجور المستخدمين؛

تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين، الكهرباء....).

ج/ مكتب الوسائل: تتجسد مهامه في

التكفل بجمع العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

د/ مكتب متابعة المطبوعات: تتجسد مهامه في

ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقابضات المعنية؛

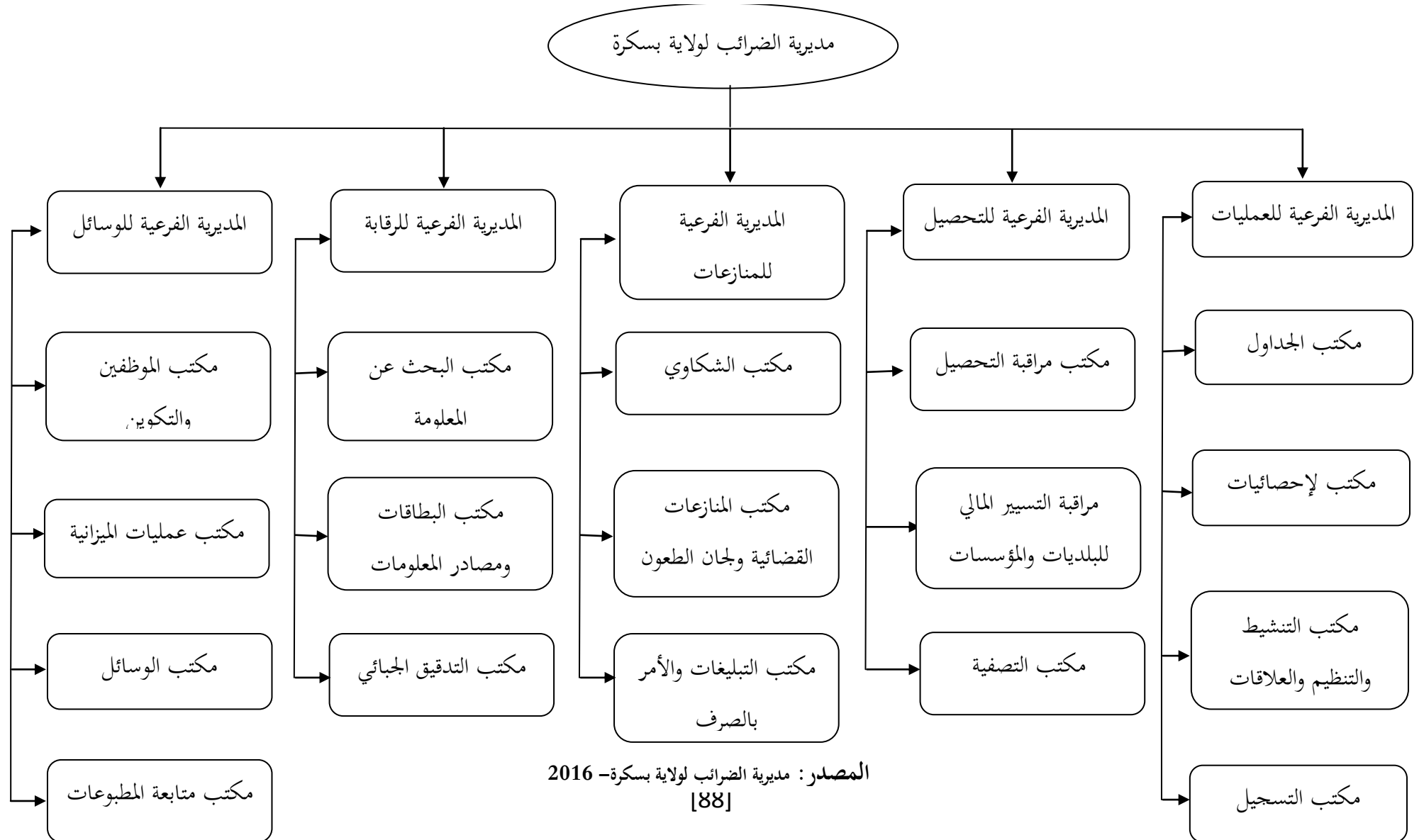
تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب¹.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب

¹ مديرية الضرائب لولاية بسكرة، سنة 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

الشكل رقم 1-3 : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة سنة 2016



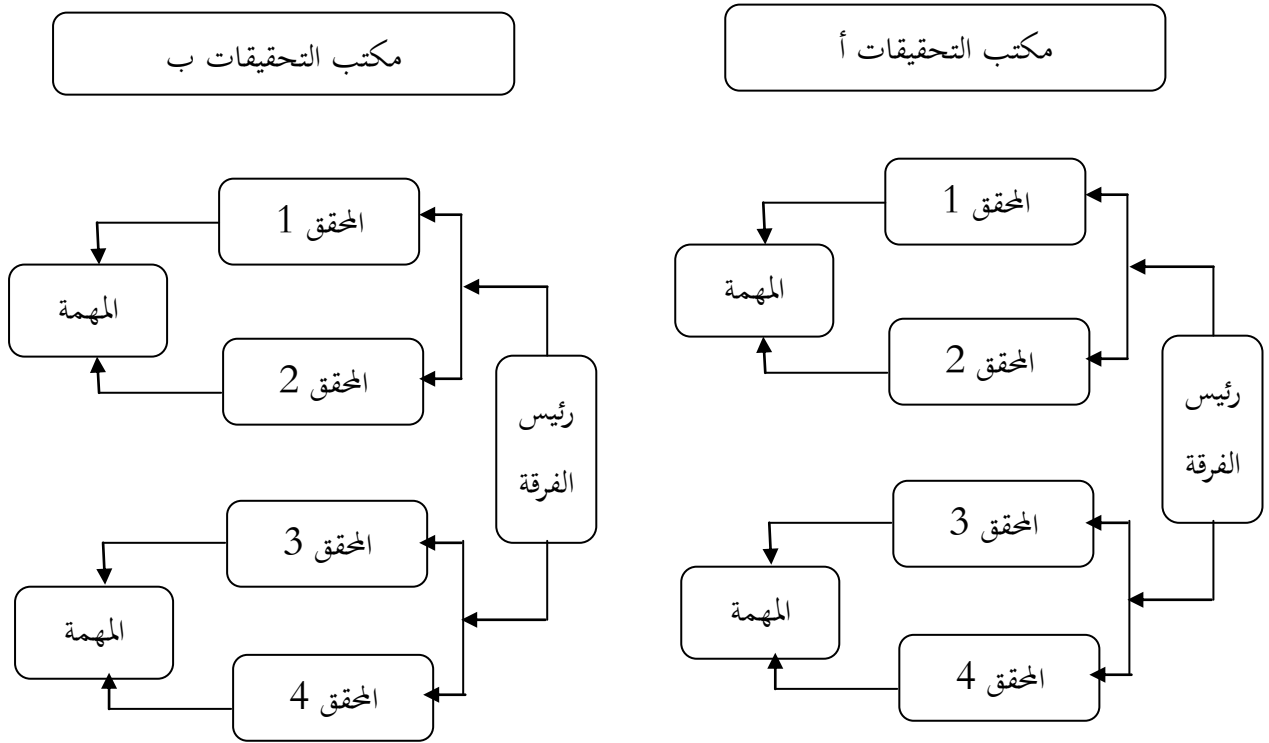
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية- لولاية بسكرة

بعد التطرق إلى جميع إجراءات التحقيق المحاسبي في الجانب النظري تم إسقاطها في هذا المبحث على أرض الواقع والقيام بدراسة شركة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد (شخص طبيعي) وفقا لعملية التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: خطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي

تم إدراج الشركة للتحقيق في محاسبتها ضمن برنامج سنة 2015، حيث أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات أ) المتكونة من أربعة (04) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، كل مهمة يسند لها محققين اثنين (02) على رأسهم رئيس الفرقة، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف والتعرف على نشاطه و الضرائب بمختلف أنواعها.

الشكل رقم 2-3: الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات الخاص بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

أولاً: إرسال الإشعار بالتحقيق

قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة، ومنح للمكلف مهلة (10) أيام من أجل تحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية، وقد تم إرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة يوم 2015/04/01 تحت رقم 2015/444، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار¹:

✓ اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (ع) مؤسسة أشغال الكهرباء والبناء.

✓ تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق: 2015/04/01؛

✓ السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: الفترة الممتدة من 2011 إلى 2014؛

✓ الضرائب التي يمسها التحقيق:

✚ الضريبة على الدخل الإجمالي.

✚ الرسم على القيمة المضافة.

✚ الرسم على النشاط المهني².

ثانياً: التحضير لإجراء التحقيق

1/ دراسة وفحص الملف الجبائي:

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالشركة من مفتشية بسكرة بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى التزام هذه الشركة لوجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

2/ إعداد كشف المقارنة للميزانيات:

بناءً على الميزانيات الأربعة للسنوات قيد التحقيق 2011، 2012، 2013، 2014 قامت الإدارة الجبائية

بإعداد كشف المقارنة للميزانيات تحوي أصول وخصوم الشركة.

¹ أنظر الملحق رقم 02.

² تصريحات مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، بسكرة، 2016.

3/ إعداد كشف المحاسبة:

وفقا للجدول المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والمتعلقة بحساب النتيجة الخاصة بالسنوات الأربعة التي يتم التحقيق فيها، تم إعداد كشف المحاسبة من قبل مصلحة التحقيق وهو عبارة عن ملخص للنتيجة المالية لهذه الشركة للسنوات الأربع.

ثالثا: التدخل الأولي:

حيث يتم التدخل بعين المكان والقيام بمعاينة الشركة و الاستفسار عن كيفية تسيير وتنظيم العمل داخل الشركة، وكذلك معاينة وجرد للمخازن ومكاتب الشركة، وهذا التدخل يكون بعد انتهاء المدة القانونية (10) أيام من إرسال الإشعار بالتحقيق، واخذ الملف المحاسبي من أجل فحصه.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي.

بعد إنهاء المحقق من الإجراءات التمهيدية والتحقق من التسجيل المحاسبي للمعلومات المحاسبية، ينتقل بعدها للمرحلة الموالية المتمثلة في العمل الميداني لعملية التحقيق وتكون كالتالي:

أولا: محاسبة الشركة من حيث الشكل والمضمون:

1/ فحص المحاسبة من حيث الشكل:

بعد الاستفادة من المدة القانونية 10 أيام من تاريخ استلام الشركة لإشعار التحقيق تنقلت الفرقة إلى مقر الشركة تم الإطلاع على المستندات والدفاتر المحاسبية الإلجبارية (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور...)، والتأكد من مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

وبما أن الشركة تحترم أحكام المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، وكذلك أحكام النظام المالي المحاسبي الجديد فإن محاسبتها مقبولة.

2/ فحص المحاسبة من حيث المضمون:

هو مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل البحث، ومن خلال الإطلاع على حسابات المؤسسة في البنوك والمؤسسات ذات الأطراف الخارجية، من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن السهو

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

المتعمد أو غير المتعمد وكذا إثبات شرعية وصدق الحسابات، ومن خلال الاطلاع من طرف المحققين وجدت عدة نقائص و إغفالات من قبل المكلف يمكن تلخيصها فيما يلي:

✓ وجود فاتورة مشتريات مواد ولوازم تتعلق بمورد غير متموقع وهذا حسب إرسالية مديرية الضرائب لولاية سطيف موضحة كما يلي:

جدول رقم (1-3): فاتورة شراء مواد ولوازم من مورد غير متموقع

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	المبالغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	الملاحظة
2011/02/27	2011/05	EURL ZERGHIB YOUCEF –COOP EL KHEIR EL EULMA W.SETIF	340.406.40	57.869.09	فاتورة مشتريات غير متموقع مقيمة في اليومية المساعدة للمشتريات

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

✓ عدم تقييد الميزانية الافتتاحية لسنة 2011 بدفتر اليومية العامة المركزية؛

✓ التقييد المحاسبي لمبلغ المصاريف (كراء العتاد) غير مبررة بالفاتورة سنة 2014 موضحة كما يلي:

جدول رقم (2-3): فاتورة كراء العتاد غير المبررة.

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	اسم المورد	المبالغ خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	الملاحظة
2014/05/22	2013/0234	SAIM NAWAL LOCATION CAMION ET ENGIN LOTS KARA 02N° 510 SENIA ORAN	1.179.000.00	200.430.00	الفاتورة مقيمة في اليومية المساعدة للصندوق 2014 والإقرار الشهري GN50.4T

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

✓ عدم التصريح برقم الأعمال المقبوض خلال سنة 2013 المقدر 13.292.634.00 دج في مجال الرسم على النشاط المهني.

ثانيا: تحديد الأسس الضريبية وفقا لنتائج التحقيق المحاسبي.

بعد إجراء عملية التدخل الأولي ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات، وبالرغم من هذه النقائص فإن محاسبته تبقى مقبولة، والطريقة المتبعة في عملية التسوية هي الطريقة التحاورية، وتكون وضعيته الجبائية كما يلي:

1/ تحديد رقم الأعمال:

أ / تحديد رقم الأعمال المفوتر:

تم تحديد رقم الأعمال المفوتر من خلال الميزانيات السنوية وجداول حسابات النتائج وكذا فواتير وضعيات الأشغال لكل سنوات محل التحقيق الجبائي.

ب / تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق:

تم تحديده من خلال الحساب الجاري الدائن للحساب المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري لولاية بسكرة، وكذا الإقرارات الشهرية G50 لكل سنوات التحقيق الجبائي.

2/ تحديد الربح:

لقد تم تحديد الربح المحقق لسنتي 2011 و 2014 بتعديل الربح المصرح وذلك بإضافة العناصر التالية:

✓ سنة 2011: تم إضافة مبلغ الفاتورة رقم (05/2011) مبلغ خارج الرسم 340406.40 دج والمتعلق بالمورد

غير متموقع إلى الربح المصرح به هذه السنة؛

✓ سنة 2014: تم إضافة مبلغ المصاريف غير مبررة 1.179.000.00 دج إلى الربح المصرح به؛

✓ سنة 2012 و 2013: قد تم الاحتفاظ بالربح المصرح به.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

3/ الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور والمرتبات:

تم الاحتفاظ بالأسس الضريبية الخاضعة المصروفة من طرق المكلف بالإقرارات الشهرية (GN 50)، وكذا دفتر الأجور وبالتالي لا توجد أي تسوية تذكر في هذا الشأن.

4/ حقوق الطابع:

لا توجد أي تسوية تذكر في هذا الشأن.

5/ حسم الرسوم على المشتريات:

بالنسبة 2011 و2014 قد تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفواتير التالية:

جدول رقم (3-3): يبين الرسم على القيمة المضافة المعاد دمجها لسنة 2011

سبب رفض الحسم	إقرار شهر	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	المبالغ خارج الرسم	اسم المورد أو مقدم الخدمة	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
غياب الوثائق التبريرية للفاتورة الأصلية	إقرار شهر أبريل 2011	79.050.00	465.000.00	BEL MADANI YACINE CITE DES 40 LOTS N°20 AIN AZEL -SETIF	93	2010/11/19
		79.050.00	المبلغ الإجمالي للرسوم المعاد إدماجه لسنة 2011			

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

جدول رقم (3-4): يبين الرسم على القيمة المضافة المعاد دمجها لسنة 2014

سبب رفض الحسم	إقرار شهر	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	المبالغ خارج الرسم	اسم المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
غياب الإقرار	الإقرار	200.430.00	1.179.000.00	SAIM nawal	234/2014	2014/05/22

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

الوثائق التبريرية للفاتورة	الشهري GN50			LOCATION CAMIONS ET ENGIN - LOTS KARA -02 N°5 - SENIA ORAN		
		200.430.00	المبلغ الإجمالي للرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجها لسنة 2014			

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ملاحظة:

بالنسبة لمبلغ الرسم على القيمة المضافة 57.869.00 دج والمتعلق بمبلغ الفاتورة رقم 2011/05 بمبلغ خارج الرسم 340.406.40 والمحقق مع مورد غير متموقع فقد كانت محل تغريم من قبل المفتشية المختصة إقليميا عن طريق الورد الفردي رقم 89 بتاريخ 2013/08/29.

أما باقي السنوات 2012 و 2013 فإنه لا يوجد أي تسوية في هذا الخصوص.

وعليه تكون وضعيته الجبائية كما يلي:

1/ جداول تحديد رقم الأعمال:

1-1/ تحديد رقم الأعمال المفوتر: كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3-5): يبين رقم الأعمال المفوتر

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المفوتر المحقق	3.903.495.00	13.853.557.00	18.767.649.00	18.617.056.00
رقم الأعمال المفوتر المصرح	3.903.495.00	13.853.557.00	18.767.649.00	18.617.056.00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

ملاحظة: تتمثل الزيادات في الفرق بين رقم الأعمال المفوتر المحقق مع رقم الأعمال المفوتر المصرح، حيث تم تحديد رقم الأعمال من خلال وضعيات الأشغال المصرح بها.

ومن خلال الجدول نستنتج انه تم الاحتفاظ برقم الأعمال المكلف المفوتر المصرح والمحدد من خلال الفواتير المقدمة من طرفه وهذا لكل سنوات محل التحقيق 2011-2012-2013 و 2014.

1-2/ تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق: كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (6-3): يبين رقم الأعمال المقبوض

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال المقبوض المحقق	5.079.924.00	17.136.774.00	16.068.868.00	20.767.968.00
رقم الأعمال المقبوض المصرح	5.079.924.00	17.136.774.00	16.068.868.00	20.767.968.00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ملاحظة: تم تحديد رقم الأعمال المقبوض من خلال التصريحات الشهرية لسنوات التحقيق والكشف البنكي للحساب الجاري الدائن الخاص بالمكلف.

من خلال الجدول نستنتج انه أيضا تم الاحتفاظ برقم الأعمال المقبوض المصرح والمحدد من خلال الجانب الدائن لحساب المكلف الجاري المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري لولاية بسكرة وكذا الإقرارات الشهرية G50 وهذا لكل سنوات محل التحقيق 2011-2012-2013 و 2014.

2/ جدول تحديد الربح: وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (7-3): يبين الربح المحدد بعد إضافة العناصر المعاد إدماجه

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
الربح المصرح	287.394.00	969.727.00	1.058.748.00	1.170.557.00

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

1.179.000.00	لاشيء	لاشيء	340.406.40	دمج مصاريف غير مبررة (غياب الفاتورة)
2.349.557.00	1.058.748.00	969.727.00	627.800.40	الربح المحقق
1.170.557.00	1.058.748.00	969.727.00	287.394.00	الربح المصرح
1.179.000.00	لاشيء	لاشيء	340.406.40	الزيادة

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

من الجدول نستنتج انه قد تم تحديد الربح المحقق لسنتي 2011 و 2014 بتعديل الربح المصرح وذلك بإضافة العناصر التالية: 2011: فاتورة رقم 05/2011 مبلغ خارج الرسم 340.406.40 دج المتعلقة بمورد غير متموقع. 2014: إضافة مصاريف غير مبررة 1.179.000.00 دج.

أما سنتي 2012 و 2013 فقد تم الاحتفاظ بالربح المصرح به.

3/ جدول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم:

3-1/ جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (3-8): يحتوي على جداول تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني

أ/بلدية بسكرة:

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
رقم الاعمال المقبوض المحقق	3.864.249.00	8.863.058.00	14.815.919.00	19.677.445.00
رقم الاعمال المقبوض المصرح وفق G50	3.864.249.00	8.863.058.00	1.523.285.00	19.677.445.00
الزيادات	لاشيء	لاشيء	13.292.634.00	لاشيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

من الجدول نستنتج انه هناك فرق بين رقم الأعمال المقبوض المحقق ورقم الأعمال المقبوض المصرح وذلك بالنسبة لسنة 2013 بمبلغ 13.292.634.00 دج، أما باقي السنوات فتحفظ كما هي .

ب/ بلدية سيدي عقبة:

التعيين	السنوات	2011	2012	2013	2014
رأ المقبوض المحقق		88.933.00	482.991.00	لاشيء	65.817.00
رأ المقبوض المصرح G50		88.933.00	824.991.00	لاشيء	65.817.00
الزيادات		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ملاحظة: سنة 2013 تعبر عن عدم قبض المكلف لأي مشروع أو لم يحقق أي مشروع والمعبر عنه بمصطلح "لاشيء".

ج/ بلدية طولقة:

التعيين	السنوات	2011	2012	2013	2014
رأ المقبوض المحقق		132.570.00	لاشيء	553.713.00	59.887.00
رأ المقبوض المصرح G50		132.570.00	لاشيء	553.713.00	59.887.00
الزيادات		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

د/ بلدية فوغالة:

التعيين	السنوات	2011	2012	2013	2014
رأ المقبوض المحقق		389.997.00	379.521.00	43.333.00	لاشيء
رأ المقبوض المصرح G50		389.997.00	379.521.00	43.333.00	لاشيء
الزيادات		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

هـ/ بلدية الفيض

التعيين	السنوات	2012	2014
رأ المقبوض المحقق		289.449.00	32.161.00
رأ المقبوض المصرح G50		289.499.00	32.161.00
الزيادات		لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

و/ بلدية أوماش

التعيين	السنوات	2012	2013	2014
رأ المقبوض المحقق		793.062.00	لا شيء	88.118.00
رأ المقبوض المصرح G50		793.062.00	لا شيء	88.118.00
رأ المقبوض المغرم		لا شيء	لا شيء	لا شيء
الزيادات		لا شيء	لا شيء	88.118.00

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ي/ بلدية بوشقرون

التعيين	السنوات	2013	2014
رأ المقبوض المحقق		397.998.00	44.222.00
رأ المقبوض المصرح G50		397.998.00	44.222.00
الزيادات		لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ع/ بلدية خنقة سيدي ناجي

التعيين	السنوات	2013	2014
رأ المقبوض المحقق		257.905.00	لا شيء
رأ المقبوض المصرح G50		257.905.00	لا شيء
الزيادات		لا شيء	لا شيء

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ق/ بلدية زريبة الواد

التعيين	السنوات	2011
ر أ المقبوض المحقق		647.675.00
ر أ المقبوض المصرح G50		647.675.00
الزيادات		لاشيء

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ك/ بلدية عين الناقة

التعيين	السنوات	2013	2014
ر أ المقبوض المحقق		لاشيء	170.708.00
ر أ المقبوض المصرح G50		لاشيء	170.708.00
الزيادات		لاشيء	لاشيء

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ق/ بلدية الدوسن

التعيين	السنوات	2011	2014
ر أ المقبوض المحقق		136.500.00	34.100.00
ر أ المقبوض المصرح G50		136.500.00	34.100.00
الزيادات		لاشيء	لاشيء

المصدر : مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

ن/ بلدية أولاد جلال

التعيين	السنوات	2012	2014
رأ المقبوض المحقق		9504.00	595.512.00
رأ المقبوض المصرح G50		9504.00	595.512.00
الزيادات		لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ه/ بلدية سيدي خالد

التعيين	السنوات	2012	2013	2014
رأ المقبوض المحقق		6.319.189.00	لا شيء	لا شيء
رأ المقبوض المصرح G50		6.319.189.00	لا شيء	لا شيء
الزيادات		لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

3-2/ جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الرسم على القيمة المضافة: وهو موضح كما يلي.

الجدول رقم (9-3): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2011	2012	2013	2014
التعيين	%17	%17	%17	%17
رأ المقبوض المحقق الخاضع	5.079.924.00	17.136.774.00	16.068.868.00	20.767.968.00
رأ المقبوض المصرح G50 الخاضع	5.079.924.00	17.136.774.00	16.068.868.00	20.767.968.00
الزيادات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

نستنتج من الجدول انه ليس هناك فرق بين رقم الأعمال المقبوض المحقق ورقم الأعمال المقبوض المصرح لكل سنوات محل التحقيق الجبائي 2011، 2012، 2013 و2014.

3-3/ جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الضريبة على الدخل الإجمالي: وهو موضح كما يلي.

الجدول رقم (10-3): تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي.

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
الربح المحقق	627.800.00	969.727.00	1.058.784.00	2.349.557.00
حسم تأمينات الشيخوخة	83.105.00	43.222.00	32.400.00	لا شيء
الدخل المحقق	544.695.00	926.505.00	1.026.348.00	2.349.557.00
الدخل المصرح	204.289.00	926.505.00	1.026.348.00	1.170.557.00
الدخل المغرم	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الزيادات	340.406.00	لا شيء	لا شيء	1.179.000.00

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

✓ الدخل المحقق = الربح المحقق - حسم تأمينات الشيخوخة.

ومن الجدول نستنتج انه هناك فرق بين الدخل المحقق والدخل المصرح لسنتي 2011 و2014 وعليه تكون نسبة الزيادة 340.406.00 دج و1.179.000.00 دج على التوالي، أما باقي السنوات فلا توجد هناك فارق الزيادة.

ثالثا: تحديد الحقوق والغرامات الواجبة الدفع

1/ جداول حساب الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني: وهو موضح كما يلي.

الجدول رقم (11-3): جداول لتحديد حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني.

أ/ بلدية بسكرة:

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	77.284.00	177.261.00	296.318.00	393.594.00

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

385.838.00	30.465.00	177.261.00	77.284.00	الحقوق المدفوعة
7.711.00	265.853.00	لا شيء	لا شيء	الحقوق المغفلة
771.00	66.463.00	لا شيء	لا شيء	غرامات الوعاء
771.00	26.525.00	لا شيء	لا شيء	غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي
9.253.00	358.901.00	لا شيء	لا شيء	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ملاحظة عامة:

إن الفرق (الحقوق المغفلة) ناتجة عن خطأ في احتساب الرسم على النشاط المهني (TAP) لسنة 2013.

ومن الجدول نستنتج انه ليس هناك تسوية فيما يخص سنتي 2011 و 2012، أما فيما يخص سنتي 2013 و 2014 فهناك فرق بين الحقوق المستحقة والحقوق المدفوعة ومنه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 25% ونسبة 10% على التوالي، و عدم التسديد التلقائي بنسبة 10% أيضا.

ب/ بلدية سيدي عقبة

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	1.799.00	9.660.00	لا شيء	1.316.00
الحقوق المدفوعة	1.799.00	9.660.00	لا شيء	1.316.00
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ج/ بلدية طولقة

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2013
الحقوق المستحقة	2.655.00	لا شيء	11.075.00	1.198.00
الحقوق المدفوعة	2.655.00	لا شيء	11.075.00	1.198.00
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

د/بلدية فوغالة

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	7.800.00	7.590.00	867.00	لا شيء
الحقوق المدفوعة	7.800.00	7.590.00	867.00	لا شيء
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ه/ بلدية الدوسن

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	2.730.00	لا شيء	لا شيء	682.00
الحقوق المدفوعة	2.730.00	لا شيء	لا شيء	682.00
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

و/ بلدية زريبة الواد

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	9.354.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الحقوق المدفوعة	9.354.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ي/ بلدية أولاد جلال

التعيين السنوات	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	190.00	لا شيء	11.910.00
الحقوق المدفوعة	190.00	لا شيء	11.910.00
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

ع/ بلدية عين الناقة

التعيين السنوات	2011	2012	2014
الحقوق المستحقة	لا شيء	لا شيء	3.414.00
الحقوق المدفوعة	لا شيء	لا شيء	3.414.00
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ق/ بلدية سيدي خالد

التعيين السنوات	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	126.384.00	لا شيء	لا شيء
الحقوق المدفوعة	126.384.00	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ك/ بلدية الفيض

التعيين السنوات	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	5.789.00	لا شيء	643.00
الحقوق المدفوعة	5.789.00	لا شيء	643.00
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

م/ بلدية أوماش

التعيين السنوات	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	15.861.00	لا شيء	1.763.00
الحقوق المدفوعة	15.861.00	لا شيء	1.763.00
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

ن/بلدية خنقة سيدي ناجي

التعيين السنوات	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	لاشيء	5.158.00	لاشيء
الحقوق المدفوعة	لاشيء	5.158.00	لاشيء
الحقوق المغفلة	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ه/بلدية بوشقرون

التعيين السنوات	2013	2014
الحقوق المستحقة	7.960.00	884.00
الحقوق المدفوعة	7.960.00	884.00
الحقوق المغفلة	لاشيء	لاشيء

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

2/ جدول حسابات الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة: وهو كما يلي.

الجدول رقم (12-3): يحدد الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة.

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
	خاضع 17%	خاضع 17%	خاضع 17%	خاضع 17%
الحقوق المستحقة	863.587.00	2.913.251.00	2.731.707.00	3.530.554.00
الحقوق المدفوعة	863.587.00	2.913.251.00	2.371.707.00	3.530.554.00
الحقوق المغفلة	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
دمج الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	79.050.00	لاشيء	لاشيء	200.430.00
اجمالي الحقوق المغفلة	79.050.00	لاشيء	لاشيء	200.430.00

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

50.107.00	لاشيء	لاشيء	11.857.00	غرامات الوعاء
250.537.00	لاشيء	لاشيء	90.907.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

وفق المادة 1-193 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أو أدخل بها بنسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج¹.

من خلال الجدول نستنتج أن سنتي 2012 و 2013 لا توجد هناك تسوية تذكر، وبالمقابل هناك بعض الحقوق المغفلة والتي التزمت عليها بعض الغرامات وذلك لسنتي 2011 و 2014.

حيث 2011 إجمالي الحقوق المغفلة 79.050.00 دج المتعلقة بالرسوم المعاد إدماجه للفاتورة رقم 93، طبقت عليه غرامة الوعاء بنسبة 15% من الحقوق المغفلة حسب المادة 193 السالفة الذكر، حيث أصبح مجموع مبلغ الحقوق والغرامات المستحقة 90.907.00 دج.

أما سنة 2014 إجمالي الحقوق المغفلة 200.430.00 دج المتعلقة بالرسوم المعاد إدماجه للفاتورة رقم 234، طبقت عليه غرامة الوعاء بنسبة 25% من الحقوق المغفلة حسب المادة 193 السالفة الذكر، حيث أصبح مجموع مبلغ الحقوق والغرامات المستحقة 250.537.00 دج.

3/ جدول حساب الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي: وهو كما يلي.

الجدول رقم (3-13): يحدد الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي.

التعيين السنوات	2011	2012	2013	2014
الحقوق المستحقة	108.939.00	185.301.00	205.270.00	469.911.00
الحقوق المدفوعة وفق G50	40.585.00	185.301.00	205.270.00	234.111.00

¹ المادة 1-193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص 87.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

235.800.00	لاشيء	لاشيء	68.081.00	الحقوق المغفلة
58.950.00	لاشيء	لاشيء	10.212.00	غرامات الوعاء
294.750.00	لاشيء	لاشيء	78.293.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

ملاحظة:

يتم احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي طبقا للجدول التصاعدي بتطبيق معدل 20% وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من الجدول نستنتج انه ليس هناك فرق الحقوق المستحقة والحقوق المدفوعة وفق G50 لسنتي 2012 و 2013، أما فيما يخص سنتي 2011 و 2014 هناك فرق بين الحقوق المستحقة والحقوق المدفوعة وفق G50 ويتم احتساب الضريبة طبقا للجدول التصاعدي للدخل الإجمالي.

ثالثا: الجدول العام للحقوق والغرامات: وهو كما يلي.

الجدول رقم (14-3): يحدد الحقوق والغرامات

التعيين	السنوات	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على النشاط المهني		273.564.00	94.590.00	368.154.00
الرسم على القيمة المضافة		279.480.00	61.964.00	341.444.00
الضريبة على الدخل الإجمالي		303.881.00	69.162.00	373.043.00
مجموع الحقوق والغرامات		856.925.00	225.716.00	1.082.641.00

المصدر: مديرية الضرائب - فرع الرقابة الجبائية - ولاية بسكرة، 2016.

بعد إجراء التحقيق المحاسبي والقيام بالتسويات اللازمة اتضح أنه على صاحب الشركة حقوق وغرامات مستحقة

واجبة الدفع والتي قدرت بـ:

✓ بالنسبة للحقوق: 856.925.00 دج.

✓ بالنسبة للغرامات: 225.716.00 دج.

✓ بالنسبة لإجمالي الحقوق والغرامات المستحقة: 1.082.641.00 دج.

ملاحظة هامة:

لدى المكلف الحق في إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في المسائل المتعلقة بالوقائع أو بالقانون طبقا لنص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

رابعا: تبليغ المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها

1/ تبليغ النتائج الأولية.

تبعاً للتحقيق الخاضعة لها المؤسسة تحت رقم 444/م وض /م ف رج/ م ت ج/ ف أ/ المؤرخ في 2015 وبعد إجراء المراقبة للدفاتر والوثائق المحاسبية من حيث الشكل والمضمون، وبعد إعادة تغيير الأسس والقواعد الخاضعة للضرائب والرسوم، قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعته الجبائية، حيث كان التبليغ مفصلاً بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظاته بالرفض أو القبول وفي حالة غياب الرد من قبل المكلف تبقى النتائج المتوصل إليها مقبولة ضمناً من طرف المكلف وذلك بعد المهلة القانونية الممنوحة له مدتها 40 يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالنتائج.

2/ التبليغ النهائي:

تبعاً للتبليغ الأولي رقم 444/م وض /م ف رج/ م ت ج/ ف أ/ المؤرخ في 2015 المسلم لكم يوم 2015/./ والذي من خلاله تم إبلاغكم بنتائج التحقيق وبعد إعطائكم المهلة القانونية المقدرة بـ 40 يوماً من أجل الرد على نتائج التحقيق، ونظراً لعدم إبدائكم أية ملاحظات أو اعتراضات حول نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي في التبليغ الأولي، فإن نتائج التحقيق الأولي تكون نفسها نهائية في التبليغ النهائي.

وفي الأخير تم إصدار جدول الإخضاع، وإرسال نسخة منه لقباضة الضرائب لمتابعة التحصيل، ونسخة أخرى للمكلف الخاضع للتحقيق.

المبحث الثالث: عرض إحصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة ما بين 2010 و 2013 لولاية بسكرة

لنتمكن من معرفة أن للتحقيق المحاسبي فعالية كبيرة في دعم الرقابة الجبائية، قمنا بجمع بعض الإحصائيات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة، مضافا إليه بعض الإحصائيات المتعلقة بالتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث تتمثل الإحصائيات المتحصل عليها لعدد الملفات أو القضايا المبرمجة، وكذلك مجموع الحقوق والغرامات المستدركة أو المتهرب منها للفترة الممتدة ما بين 2010 إلى 2013.

المطلب الأول: تقديم وتحليل الملفات المدروسة.

لقد قمنا بجمع إحصائيات من المديرية الفرعية لرقابة الجبائية بسكرة، للفترة الممتدة ما بين 2010 إلى 2013، حيث نستعرض القضايا المنجزة لى مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال الجدول التالي:

الجدول (15-3): يبين عدد الملفات المنجزة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية للفترة (2010-2013).

الانحراف في عدد الملفات الخاضعة						الملفات الخاضعة للرقابة				السنوات نوع التحقيق
2013-2012		2012-2011		2010-2011		2013	2012	2011	2010	
%	الفرق	%	الفرق	%	الفرق					
8.69	2	27.77	5	5.88	1	25	23	18	17	التحقيق المحاسبي
6.67-	1-	87.5	7	42.85-	6-	14	15	08	14	التحقيق المصوب
50	2	300	3	80-	4-	06	04	01	05	التحقيق المعمق.م.و. ج.
7.14	3	55.56	15	25-	9-	45	42	27	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-ولاية بسكرة-2016.

من الجدول نستنتج أن هناك زيادة في عدد الملفات المدروسة بالنسبة للتحقيق في المحاسبة من سنة إلى أخرى وذلك بمعدل انحراف في سنة 2010 مقارنة مع 2011 يقدر بـ: 18-17 = 1، ($17 / (100 \times 1) = 1.7\%$)، ثم ارتفعت بنسبة 27.77% و 8.69% في سنة 2012 و 2013 على التوالي، وبانحراف إجمالي يقدر بـ: 42.6%.

وبالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة فقد انخفضت في سنة 2011 بالمقارنة مع سنة 2010 بمقدار 42.85%

وفي المقابل في سنة 2012 ارتفعت عدد الملفات المدروسة بنسبة 87.5%، وفي السنة الموالية سجلت انخفاضا في عدد الملفات المدروسة بنسبة 6.67%.

وفيما يتعلق بعدد الملفات المدروسة في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة فقد انخفضت في سنة

2011 بنسبة 80%-، أما في سنة 2012 فقد سجلت ارتفاعا كبيرا بنسبة 300%، واستمر ارتفاعها في سنة 2013 كما هو موضح في الجدول السابق.

وفي مجموع الملفات التي حقق فيها من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فإنه قد سجل انخفاضا في الملفات المحقق فيها سنة 2011 مقارنة مع 2010 بنسبة 25%-، ثم ارتفعت بنسبة 55.56% و 7.14% في 2012 و 2013 على التوالي.

وفي الأخير يمكننا القول بأن فعالية التحقيق المحاسبي تبرز في عدد الملفات المنجزة، حيث انه اكلمنا انخفض عدد الملفات المنجزة يصاحبه انخفاض في الفعالية وبالتالي يصاحبه انخفاض في الحد من التهرب الضريبي وفي عدد المتهمين من دفع مستحقاتهم للإدارة الجبائية، والعكس صحيح.

المطلب الثاني: تقديم وتحليل الحقوق والغرامات المستدركة.

من بين أهداف التحقيق المحاسبي دعم الرقابة الجبائية وذلك من خلال المحافظة على الأموال العامة من الضياع، وذلك

بإعادة استرجاع أكبر قدر ممكن المكلفين المتهمين من دفع مستحقاتهم للإدارة الجبائية. مضافا إليه الأنواع الأخرى لرقابة والمتمثلة في التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

الانحرافات من سنة إلى أخرى						الحقوق والغرامات المستدركة				السنوات
2013-2012		2012-2011		2011-2010		2013	2012	2011	2010	نوع التحقيق
%	الفرق	%	الفرق	%	الفرق					
-62.75	-95215594	149	91039661	-32.04	-28616952	56518649	151734243	60694582	89311534	التحقيق المحاسبي
-0.5	-611	792	10570444	-84.68	-7379558	11904460	11905071	1334627	8714185	التحقيق المصوب في المحاسبة
21.51	1029287	-9.33	-492773	-16.45	-1038943	5814201	4784914	5277687	6313639	التحقيق المعمق ج.و.م
55.92	94186918	150	101117332	-35	-37035453	74237310	168424228	67306896	104342349	المجموع

الجدول رقم (3-16): يبين الحقوق والغرامات المستدركة للفترة (2010-2013) الوحدة دج

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-ولاية بسكرة-2016.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك تذبذب بالنسبة للتحقيق المحاسبي من سنة إلى أخرى، حيث نلاحظ انخفاض الحقوق والغرامات المستدركة في سنة 2011 مقارنة بسنة 2010 وذلك بانحراف قدره 32.04%، أما في سنة 2012 فقد ارتفعت ارتفاعا كبيرا بنسبة 149%، وبعدها شهدت انخفاض آخر كما هو موضح في الشكل، وبالرغم من أن هناك تزايد في القضايا المدروسة كما وضحنا في الشكل السابق (3-14)، فإنه لا يفسر أن عدد العمليات المنجزة هو العامل الوحيد المحدد لمبلغ الحقوق والغرامات المحصلة وإلا كيف نفسر أن إنجاز 23 عملية سنة 2012 والتي نتج عنها ما قيمته 151 مليون دج، وتتجاوز إنجاز 25 عملية سنة 2013 والتي نتج عنها ما قيمته 56 مليون دج.

لاشك أن هناك عوامل أخرى يمكن أن تؤثر على المردود العام للعمليات المنجزة، لعل أهمها حسن اختيار العينة المراد القيام لها بعملية التحقيق المحاسبي، ومن حيث أيضا أهمية من ناحية رقم الأعمال، وإعطاء الأولوية للأنشطة الأكثر عرضة للتهرب الضريبي وهذه كل العوامل لكي تكون ذات نجاعة وفعالية يجب توفر الإمكانيات المادية والبشرية المؤهلة، الذي يؤدي بدوره لدعم الرقابة الجبائية وزيادة الحصيلة الضريبية المتهرب منها من قبل المكلفين.

أما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة في سنة 2011 مقارنة مع 2010 وذلك بانحراف قدره 84%، وذلك راجع لانخفاض عدد الملفات المدروسة كما هو مبين في الجدول السابق (3-14)، وفي السنة الموالية هناك زيادة بزيادة عدد الملفات المدروسة، وانخفاض طفيف في سنة 2013 بنسبة 0.5%.

أما فيما يخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هناك تذبذب في الحقوق والغرامات المستدركة حيث في سنة 2011 شهدت انخفاض مقارنة بسنة 2010، وحدثت زيادة في سنة 2012، وانخفاض في سنة 2013، وهذا راجع أيضا لتذبذب الملفات المدروسة حسب السنوات كما هو موضح في الشكل (3-14) بالنسبة للملفات والشكل (3-15) بالنسبة للحقوق والغرامات المستدركة.

وما سبق نستنتج أن الزيادة في الملفات المدروسة لا يعني بالضرورة زيادة في تحصيل الحقوق المتهرب منها، وبرغم أيضا من انخفاض الملفات المدروسة لم يؤثر سلبا على النتائج المتوصل إليها، مما يدل على أن عدد الملفات المدروسة لا تعتبر عاملا لتقييم مردودية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقدر النتيجة المتوصل إليها والفعالية المراد تحقيقها.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري تم إسقاطه على حالة تم اختيارها عشوائيا خضعت للتحقيق المحاسبي، وبعد الوقوف على خطوات ومراحل التحقيق المحاسبي وبعد أخذنا للشركة كحالة تمت دراستها ومعاينتها ومراقبتها جبائيا، والتي أدرجت ضمن برنامج 2015، بغية التأكد من مدى التزام هذه الشركة للقوانين والإجراءات الجبائية، حيث أنه أثناء سير عملية التحقيق تم اكتشاف هناك تهرب ضريبي مما نتج عنه تحمل حقوق وغرامات واجبة الدفع لصالح الخزينة العمومية.

وأما فيما يخص المبحث الثاني الذي تم فيه عرض للإحصائيات، نجد أن هناك دعم للرقابة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي مضافا إليها التحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، من خلال النتائج المتوصل إليها، وبالرغم من مساهمتها في زيادة المردودية المالية إلا انه مزال هناك ضعف للرقابة الجبائية في المساهمة الفعالة في الحد من التهرب الضريبي، وذلك بعد تقييمنا لمردوديتها من خلال النتائج المحققة على مر سنوات الدراسة، حيث أنها بعيدة عن الطموحات المعلنة التي محورها الأساسي يكمن في محاربة التهرب الضريبي، وهذا راجع أساسا لاختلال الإمكانيات البشرية وخاصة المادية لدى أعوان المديرية.

فالمشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية من برمجة قليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف إمكانياتها المادية والبشرية الموجهة لذلك ساهمت بشكل أو بآخر في الحد من مردوديتها المالية.



الخاتمة

الخاتمة

إن مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة وارتباطها بالعديد من المجالات واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصاءها وكشفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطور الأنشطة الاقتصادية و اتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدى إلى اتساع دائرة التهرب والغش الضريبي الذي اتخذ أشكالا وأبعادا خطيرة، فالمكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما أتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا، حيث عمدت الجزائر إلى انتهاج جملة من السبل لمكافحة الغش والتهرب الضريبي من أهم هذه السبل الرقابة الجبائية.

وبعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المحاسبي بصفة خاصة نلخص أن التحقيق المحاسبي يشكل وسيلة فعالة ودعم للرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي واسترداد للأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية. والرقابة الجبائية تستعمل التحقيق المحاسبي من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع سنحجب على فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج المتوصل إليها والخروج بتوصيات مقترحة كما يلي:

1/اختبار الفرضيات.

الفرضية الأولى تساهم فاعلية التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وذلك من خلال تحقيق الأهداف من وراء فرض الرقابة الجبائية، وكذا القدرة على استرجاع أموال الخزينة العمومية، و التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، حيث تعمل فاعلية التحقيق المحاسبي على زيادة الفاعلية وذلك من خلال المردودية والنتائج المتحصل عليها للإيرادات المسترجعة أو التقليل من التهرب من دفعها.

الفرضية الثانية يساهم برنامج التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وذلك من خلال تكثيف عمليات التحقيق المحاسبي ضمن إطار الرقابة الجبائية والبحث الجيد عن المعلومات الجبائية والإعلام الضريبي، والتي على أساسها تتم برمجته للتحقيق وفق معايير موضوعية ، ومنه لتكون العينة التي تم اختيارها معبرة فعلا عن حالات التهرب الضريبي، وهذا ما يعتبر مدخلا أساسيا في فاعلية التحقيق المحاسبي.

الخاتمة

الفرضية الثالثة تساهم مؤهلات المحقق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية حيث أن التزام المحقق بكل المعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والتحقيق، والحفاظ على مبادئ متطلبات المهنة، تعتبر كخطوة أولى من أجل الحد من الغش و التهرب الضريبي والوصول إلى الأغراض الضريبية وإظهار وجود زيادة في الالتزام الضريبي، وبالمقابل إن ضعف أداء المحققين وضعف تأهيلهم يؤثر بشكل سلبي على درجة التزام المكلفين وتقديم محاسبتهم بمصداقية، ويعتبر المحقق المحاسبي مدخل رئيسي في فعالية التحقيق المحاسبي من خلال دقة وسلامة تحقيق الحصيلة الضريبية كجزء حيوي من إيرادات الدولة.

2/ نتائج الدراسة.

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ يمكن أن يؤدي التحقيق المحاسبي دورا هاما في الكشف والحد من الغش والتهرب الضريبي واسترجاع أموال خزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية من خلال توفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.
- ✓ النتيجة التي حققها التحقيق المحاسبي يعتبر دليلا على فعالية وأهمية التحقيق من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية.
- ✓ إن الإجراءات المتخذة في إطار البرمجة من خلال عملية تسيير ملفات المكلفين وتسهيل عملية التحقيق، يساعد في الحد والتخفيف من حدة الغش والتهرب الضريبي.
- ✓ إن تبني سياسة تحفيز جيدة والسعي لتحسين أوضاع المحققين ماديا واجتماعيا، يمكن من رفع مردودية عملهم، هذا ما يجعلهم بعيدين عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم، ومواجهة كل الإجراءات الموجهة إليهم من قبل الممولين.
- ✓ تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، وإدخالهم في جوهر الإصلاحات من حيث الاهتمام المادي والمعنوي، وحماية حقوقهم، وتحقيق الإنصاف الضريبي، وتطبيق القانون الضريبي بما يضمن لهم الحقوق والواجبات ، واعتبار الإصلاحات الضريبية منطلقا منهم وعائدة إليهم.
- ✓ إن افتقار الإدارة الضريبية لمحققين المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال التحقيق المحاسبي، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي بمختلف جوانبه، وتراجع معدلات التحصيل لصالح الخزينة.

3/ التوصيات.

انطلاقاً من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ✓ إدراج عدد كاف من القضايا في كل برنامج، وإسناد الملفات المراد التحقيق فيها على معايير موضوعية، بالإضافة إلى عدم الاقتصار على عدد معين منها وأن تصب في كل أوجه الأنشطة الاقتصادية.
- ✓ زيادة تأهيل وتدريب المحققين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة الجديدة ومواكبتهم للتغيرات الحاصلة في التشريعات الجبائية لتحسين من مردوديتهم وتحقيق الأهداف المراد بلوغها.
- ✓ تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة، وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات وتوفير وسائل النقل الضرورية لانجاز المهام الموكلة لأعوان التحقيق خاصة في المناطق البعيدة.
- ✓ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، والعمل على نشر الثقافة الضريبية و زيادة الوعي الضريبي، عن طريق القيام بحملات إعلامية وندوات والقيام بورشات عمل في المؤسسات والجامعات، وذلك للتعريف وتبسيط النظام الضريبي لهم.

وفي الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا ولا ننفي قصورا لمجهودنا لكن نأمل أن نكون قد وفقنا ان شاء الله إلى حد بعيد في الإلمام بجوانب البحث المختلفة.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

❖ الكتب

- 1/ بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الأولى، دار هوم، الجزائر، 2011.
- 2/ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
- 3/ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004.
- 4/ رحال نصر وعوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
- 5/ عوادي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
- 6/ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الهدى، الجزائر، 2012.

❖ الأطروحات والرسائل

- 1/ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقبة الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.
- 2/ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي د/ يحي فارس، المدينة، الجزائر، 2008.
- 3/ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.
- 4/ بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005.
- 5/ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدينة، الجزائر، 2009.

قائمة المصادر والمراجع

- 6/ مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009-2010.
- 7/ نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- 8/ نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، الجزائر، 2013.
- 9/ عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة للفترة 2000-2010، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012.
- 10/ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005.
- 11/ قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- 12/ رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2014.
- 13/ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2014.
- 14/ رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2007.
- 15/ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- 16/ طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة الماجستير، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
- 17/ صالح حميداتو، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

قائمة المصادر والمراجع

❖ الملتقيات والمجلات

- 1/ شوقي جباري وعولمي بسمة، تعبئة الموارد الجبائية كخيار إستراتيجي لتغطية العجز المالي للبلديات الجزائرية، العدد 02، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جوان 2015.
- 2/ ولهى بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مداخلة بملتقى علمي دولي "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009.

❖ القوانين والمراسيم

- 1/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2016.
- 2/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.
- 3/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 05، العدد 51، الصادرة 1998.
- 4/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب لسنة 2016.
- 5/ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القانون التجاري 2007.

❖ المواقع الإلكترونية

- 1/ موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz consultè le 15/01/2016.



قائمة

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

بسكرة في :

الملحق رقم: 01

رقم : /م و ض/م ف ر ج/م ت ج/.....

إلى السيد/

.....

.....

الموضوع : ممارسة حق الاطلاع.

المرجع : المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

في إطار ممارسة حق الاطلاع المعترف به لمصالح الإدارة الجبائية ووفقا لنصوص المواد المذكورة بالمرجع أعلاه ، و حتى يتسنى لنا القيام بعملية التحقيق ، يشرفنا أن نطلب منكم موافقتنا بالمعلومات التالية في أقرب الأجل :

.....

و ذلك اعتبارا للسنوات :

الخاصة بـ :

.....

.....

.....

تقبلوا سيدي فائق الشكر و الاحترام.

المحققان //

(1) à cocher en cas de contrôle inopiné

*Voir texte au verso.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20- 4 du Code des Procédures Fiscales : Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20- 5 du C.P.Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA , pour chacun des exercices vérifiés ;
- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus , lorsque leur chiffre d'affaire annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

Remarque

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le (s) vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr Sous-directeur du Contrôle Fiscal à la Direction des Impôts de Wilaya de BISKRA (N° de Tel)

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Mr le Directeur des Impôts de la Wilaya de BISKRA (N° de Tel).

