



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرب
دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بعين تادلّس

مقدم من طرف الطالبان :

بوجلولي نزهة

بودحماني حياة

أعضاء المناقشة :

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر	مستغانم
مقررا	بسدادات كريمة	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	بن شني عبد القادر	أستاذ محاضر	مستغانم

السنة الجامعية : 2020 / 2019 .

الإهداء

نهدي هذا العمل إلى :
أبائنا رحمهم الله تعالى
وإلى أمهاتنا الحبيبتين حفظهما الله وأطال في عمرهما
وإلى إخوتنا وكل الأقارب والأحبة
وكل الأساتذة الكرام
وكل من قدم لنا النصح والمساعدة
وإلى كل طلاب دفعتنا
السنة الثانية ماستر
تخصص تدقيق مالي ومر قبة التسيير

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أعاننا على إتمام هذا البحث وعلى توفيقه
لنا ونشكر أهل الفضل علينا بعد الله والديتنا على كل
جميل وحسن وصنيع .
ونتوجه بخالص الصبر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة
بسدادات كريمة على توجيهاتها ونصائحها القيمة .
ونتقدم بالشكر أيضا إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على
تعليمنا وكل أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبول
مناقشة المذكرة وتقييمها .

الصفحة	العنوان
أ	الإهداء
ب	شكر و عرفان
ت - ج	فهرس المحتويات
ح	قائمة الأشكال
خ	قائمة الجداول
د	قائمة الملاحق
ذ	قائمة المختصرات
5 - 1	المقدمة العامة
27 - 06	الفصل الأول : مدخل إلى الرقابة الجبائية
06	مقدمة الفصل
07	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
07	المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية أهميتها
9	المطلب الثاني : أسباب و مبادئ الرقابة الجبائية
11	المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية
12	المبحث الثاني : أشكال و مظاهر الرقابة الجبائية
12	المطلب الأول : الرقابة العامة
14	المطلب الثاني : الرقابة المعمقة
15	المطلب الثالث : مظاهر الرقابة لجبائية
16	المبحث الثالث : الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية
16	المطلب الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
18	المطلب الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
23	المطلب الثالث : واجبات و إلتزامات المكلفين بالضرائب
27	خلاصة الفصل
51 - 28	الفصل الثاني : التحقيق المحاسبي
28	مقدمة الفصل
29	المبحث الأول : ماهية التحقيق المحاسبي
29	المطلب الأول : مفهوم التحقيق المحاسبي و أهدافه
30	المطلب الثاني : معايير إنتقاء الكلفين الخاضعين لتحقيق
32	المطلب الثالث : خصائص التحقيق المحاسبي
33	المبحث الثاني : مراحل التحقيق المحاسبي
33	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية

فهرس المحتويات

35	المطلب الثاني : عملية سير التحقيق المحاسبي
36	المطلب الثالث : المرحلة الختامية لعملية التحقيق
43	المبحث الثالث : التحقيق المحاسبي و دوره الرقابي
44	المطلب الأول : فعالية التحقيق المحاسبي و دوره في الرقابة الجبائية
46	المطلب الثاني : دور برمجة عملية التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية
48	المطلب الثالث : المحقق المحاسبي و دوره في الرقابة الجبائية
51	خلاصة الفصل
75 - 52	الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمركز الضرائب لدائرة عين تادلس
52	مقدمة الفصل
53	المبحث الأول : تقديم المركز الجوارى للضرائب لدائرة عين تادلس
53	المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر
59	المطلب الثاني : التقديم العام للمركز الجوارى للضرائب بعين تادلس
63	المطلب الثالث : مجال إختصاص المركز الجوارى للضرائب
64	المبحث الثاني : نموذج عن إجراءات التحقيق المحاسبي
64	المطلب الأول : المهام الأولية للتحقيق المحاسبي
65	المطلب الثاني : الالتحقيق المحاسبي و نتائجه
66	المطلب الثالث : تبليغ نتائج التحقيق النهائي و الإجراءات النهائية له
72	المبحث الثالث : دور التحقيق المحاسبي
72	المطلب الأول : دور التحقيق المحاسبي في إكتشاف التهرب الضريبي
73	المطلب الثاني : دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
74	المطلب الثالث : تقييم دور التحقيقات المحاسبية
75	خلاصة الفصل
77 - 76	الخاتمة العامة
80 - 78	قائمة المراجع
85 - 81	الملاحق
86	الملخص

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	(1 - 1)
20	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية بضراب	(2 - 1)
21	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريت المؤسسات	(3 - 1)
22	الهيكل التنظيمي لمركز الضراب	(4 - 1)
54	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضراب	(1 - 3)
56	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضراب	(2 - 3)
58	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضراب	(3 - 3)
60	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضراب	(4 - 3)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
39	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على العناصر الكمية خلال سنة واحدة	(1-2)
40	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات	(2-2)
40	إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الفوترة	(3-2)
68	تحديد رقم الأعمال المقبوض لأربع سنوات	(1-3)
69	تشكيل الربح	(2-3)
69	تعديل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني و حساب الحقوق	(3-3)
70	تعديل الأساس الخاضع لرسم على القيمة المضافة و حساب الحقوق	(4-3)
71	تعديل الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي و حساب الحقوق	(5-3)
71	الحقوق المطالب بها	(6-3)
73	نتائج التحقيق المحاسبي في مصلحة الرقابة الجبائية	(7-3)
73	نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة	(8-3)
74	تقييم نتائج التصريحات من خلال التحقيقات الجبائية	(9-3)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	نموذج ملف النشاط	01
82	نموذج محضر المعاينة	02
83	نموذج التنبيه	03
84	نموذج الإشعار الأولي	04
85	نموذج التبليغ النهائي	05

قائمة المختصرات

الإختصار	تفسير الإختصار باللغة الفرنسية	تفسير الإختصار باللغة الفرنسية
DRV	Direction des Recherches et Vérification	مديرية كبريت المؤسسات
DGI	Direction Des Impots De Wilaya	المديرية الولائية للضرائب
CDI	Centre Proximité Impots	مركز الضرائب
CPI	Vérification Ponctuelle	المراكز الجوارية للضرائب
VP	Vérification de comptabilité	الفحص المصوب في المحاسبة
VC	Vérification de comptabilité	الفحص المحاسبي
VASEF	Vérification Approfondie de Sítution fiscal d'Ensemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
RC	Relevé de comptabilité	كشف المحاسبة
IRG	Impots sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impots sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée	الرسوم على القيمة المضافة
TAP	Taxe Sur L'Activité Professionnelles	الرسوم على النشاط المهني

المقدمة

العامّة

مقدمة :

تعتبر الرقابة الجبائية أدوات وقائية و ردعية في آن واحد ، حيث نجد أن التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة في مصلحة الضرائب على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة من حيث الشكل و المضمون بهدف التأكد من التصريحات المحاسبية و الجبائية المقدمة ، و الكشف عن كل الإغالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد و تعزيز الأمن الجبائي .

و يعتبر الدور الرقابي للتحقيق المحاسبي في مصلحة الضرائب ذو أهمية بالغة في النظام الجبائي ؛ الذي يمارس من خلال أعوان حقيقين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي ؛ مع منح عدة صلاحيات و بالمقابل عدة إلتزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة .

و تشكل الإيرادات الجبائية إرادات ثابتة تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيقي أهدافها ، تسعى جاهدة في البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يمكنها من ذلك و يعمل على توعية و تشجيع المكلفين و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

إن الرقابة في مصلحة الضرائب أو مايعرف بالرقابة الجبائية هي من أجهزة الدولة التي تستعملها كوسيلة تساهم في تقليص التهرب الضريبي الذي يشكل عائقا في تمويل الخزينة .

و كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي استوجب عملية الرقابة الجبائية ، فالمكلف بالضريبة يحدد أسس فرضها بناء على تصريح مقدم من طرفه لمصالح مديرية الضرائب وفقا لنصوص التشريع المعمول بها ، حيث يتم التصريح بالمداخيل و أرقام الأعمال التي حققها في أجل معين و تتمتع مصالح الضرائب بكافة الصلاحيات في مراقبة هذه التصريحات ، الهدف منها أساسا التأكد من نزاهة و مصداقية التصريحات قصد توزيع عادل للعبء الجبائي من بين جميع المكلفين .

و من هذا تم طرح الإشكالية التالية :

✓ ماهو الدور الرقابي للتحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية ؟

و حتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع تطرفنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

✓ هل يساهم دور التحقيق المحاسبي في الرقابة في الرقابة الجبائية ؟

- ✓ هل يساهم دور برنامج التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية ؟
- ✓ هل يساهم المحقق المحاسبي و المؤهلات التي يملكها في الرقابة في الجبائية ؟

فرضيات البحث

للإجابة عن هذه التساؤلات نقترح الفرضيات التالية :

- ✓ يساهم دور التحقيق المحاسبي في الرقابة في الرقابة الجبائية ،
- ✓ يساهم دور برنامج التحقيق المحاسبي في الرقابة في الرقابة الجبائية ،
- ✓ يساهم المحقق و المؤهلات التي يملكها في الرقابة في الرقابة الجبائية ،

أسباب إختيار الموضوع

- ✓ ارتباط الموضوع بمقياس الجباية و الذي هو ضمن التخصص ،
- ✓ رغبة الطالبين و إهتمامهما بالبحث في هذا الموضوع ،
- ✓ إعتبار الضرائب أحد أهم الموارد المالية للدولة في تنمية نفقاتها ،
- ✓ التطلع لمعرفة التحقيق المحاسبي و دوره في الرقابة الجبائية ،

أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في المكانة التي تحتلها الضريبة في الإقتصاد الوطني بشكل عام، و تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد تزايد ظاهرة التهرب الضريبي في بلادنا من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم سياستها و تنفيذها، و مما لا شك فيه أن الرقابة في مصلحة الضرائب أي الرقابة الجبائية بصفة عامة و التحقيق المحاسبي بصفة خاصة تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة لردع المكلفين المدلسين، حيث يعتبر التحقيق المحاسبي من أبرز مقومات الوسيلة الردعية و الوقائية في آن واحد .

أهداف البحث

- ✓ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي و القانوني،
- ✓ التعرف على التحقيق المحاسبي و تبيان مدى دورو في الحد أو التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي،

- ✓ إبراز مدى أهمية مؤهلات المحقق المحاسبي في لبرقابة الجبائية ،
- ✓ معرفة دور التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية الرقابة الجبائية .

إطار البحث

- لإطار المكاني : تم إختيار المركز الجوارى لمديرية الضرائب بعين تادلس لولاية مستغانم كإطار عملي للدراسة التطبيقية،
- ✓ الإطار الزمني : تم إنجاز هذا البحث خلال السنة الجامعية 2020/2019.
 - ✓ الإطار الموضوعي : ركزنا في هذا البحث على الرقابة الجبائية وإطارها المفاهمي، التنظيمي و القانوني، كما تطرقنا أيضا إلى التحقيق المحاسبي و المؤهلات المتوفرة في المحقق، و معايير إنتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي و دوره الرقابة الجبائية .

المنهج المتبع

المنهج المتبع الوصفي التفسيري : تم الإستعانة به من أجل توظيف التعاريف و سرد الأفكار، إضافة إلى تفسير دور التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية .

صعوبات البحث :

- ✓ نقص الكتب الأكاديمية خاصة في مجال التحقيق ،
- ✓ القيام بالدراسة في وقت حرج نظرا للوضع الذي نعشه بسبب تفشي فايروس كورونا ،
- ✓ قلة المراجع التي تتناول موضوع الرقابة الجبائية مما دفعنا إلى الإعتماد على القوانين .

الدراسات السابقة :

➤ بن معتوق خالد و ميلي محمد الأمين ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، المسيلة ، الجزائر ، 2016 - 2017 .

تمحورت هذه الدراسة حول معرفة الدور الذي تقوم به الرقابة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، و أيضا تم التطرق إلى أهم إجراءات الرقابة الجبائية و التي تمثلت في عملية لتحقيق المحاسبي .

➤ تبوكيت فاطمة و سماعيل زهية ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب و الغش الضريبيين ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص محاسبة و جباية معمقة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بومرداس ، بومرداس ، الجزائر 2016-2017 .

تعالج المذكرة دور التحقيق المحاسبي و الأساليب التي يتبعها للحد و من ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين ، و الحقوق و الضمانات التي تلتزم بها الإدارة الجبائية خلال فترة التحقيق المحاسبي ، و مختلف الإجراءات القانونية لعملية التحقيق .

➤ قحموش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة الماجستير قاصدي مرياح ، ورقلة ، الجزائر ، 2011 – 2012

في هذه الدراسة قامت الباحثة بالتطرق إلى الطبيعة التصريحية للنظام الجبائي الجزائري ، و قامت أيضا بالتطرق إلى التحفيظات المقدمة للمراجعين و أعوان الإدارة الضريبية ، و تأثير هذه التحفيظات عليهم حيث توصلت إلى إستنتاج أنها ترفع من مردوديتهم .

تقسيمات البحث :

لوصول إلى دراسة علمية ملمة بجوانب الإشكالية قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول و قد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة .

ففي الفصل الأول تطرقنا إلى نختلف الجوانب النظرية للرقابة الجبائية ، و الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث ، تناولت الإطار المقاهمي للرقابة الجبائية ، أما المبحث الثاني تناول أشكال الرقابة الجبائية و مظاهرها ، و الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية و إلتزامات و واجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق المحاسبي في المبحث الثالث .

أما الفصل الثاني تعلق بالتحقيق المحاسبي من خلال تقديم مفاهيم حول التحقيق المحاسبي و أهدافه و معايير أنتقاء المكلفين الخاضعين له و الخصائص التي يجب توفرها في المحقق المحاسبي ، ثم توضيح المراحل التي يمر بها التحقيق بداية بالمرحلة التحضيرية ، مروراً بمرحلة سير التحقيق ووصولاً في الأخير إلى المرحلة الختامية .

و الفصل الثالث و الأخير من البحث خصص للدراسة الميدانية و التي تمحورت حول دور الرقابي للتحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية ، و كانت الدراسة في المركز الجوّاري للضرائب بدائرة عين تادلّس ، مستغانم ، حيث شملت الدراسة أربع (04) سنوات من 2012 إلى 2015 .

حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث ، تناول المبحث الأول تقديم المركز الجوّاري للضرائب بعين تادلّس ، أما المبحث الثاني فقد تضمن نموذج عن مجريات التحقيق المحاسبي من تعريف بالمؤسسة محل التحقيق إلى الإشعار بالتحقيق ثم بداية التحقيق و بعده تبليغ نتائج التحقيق النهائي و إعلام المكلف بالتعديلات الجديدة و إعداد

التقرير، و المبحث الثالث و الأخير فقد تمحور حول دور التحقيق المحاسبي في مجمل الوضعية الجبائية ، و إكتشاف التهرب الضريبي ، و تقييم التحقيقات .



الفصل

الأول

مقدمة الفصل :

يقوم النظام الجبائي الجزائري على أساس التصريح ، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحا حول مداخيله 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 ، و التي من شأنها أن تساعد على مكافحة هذه الظاهرة ، و سميت هذه الأجهزة بالرقابة الجبائية ، فهي عبارة عن عملية ضرورية واجبة القيام من أجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة و كذلك مدى مطابقتها للنظام الجبائي ، و للتعرف على هذه العملية و إطارها القانوني و التنظيمي تم تفسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية .
- المبحث الثاني : أشكال الرقابة الجبائية و مظاهرها .
- المبحث الثالث : الإطار القانوني التنظيمي للرقابة الجبائية .

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات الضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و تكتسي أهمية بالغة نظرا لأن النظام الجزائري نظام تصريحي ، أي انه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه لذلك يفترض أن يكون المكلف بالضريبة نزيها عند تصريحه بالمعلومات الخاصة بمدخله و نفقاته و أن تكون له القدرة على تبرير تلك المعلومات عند مطالبته بذلك بحيث يبرز هنا دور الإدارة الجبائية التي تعمل على مراجعة تلك التصريحات و التأكد من مدى صحتها و مصداقيتها بالاستناد إلى مصادر خارجية و وفق خطوات منظمة كل هذه الخطوات تعرف بالرقابة الجبائية .

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهميتها

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية ، إلا أنها تنحصر في نفس المغزى فهي تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجب أن نتطرق إلى تعريف الرقابة .

أولا: تعريف الرقابة:

تعرف على أنها " فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"¹. كما يمكن تعريفها أيضا على أنها " السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتجديد كل ضريب أو رسم أو حق أو اتاوة، من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة."²

و كتعريف شامل للرقابة نجد أن الرقابة هي الإشراف و الفحص و المراجعة من جانب سلطة أعلى لها الحق في التعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة و كشف نقاط الضعف و الانحرافات و الاختلافات و تصحيحها.

ثانيا: تعريف الرقابة الجبائية :

و يهدف وضع تعريف شامل للرقابة الجبائية يمكن التعرّيج على بعض التعاريف من بينها³:

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1994، ص 233 .

² مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الجزائر، الطبعة الثانية 2010 – 2011 ، ص 11 .

³ الطلي مريم ، بن لحر فتيحة و حجاجي خدوجة ، فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في عوم التسيير ، تخصص جباية المؤسسة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أدرار ، أدرار ، الجزائر ، 2013 – 2014 ، ص 30

التعريف الأول : عرفها كولي M colin كما يلي : " أن الرقابة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة إحترام القوانين الجبائية " .

التعريف الثاني : عرفها كوزيون M cozian على أنها : " الرقابة الجبائية تخص كل أنواع الضرائب وكل المكلفين ، وتسمح بتصحيح الأخطاء العفوية لمكلفين، وكذا بكشف عميات الغش الممارسة من بعضم ، و تعتبر ذات أهمية بالغة لا سيما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لاقطاعات ضريبية متنوعة وذات أهمية من حيث قيمة الضرائب .

من خلال التعاريف أعلاه يمكن إستخلاص أن الرقابة الجبائية هي مختلف العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية ، من أجل التحقق والتأكد من صحة المعلومات المحاسبية والتصريحات المقدمة من طرف المؤسسات وكذا مطابقتها للتشريعات والقوانين الجبائية .

التعريف الثالث : " هي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي و الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية و كذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة ¹ " .

ثالثا : أهمية الرقابة الجبائية :

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة من حيث الحفاظ على المال العام، والإستفادة منه في تحقيق التنمية الاجتماعية، كما نجدها لا تقل أهمية بالنسبة لمؤسسة محل الرقابة فهي تسمح بإعداد تشخيص جبائي لها من خلال إكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها ، ونقاط القوة والعمل على استغلالها، كما أنها تعطي للمؤسسة قابلية إستعمال الجبائية لفائدتها من خلال إلت زامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في إطار قانوني، ويتم ذلك من خلال الرقابة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات مما يعني أن الرقابة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي .

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة تهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات الرقابة، لأن هذه الأطراف لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراقبتها من طرف هيئة خارجية محايدة و التي تقوم بفحص إنتقادي منظم و دقيق لتلك البيانات و إبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها ² .

¹ مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار، الجزائر ، بدون طبعة، 2009 ، ص 11 .

² الطي مريم ، بن لخمير فتحة و حجاجي خدوجة ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

المطلب الثاني : أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية :

أولاً : أسباب الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب ضرورية لإيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات الجبائية .

1. حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله :

بما أن النظام الجبائي الجزائي كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية .

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة و المواد التي تنص على فرض كل من الضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة¹ .

أي أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي ولذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة . تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة ، ويصرح بها للإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة .

2. محاربة التهرب الضريبي :

إن عملية مراقبة التصريحات يتم عنها نقص في الوعاء الضريبي وأسباب ذلك قد يكون بغير قصد من المكلف، وهذه الأخيرة تسعى على أنها تهرب ضريبي من خلال إكتشاف للتدليس ، تحايل على القانون و أن ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها آثار وخيمة على المجتمع، مالي، اقتصادي، اجتماعي، سياسي، وعليه فإن محاربهه تستلزم استعمال آلية الرقابة الجبائية كنظام للرد عنها أو الحد منها على الأقل .

ثانياً : مبادئ الرقابة الجبائية

¹ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020 ، ص 8 .

إن الرقابة الجبائية مهما كانت صرامتها و ردعها إلا أنها تبقى في أمس الحاجة إلى إرساء مبادئ و أطر أساسية التي يمكن من خلالها أن تكون الضوابط الأساسية التي يمكن من خلالها تحقيق فعالية الضوابط الجبائية في الميدان ، و ذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية و توعية المكلفين ، و تتمثل هذه المبادئ فيما يلي :

أولاً: إقامة نظام جبائي محكم

يؤدي غموض النظام الجبائي و تعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي ، و عليه فإن تعديل النظام الجبائي و تحسين جهازه الإداري يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة ، لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى و تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة و الإستقرار و المردودية و من ثم لا بد من¹ :

- ✓ تبسيط النظام الجبائي ،
- ✓ عدالة النظام الجبائي .

ثانياً: إرساء الحس الجبائي لدى المكلفين

و يتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين و المؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية ، و وضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات و تغيرات التشريع الجبائي و شرح الإجراءات الجبائية كمواعيت التصريح و الدفع ، و كفيات ملئ مختلف الوثائق و أساليب الطعن و طرق المنازعات ، إضافة إلى الوثائق و المستندات اللازمة لإجراء التحقيق و المراقبة ، و ذلك من خلال إنتاج جملة من السياسات الإعلامية و التي نوجز أهم عناصرها فيما يلي :

- ✓ إعلام المكلف بالضريبة ،
- ✓ تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة .

ثالثاً: ترقية الإدارة الجبائية

إن التشريعات و الإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تحقق لها الفعالية الحقيقية إذا لم تكن الإداة لتنفيذية و المتمثلة في الإدارة الاجبائية على مستوى مقبول من الفعالية و الكفاءة و التنظيم ، لذلك يرجع فقهاء الجبائية مشكلة الغش و التهرب الضريبي إلى عدم النظام الجبائي و التي تستلزم وجود هيكل إداي منظم و عصري بعيداً عن كل ملامح التخلف و الإهمال ، و من ثم و لا بد من القيام بإصلاحات و تعديلات تؤدي إلى تحسين و ترقية الجهاز الإداري ، و لكي يتحقق ذلك على أحسن وجه و جب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية و البشرية .

¹ حامد عبد المجيد نزار ، مبادئ المالية العامة ، مركز الإسكندرية ، مصر ، دون تاريخ ، ص 237 .

المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية لتحقيقها في النقاط التالية :

1. الهدف القانوني:

و هذا الهدف يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين و الأنظمة، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم.¹

2. الهدف المالي الإقتصادي :

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية ، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل ، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجبائية.²

3. الهدف الاجتماعي :

و يتمثل في:³

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- منع و محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها و تحضيره في تحمل واجباتهم تجاه المجتمع.

4. الهدف الإداري:

تحتل الرقابة الجبائية دورا هاما في الإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها، كالتالي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية كالأداء، و التي يمكن تحديدها في النقاط التالية:⁴

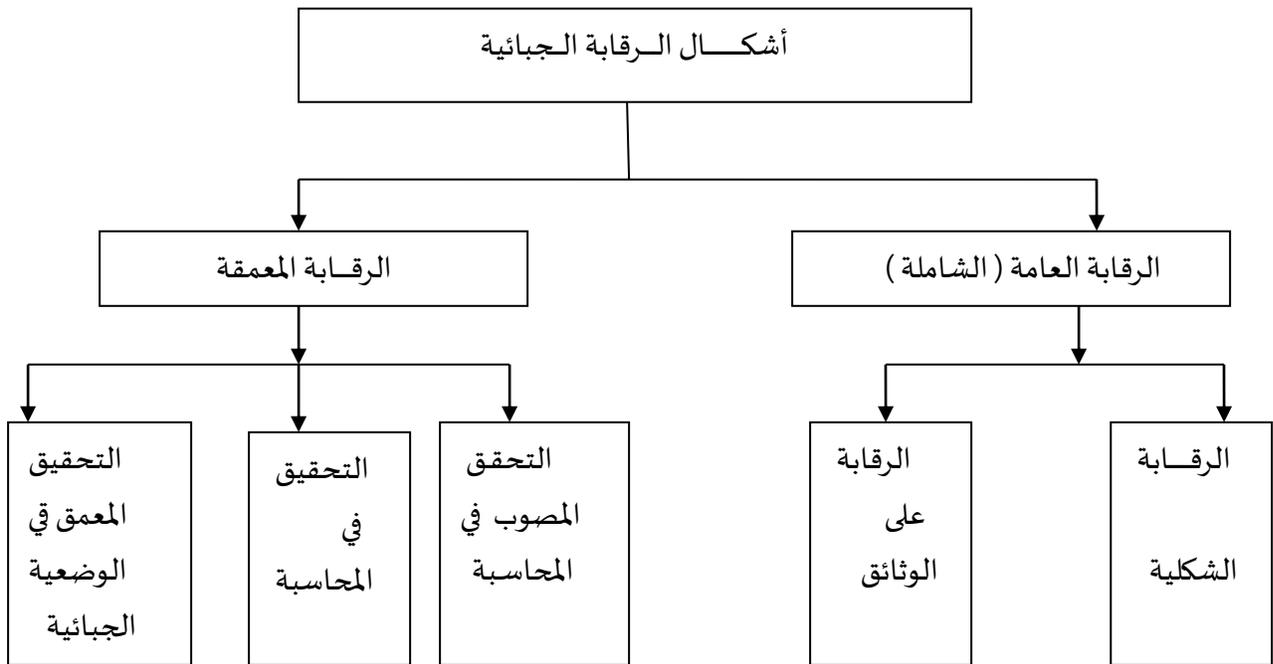
¹ محمد حسن الوادي، زكرياء أحمد عزام ،المالية العامة و النظام المالي في الإسلام ، دار الميسر للنشر، عمان، بدون طبعة، 2000 ، ص166
² لامية آيت بلقاسم ، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2013-2014 ، ص32
³ محمد حمو، منور أوسرير ، جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداد ،الجزائر، الطبعة الأولى، 2009 ، ص 202 .
⁴ العياشي عجلان ، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكمت أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر ،مداخلة منشورة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف،الجزائر، يومي 21 - 20 أكتوبر 2009 ، ص 03

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها، يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها كتحقيق الأثر المالي و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي .

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تأخذ العديد من الصور و الأشكال ، و يتوجب إستعمالها في الوقت المناسب و حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات ، و التقنيات المنظمة لها. و التي تتمثل في ما يلي :

الشكل رقم (1 - 1) أشكال الرقابة الجبائية في الجز لئ



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012 - 2011، ص. 113

المطلب الأول : الرقابة العامة (الشاملة) :

وهي الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية، داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة، و تنجز هذه العملية داخل المفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي، واستنادا على الوثائق الموجودة فيه، حيث تتخذ شكلين أساسيين هما: الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق¹.

1. الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، و تنجز كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى و هي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف الى :

- تصحيح ا لخطاء المادية المحتملة و المثبتة على التصريحات، مع عدم اجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات و المعلومات التي تملكها الادارة .
- هذا النوع من الرقابة لايعتمد على صحة الارقام المصرح بها قدر مايعتمد على الكيفية التي تم بها ملئ هذه التصريحات .
- تهدف الى التأكيد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .
- كشف المعلومات أو العناصر المهملة و تكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الاغفالات .

2. الرقابة على الوثائق:

عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب احضار الوثائق و السجلات المحاسبية. ان مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة و تتم على مستوى و محتوى و مضمون التصريحات المقدمة.اذن فمراقبة الوثائق هي مجموع الاعمال المنجزة و التي خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المشككة للملف الجبائي، و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال².

و من أمثلة على ذلك:

- النشاطات الطبية و شبه الطبية، عيادات التوليد و قاعات العلاج تتعامل ادارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تين فيها عدد الفحوص المجراة من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الاجمالية للتعاب كماهي واردة في أوراق العلاج .

¹ أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ،كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه الدولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2013 - 2014 ، ص10 .

² هاجر محادي ، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية رقابة التصريحات الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية ، تخصص مالية و جبابة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، المسيلة الجزائر ، 2014 - 2015 ، ص 14 .

- أما بالنسبة للمحامين، و ذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يتراجع عنها كل محامي .

المطلب الثاني : الرقابة المعمقة (الخارجية) :

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع وذلك من الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملاحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب .

و تتم من خلال ثلاث وسائل و هي ¹ :

● الفحص المصوب في المحاسبة (VP) :

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، و المقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية ، أكثر سرعة و ذو نطاق من التحقيق المحاسبي .هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية و المحاسبية لبعض أنواع الضرائب و التي تخص فترة محدودة تقل عن سنة محاسبية .²

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها و احترامها، وهي كالتالي :³

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار .
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين .

¹ عوادى مصطفى و ربال النصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظمة إجليل، الجزائر، 4044، ص 41

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات 2013 ، ص 13

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2020 ، المادة 20 - 4 ، ص 10 .

- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم .
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم عند التحقيق المصوب .

2. التحقيق المحاسبي (VC) : نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها .
يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات إلزامية 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 يواجهه كتابياً و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونياً من طرف المصلحة¹ .

3. التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة (VASEF) : نصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية 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 إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة .

و في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لأنماط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 89 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المطلب الثالث : مظاهر الرقابة الجبائية

تتمثل مظاهر الرقابة الجبائية فيما يلي :

1. الرقابة الجبائية هي قبل كل شئ مفهوم قانوني، وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات او الخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها. إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى، و تكتسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي² .

2. الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع ، و إنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي و التي لا يجب خلطها مع مفهوم

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 - 1 ، ص 10 .

² محمد عتاب ، مقومات النظام الجبائي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004 ، ص 86 .

الغش الضريبي و التي يمكن إعتبارها إستعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية .

تكتسي الرقابة الجبائية طابع إنساني و الذي لاجب إهماله رغم المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فإن مايجب الإشارة إليه في معظم الدول ، هو أن الرقابة الجبائية لاتقتصر الا على عدد قليل من المكلفين ، فالمكلف محل الرقابة الجبائية لايتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه ، إن أغلب و أهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيهم بالاضافة الى الإرباك إتجاه الإدارة الضريبية، بالاضافة الى الشكوك و التي تحوم حولها و كذا إحساسه بضعف إتجاه الإدارة ، فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الأدلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية و هذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها .

المبحث الثالث : الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية

للقابة الجبائية إطار تشريعي حدده لها القانون الجبائي، ومنح للإدارة عدة حقوق و صلاحيات لتأدية مهامها في شروط قانونية محددة .

المطلب الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطار قانوني أوجب من خلاله كل المحققين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات و التجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة ، و يتضمن هذا الإطار الجوانب التالية :

أولاً : حق الإطلاع : يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الإطلاع من خلال طلب المعلومات من الإيرادات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي و المؤسسات الخاصة و البنوك و ذلك من غير المساس بالسري المهني لهذه المؤسسات، و يمكن إعتبار حق الإطلاع أنه أداة مساعدة في الرقابة و التي تستعملها مسبقا لإجراء رقابة لتكملة المعلومات المتعلقة بالتحقيق، و يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و السجلات المحاسبية و الأرق الملحقة للسنة المالية¹ .

و يخضع لحق الإطلاع كل من :

1. الإدارات العمومية : طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه : "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإيرادات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة و

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 45 ، ص 21 .

الولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الذين يطلبون الإطلاع على الوثائق " ¹ .

2. السلطة القضائية : لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً 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 في حوزة الإدارة ² .

3. الهيئات المالية : يحق للإدارة الجبائية أن تمارس حقها في الإطلاع على مستوى الهيئات المالية كالبنوك والضمان الاجتماعي، بحيث يمكن لأعوان المحققين الإطلاع على كل الدفاتر أثناء أداءهم لمهامهم والوثائق الملحقة و مستندات الإجراءات والنفقات التي ينص على مسكها القانون التجاري ، وبذلك يمكن لمصالح الإدارة الجبائية حق الإطلاع على كشوفات وحسابات المؤسسات والأشخاص الموجودة لدى البنك ولا يجوز للبنوك الاعتراض على ذلك بحجة السر المهني ³ .

4. المؤسسات الخاصة : يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهتهم في دفع إجراءات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها و الخاضعة لحق إطلاع التسجيل ، أن يقدموا عند كل طلب إلى أعوان الضرائب الذين هم الأقل في رتبة مراقب الدفاتر التي ينص على مسكها القانون التجاري ، فعلى المؤسسات مهما كان نوعها تجارية أو صناعية أو خدماتية تدفع أجور أو أتعاب أو أن تقدم الوثائق المحاسبية والجبائية المستعملة لأعوان التحقيق عندما يطلبونها ⁴ .

ثانياً: حق الرقابة : يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما :

1. التحقيق في المحاسبة ومعاينته الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة .

2. التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ، قصد التأكد من مدة صحة المداخل المصرحة ، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف وتشير إلى أنه عادة يستعمل كلا الشكلين للرقابة ، بحيث عند إجراء التحقيق في المحاسبة يقوم المحقق بمعاينة الوضعية الجبائية للمكلف .

ثالثاً : حق استدراك الخطأ : يمكن إستدراك الإعفاءات الكلية أو الأخطاء المسجلة فتفرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب فحق إستدراك الخطأ وسيلة ممنوحة للإدارة في إعادة النظر في إقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 46 ، ص 21 .

² قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 35 ، ص 16 .

³ قانون الإجراءات الجبائية . مرجع سبق ذكره ، المادة 52 . ص 23 .

⁴ الإجراءات الجبائية ، نفس المرجع السابق ، المادة 23 ، ص 23 .

اقتطاع جديد يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بـ 4 سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية و هذا بالنسبة لما يلي :

- تأسيس الضرائب والرسوم و تحصيلها .
- القيام بأعمال الرقابة .
- قمع المخالفات و التنظيمات ذات الطابع الجبائي .
- كل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم إكتشافه إثر التحقيق يمكن دون المساس بالأجل المحدد تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الدفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية القادمة¹ .

رابعاً : حق المعاينة : هو حق الممنوح لإدارة الضرائب "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن لإدارة الجبائية أن ترخص لأعوامها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً للقيام 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 والم ارقبة ودفع الضريبة"² .

المطلب الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعد مهمة الرقابة مهمة ضرورية بالنسبة للإدارة الجبائية ، وهذه المهمة ليست سهلة ، لذلك عليها أن تفرض جودها عن طريق التدخلات المستمرة و عمليات الإحصاء المتتابعة، و كذلك عمليات التحقيق و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع مختلف المصالح الأخرى ، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن هيكلها منظم بشكل جيد لذا تعتمد الإدارة الجبائية على مجموعة من المصالح و مجموعة من المحققين الموكلين لهذه المهمة .

أ. الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية، أي أجهزة مختصة تسند إليها مهمة المراقبة، و بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في :

1. المديرية الولائية للضر ئب (DIW) :

إن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، و تتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها تنفيذ برامج التحقيق.

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، نفس المرجع السابق ، المادة 40 ، ص 20 .

² قانون الإجراءات الجبائية نفس المرجع السابق ، المادة 34 ، ص 16 .

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث و المراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4 . 000 . 000 دج، و باقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 1.000.000 دج¹.

وفي هذا الإطار فان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي²:

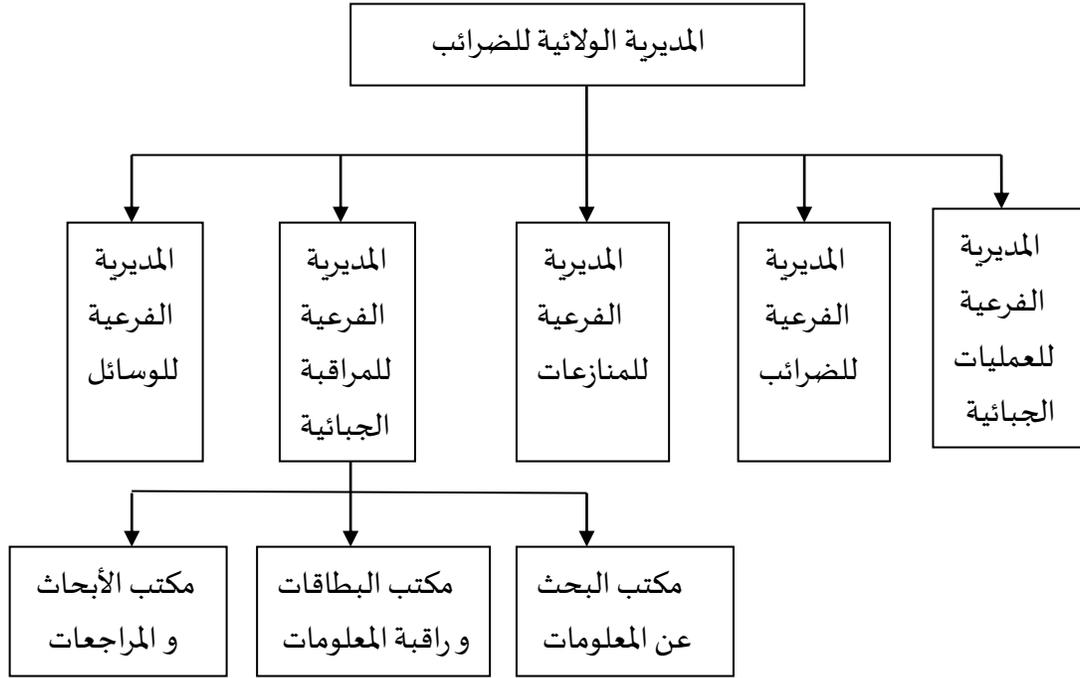
- البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات و التحقيقات و الأبحاث بالتحقيق الجبائي .
- دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة .
- تقييم نتائج التحقيقات .
- تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .

و الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب :

¹ سليمان عتير ، دور الرقابة في تحسين جودة لمعلومات المحاسبية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2011 – 2012 ، ص 105 .

² نفس المرجع السابق ، ص - ص 105 – 106 .

الشكل رقم (1 - 2) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : سليمان عتير ، مرجع سابق ذكره ، ص 41 .

2. مديرية كبريات المؤسسات (DGE) :

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02 / 303 المؤرخ في 28 / 09 / 2002 والمعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 02 / 494 المؤرخ في 26 / 12 / 2005 و لها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل و حتى الرقابة الجبائية و المنازعات ¹ .

ومن مهام مديرية كبريات المؤسسات ² :

- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها وتراقب التصريحات .
- تعد و تنجز برامج التدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضريبة و تقييم نتائجها .
- تتضمن مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة .

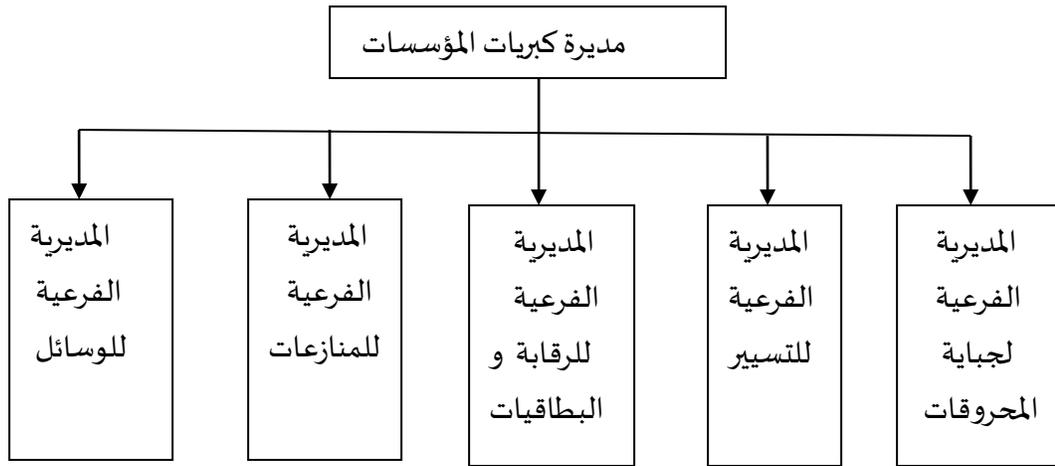
¹ معي الدين بوقلية ، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة ، قسم علوم مالية و محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير و علوم تجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2013 - 2014 ، ص 10 .

² معي الدين بوقليلة ، نفس المرجع السابق ، ص 10 .

- تنشر المعلومات و الآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية .

و الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات :

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



المصدر : لامية آية بلقاسم ، مرجع سيف ذكره ، ص 47 .

. مركز الضرائب (CDI) :

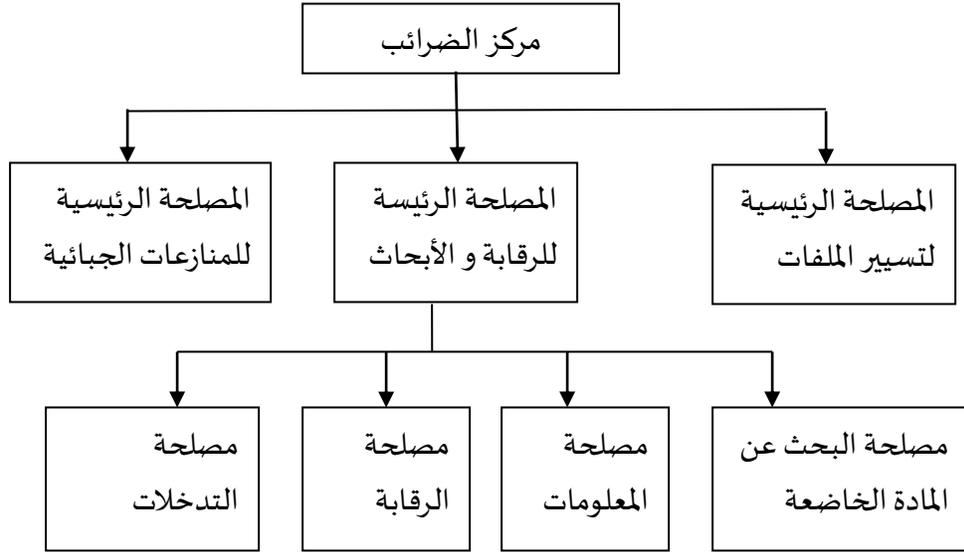
هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحيته¹ .

و من مهام مراكز الضرائب² .

- التسيير و التكفل الحسن لملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار من ظاهرة التهرب الضريبي .

¹ نبيلة ساعد ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في المحاسبة و المالية، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة ألكي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014 - 2015 ، ص-ص :24 - 25 .
² نفس المرجع السابق ، ص 25 .

الشكل رقم (1 - 4) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : سليمان عتير ، مرجع سبق ذكره ، ص 49 .

4. المراكز الجوارية للضريبة (CPI) :

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ و كذا الجباية المحلية و الفلاحية¹.

و من مهام المراكز الجوارية للضرائب :

- تمسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها .
- تصدر الجداول و قوائم التحصيل و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعانيتها و تصادق عليها .
- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها .
- تراقب التصريحات و تنظم التدخلات .
- تدرس الشكاوى و تعالجها .

المبرمجة و السهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية و تقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين فرقهم².

¹ سليمان عتير ، مرجع سبق ذكره ، ص 109 .

² لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، بسكرة ، الجزائر ، 2011 ، ص 32 .

3) الأعوان المحققين:

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

- على الأقل له رتبة مراقب و هذا التزاما بالتشريع .
- الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية .
- بطاقة انتساب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم .
- مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة .

المطلب الثالث : إلتزامات المكلفين بالضريبة و الضمانات الممنوحة لهم

أولا : إلتزامات لمكلفين بالضريبة

يخضع المكلفين إلى مجموعة الواجبات تتمثل في :

أ : إلتزامات ذات طابع محاسبي : حددت هذه الإلتزامات في القانون التجاري بالمواد 10,09 و 11 التي تتمثل في :

- مسك دفتر اليومية : إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري الذي نص على ما يلي: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوميا العمليات المقومة شرط أن يحفظ هذا الدفتر و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم"¹ .
 - و يكون هذا الدفتر مرقم وموقف من طرف القاضي التجاري ويجب أن يقدم هذا الدفتر كما طلبته المصلحة الجبائية ويكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات .
 - مسك دفتر الجرد : و يكون بالقيام سنويا بالجرد لعناصر الأصول و الخصوم مقاولته وإقفال كل حساباتها و إعداد الميزانية وحساب النتائج ونسخها في دفتر الجرد .
- ب : إلتزامات ذات طابع جبائي² :

¹ ابن معتوق خالد و ميلي محمد ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، المسيلة ، الجزائر ، 2016 – 2017 ، ص 22 .

² حمداوي آمنة ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي أم البواقي ، الجزائر ، 2017 - 2018 ، ص 34 .

تمثل في الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة و تشمل مايلي :

➤ الالتزام بتقديم التصريحات : ألزم المشرع الجبائي تقديم التصريحات في أجل محددة، وتمثل في :

-التصريح بالوجود : يتوجب على المكلفين الجدد اكتابة وإرسال التصريح بالوجود إلى متفشية الضرائب التابعين لها، وذلك خلال مدة أقصاها 30 يوما من بداية النشاط، ويحتوي هذا التصريح على :
إسم و لقب المكلف،عنوان المحل،طبيعة النشاط ، تاريخ النشاط،الشكل القانوني للمؤسسة،رقم التعريف الإحصائي.

-التصريح السنوي : يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمداخل والأرباح السنوية المحققة من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية،ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام،كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاته القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر افريل للسنة الموالية .

-التصريح الشهري : يجب على المكلفين بالضريبة أن يودعوا كشفا شهريا لرقم أعمالهم ،وهو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع كما يجب أن :

- ✓ يكتب التصريح الشهري سلسلة ،
- ✓ يكتب التصريح للمؤسسات التابعة للنظام الجزائي ،
- ✓ يودع التصريح في أجل 20 يوم الأولى من الشهر .

➤ الإلتزام بدفع الضريبة : يعتبر دين الضريبة دين محمول لمطلوب أي بمعنى أنه يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه بالوفاء بدينه متى حل مواعده دون انتظار الإدارة الجبائية مطالبته بذلك ، و الإلتزام بدفع الضريبة ليس له سوى طريقة واحدة و هي الدفع النقدي،كما تعتبر التزام جوهرى و متبادل بين طرفي العلاقة الضريبية فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام دفع الضريبة ، و في المقابل يضع إلتزام على عاتق الإدارة بأن تقوم بتحصيل الضريبة و دفعها للخزينة العمومية¹ .

ثانيا : الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

الأعوان المحققين إحترام هذه الضمانات ، أما في حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق و تتعدد أشكال هذه الضمانات كما يلي :

¹ حمداوي آمنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

1- الإشعار بالتحقيق : لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتها على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشر (10) أيام ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار .

2- تحديد مدة التحقيق : لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي أي فوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها يجب أن لا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر¹ .

3. عدم إجراء تحقيق جديد : عندما يتم الانتهاء من إجراء التحقيق لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضرائب ، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية .

4- إجراءات تتعلق بإجراءات التقويم : عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة أثر التحقيق يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بنتائج التحقيق وذلك عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو تبليغ قبوله وذلك في أجل أربعين (40) يوما وقبل إنقضاء أجل الرد يجب على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفاهية المفيدة للمكلف حول مضمون الإشعار إن ما طلب هذا الأخير ذلك² .

5- إمكانية الطعن في نتائج التحقيق : لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق منح المشرع إمكانية الطعن فيها ، وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية ابتداء من المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية ثم لجان الطعن المختلفة ثم غرفة الإدارة لدى المجلس القضائي .

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 - 5 ، ص - ص ، 10 - 11 .

² قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 - 6 ، ص 11 .

6- السر المهني : يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات يتعرض للعقوبات كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته أو التحصيل في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجزائري الجبائي المعمول به فعلى جميع الأعوان الالتم ازم بالسرية المهنية في أداء واجبهم¹.

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 65 ، ص 25 .

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الرقابة الجبائية تعد 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 ، و العمل على إكتشاف الأخطاء و الخالفات و تصحيحها و تقويمها بغية تحقيق الأهداف المنشودة و المنتظرة من تلك العملية .

و لتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة الجبائية ، و كذلك تنظيم هياكل إدارية و أسند لكل هذه المصالح مهام تقوم بها .

الفصل

الثاني

مقدمة الفصل :

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية و ممرستها بكفاءة أكثر، وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية، تتمثل في مجموعة من الإجراءات و الوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المحققين في تنفيذ مهامهم الرقابية . و من بين هذه الإجراءات طريقة التحقيق المحاسبي، حيث تهتم بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون، حيث تهدف هذه الطريقة إلى التأكد من مدى صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلف، و لكي لكي يكون دور التحقيق فعالا يجب أن تتوفر على عدة عوامل من بينها المحقق المحاسبي الذي يجب أن تتوفر فيه المؤهلات و الخبرات الكافية لتسيير عملية التحقيق المحاسبي .

و للتعريف أكثر على مراحل التحقيق المحاسبي و فعاليتها و المؤهلات التي يجب أن تتوفر في المحقق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : ماهية التحقيق المحاسبي

المبحث الثاني : مراحل التحقيق المحاسبي

المبحث الثالث : التحقيق المحاسبي و دوره الرقابي

المبحث الأول : ماهية التحقيق المحاسبي

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

المطلب الأول : مفهوم التحقيق المحاسبي وأهدافه

أولاً : تعريف التحقيق المحاسبي

1. يقصد بالتحقيق في المحاسبة : " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته، و التأكد مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى لمعرفة مدى مصداقيتها " ¹.

2. وفقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها " ².

3. و نعني بالتحقيق في المحاسبة أيضاً مجموعة العمليات الإلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة .

التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية يجب أن يتم بعين المكان، ماعدا في حالة طلب المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة ³.

ثانياً : دور عملية التحقيق

إن دور التحقيق المحاسبي يتمثل في مكافحة الغش و التهرب الضريبيين من خلال التحقيق في محاسبة المكلف ، و كذا مطابقتها لنصوص القانون التجاري من حيث مسكها ، و يهدف أيضا إلى معالجة أي خطأ أو إغفال يكون قد وقع فيه أعوان الضرائب على مستوى المفتشيات بإعادة التحقيق في مختلف التصريحات ، و تعديل الأسس الخاضعة للضريبة سابقا ، كما يهدف التحقيق المحاسبي إلى تمويل الخزينة العمومية .

¹ ناصر بوحجام محمد ، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص فحص

محاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2015 – 2016 ، ص 31

² قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 - 01 ، ص 10.

³ قانون الإجراءات الجبائية . نفس المرجع السابق ، المادة 20 - 01 ، ص 10.

و يمكن القول أيضا أن التحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من :¹

- ✓ صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.
- ✓ صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية .

ثالثا : أهداف التحقيق المحاسبي

عندما تتمكن الإدارة الجبائية من جمع الملفات المحاسبية للمكلفين بالضريبة و بعد القيام بفحصها، يمكن الإدارة أن تتخذ إجراءات للمراقبة في عين المكان لكل الملفات .

ومن خلال الدراسة الجيدة للإدارة الجبائية للحالة المالية و المحاسبية للمؤسسة يمكنها أن تحدد أهداف التحقيق المحاسبي في :²

- إيجاد الأخطاء و الأمور التي لم يتم التصريح بها، و تجعل المحاسبة غير صحيحة و وضع محل الأساس الضريبة المصرح بها تقيم خارج الحساب أرقام أعمال و أرباح حقيقية .
- كشف الأمور الغير الصحيحة و بصفة خاصة التي لها تأثير في الجانب الجبائي .
- تأكيد التجانس التام بين الكتابات المحاسبية و الأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية .

المطلب الثاني : معايير إنتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي

إن وجود معايير معينة يعتبر من المقومات الأساسية لأي مهنة يعمل على أساسها ممارسي هذه المهنة . و يتولى مكتب التحقيقات مهمة جمع المعلومات و البيانات الخاضعة لعملية الرقابة ، على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، أما المكلفين الخاضعين للرقابة فيتم إختيارهم بناء على سلسلة من الإقتراحات بالإعتماد على معايير خاصة و السلوكيات الإحتيالية للمكلفين .

1. إقتراح الملفات

تتولى مفتشية الضرائب مهمة الإنتقاء الأولى للملفات الخاضعة للرقابة بالإعتماد على معايير معينة ثم ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، حيث يتم إنتقاء ثاني للملفات بالإعتماد على معايير خاصة، بعدها ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، حيث تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها للحصول على قائمة مؤقتة ترسل إلى

¹ ناصر بوحجام ، نفس المرجع السابق ، ص 8 .

² شاعة أحلام ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، الجزائر ،

2016 - 2017 ، ص 31 .

مديرية البحث و المراجعات و بالتحديد إلى المديرية الفرعية للبرمجة، أين يتم دراسة و تحليل الإقتراحات بالاعتماد على معايير معينة، خاصة رقم الأعمال¹ .
كما يتم إدراج عي التحقيق الملفات المقترحة من طرف الفرق المختلطة و الملفات المقترحة من طرف المديرية العامة للضرائب في إطار ملفات خارج البرنامج.
و يتولى رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين في العناوين المدرجة في ملفاتهم .

2. معايير إنتقاء الملفات الخاضعة للتحقيق

تعتمد عملية إختيار المكلفين الخاضعين للرقابة على مجموعة من المعلومات الخارجية، فالقائمون على اقتراح الملفات يعتمدون على مجموعة من المعايير المتغيرة و الملاحظات و السلوكيات الاحتمالية للمكلفين، فلهم الحرية في إقتراح الملفات لإخضاعها للرقابة من بين أهم المعايير نذكر ما يلي² :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين ،
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة ،
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة و غير المطابقة للدخل المصرح به ،
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط ،
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة زمنية طويلة .
- التحقيق بشكل كبير في ملفات المكلفين الذين يقومون بأنشطة الإستيراد و التصدير أين تكثر أعمال الغش و التهرب الضريبي.
- يتم إقتراح مؤسسات المهن الحرة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية عند توفر معلومات عن رقم أعمالهم الحقيقي .
- أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال ،
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري ،
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية .
- طبيعة النشاط الممارس و أهمية النشاط في السوق .
-

¹ تبوكيت فاطمة و سماعيلي زاهية ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص محاسبة و جباية معمقة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة بومرداس ، بومرداس ، الجزائر ، 2016 – 2017 ، ص 23 .

² تبوكيت فاطمة و سماعيلي زاهية ، مرجع سبق ذكره ، ص 24 .

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، ولهذه الأسباب يجب أن تتوفر في المحقق مميزات و صفات محددة بدونها لا يمكن إنجاز الهدف الحقيقي و المطلوب، و تتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمحقق على ما يلي : الإستقلالية، الموضوعية، الكفاءة و العناية المهنية، السرية و السلوك المهني، المعايير الفنية .

أولا : المؤهلات

يجب على المحقق المختص في التحقيق أن يتميز بإمتلاك كفاءات مهنية ملائمة و المتمثلة في :

- ✓ معرفة طرق و أساليب التحقيق المحاسبي ،
- ✓ معرفة الشكل القاتوني للوحدة الإقتصادية موضوع التحقيق ،
- ✓ مهارة الإتصال مع كل أطراف العملية الحقيقية ،
- ✓ معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة و التحقيق¹ .

ثانيا : الإستقلالية

تعني الإستقلالية أن يكون المحقق المحاسبي محايدا في قراره، كما يجب أن نقدر هذا الإستقلال ماليا و معنويا، و يتطلب الإستقلال المادي أن لا يكون المحقق في موضع تبعية قد تؤثر على تسوية أهدافه² ، حيث تنص المادة 45 من 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 إستقلاليته، أو تشكل عائقا للقيام بمهمته بصفة عادية في مؤسسة تخضع لرقابة الإدارة الجبائية التي ينتهي إليها أو لها صلة مع هذه الإدارة³.

ثالثا : السرية المهنية

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

¹ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق لأغراض ضريبية، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، ص 47-48
² قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2013 ص 27 .
³ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية . 2016، ص 10.

رابعاً : الكفاءة

الكفاءة صفة لها أهمية كبيرة في التحقيق المحاسبي، لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من مهام، في الواقع فإن نجاح عملية التحقيق المحاسبي يعتمد بالدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى من الجودة التي تحققها خبرة و كفاءة المعنيين في هذا المجال من حيث التحقيق المحاسبي وهذا الشرط لا يتطلب من المحقق المحاسبي معرفة كيفية قرض الضريبة فقط، و لكن معرفة تقنيات التحقيق حتى يمكنه السيطرة على الأمور المحاسبية نتيجة لذلك، يجب أن المحقق المحاسبي على مستوى عالي من الكفاءة¹.

خامساً : بذل العناية المهنية

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

و بالإضافة إلى لكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفر في المحقق المحاسبي بعض الصفات الأخلاقية منها :

- ✓ الصدق و الدقة في الأقوال و الأفعال
- ✓ الأمانة و النزاهة
- ✓ اللباقة بمعنى حسن المعاملة و التصرف مع المكلف سواء عند طرح الأسئلة أو عند إكتشاف الأخطاء².

المبحث الثاني : مراحل التحقيق المحاسبي

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

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي

إن عدم إلتزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي .
و تسلم للأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب بعد إمضائه، ثم يقومون ببعض الإجراءات الأولية ، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وحدد هذه الإحج الإجراءات فيما يلي :

¹ قحموش سمية، نفس المرجع السابق ص 28.

² صالح حميداتو ، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2012، ص 49.

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف ،
- إبلاغ المكلف بالضريبة، لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون أعلام المكلف بالضريبة سبقا¹ ، عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إرسال إشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين المحقق في محاسبتهم، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار².

أولا : الرقابة المفاجئة :

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية للسماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت وفي الأخير يقوم المكلف بتحضير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وأن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبين ذلك في محضر معاينة .

ثانيا: إستمارة التحقيق :

إستنادا إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية ، يقوم العون المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل إستلامها و أهمية أرس مال الشركة وتطوره وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة .

ثالثا : التحقيقات الخارجية المساعدة

من أجل الإحاطة والإمام أكثر بصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة، يعتمد المحقق على إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى الممولين والزبائن والبنوك و الإيرادات العمومية، ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة .

المطلب الثاني : عملية سير التحقيق المحاسبي

تتمثل عملية سير التحقيق المحاسبي من خلال عمليات التحقيق في المحاسبة أي من خلال فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون .

أولا :التحقيق المحاسبي من حيث الشكل

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود و إحترام التقييد بالعناصر التالية :

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 - 02 ، ص 10 .

² بن معتوق خالد و ميلي محمد الأمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 26

1. مسك السجلات التجارية : يقصد بها دفتر اليومية و دفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة و مصادق عليها، من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش .
2. دقة و وفرة الوثائق المحاسبية : يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع .

ثانيا : التحقيق المحاسبي من حيث المضمون¹

المحقق الجبائي وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين ، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما لي تتعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء و الثغرات المتعلقة بالعناصر السابقة، و ما تحتويه بعض الكشوفات المالية :

1. تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة ، أو عدم وجود فاتورة) .
2. إخفاء جزء من المبيعات بعد تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات .
3. الحركة التي تعرضت لها التثبيات من شراء أو تنازل أو إعادة التقييم للتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.
4. الزبائن والموردين (عددهم ، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم) .
5. الموظفين و العمال (عددهم ، رتبهم) .
6. فحص جميع التكاليف المحتسبة ، و التأكد من موضعيتها بمقارنتها مع الواقع .
7. فحص جميع الإيرادات و التلاكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية ، و البحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسبيا أو عمدا .

المطلب الثالث : المرحلة الختامية لعملية التحقيق

إن التدخل في عين المكان و معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه ، مع التحقيق المحاسبي للدفاتر و الوثائق المحاسبية شكلا و مضمونا تمكن العون المحاسبي من من إستخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة ، و هو ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المحقق كخلاصة للعمل المنجز² .

¹ بن معتوق خالد و ميلي محمد الأمين ، نفس الرجوع السابق، ص 27 .

² ناصر بوحجام محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 60 .

أولاً : تقييم محاسبة المكلف بالضريبة : بالاعتماد على النصوص التشريعية و التنظيمية يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية .

1. قبول المحاسبة :

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري و مبادئ النظام المالي المحاسبي و صحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول :

• قبول صريح :

في هذه الحالة تكون محاسبة المكلف مقنعة بدرجة كبيرة و منتظمة و بالتالي فانه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أي تقويم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم. وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا و لا 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 يقع عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية) كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي¹.

• قبول نسبي :

أي هناك إرتياب، و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي و المقصود به أن يكون إتصال بينه و بين المكلف للنقاش و إبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ، مع منحه مدة أربعين (40) يوماً للرد على هذا التقويم².

1. رفض المحاسبة :

لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات التالية:³

عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و شروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة .

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 20-07 ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

² لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 79 .

³ المادة 191، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ص 86 .

عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الاثباتية ، عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة .

ثانيا : إجراءات التعديلات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي :

1. الإجراءات الاعتراضية :

وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية و المحاسبية، وقد تجري محادثة اعتراضية بين المكلف و الإدارة حول النتائج المبلغة، و التبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام، و تسلم للمكلف شخصا، بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، و عندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا¹. و تنص المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "في حالة قبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، و لا 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 طرق الطعن النزاعي من طرف المكلف² .

2. الإجراءات التلقائية :

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية³ :

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات و المعاينة سواء من قبله أو من تدخل أو من حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.
- عندما لا يصحح، في الأجل المحددة قانونيا بالمداخيل (الريح الصناعي التجاري و غير التجاري)، و التصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 و 77 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته .

▪ لم تقدم الدفاتر الحسابية أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب محددة قانونا .

ثالثا: إعادة تأسيس فرض الضريبة و تبليغ النتائج

¹ عبد الجليل لخداري ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الهرب الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2013 - 2014 ، ص 93 .

² قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 - 07 ص 11 .

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ن ميثاق المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة . ص 19 .

تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع و نشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة.

أولاً/إعادة تأسيس فرض الضريبة :

➤ إعادة التأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد):

يلجأ المراقب عادة إلى هذه الطريقة لبساطتها، إضافة إلى كون معظم النشاطات تتكيف بسهولة مع هذه الطريقة مثل المهن الحرة، ومقاولات الأشغال العمومية والمؤسسات التجارية و الإنتاجية بشكل عام، ويتم الاعتماد فيها على العناصر الكمية كالمخزونات و المشتريات و الاستهلاكات، وتختلف عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة حسب نوع النشاط¹.

يتم إعادة تأسيس حساب المواد بالنسبة لمؤسسة خلال سنة واحدة كما يلي :

¹ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي(1999-2009) ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود مالية و بنوك ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة تلمسان ، الجزائر ، 2010-2011 ص.136 .

الجدول رقم (2 - 1) إعادة تأسيس رقم العمال بناء على العناصر الكمية خلال سنة واحدة

بالنسبة لمؤسسة إنتاجية	بالنسبة لمؤسسة تجارية
المخزون الأولي للمواد الأولية	مخزون أول المدة
(+) مشتريات المواد الأولية	(+) المشتريات
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية	(-) مخزون آخر المدة
(=) الإستهلاكات الخام للمواد	(=) الإستهلاكات المقدرة
(-) الضياع (النسبة المئوية)	
(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية	
(+) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى موارد أولية	
(=) الإستهلاكات للمؤسسة للمواد الأولية	(-) الإستهلاكات المصريح بها
(-) الإستهلاكات المصريح بها	
(=) الفرق أو الإغفال	(=) (الفرق أو الخسارة)

المصدر : عبد الجليل لخذاري ، مرجع سبق ذكره ، ص 97

➤ إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات و الفوترة :

بناء على الإيرادات : بالنسبة لإعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الإيرادات، فمن أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق يتعين فتح حساب مالي، و الذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق و كذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء و أرصدة بداية و نهاية السنة¹.

يتم إعادة تأسيس بناء على الإيرادات كما يلي :

¹ شاعة أحلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 44 .

الجدول رقم(2-2)إعادة تأسيس رقم العمال بناء على الإيرادات

الصندوق (مجموع الطرف المدين)
(+) الحسابات البنكية (مجموع المدين لحساب المؤسسة أو مجموع الدائن عند البنك)
(=) مجموع تحصيلات الدورة
(+) تسبيقات العملاء في 1 جانفي
(-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
(-) رصيد ح/ عملاء في 1 جانفي
(+) رصيد ح/ عملاء في 31 ديسمبر
(=) رقم أعمال المؤسس

المصدر : عبد الجليل لخذاري ، مرجع سبق ذكره ، ص 98 .

بمقارنة رقم الأعمال المقدر مع الأعمال المصرح به ، يمكن معرفة قيمة المبلغ الذي قام المكلف بإخفائه .

إعادة التأسيس بناء على الفوترة :

تشكل الفوترة أساسا لفرض الضريبة في بعض الأنشطة الإقتصادية ، و خاصة في مجال الأشغال العمومية من خلال الفواتير المصرح بها ، و يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة كما كان في الجدول التالي :

الجدول رقم (2 - 3) : إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الفوترة

المقبوضات المصرح بها
(-) رصيد ح/ الزبائن في 01 / 01
(+) تسبيقات الزبائن في 01 / 01
(+) رصيد الزبائن في 12 / 31
(=) الفوترة المقدر
(-) الفوترة المصرح بها
(=) الفرق الناتج

المصدر : عبد الجليل لخذاري ، مرجع سبق ذكره ، ص 98 .

وهذا الفرق يمثل التصريحات الغير مصرح بها الخاضعة لرسم على القيمة المضافة .

➤ إعادة التأسيس بناء على تكاليف الإنتاج :

يمكن للمحقق أن يقوم بناء 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، المقارنة بين إنتاج المؤسسة مع استهلاكات الطاقة الكهربائية¹.

و توجد هناك طرق أخرى يختارها المحقق لإعادة تأسيس رقم الأعمال :

➤ إعادة تأسيس بناء على رقم الأعمال.

➤ إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار .

➤ إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى .

ثانيا/تبليغ النتائج :

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي ، هو إبراز كل الأخطاء و الاغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة و كما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف، بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق ، و إنتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة، لذلك بعد الانتهاء من عمليات التحقيق، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف².

➤ التبليغ الأولي : يكون الإشعار بإعادة التقييم (الإشعار الأولي) كما يلي³ :

- يجب أن يكون هذا الإشعار الأولي مفصل جيدا و مصاغ بطريقة تسمح للمكلف من فهمه و تسجيل ملاحظاته .
- يجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك.
- يحتوي الإبلاغ على الطرق التي استعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، وقد حدد المشرع الجبائي مدة (40) يوما لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي .

¹ عبد الجليل لخداري ، مرجع سبق ذكره ، ص 99 .

² قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 42 ، ص 20 .

³ سيد أحمد ميدوني ، الإصلاح الجبائي في الجزائر و دور مصالح المراقبة في محاربة الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص نقود و بنوك مالية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة أوبوكر بلقايد، تلمسان ، الجزائر، 2012-2013 ، ص 125 .

و الإدارة الجبائية ملزمة على الرد لتوضيح و تفسير حسب طلب المكفويكون الرد في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق و بيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقويم و يدافع عن حقوقه إذا لاحظ أن هناك خلل في تسوية وضعيته الجبائية و يلزم العون المحقق بالرد على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه للمكلف بالضريبة، مع الإشارة بأن التبليغ إلى قطع مدة التقادم المحددة قانوناً¹.

➤ التبليغ النهائي :

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن².
إن التبليغ النهائي يكون بعد انقضاء جميع الإجراءات، بحيث يجب أن تكون التعديلات مبررة بشكل كافي ومع وجود الأدلة، كما لا يوجد تاريخ معين للتبليغ النهائي لكن يكون في أجل معقول .

➤ إقفال عملية التحقيق :

يعد العون المحقق بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيها و هذا بهدف إنهاء عمليات التحقيق، وبعدها يتعين على العون المحقق أن يقوم بتلخيص مجريات التحقيق في استمارة خاصة هي البطاقة التلخيصية، و يقوم بتحرير التقرير النهائي لعملية الرقابة في محاسبة المكلف .

البطاقة التلخيصية

هي استمارة خاصة بالإدارة الجبائية و التي تحتوي على كل المعلومات و الأرقام و المبالغ المتعلقة بعملية التحقيق ، مع إصدار الأوردة أو الجداول و التي تمثل الحصيلة النهائية للضرائب و الرسوم المستحقة، يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق و الغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة³ .

ترسل البطاقة التلخيصية إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، و تقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف و إجراءات التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات و التي تعتبر من مهام مديرية الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، و التي تحتوي على الحقوق و الغرامات المتوجبة الدفع من طرف المكلف، مع تحديد أجال الدفع و كيفية الدفع، و يتم إعداد ثلاث نسخ منها⁴ .

➤ كتابة التقرير النهائي :

¹ قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 112 ، ص 37 .

² قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، المادة 20 - 7 ، ص 11 .

³ أحلام بن صفي الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 70 .

⁴ عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الهدى ، الجزائر ، ص 89 .

تعبّر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة و التي يتم من خلالها عملية التحقيق، والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات و الأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التحقيق، كما يجب أن يركز هذا التقرير على مايلي¹:

- الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد أو سلم إلى المكلف مباشرة .
- تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان و كذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب .
- طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية و المواد المقرر، كما يجب و بصفة إلزامية أن يحتوي الملف الموجه إلى المديرية الجهوية للضرائب، المفتشية المختصة إقليميا على²:
 - نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق .
 - حالة مقارنات الميزانيات و كشف المحاسبة .
 - نسخة من التبليغ بالتقويم.
 - نسخة من إجابة المكلف بالضريبة.
 - توضيحات حول طبيعة الضرائب و العقوبات المطبقة.
 - نسخة من الجداول أو الورد النهائي .

المبحث الثالث : التحقيق المحاسبي و دوره الرقابي

تحمل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و خاصة التحقيق المحاسبي دورا أساسيا في فعاليتها ، أي تتحقق مصداقية هذا الجهاز من خلال إعطاء نتائج جيدة و متزايد عبر السنوات و المتحصل عليها و التي لا تتحقق إلا بالتكفل بطريقة مناسبة و بالعمليات الموجهة للحد من التهرب الضريبي ، كما أن فعالية التحقيق المحاسبي و دوره الرقابي الذي يهدف لتحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الجبائية ، و على هذا يمكن إستعراض فعالية التحقيق المحاسبي و دوره الرقابي كما يلي :

المطلب الأول : فعالية التحقيق المحاسبي و دوره في الرقابة الجبائية

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

¹ خديجة غضبان ، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر،شعبة محاسبة و ضرائب، تخصص

تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد محمد خيضر، الوادي،الجزائر، 2014-2015، ص42

² نفس المرجع السابق ، ص 43 .

أولاً : تعريف الفعالية

هي القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في تحقيقها¹ . كما عرقها أيضا خماخم (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 أستخدمت في تحقيقها².

ثانياً : تعريف فالية التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي

1. فعالية التحقيق المحاسبي

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 على نواحي الضعف في أجهزة المؤسسة من أجل تقويتها ومعالجتها .

بعد إستعراض بعض التعريفات للفعالية بصفة عامة و التحقيق بصفة خاصة ، يمكن القول أن فعالية التحقيق المحاسبي تكمن في دره من خلال تحقيقه لأهدافه من وراء فرض الرقابة الجبائية ، و كذا هي القدرة على إسترجاع أموال الخزينة و التي عادة ما تعود بالفائدة للمجتمع ككل ، و يكون ذلك بإسترجاع الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف أي فعالية التحقيق المحاسبي تكمن في أقصى التلاؤم الذي يمكن حدوثه في توفير أموال الخزينة .

2. الدور الرقابي للتحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة في مصلحة الضرائب على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة من ناحية الشكل و المضمون و يتمثل دوره في التأكد من صحة التصريحات المحاسبية و الجبائية المقدمة ، و الكشف عن الإغلاطات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد و تعزيز الأمن الجبائي ، و مكافحة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين ، و يهدف التحقيق المحاسبي لتمويل الخزينة العمومية .

و يشكل دوره أهمية بالغة في النظام الجبائي ، الذي يمارس من خلال أعوان حقيقين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي .

يكون الدور الرقابي للتحقيق المحاسبي في مصلحة الضرائب ضمن عملية الرقابة الجبائية التي تعتبر من أجهزة الدولة التي تستعملها كوسيلة تساهم في تقليص التهرب الضريبي الذي يشكل عائقاً في تمويل الخزينة .

¹ عوادي مصطفى و زين يونس نفس المرجع السابق ، ص 90 .

² ناصر بوحجام محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 72 .

و بإسقاط مفهوم فعالية التحقيق المحاسبي على نظام الرقابة الجبائية ، فإن فعالية هذا الأخير تكمن في دوره الرقابي الذي يهدف لتحقيق أهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن ، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها ، فالهدف المالي للتحقيق قد يتعارض مع الهدف الإجتماعي في وقوف جميع المكلفين متهمين أي عدم وجود نزاهة بين المكلفين .

و نتيجة لتعارض بعض أهداف الرقابة الجبائية يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاث التالية :¹

مصلحة الدولة : تتحقق بما يوفره التحقيق المحاسبي من إستلرجاع للأموال الضائعة ، و التي تساهم الدولة من خلالها في تغطية نفقاتها المختلفة ، و بالقدر الذي يساعد في تحقيق سياستها الإقتصادية و الإجتماعية دون وجود تشوهات .

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

مصلحة المجتمع : تتحقق مصلحة المجتمع من التحقيق المحاسبي من خلال الأثار الإيجابية التي تترتب عنها كإستخدام حصيلة الموارد الضريبية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة ، من شق الطرق ، توفير الإنارة العمومية ، التعليم و الصحة ... أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إل الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع .

و نشير أن التوفيق بين المصالح الثلاثة السابقة صعب التحقيق ، لذلك من واجب المشرع الجبائي أن يحدث تقاربا و توازنا فيما بينها على ضوء الأولويات و الظروف المحيطة بها .

المطلب الثاني : دور برمجة عملية التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية

يتمثل دور عملية البرمجة في الوصول إلى نتائج مشجعة في إطار برنامج التحقيق المحاسبي ، يجب الأخذ بعين الإعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية ، كونها العنصر الإستراتيجي ضمن البرنامج حيث يسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلفين ، و منه حتى يكون التحقيق فعال أكثر لابد من تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي ، الذي سيشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات

¹ نوي نجاه ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 - 2003 ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر

المراد التحقيق فيها ، مع ضرورة إستناد 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 ، و يجب أن تصب في كل أوجه الأنشطة الإقتصادية ، دون الإقتصار على نشاط واحد مثلا نشاط الإستيراد و التصدير تاركة التهرب الضريبي يزداد في الأنشطة الأخرى ، و توسيع مجال التحقيق حتى تشمل مختلف الثروات و الأنشطة الإقتصادية ، حيث تقل حدة التهرب كلما شعر المكلف بأنه مهدد بمراقبة مستمرة و دورية¹ .

إن تطور خطط التحقيق المحاسبي يتطلب أكثر من مجرد عدد عمليات التحقيق ، التي ينبغي إتخاذها ، هناك حاجة لإتباع منهج شامل لتخطيط إستراتيجيات جميع عناصر برامج التحقيق الفعال من حيث:²

أولا : الهيكل التنظيمي والأدوار والمسؤوليات

حيث ينبغي مراعاة تخطيط و تنظيم أنشطة المراجعة داخل الإدارة ، التي تعكس بوضوح طبيعة العمل التي ينبغي القيام بها و توضيح المسؤوليات بينهم :

1. المقر والعمليات :

للإدارة برنامج فعال للتحقيق المحاسبي ينبغي التمييز بين قسمين : و هما المقر الرئيسي المسؤول عن التصميم و إستراتيجية الإدارة و دعم وظيفة التحقيق ، و العمليات المسؤولة عن تنفيذ البرنامج .

2. إتباع نهج وظيفي متكامل :

بحيث يكون بالإدارة مهمة الرقابة واحدة المسؤولة عن كافة أنشطة التحقيق في جميع أنواع الضرائب ، و يسهل هذا المنهج في تطوير خطط المراجعة الوطنية الشاملة و الموازنة و تخصيص الموارد المتاحة للتحقيق .

3. التقسيم و التخصيص :

من المهم أن يكون للإيرادات الضريبية مكتب خاص بكبار المكلفين مع فرق متخصصة لقطاعات من الصناعة معينة مثل الخدمات المصرفية ، حتى و لو لم تقدم رسميا ضمن الهيكل التنظيمي ، و التقسيم أيضا يساعد الإدارة المكلفة في التعرف على مختلف مستويات التعقيد في أعمال التحقيق و التمييز بين الكفاءات .

ثانيا : نطاق الخطط

¹ نوي نجاه ، نفس المرجع السابق ، ص 125 .

² قحموش سمية ، نفس المرجع السابق ، ص 80 – 81 .

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

1. الإستراتيجية : تعكس بنية التحقيق التنظيمية ، و السياسات و الإجراءات و تحديد الأهداف و الموارد ، و كذلك الأداء و المسؤوليات .

2. التنفيذ : تخصيص الموارد و تطبيق عملية التحقيق ، ليكون برنامج التحقيق فعال يجب دعمه بإطار تشريعي كما يلي :

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

ثالثا : نطاق التحقيق المحاسبي

طبيعة عمليات التحقيق يجب أن تعكس المخاطر التي ينبغي معالجتها ، و الهدف هنا هو الحد من عدد عمليات التحقيق التي يمكن القيام بها ، و حسن إستخدام الموارد .

رابعاً : الطرق و التقنيات

بوضع خطة فعالة نكون مدركين لمجموعة من التحقيقات و المناهج التحليلية التي يمكن إعتماها من قبل المحققين للتأكد من طبيعة عمليات المكلف و مدى كفاية الدفاتر و السجلات من نتائج فعالية برنامج التحقيق ، و بالتالي عدد قليل من المكلفين سيجازف في التهرب من الضريبة المستوجبة عليه .

إن برنامج التحقيق الفعال يضعى المكلف بالضريبة أمام إحتتمالات كبيرة بأن أول محاولة لتجنب الضريبة سوف يؤدي إلى إكتشافها و فرض عقوبات صارمة ، و أثر التحقيق الفعال من خلال مجموعة من التأثيرات (التصحيح ، الردع ، نوعية دافعي الضرائب ، الوقاية)¹ .

1. التصحيح

من خلال إجراء تعديلات حالات عدم الإلتزام

2. الردع

التأثير على سلوك دافعي الضريبة الخاضعين للتحقيق ، أو مجموعة من دافعي الضرائب للإلتزام مستقبلا .

¹ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2015 ، ص 215 .

3. توعية دافعي الضرر لب

قد يساعد التحقيق المحاسبي في توضيح تطبيق القانون لدافعي الضرائب و تحديد التحسينات المطلوبة لحفظ الدفاتر ، و بالتالي يمكن أن يساهم التحقيق المحاسبي في تحسين الإمتثال من قبل دافعي الضريبة في المستقبل .

4. الوقاية

من خلال إقناع المجتمع ككل بالإلتزام¹ .

المطلب الثالث : المحقق المحاسبي ودوره في الرقابة الجبائية

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية التحقيق المحاسبي ، و على المحقق المحاسبي أن يكون على علم بكل المعايير و القواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة و التحقيق و ذلك من أجل الوصول إلى الأغراض الضريبية و تقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية ، و ذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي ، و بعد التحقيق من الأسس الإرتكازية للعمل الضريبي و مرحلة مهمة لا غنى عنها كونها ركن من أركان النظام الضريبي ، لذلك يعتبر المحقق المحاسبي مدخل رئيسي في دقة و سلامة تحقيق الحصيلة الضريبية كجزء حيوي من إيرادات الدولة . و بذلك ينحصر دور المحقق المحاسبي في قياس موثوقية المعلومات المقدمة من قبل المكلفين ، و ذلك من خلال فحص و تحقيق القوائم المالية و ذلك بتقديم رأي ما إذا كانت معدة بشكل صحيح و خالية من الأخطاء اللجوهرية² .

كذلك يتطلب تثمين العنصر البشري أكثر من تكوين سليم للموظفين و إعدادهم فنيا و نفسيا في إطار مدارس و معاهد متخصصة ، و كذلك الدورات التدريبية اللازمة لإطلاعهم على كل جديد و كل تطور في الوسائل الكفيلة لدعم الرقابة الجبائية و تقويتها و من أجل تفعيل دور المورد البشري ينبغي :

1. تفعيل آلية الشفافية الإدارية :

إن مفهوم الشفافية و طبيعتها في العمل الإداري يشير إلى الوضوح و الصراحة و الإلتزام و سهولة الإجراءات و الإبتعاد عن ممارسة الأنماط الإدارية التقليدية ، فشاقية العمل الإداري تعني العمل على من الفساد ، و شفافية القوانين و الأنظمة تعني الوضوح و البساطة و السهولة ، لذا فالشفافية في العمل هي التطوير و التنمية ، لأنها تساعد على وجود نظام رقابي جبائي فعال يمارس نشاطه للتأكد من صحة الإجراءات المطبقة ، في حين ضعف الشفافية يترتب عنها فساد إداري و تراجع تنظيمي ينجر عنه ضعف في الرقابة الجبائية .

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

¹ قحמוש سمية ، نفس المرجع السابق ، ص 83 .

² سميرة بوعكاز ، نفس المرجع السابق ، ص 215 .

يمثل إنتقاء أعوان التحقيق المحاسبي نقطة الإرتكاز الأساسية لنجاح منظومة الرقابة الجبائية ، لأنه عمادها و عنصرها البشري الذي ينقد سياستها ، لذا يجب أن يكون إنتقائهم قائما على أساس عملي موضوعي يراعي فيه المستوى العلمي ، و النفسي لهم ، و أن يتحلوا بالإخلاص و الحماس في العمل ، و أن يكونوا وسعي المعرفة و الإدراك و عل جانب رفيع من الخلق و حسن المعاملة بينهم و بين المتعاملين معهم ، و ذلك إعتمادا على عنصر الكفاءة و الجدية التي تعد أهم عنصر محرك للفرد فهي تساعد على تلبية مطالب المكلفين من جهة ، و من جهة أخرى تهدف إلى تحقيق أغراض التنظيم الإداري للرقابة الجبائية¹.

كما يجب مراعاة جانب التخصص ، فلا يمكن أن تستند مهمة البحث الأساسي و التحقيق كما هو معمول به في كثير من الأحيان إلى عون متخصص في القانون الذي ليس لدراسته علاقة بالمحاسبة في حين تستند مهمة الأمور القانونية إلى حاملي شهادات في المحاسبة لذا يجب توخي طابع الإختصاص 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 ، و على هذا يجب على الموظفين المكلفين بالتحقيق المحاسبي أن لا يتركوا فرصة لإسترداد الحق الضائع من الخزينة ، و هذا نظرا للدور الذي تلعبه الخزينة في التنمية من خلال تمويل المشاريع سواء كانت إقتصادية أو إجتماعية و يعد عجزها بمثابة عدم الإستفادة من هذه المشاريع .

و من أجل أن يؤدي المحقق مهامه على أحسن وجه و يقوم بعمليات التفتيش و التحقيق و الضرورية و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة فيجب التكفل بالمشاكل الإجتماعية للموظف خاصة و أننا نجد أعوان الضرائب يتلقون رواتب زهيدة إذا ما قورنت بالأخطار التي يتعرضون إليها أثناء ممارسة مهامهم³.

لذلك من الضروري تبني سياسة تحفيز جيدة من خلال السعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية عامة و التحقيق المحاسبي خاصة ماديا و إجتماعيا لكسب ولائهم و إخلاصهم في العمل ، و رفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعش الممولين ، و هذا بتطبيق نظام للأجور يكفل حصول هؤلاء الأعوان على أجور تناسب طبيعة و أبعاد ما يظطلعون به من مسؤوليات ، و على مكافأة تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم ، و كذا وضع نظام سليم لمتابعتهم ، و تحديد أسس عادلة لترقية مرتبطة بمدى الإخلاص و الإتقان و

¹ عبد الغني كحلة ، نفس المرجع السابق ، ص 181 .

² طالبي محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995 - 1999 ، مذكرة الماجستير ، كلية الإقتصاد و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر 2002 ، ص 140 .

³ طالبي محمد ، المرجع نفسه ص 141 .

الإخلاص في العمل و بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوك مخالف للقانون و لأخلاقيات مهامهم¹.

دور المحقق المحاسبي في الرقابة الجبائية

و منه فإن المهمة الأساسية للمحقق المحاسبي تتمثل في دوره في التحقق من أن نتيجة أعمال الوحدة التي تظهر صحيحة و صادقة ، و التأكد من إنفاق بنود الإيرادات و المصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب ، و يتوقف نجاح المحقق المحاسبي على مدى قدرته و خبرته في الحصول على الأدلة و البحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء التحقيق ، و يجب طلب البيانات و الإيضاحات و الإستفسارات لما قد يقنعه بصحة و سلامة المعلومات من عدمها ، و كذلك يجب أخذ الإعتبار الزمني في الحسابان عن التحقيق حيث يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة².

¹ نوي نجاه ، نفس المرجع السابق ، ص 127 .

² قموش سمية ، نفس المرجع السابق ص 85 .

خلاصة الفصل :

إن الدور الرقابي للتحقيق المحاسبي يتمثل في تحقيق أهداف الرقابة الجبائية و التي تهدف لمحاربة التهريب الضريبي ، وإسترداد الأموال المهربة لصالح الخزينة ، و يسعى التحقيق المحاسبي أيضا للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة و الكشف عن التجاوزات و الإغترالات و يعتبر هذا الأخير كرقابة معمقة و وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية للحد من ظاهرتي التهريب و الغش الضريبيين .

كما تكمن صعوبة التحقيق المحاسبي في كثرة المعلومات التي تحتويها المحاسبة و كذا تعدد جوانبها و العناصر المكونة لها ، هذا يتطلب من المحقق المحاسبي دراسة دقيقة و معمقة لمحاسبة المكلف بالضريبة من ناحية الشكل و المضمون ، و هنا تظهر أهمية الخبرة و الكفاءة المهنية و الحنكة الواجب توفرها في المحققين من أجل حسن سير هذه العملية و تحقيق النتائج المرجوة منها .

و مهما كان فإن إكتشاف المخالفات غاية صعبة 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 و إكتشاف التهريبات الضريبية و تحصيلها عن طريق الإبلاغ بنتائج التحقيق للمكلف و تحصيلها .

الفصل

الثالث

مقدمة الفصل :

بعد التعرض للدراسة النظرية في الفصل الأول و الثاني، حيث تم التعرف على مختلف جوانب الرقابة الجبائية ، ثم الوسيلة التي تتبعها الإدارة الجبائية في تحقيق أهدافها ألا وهي التحقيق المحاسبي ، حيث تم التعرف على مفهومه و الدور الذي يؤديه للتقليل من مختلف التجاوزات و الأخطاء التي يرتكبها المكلفون بالضريبة و مختلف إجراءاته للكشف عن هذه التجاوزات، وعلى ضوء هذا ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية و مختصرة لعملية التحقيق المحاسبي و فهم مختلف المراحل التي يمر بها الأعوان المحققون أثناء عملية الرقابة لهذا تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي :

- المبحث الأول : تقديم المركز الجوّاري للضرائب بعين تادلس.
- المبحث الثاني : مجريات التحقيق المحاسبي .
- المبحث الثالث : دور التحقيق المحاسبي .

المبحث الأول : تقديم المركز الجوّاري للضرر لب بعين تادلس

في بداية دراستنا لتقديم المركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلس، و التعرف على الهيكل التنظيمي لها، سنتطرق في البداية إلى محتوى الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية بالجزائر من خلال كل من المديرية العامة، و المديرية الجهوية و الولائية للضرائب .

المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجز لـر

أولا :المديرية العامة للضرر لب DGI

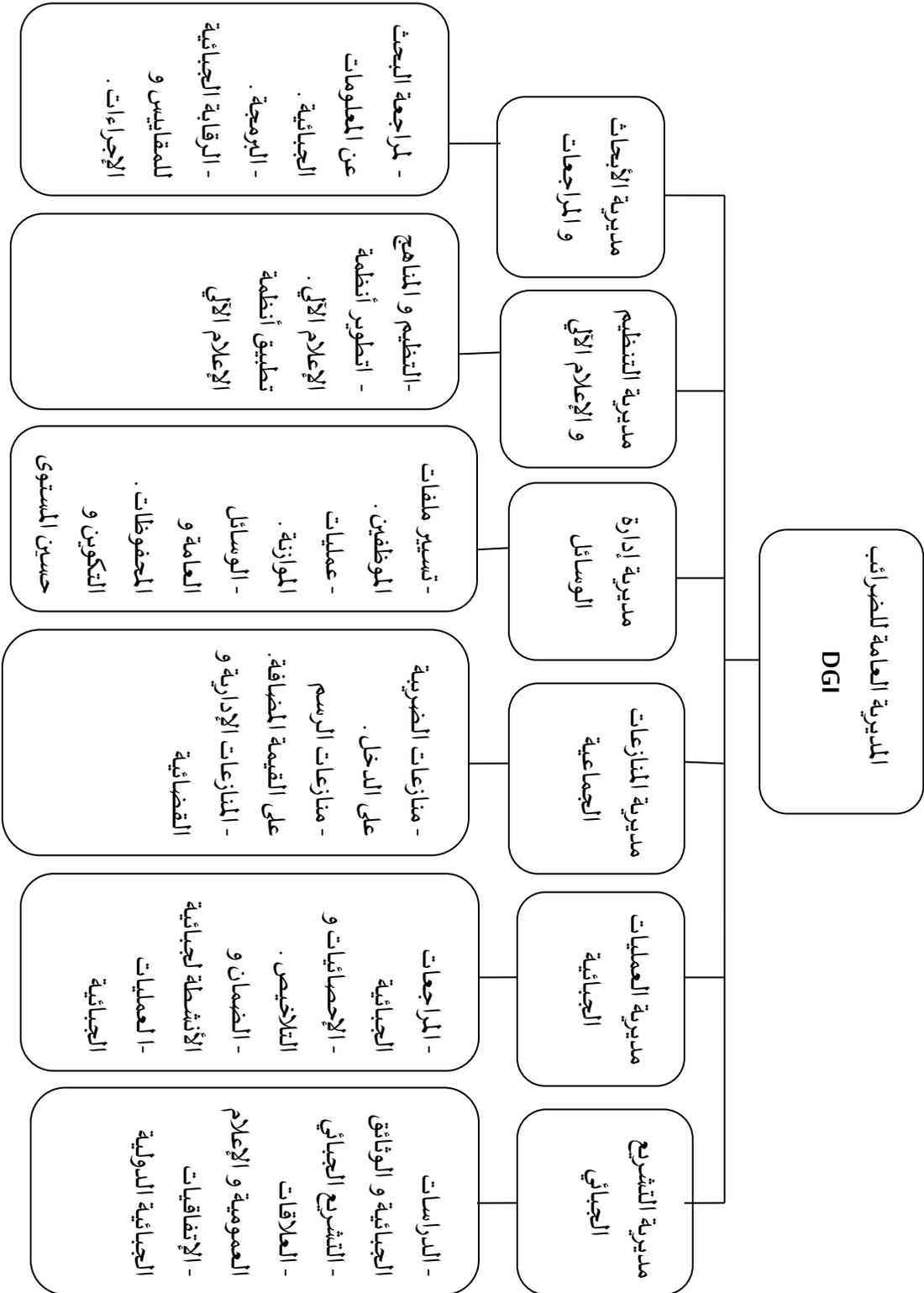
تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني و التي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها ، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه من التشريع و التنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في كونها إدارة فعالة و مصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع و كذا تكريس الحقوق الفردية و الجماعية، حيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة و هو تحصيل الضريبة ، و تتولى المديرية العامة للضرائب عدة مهام تنحصر أهمها فيما يلي :¹

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب و تصفيتهما وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية،
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها ،
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائي ،
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية ،
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة .

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98 – 228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل و المتمم المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فزيادة على مفتشية المصالح الجبائية ، تتكون المديرية العامة للضرائب على ستة (06) مديريات مركزية و بكل واحدة أربعة (04) مديريات فرعية ، الموضحة كما يلي :

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، تاريخ الإطلاع 2020/06/01

الشكل رقم(03 - 01) : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرر لب



المصدر : المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15 جويلية 1998 ، ص 12 .

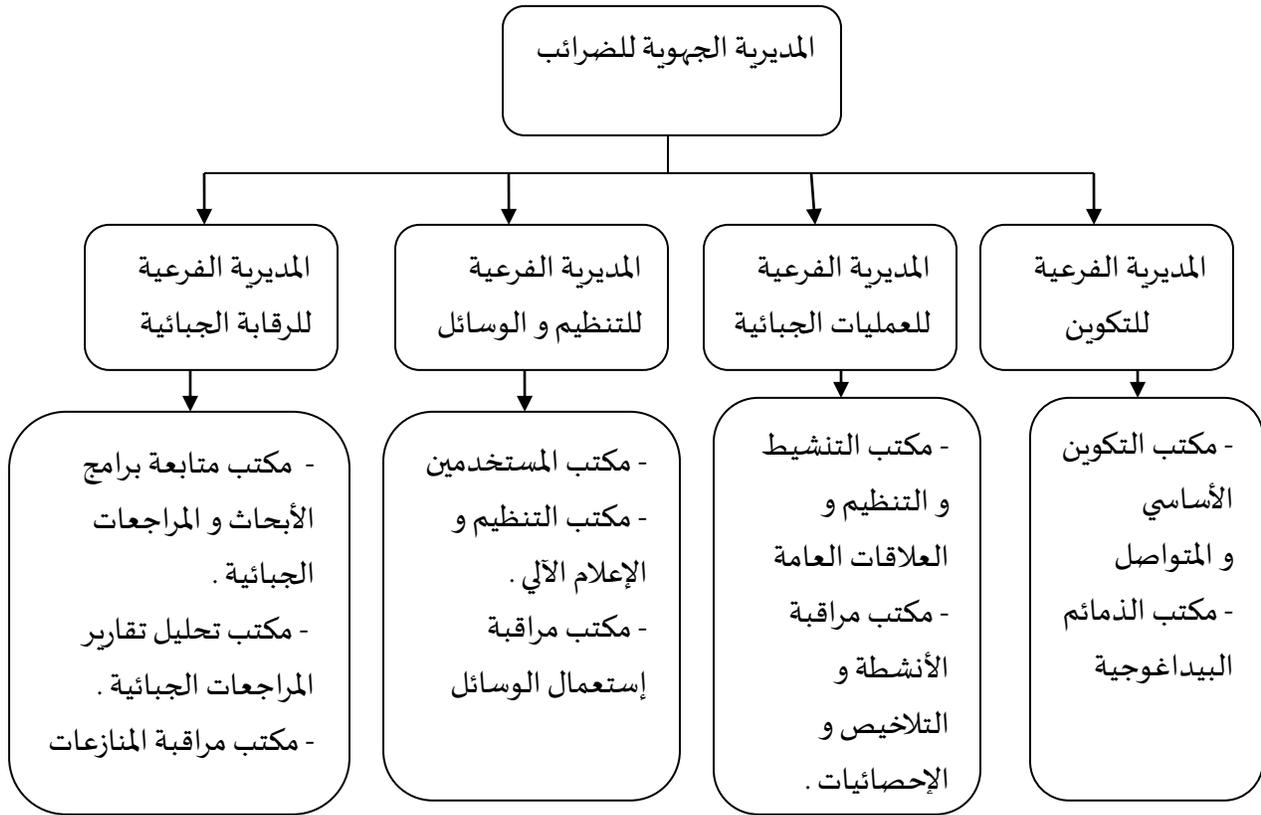
ثانيا:المديرية الجهوية للضرر لئب

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديريات الولائية للضرائب و بين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية و المديريات الولائية للضرائب، ومن مهامها تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الاقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها و بهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام ننحصر فيما يلي :

- تسهر على احترام ادوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرقها ومقاييسها وحتى اجراءاتها .
- تعد بصفة دورية كل التحصيلات المتعلقة باعمال المصالح الجبائية المحلية .
- تقدم اي اقتراح لتكليف التشريع الجبائي .
- تشارك في اعمال تكوين الاعوان وتحسين مستواهم ةتجديد معلوماتهم .
- تقدر احتياجات المصالح الجبائية من ال وسائل البشرية و المادية و التقنية وتعد تقريرا دوريا عن ذلك .

ومنه الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب :

الشكل (03 – 02) الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرر لب



المصدر: المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 327 06 المؤرخ في 18/09/2006 المعدل و المتمم المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 24 / 09 / 2006، ص 08.

ثالثا: المديرية الولائية للضرر لب DWI

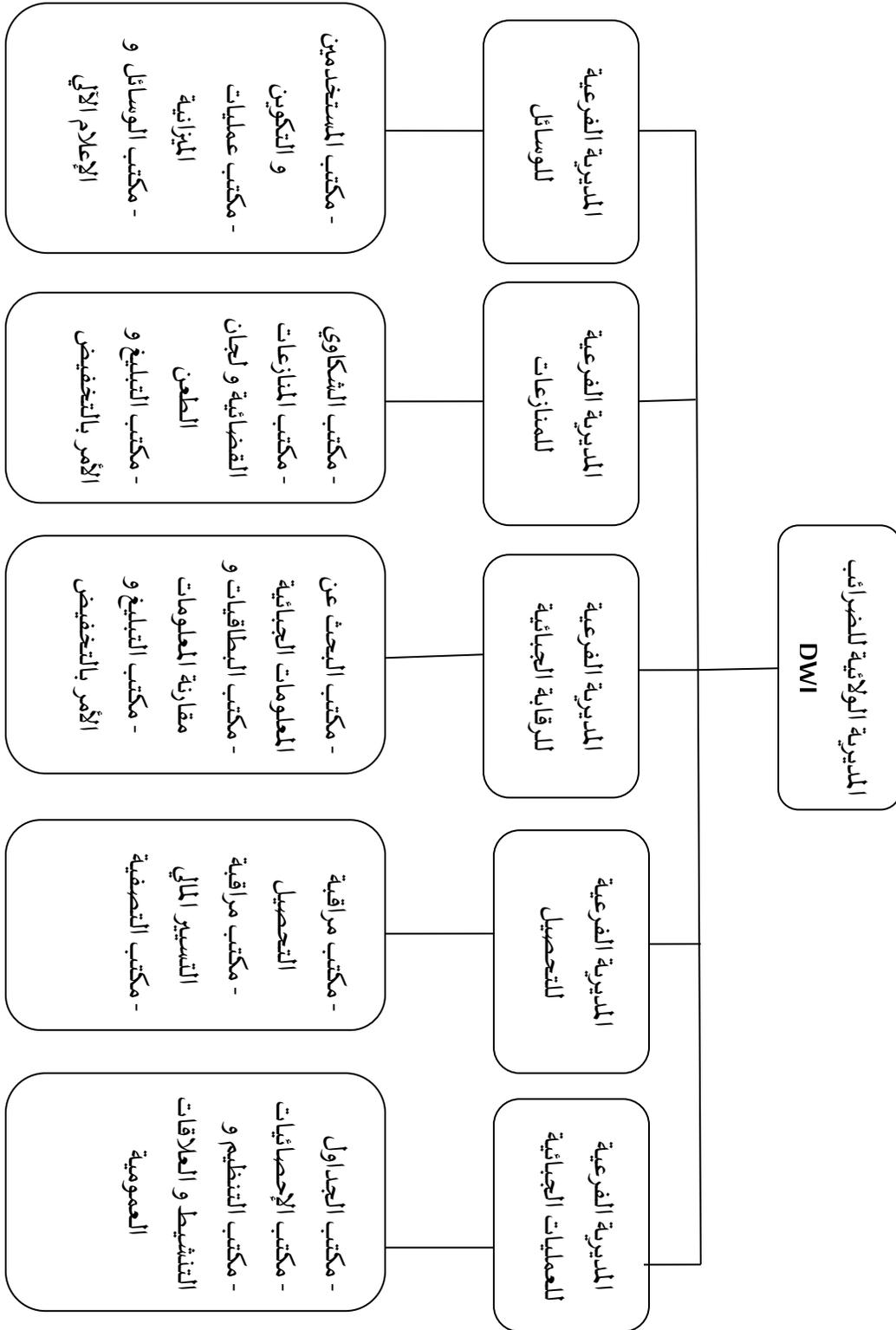
تضمن المديرية الولائية للضرراب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضراب و المراكز الجوارية للضرراب، و بهذه الصفة تسهر على إحترام التنظيم و التشريع الجبائي، و متابعة و مراقبة نشاط المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها. و من بين المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرراب نذكر منها:

- تنظم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية،
- تتكفل بالجدول و سندات الإيرادات و تحصيل الضراب و الأتاوى،
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة و تتابع تنفيذها و تقوم نتائجها،
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة،
- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم،

➤ تقدير إحتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك .

و بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06 – 327 المؤرخ في 18 / 09 / 2006 المعدل و المتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، بحيث تنظم المديرية الولائية في مديريات فرعية لا يتجاوز عددها خمس (05) و في مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (04) في كل مديرية فرعية .
و يحدد تنظيم و صلاحيات كل مديرية فرعية بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و السلطة المكلفة بالوظيفة العمومية .و الموضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (03 - 03) : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرر لب



المطلب الثاني : التقديم العام للمركز الجوّاري للضرر لب CPI بدائرة عين تادلس

أولاً : تقديم المركز الجوّاري للضرر لب لدائرة عين تادلس

تأسس المركز الجوّاري للضرر لب لدائرة عين تادلس سنة 2012 ، و من بين الدوائر التابعة لدائرة عين تادلس نجد ، بلدية الصور ، واد الخير ، بلعطار .و الذي كان يسمى في الأول المفتشية الجبائية و وفقا للإصلاحات التي خضعت لها النظم الجبائية و التي تهدف منها إلى إصلاح جذري للإدارة الضريبية و التي تمثلت حوصلتها (عصرنة النظم الجبائية)، في ظهور مراكز جوّارية على مستوى دوائر لتقريب المواطن من الإدارة الضريبية و مراكز الضرائب، و تقوم هذه المراكز بالاهتمام بالمؤسسات و الخاضعين لها هم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يفوق رقم أعمالهم 030.000.00 دج، يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية و المتمثلين في :

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي ،
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية ،
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية .

الأشخاص الخاضعين للمركز الجوّاري للضرر لب : يتبع لمجال اختصاص المركز الجوّاري للضرر لب¹ :

1. الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ، الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاط صناعي، أو تجاري أو حرفي أو مهنة غير تجارية و التي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري 30.000.000 دج) .

كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلين للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب « أو » الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة :

2. الأشخاص الطبيعيين الذين يؤجرون :

- عقارات مبنية أو جزء عقارات مبنية لاستعمال سكني ،
- أملاك غير مبنية مهما تكن طبيعتها .

3. الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل فلاحية :

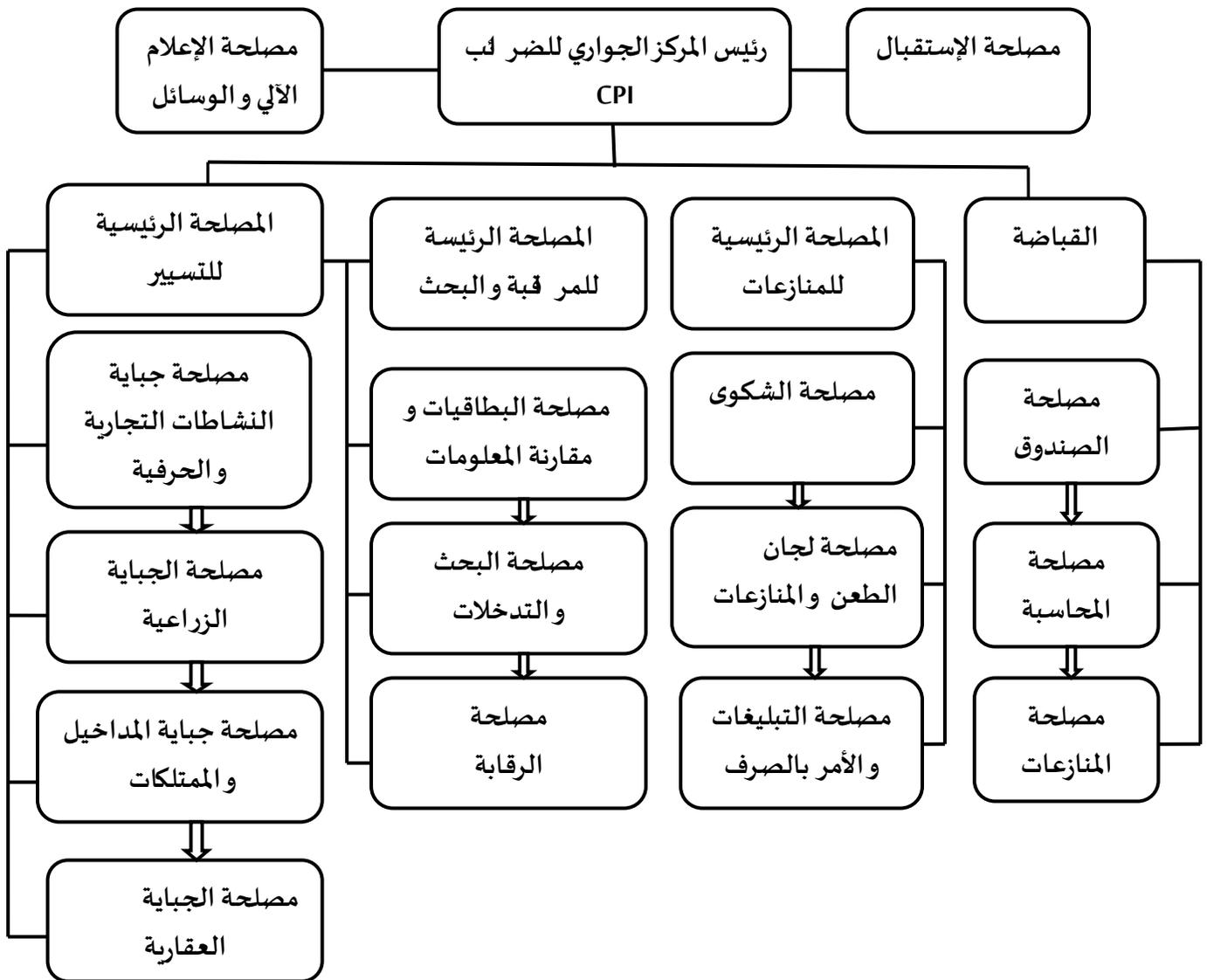
¹ حيدرة شيماء ، دور الإصلاح الضريبي في تحسين إيرادات الضريبة ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، الجزائر ،

4. الأشخاص الطبيعيون الساكنون في الجزائر، الذين في حوزتهم أملاك في الجزائر و أيضا الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم إقامة في الجزائر و لكن لهم أملاكا فيها ،
5. الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المالكين لعقارات مبنية أو غير مبنية .

ثانيا : تنظيم و مهام المركز الجوّاري للضرر لب :

ينظم المركز الجوّاري للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسة و قباضة و مصلحتين و ذلك وفق ما يبينه الشكل رقم (03 - 04) .

الشكل رقم (03 - 04) : الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرر لب



المصدر : حيدرة شيما ، دور الإصلاح الضريبي في تحسين إيرادات الضريبة ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، في العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، الجزائر ، 2016 – 2017 ، ص 44 .

أ. المصلحة الرئيسية لتسيير، وتكلف ب¹ :

1. إحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات
2. المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفتها وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب ،
3. إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات .

و تعمل على تسيير :

- مصلحة جباية النشاطات التجارية و الحرفية ،
- مصلحة الجباية الزراعية ،
- مصلحة جباية المداخل و الممتلكات ،
- مصلحة الجباية العقارية .

1) المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث : و تتكلف بضمنان :

- تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه ،
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقييم نشاطات المصالح المعنية .

تعمل على تسيير :

- مصلحة البطاقيات و المقارنات ،
- مصلحة البحث و التدخلات التي تعمل في شكل فرق ،
- مصلحة المراقبة ،

2) المصلحة الرئيسية للمنازعات، و تتكلف ب:

¹ حيدرة شيما ، مرجع سبق ذكره ، ص 45

- دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب ،
- التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة ،
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية .

و تعمل على تسيير :

- مصلحة الاحتجاجات
- مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية ،
- مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف .

3. القباضة : و تتكلف بـ :

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل ،
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساريين المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة .

و تعمل على تسيير :

- مصلحة الصندوق ،
- مصلحة المحاسبة ،
- مصلحة المتابعات .

4-مصلحة الاستقبال و الإعلام، و تتكلف بـ :

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم
- نشر المعلومات حول الحقوق و الواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب .

5. مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل، و تتكلف بـ :

- إستغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها، و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها ،
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات ،
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة و أمن المحلات .

المطلب الثالث : مجال إختصاص المركز الجوّاري للضرر لب

يتضمن مجال اختصاص المركز الجوّاري للضرائب كل الأشخاص الطبيعية و المعنوية و الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثون مليون دينار جزائري خارج الرسم على القيمة المضافة .

أولا : مجال التطبيق

أ. الأشخاص المعنية بنظام الضريبة الجز فية الوحيدة :

- الأشخاص الطبيعية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثون مليون دينار 30.000.000 (دج)
- الأشخاص المعنوية الخاضعين للقانون الجزائري و الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثون مليون دينار 30.000.000 (دج) ،
- المكلفين بالضريبة المستغلين في آن واحد و في نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة، عدة مؤسسات ، محلات، متاجر، ورشات في غير مكان ممارسة النشاط
- تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة منفردة، مشكلة في كل الحالات دخل الإخضاع بما أن رقم الأعمال الإجمالي المحقق في مجمل النشاطات الممارسة، لم يتجاوز حد 30.000.000 (دج) ،
- كذلك يجب على المصالح التأكد من أن مجمل المؤسسات المذكورة أعلاه قد تم التصريح بها .

ب. إختيار النظام الحقيقي

المكلفون بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة يمكنهم إختيار فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي، يودع طلب الإختيار لدى الإدارة الجبائية قبل 01 فيفري من السنة، و يكون صحيح و نهائي بالنسبة لنشاط واحد فقط، و يجب أن يحدد بصورة صريحة و واضحة، عندما لا يجدد طلب الإختيار في سنة ما، يكون رقم الأعمال المحقق لم يصل إلى 30.000.000 دج، فإن المكلف المعني يحول بصفة تلقائية إلى نظام الضريبة الجرافية الوحيدة .

ثانيا : كيفية تحديد رقم الأعمال

تحدد الأسس وفقا لمعلومات المتضمنة في التصريح G12 المدع من طرف المكلف بالضريبة و تلك المتحصل عليها من طرف المصلحة (محضر المعاينة) و المعلومات المتعددة المصادر بالنسبة لهؤلاء و فيما يخص أول عقد ينعقد في الضريبة الجرافية الوحيدة سيتم الأخذ بعين الاعتبار العبء الجبائي للنشاط، من أجل الحفاظ على نفس مستوى الاقتطاع (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني) وكذا الناتجة عن الانتقال إلى النظام الجديد، غير أنه تلتزم المصالح بتحرير محاضر معاينة من أجل تحديد الأسس ، في حالة غياب التصريح تجرى المصلحة قطعيا تقويما للأسس انطلاقا من عناصر تحوزها .

الضريبة الجزافية الوحيدة الواجبة الدفع لا يمكن أن تكون في أي حال من الأحوال أقل من 10.000 دج يجب أن تكون الملفات الجبائية التي تحوزها مراكز الضرائب محل تحويل إلى المفتشيات و المراكز الجوّارية للضرائب العملياتية ، حسب الإجراءات العادية قبل 31 يناير من السنة على الأكثر .

المبحث الثاني : نموذج عن إجراءات التحقيق المحاسبي

من خلال هذا المبحث سوف نطلع على خطوات عملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية و ذلك نظرا لأهمية دوره الذي يهدف لمكافحة التهرب و الغش الضريبيين ، وقد إرتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية و مختصرة نظرا لتطرقنا للجانب النظري لعملية التحقيق المحاسبي .

المطلب الأول : المهام الأولية

بعد حصول المحققين على الأمر بالمهمة ممضاة من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية، وتكليفهم بالقضية ، و بعد سحيم للملف الجبائي للمكلف من المفتشية . يقوم الأعوان خلال المرحلة الأولى من التحقيق بإرسال إشعار إلى المكلف بالتحقيق، مع منحه مهلة عشرة أيام (10) ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر و الوثائق الاجبارية المتعلقة بسنوات التحقيق ، وبعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتحقيق يتم تحرير بطاقة بداية التحقيق .

و قبل مباشرة الدراسة الميدانية لعملية التحقيق سنقدم تعريفا موجزا للشركة موضوع التحقيق .

أولا : تعريف بالمؤسسة محل التحقيق

يتم دراسة ملف جبائي لشخص طبيعي صاحب مؤسسة خاصة ، لتكون الدراسة من الناحية الجبائية و المحاسبية :¹

- الشكل القانوني : شخص طبيعي ،
- ملف جبائي للسيد : (ي.ن) ،
- النشاط الممارس بيع الأجهزة الكهرومنزلية بالجملة ،
- العنوان : ولاية مستغانم
- أنواع الضرائب و الرسوم التي خضع لها المكلف :
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ،
- الرسم على النشاط المهني TAP ،

¹ شاعة أحلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .

- الرسم على القيمة المضافة TVA .

ثانيا : الإشعار بالتحقيق

تم إشعار المؤسسة محل التحقيق حسب الإجراءات القانونية بتاريخ 2016/04/10 عن طريق إشعار بالتحقيق و هذا للسنوات الأربع الأخير 2012 ، 2013 ، 2014 ، 2015 ، و يتضمن هذا الإشعار كل المعلومات طبقا لنصوص أحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما يلي:

الاسم و اللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الإشعار، تاريخ إرسال الإشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق، سنوات التحقيق، عبارة تجدون رفقة هذا الإشعار ميثاق المكلف بالضريبة، وعبارة لكم الحق في إختيار مستشار جبائي، إمضاء المحققان و رئيس فرقة التحقيقات .

المطلب الثاني : التحقيق المحاسبي ونتائجه

بعد مرور مختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية التحقيق، بدءا من الإشعار بالتحقيق و مراجعة ملفه الجبائي خلال المهلة الممنوحة له ، و التي بعد انقضائها يتم الشروع في عملية التحقيق، هذه الأخيرة تمر بعدة مراحل .

أولا : بداية التحقيق :

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق و استلامه من طرف المكلف و بعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتحقيق و المقدره بعشرة (10) أيام، يتم تحرير بطاقة بداية التحقيق .

قام المحققان و رئيس فرقة التحقيقات بالتدخل الميداني و من خلال هذا التدخل تم تحرير محضر معاينة يتضمن كل الموجودات ، و امض ي هذا المحضر من طرف المكلف بنفس اليوم و بعدها تم سحب الوثائق المحاسبية ، و تم إعداد بطاقة بداية أشغال التحقيق .

ثانيا : التحقيق في المحاسبة

و يتم من خلال التحقيق في المحاسبة و مضمونها :

➤ التحقيق من حيث شكل المحاسبة : بعد سحب الوثائق المحاسبية و تفحصها تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها :

- وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري (دفتر اليومية ، دفتر الجرد و هي مرقمة و مختومة من طرف المحكمة المختصة إقليميا حسب المواد 09 ، 10 ، 11 من القانون التجاري).
- توفر جميع الوثائق المحاسبية الأخرى ،
- توفر فواتير إضافة إلى البيانات الخاصة بالتكاليف ،
- وجود تصريحات شهرية و سنوية منتظمة .

➤ التحقيق في مضمون المحاسبة :

بعد التحقيق في شكل المحاسبة، والتي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية ، حيث يحاول بعض المكلفين بالضريبة إظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليب المحققين من جهة و من جهة أخرى لصعوبة كشف الانحرافات، بعدها اتجهوا إلى جوهر عملية التحقيق و هو التحقيق في مضمون المحاسبة التي من خلالها يتم إكتشاف مختلف الأخطاء و الانحرافات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة إن وجدت. يقوم المحققين بالمقارنة بين رقم الأعمال المصرح به و رقم الأعمال الشهري G50 .

المطلب الثالث : تبليغ نتائج التحقيق النهائي والإجراءات النهائية له

بعد المرور بمختلف المراحل الأولية للتحقيق و مراجعة الملفات الجبائية، و التحقيق في المحاسبة من الناحية الشكلية من حيث مطابقتها للقواعد القانونية المعمول بها و من حيث المضمون وذلك بالتحقيق في الكشوفات المحاسبية و الميزانية و مختلف الدفاتر المحاسبية المسوكة من قبل المكلف بالضريبة تأتي أعمال نهاية التحقيق و المتمثلة في :

أولا : إعداد محضر نهاية الأشغال

بعد الحصول على مختلف المعلومات جراء فحص ملف المكلف بالضريبة و مراجعة محاسبته، هذه المعلومات التي على أساسها سيتم التعديل في الأسس ، تم تحرير محضر نهاية الأشغال ، والذي اعلم من خلاله المكلف بنهاية أشغال التحقيق، هذا المحضر ممضى من طرف المحققان و رئيس فرقة التحقيقات، و يحوي جميع النقاط التي سيتم على أساسها التعديل الجبائي، وقد قبل المكلف بما جاء به المحضر و قام بالإمضاء عليه و تحصل على نسخة منه .

ثانيا : التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي

بعد تحرير محضر نهاية الأشغال و جمع مختلف المعلومات و إستغلالها المتحصل عليها من مختلف المتعاملين مع المكلف، وكذا المؤسسات المالية نتيجة لطلبات المعلومات المرسله، وبعد القيام بفحص و التدقيق في مختلف الوثائق التي تم استلامها، و استغلال محضر المعاينة الميداني و مقارنة مختلف التصريحات، وبعد القيام بالعمليات التالية :

- مقارنة و وثيقة D29 التي تحوي مختلف تصريحات G50 و G51 مع أرقام الأعمال الحقيقية .
- بعد مقارنة النتائج و دراسة كشف المحاسبة الذي تم إعداده من طرف المحققين ، والذي يحوي الأرصدة الخاصة بحسابات النتائج للأربع سنوات.
- بعد إعداد قائمة المقارنة و دراستها من خلال مقارنة جميع أرصدة حسابات الأصول و الخصوم للأربع سنوات، تم إعداد التبليغ أولي لنتائج التحقيق المحاسبي للسنوات 2012-2013-2014-2015 ، والذي يتضمن جميع

التعديلات في مختلف الضرائب و الرسوم الخاضع لها المكلف ، كما يحتوي التبليغ الحقوق القانونية للمكلف و المتمثلة في :

- الحق في مهلة الأربعون يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الإرسال لموافاة الإدارة بالموافقة أو تقديم ملاحظات ، كما أن عدم الرد خلال هذه المدة، يعتبر قبولا ضمنا لما جاء في التبليغ.
- يمكن طلب أي استفسار شفوي متعلق بالتحقيق قبل نهاية المدة المحددة للرد.
- الحق في طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من السيد المدير الولائي للضرائب .
- الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة هذه الاقتراحات أو الرد عليها.

يتم إعلام المكلف بان الضرائب و الرسوم متبوعة بعقوبات جبائية و فقا للقانون و المتمثلة في ما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على انه " عندما يصح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها بنسبة :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه .
 - 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج و يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه .
 - 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج .
- عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري .
- وبعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للرد و نظرا لعدم رد المكلف فانه يتم تحرير التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي .

ثالثا : تبليغ نتائج التحقيق النهائي

بعد انتهاء المدة القانونية و المقدرة بأربعون (40) يوما لرد المكلف على التبليغ الأولي يتم إعداد التبليغ النهائي و منحه نسخة منه مقابل إشعار بالاستلام أو إرساله عن طريق البريد المؤمن، و إرسال نسخة من هذا التبليغ إلى مفتشية الضرائب التابع لها نشاط المؤسسة بالنسبة للضرائب على رقم الأعمال و نسخة إلى مفتشية الضرائب المقيم في إقليمها المكلف الخاضع للضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل من اجل إصدار الوارد .

أ. كيفية تحديد رقم الأعمال

من خلال تفحص المحاسبة و التدقيق فيها يمكن إعطاء تقييم من حيث شكلها و مضمونها، وهو ما يساعد على تحديد رقم الأعمال الحقيقي المعتمد .

أولاً: نتائج الرقابة المحاسبية لرقم الأعمال

من خلال التدقيق في الملف المكلف و التحقق في عين المكان للاطلاع على الممتلكات توصل المحقق إلى النتائج التالية وهذا من خلال المقارنة بين رقم الأعمال المصرح به و التصريحات الشهرية لفترة التحقيق .

الجدول رقم (3 - 1) : تحديد رقم الأعمال المقبوض لأربع سنوات (الوحدة دج)

السنوات	2012	2013	2014	2015
البيان				
رقم الأعمال المحقق	1.573.948	1.630.683.3	1.886.108	1.88.675
رقم الأعمال المصرح به G50	1.553.818	1.603.365	1.709.627	1.861.679
الزيادات	20130	27120	176481	2696

المصدر : شاعة أحلام رجع سبق ذكره ، ص 66

من خلال الجدول نلاحظ وجود فارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به المعتمد نتيجة التعديل المذكور للسنوات الأربع .

ثانيا : إعادة تشكيل الربح

تم تحديد الدخل إنطلاقا من رقم الأعمال مع تحديد الرسوم على النشاط المهني معادة تشكيله كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 - 2) : تشكيل الربح (الوحدة دج)

السنوات	2012	2013	2014	2015
البيان				
الربح المصرح	100.711	110.688	89.194	125.733
الزيادات	120.130	27.120	176.481	26.996
مبلغ الرسم على النشاط المهني المحسوم	404	542	3.530	470
الربح المحقق	120.437	137.266	262.145	152.259
الربح المصرح	100.711	110.688	89.194	125.733
الزيادات	19.726	26.578	172.951	26.526

شاعة أحلام : مرجع سبق ذكره ، ص 67 .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية بالمركز الجوّاري للضرر لب بعين تادلس

من الجدول نلاحظ وجود فرق بين الربح المحقق و الربح المصرح به خلال السنوات الأربع .

ب. إعادة تأسيس الضريبة

أولاً : إعادة إعداد تشكيل الأسس الضريبية للرسم على النشاط المهني (TAP) و حساب الحقوق يتم إعادة تشكيل الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه انطلاقاً من الزيادة المستخرجة بين رقم الأعمال المصرح به، و رقم الأعمال المعاد تشكيله كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 - 3) : تعديل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني و حساب الحقوق (الوحدة دج)

السنوات	2012	2013	2014	2015
البيان				
رقم الأعمال المحقق	1.573.948	1.630.603	1.886.108	1.888.675
رقم الأعمال المصرح به	1.533.858	1.603.563	1.709.627	1.861.679
الزيادات	20.130	27.120	176.481	26.996
معدل الرسم على النشاط المهني	% 2	% 2	% 2	% 2
الحقوق المستحقة	31.479	32.612	37.722	37.774
الحقوق المصرحة	31.076	32.071	34.193	37.234
الحقوق المغفلة	403	541	3.529	540
معدل الغرامة	% 10	% 10	% 10	% 10
قيمة الغرامة	40	54	352	54
المجموع	443	594	3.881	594

المصدر: شاعة أحلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 68 .

ثانياً : إعادة تشكيل الأسس الضريبية على القيمة لمضافة (TVA) و حساب الحقوق

تم دمج بعض السوم الغير قابلة للخصم التي خصمها المكلف عند تحديد الربح كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 - 4) : تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة و حساب الحقوق (الوحدة دج)

السنوات	2012	2013	2014	2015
البيان				
رقم الأعمال المحقق	1.573.948	1.630.603	1.886.108	1.888.675
رقم الأعمال المصرح	1.553.853	1.603.563	1.709.627	1.861.679
الزيادات	20.130	27.120	176.481	26.996
معدل TVA	% 17	% 17	% 17	17
الحقوق المستحقة	267.571	277.203	320.638	321.075
الحقوق المصرح	264.149	272.606	290.637	316.485
الحقوق المغفلة	103.422	4.597	30.001	4.590
دمج الرسوم	72.795	89.622	45.112	53.984
المجموع	176.2017	94.219	75.113	58.574
معدل الغرامة	15	15	15	15
قيمة الغرامة	26.433	14.133	11.267	8.786
المجموع	201.650	108.352	86.380	67.360

المصدر ، شاعة أحلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 69 .

تفرض عقوبة جبائية تقدر بـ 15 % على الحقوق الواجبة بما يخص الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها .

ثالثا : إعادة تشكيل الأساس الضريبية على الدخل الإجمالي (IRG) و حساب الحقوق

يتم إعادة الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول الموالي :

الجدول رقم (3-5) : تعديل الأساس الخاضع لضريبة على الدخل الإجمالي وحساب الحقوق (الوحدة دج)

السنوات	2012	2013	2014	2015
البيان				
الربح المحقق	120.437	137.266	262.145	152.259
رقم الأعمال المصرح	100.711	110.688	89.194	125.733
الحقوق المستحقة	88	3.453	28.429	6.452
الحقوق المصرحة	00	00	00	1.147
المغفلة	88	3453	28429	5305
معدل الغرامة	% 10	% 10	% 10	% 10
قيمة الغرامة	40	54	352	54
المجموع	443	594	3.881	594

المصدر: شاعة أحلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 70 .

تفرض عقوبة جبائية 10% على الحقوق الواجبة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب دفعه .

ر إبعاء : حقوق المطالب بها

يتم حساب الحقوق المطالب بها على المكلف على النحو التالي :

الجدول رقم (3-6) : الحقوق المطالب بها (الوحدة دج) .

البيان	TAP	TVA	IRG
مجموع الحقوق	5.013	404.123	37.275
مجموع الغرامات	500	60.619	3.728
المجموع	5.513	464.742	41.1003
المجموع العام		511.258	

ج. الإجراءات النهائية للتحقيق

بعد إعادة تأسيس الضريبة ، قامت الفرقة المختصة بالرقابة بإعلام المكلف بالضريبة المراقب بالتعديلات الجديدة ، قبل إعادة التقرير وإصدار الأوردة .

أولاً : إبلاغ المكلف بالتعديلات الجديدة

يجب على الإدارة الجبائية احترام الإجراءات التناقضية حيث قامت الفرقة المكلفة بالرقابة بإرسال إشعار بالتقويم يتضمن الأسس الجديدة المعاد تشكيلها الى المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، و بعد انتظار الأجال القانونية و

المحددة بأربعين (40) يوم، لم يتقدم المكلف بالضريبة بالرد على التعديلات الجديدة، فما كان على المراقبين إلا اعتبار الأسس الجديدة نهائية .

ثانيا : إعداد التقرير و إصدار الأوردة

بعد الانتهاء من التحقيق، قامت الفرقة المحققين بإعداد تقرير يتضمن سريان أعمال المراقبة من بدايتها إلى نهايتها، ثم قامت بإصدار الأوردة، بعد أن تم تسجيل التقويمات الجديدة في الملف الجبائي .

المبحث الثالث : دور التحقيق المحاسبي

يتم دراسة دور التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية و الذي يتمثل في مكافحة التهرب الضريبي ، حيث يتم التركيز على دوره الرقابي بالدرجة الأولى و على التحقيق المصوب كذلك .
و تعتبر هذه التحقيقات من أكثر الوسائل فعالية هذه في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبيين .

المطلب الأول : دور التحقيق المحاسبي في إكتشاف التهرب الضريبي

يعد التحقيق المحاسبي من أهم الطرق التي يتم إستعمالها في مكافحة التهرب الضريبي ، حيث يتم الكشف عنه من خلال المراقبة المحاسبية من حيث الشكل و المضمون ثم تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك بإتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها ، و لإسترجاع مبالغ الحقوق و الغرامات المترتب عنها و إلزام المكلف باعادة دفعها الى مصالح الإدارة الجبائية و بالتالي سنقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج التحقيق المحاسبي و تحليل النتائج المتحصل عليها .¹

أولا : على مستوى مصلحة المرقبة الجبائية

تختص مصلحة المراقبة الجبائية بالمهمة التي أسندت لها من طرف المديرية الولائية بتجميع المعلومات و الاحصائيات. وقد كانت النتائج المتحصل عليها من خلال التحقيق المحاسبي لهذه المصلحة كما هو موضح في الجدول التالي :

¹ عتاب تواتية ، الرقابة الجبائية كداة محاربة التهرب الضريبي ، مقدمة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الماية و المحاسبة ، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسير ، كلية العلوم الإقتصادي و التجاري و علوم التسير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، الجزائر ، 2017- 2018 ، ص 69 .

الجدول رقم (03- 07) : نتائج التحقيق المحاسبي في مصلحة الرقابة الجبائية

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات	نسبة التحصيل الضريبي
2010	211.350.257	113.667.083	97.683.174	53.78
2011	192.614.739	51.223.320	141.391.419	26.59
2012	353.831.712	417.175.073	306.656.639	13.33
2013	192.706.428	108.418.391	842.288.037	56.86
2014	237.205.321	129.765.980	107.739.341	54.70
المجموع	1.187.708.457	450.249.847	373.458.610	204.66

المصدر : عتاب تواتية ، مرجع سبق ذكره ، ص 69

المطلب الثاني : دور التحقيق المحاسبي المعمق في الوضعية الجبائية

تم الشروع في سنة 2011 و ذلك بسبب الظروف الأمنية الغير المستقرة التي عاشتها الجزائر خلال هذه الفترة و خاصة أن هذا التحقيق يتعلق بالذمة المالية للمكلف و مختلف ممتلكاته الشخصية و مظاهر ثروته ويتعدى ذلك ليشمل أفراد عائلته وهذا ما جعل هذا النوع من الرقابة جد صعب التطبيق و في وقتنا هذا و قد كانت نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية كمايلي :

الجدول رقم (03 - 08) : نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات
2010	138.499.19	3.151.000	10.699.919
2011	227.150.39	4.510.000	182.050.34
2012	229.040.50	9.459.016	134.450.34
المجموع	59.469.008	17.119.016	42.349.992

المصدر : عتاب تواتية ، مرجع سبق ذكره ، ص 70 .

المطلب الثالث : تقييم دور التحقيقات المحاسبية

يتم تقييم دور التحقيقات المحاسبية أو الجبائية بتقييم و تحليل النتائج المتوصل إليها وهذا من خلال المبالغ و الغرامات المسترجعة في إطار الرقابة الجبائية .

الجدول رقم (03 - 09) : تقييم نتائج التحقيقات من خلال التصريحات الجبائية

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات	النسبة
2010	327.572.309	158.300.404	169.271.905	48.32
2011	228.498.340	63.449.791	165.045.499	27.76
2013	363.194.395	52.460.984	310.733.411	14.44
2014	251.863.844	130.152.478	879.710.688	51.67
2015	275.657.060	139.831.8831	136.017.229	50.65
المجموع	1.466.785.448	544.003.488	37.60	46.37

المصدر : عتاب تواتية ، مرجع سبق ذكره ، ص 70 .

ومن خلال تقييم دور التحقيقات لـ (05) سنوات الأخيرة نلاحظ أن نسبة التحصيل الجبائي لا تتعدى 46.37 بالمئة وهذا مايدل على نقص التحصيل للمبالغ الكبيرة للضرائب المفروضة وهذا يدفعنا الى إستخلاص النتائج التالية :

- يعتبر الدور الرقابي للتحقيق المحاسبي قليل الفعالية في ظل وجود ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين .
- نقص الكفاءة في عملية التحقيق المحاسبي تؤدي الى ضعف أداء الإدارة الجبائية وبالتالي ضعف التحصيل الضريبي .
- نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وهذا مايجعله يتهرب من دفع المستحقات الضريبية .
- الضغط الضريبي المرتفع و المناخ الاقتصادي الغير الملائم يدفع المكلف بالضريبة الى عدم تسديد المستحقات المرتفعة ، و هذا مايدفع السلطات الى إعادة النظر في السياسة الضريبية و تخفيض الضغط الى المقدار الذي يجعل المؤسسات الوطنية أكثر تنافسية و لاتعاني من مشكل الضرائب .

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي تعرفنا على المركز الجوّاري للضرائب بعين تادلس و مجال إختصاصه و الهيكل التنظيمي للرقابة الجبائية، و تطرقنا أيضا إلى أهم وسائل الرقابة الجبائية و أكثرها فعالية ألا و هو التحقيق المحاسبي ، و تعرف مختلفنا على خطوات إجراء عملية التحقيق المحاسبي و نتائجه .

و من خلال هذه الدراسة إستنتجنا أسضا بأن التحقيق المحاسبي له دور فعال يسعى من خلاله لإكتشاف و مكافحة التمهرب الضريبي ، و ذلك من خلال الحرص على التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة .

خاتمة

عامّة

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الرقابة الجبائية بصفة عامة و التحقيق المحاسبي بصفة خاصة ، إستخلصنا أن التحقيق المحاسبي يؤدي دورا هاما في الرقابة الجبائية ، و ذلك من خلال التقليل من حدة و تفاقم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ، و إسترداد الأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية ، و يتمثل دور التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية في معاينة الأخطاء و النقائص و الإغلاطات و عدم إحترام الإلتزامات الجبائية من قبل المكلفين و ردع المكلفين المدلسين ، بعقوبات جبائية و جنائية موافقة ، بحسب طبيعة الخالفة .

و بعد القيام بدراسة هذا الموضوع سنجيب على فرضيات الدراسة و إستخلاص النتائج التوصل إليها و الخروج بتوصيات مقترحة كما يلي :

نتائج فرضيات البحث :

قدمنا في المقدمة العامة ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي :

الفرضية الأولى يساهم دور التحقيق المحاسبي في فعالية الرقابة الجبائية و ذلك من خلال تحقيق الأهداف من خلال قرص الرقابة الجبائية ، و كذلك القدرة على إسترجاع أموال الخزينة العمومية ، و التقليل من حدة و تفاقم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ، حيث تعمل فعالية التحقيق المحاسبي على زيادة الفعالية للرقابة الجبائية ، و ذلك من خلال المردودية المتحصل عليها ببييرادات المسترجعة أو التقليل من التهرب من دفعها .

الفرضية الثانية يساهم دور برنامج التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية و ذلك من خلال تكثيف عمليات التحقيق المحاسبي ضمن إطار الرقابة الجبائية ، و البحث الجيد عن المعلومات الجبائية و الإعلام الضريبي ، و التي على أساسها تتم برمجته للتحقيق وفق معايير موضوعية ، و منه لتكون العينة التي تم إختيارها معبرة فعلا عن حالات التهرب الضريبي و هذا ما يعتبر مدخلا أساسيا في تفعيل دور التحقيق المحاسبي .

الفرضية الثالثة يساهم المحقق المحاسبي في الرقابة الجبائية و ذلك من خلال المؤهلات التي يملكها ، حيث أن إلتزام المحقق بكل المعايير و القواعد التعارف عليها في علمي المحاسبة و التحقيق ، و المحافظة على مبادئ متطلبات المهنة ، تعتبر خطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي و الوصول إلى الأغراض الضريبية و إظهار وجود زيادة في الإلتزام الضريبي ، و بالمقابل إن ضعف لأداء المحققين و ضعف تأهيلهم يؤثر بشكل سلبي على درجة إلتزام مكلفين و تقديم محاسبتهم بمصداقية ، و يعتبر المحقق المحاسبي مدخل رئيسي في فعالية التحقيق المحاسبي من خلال دقة و سلامة تحقيق الحثسلة الضريبية كجزء حيوي من إرادات الدولة .

نتائج الدراسة

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى نتائج الدراسة التالية :

- يؤدي التحقيق المحاسبي دورا هاما في الكشف و الحد من الغش و التهرب الضريبي و إسترجاع أموال خزينة لدولة ، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية من خلال توفير الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة .

- النتيجة التي حققها التحقيق المحاسبي يعتبر دليلا على فعالية و أهمية التحقيق من أجل ضمان مصلحة الخزينة العامة .
- إن الإجراءات المتخذة في إطار البرمجة من خلال عملية تسيير ملفات المكلفين و تسهيل عملية التحقيق ، يساعد في الحد و التخفيف من حدة الغش و التهرب الضريبي .
- إن الوضع الجيد للمحققين المحاسبين و السعي لتحسين أوضاعهم يمكن من رفع مردودية عملهم ، و هذا ما يجعلهم بعدين عن كل تأثير خارجي قد يخل بإستقلاليتهم .
- تحسين العلاقة مع المكلفين و ضرورة إستفسارهم و إستعلامهم عن حقوقهم و واجباتهم الجبائية ، و إدخالهم في جوهر الإصلاحات من حيث الإهتمام المادي و المعنوي ، و حماية حقوقهم و تحقيق الإنصاف الضريبي ، و تطبيق القانون الضريبي بما يضمن لهم من حقوق و واجبات ، و إعتبار الإصلاحات الضريبية منطلقة منهم و عائدة إليهم .
- إن إفتقار الإدارة الضريبية لمحققين المؤهلين و المناسبين لأداء أعمال التحقيق المحاسبي ، يكون سببا من أسباب إنتشار العديد من أوجه الفساد الإداري و إنعدام ثقة المكلف بالنظام الضريبي بمختلف جوانبه و تراجع معدلات التحصيل لصالح الخزينة .

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

أ. المؤلفات :

1. حامد عبد المجيد نزار ، مبادئ المالية العامة ، مركز الإسكندرية ، مصر ، دون تاريخ ، ص 237 .
2. عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الهدى ، الجزائر ، 2012 .
3. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية ، دار النهضة العربية ، لإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 1994 .
4. محمد حسين الوادي ، زكرياء ، أحمد عزام المالية العامة و النظام المالي في الإسلام ، دار الميسر للنشر ، عمان ، بدون طبعة ، 2000 .
5. محمد حمو ، منور أوسرير ، جباية المؤسسات ، الشركة الجزائرية ، بوداود ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2009 .
6. محمد عتاب ، مقومات النظام الجبائي ، ديوان المطبوعات الجماعية ، الجزائر ، 2004 .
7. مصطفى عواد و زين مالك ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي في الجزائر ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2010 - 2011 .
8. مصطفى عواد ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، مطبعة مزوار ، الجزائر ، بدون طبعة ، 2009 .
9. مصطفى عواد و ربال النصر ، الغش و التهرب الضريبي الجزائري ، مطبعة صخري ، حي المنظمة إجليل ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2004 .

ب. الرسائل الجامعية

1. أحلام بن صفي الدين ، الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، كلية الحقوق ، مدرسة الدكتوراه الدولية و المؤسسات العمومية ، جامعة الجزائر ، 2013-2014 .
2. بشرى عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي ، تخصص نقود مالية و بنوك ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة تلمسان ، الجزائر ، 2010 - 2011 .
3. تبوكيت فاطمة و سماعيلي واهية ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، الجزائر ، 2016 - 2017 .
- الجزائر ، 2017 - 2018 .
4. حمداوي آمنة ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، 2017 - 2018 .
5. خديجة عضبان ، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة و الضرائب ، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد محمد خيضر ، الوادي ، الجزائر ، 2014 - 2015 .

6. سليمان عتير ، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر ، 2011 - 2011 .
7. سميرة بوعكاز ، مساهمة و فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسرة ، الجزائر ، 2015 - 2016 .
8. سيد أحمد مديوني الإصلاح الجبائي في الجزائر و دور مصالح المراقبة في محاربة الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص نقود و بنوك مالية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان الجزائر ، 2012 - 2013 .
9. شاعة أحلام ، إجراءات التحقيق للمحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ،
10. صالح حميداتو ، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، مذكرة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة الجزائر ، 2012 .
11. طالبي محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي 1995 - 1999 ، كلية الإقتصاد و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2002 .
12. الطبي مريم ، بن لحر فتيحة و حجابي خدوجة ، فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير ، تخصص جباية و محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أدرار ، أدرار الجزائر ، ص 2013-2014 .
13. عبد الجليل لخداري ، الرقابة الجبائية كأداة لنكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة منشورة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، بسكرة ، الجزائر 2013 - 2014 .
14. قحموش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2013 .
15. لامية آية قاسم ، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم التجارية و الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، البويرة ، الجزائر 2013-2014 .
16. لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، بسكرة ، الجزائر ، 2011 - 2012 .
17. محمد ذيب حوسو ، التدقيق لأغراض ضريبية ، مذكرة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، كلية الدراسات العليا ، فلسطين ،
18. محي الدين بوقليلة ، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية ، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ، قسم علوم مالية و محاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلو ، الجزائر ، 2013 - 2014 .

19. ناصر بوحجام محمد ، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر 2015 - 2015 .
20. نبيلة ساعد ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة منشورة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محند ، البويرة ، الجزائر ، 2014-2015 .
21. نوي نجا ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 - 2003 ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر ، الجزائر .
22. هاجر محادي ، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية رقابة التصريحات الجبائية ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية ، تخصص مالية و جباية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم اتسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، 2014 - 2015 .

ت. المداخلات العلمية

1. العياشي عجلان ، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكمة أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر ، مداخلة منشورة ، مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، يومي 20 - 21 أكتوبر 2009 .

ث. القوانين والمراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، رئاسة الجمهورية ، الأمانة العامة للحكومة القانون التجاري 2020
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2020 .
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة .
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2020 .

ثانيا : باللغة الفرنسية

Les sites :

<http://www.mfdj.gov.dz>

الملاحق

نموذج محضر المعاينة

Série O n° 19

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

رقم التعريف الجبائي:

.....

رقم المادة:

.....

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

مفتشية الضرائب ل.....

رمز مفتشية.....

محضر معاينة

(1)

المواد 152 و 3-224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
المواد 59 و 73 من قانون المالية لسنة 2002

في اليوم من عام

و على الساعة (2) نحن الممضين أسفله (3) :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

إمضاء الأصوان،

إمضاء المفتشي،

(1) موضوع المعاينة المادية ؛
(2) تكتب السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالحروف كاملة ؛
(3) اسم و لقب ورتبة العون ؛
(4) الإسم و اللقب أو العنوان الإجماعي وعنوان المكلف بالضريبة ؛
(5) اسم و لقب و صفة المتبل ؛
(6) أصطب العنارة غير الملائمة

نموذج التبليغ النهائي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE :
 CHLEF
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE : MOSTAGANEM
 CENTRE DE PROXIMITE DES IMPOTS AIN TEDELES

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 المديرية الجهوية للضرائب لشلف
 المديرية الولائية للضرائب لمستغانم
 المركز الجواربي لضرائب لعين تسادس

N°.....

NOTIFICATION DEFINITIVE
 DE REDRESSEMENTS

A....., Le.....

Accusé de
 Réception
 N°.....

A
 M.....
 N°D'ARTICLE :
 N.I.S :
 N.I.S :

Référence de la
 notification initiale
 de redressement :

N° :

Date d'introduction
 Et la réponse :

.....

J'ai l'honneur de vous informer que suite à : (Rayer la mention initiale)

- L'examen de vos observations formulées sur la notification initiale de redressements rappelée en référence;
- L'absence de réponse à la notification initiale de redressement rappelée en référence ;

Il a été décidé de rectifier vos déclarations au titre des impôts et taxes marqués d'une croix ci-dessous :

- Impôt sur le revenu global : (Préciser la catégorie)

 Au titre de la période
- Impôt sur les bénéfices des sociétés :
 Au titre de la période
- Taxe sur l'activité professionnelle :
 Au titre de la période
- Taxe sur la valeur ajoutée
 Au titre de la période
- Autres impôts et taxes (à préciser) :

 Au titre de la période

Veuillez agréer, Monsieur, L'expression de ma considération distinguée,

Le chef du centre des impôts

الملخص

يتمحور موضوع هذه الدراسة حول التحقيق المحاسبي و دوره الرقابي في مصلحة الضرائب ، و يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم وسائل الرقابة الجبائية ، و يتمثل دوره في التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، و الكشف عن كل التجاوزات التي يمكن أن يقوم بها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد ، و يهدف التحقيق المحاسبي إلى تعزيز الأمن الجبائي .
و يتم هذا التحقيق من طرف أعوان مؤهلين و مختصين في التحقيق و وفق مراحل و إجراءات و التي من خلالها يتم الكشف عن أي تجاوزات أو عمليات تدليسية .
و يعمل على الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ، و يعتبر التحقيق المحاسبي أداة وقائية و ردعية في آن واحد .

الكلمات المفتاحية

الرقابة الجبائية ، النظام الجبائي الجزائري ، التحقيق المحاسبي ، مديرية الضرائب .

Abstract

The study topic is about accounting investigation and its contrile role in the tax authority , and the accounting investigation is one of the most important means of fiscal contrôle , and is role its to comfirm the statements submitted by the violation that the taxpayer can make , either with intent or uninterionally , the accounting investigation aims to enhance fiscal security .

This investigation is carried out by qualified and specialized agent is the investigation and according to stages and procedures through wich any abuses or tbilisi operations are revealed and works to reduce the phenomenon of fraud and tax evation , and the accounting investigation is considered a preventive and detrrrent tool at the same time the available words .

Keywords

Tax contrôle , Algerian tax system , Accounting investigation , Tax Directorate .