

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق مالي ومراقبة التسيير

الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

دراسة حالة لمديرية الضرائب مستغانم

تحت إشراف الأستاذة:  
- ملاحي رقية.

مقدمة من طرف الطالبان:  
- جبور زين العابدين  
- ضامن عماد الدين

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم
مشرفا ومقررا	ملاحي رقية	أستاذة محاضرة (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	مقراد عبد الله	أستاذ مساعد (ب)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

قبل كل شيء الحمد لله الذي وفقني في إتمام هذا العمل  
إلى من أضاءت دربي وعلمتني الصبر إلى من وضع الله الجنة تحت أقدامها

أمي الغالية

إلى مثلي الأعلى في الحياة إلى من جعلني أسير بخطى ثابتة وأتقدم بالتوفيق

والنجاح أبي الغالي

إلى كل عائلتي وأصدقائي وأساتذتي وكل من ساعدني.

أهدي لكم هذا العمل المتواضع طالبا من المولى عز وجل التوفيق والنجاح.

## شكر و تقدير:

بداية أقدم شكري إلى الله سبحانه وتعالى  
الذي مدني بالقوة و الصبر لإتمام هذا العمل المتواضع  
عملا بالحديث الشريف: "من لا يشكر الناس، لا يشكر الله"  
كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف "ملاحي"  
على إرشاداته وتوجيهاته وعلى كل النصائح التي قدمها لنا  
ولا أنسى بالذكر أن أتقدم بجزيل الشكر وأسئ عبارات التقدير  
إلى كل من ساهم في مساعدتي من قريب أو بعيد  
و إلى كل أساتذتي في مشواري الجامعي وزملائي  
في إنجاز هذا العمل المتواضع

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك التعرف على الوسائل والأجهزة المخولة لها القيام بعملية الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى التعرف على المعلومات المحاسبية وأهم خصائصها، وقد اعتمدنا في ذلك على جمع بعض المعلومات عن كيفية عمل و دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر. على الإشكالية التالية:

ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ وقد توصلت الدراسة إلى أن التحقيق في المعلومات المحاسبية سيؤدي إلى اكتشاف الأخطاء التي يمكن أن تحتويها هذه المعلومات حتى تؤثر على جودتها.

## الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، المعلومات المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية.

## Summary:

This study aims to identify the role that tax control plays in improving the quality of Accounting information, as well as to identify the means and devices authorized to carry out the process of tax control, in addition to identifying the accounting information and its most important characteristics, and we have relied in this on a case study in order to answer the problem next:

What is the role of tax control in improving the quality of accounting information?

The study concluded that investigating the accounting information will lead to discovering the error that this information may contain in order to affect its quality.

## key words:

Tax control, accounting information, quality of accounting information.

الفهرس:

الصفحة	الموضوع
أ	البسمة
ب	شكر و تقدير
ج	الملخص
د	فهرس المحتويات
و	قائمة الأشكال
ز	قائمة الجداول
ح	قائمة الاختصارات والرموز
1	مقدمة عامة
	<b>الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.</b>
4	تمهيد
	<b>المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية.</b>
5	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.
6	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.
8	المطلب الثالث: أهداف ومبادئ الرقابة الجبائية.
	<b>المبحث الثاني: أساسيات الرقابة الجبائية.</b>
12	المطلب الأول : الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية.
13	المطلب الثاني: التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.
14	المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.
	<b>المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.</b>
16	المطلب الأول : الهيئات المختصة بالرقابة الجبائية.
20	المطلب الثاني: وسائل الرقابة الجبائية.
22	المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات الجبائية.
25	خلاصة الفصل الأول
	<b>الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبية</b>
27	تمهيد
	<b>المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية.</b>
28	المطلب الأول: مفهوم وأنواع المعلومات المحاسبية.
30	المطلب الثاني: أهمية المعلومات المحاسبية.
32	المطلب الثالث: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها.

	المبحث الثاني: أساسيات نظام المعلومات المحاسبية.
35	المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية وخصائصه.
37	المطلب الثاني: مكونات نظام المعلومات المحاسبية.
39	المطلب الثالث: وظائف وأهداف نظام المعلومات المحاسبية
	المبحث الثالث: طرق الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
42	المطلب الأول: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب.
44	المطلب الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.
52	المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية
54	خلاصة الفصل الثاني.
	الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب مستغانم
	تمهيد
	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم
56	المطلب الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية مستغانم
56	المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب.
58	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم
	المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي.
63	المطلب الأول: نوع نشاط المكلف وإجراءات التحقيق في جودة المعلومات المحاسبية.
64	المطلب الثاني: إعداد كشوف مالية لمقارنة الميزانيات والنتائج.
68	المطلب الثالث: اختبار والحكم على جودة المعلومات المحاسبية.
78	خلاصة الفصل
79	خاتمة عامة
	قائمة المراجع

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	شكل رقم
6	أشكال الرقابة الجبائية.	1
17	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات.	2
18	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.	3
19	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.	4
20	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.	5
58	الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب.	6

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
65	كشف لمقارنة عناصر الأصول.	01
66	كشف لمقارنة عناصر الخصوم.	02
67	كشف لمقارنة حسابات النتائج للسنوات الأربعة، الوحدة (د.ج).	03
69	تحديد الكمية الغير مستعملة من مادة luminaire mode Neptune	04
70	تحديد الكمية الغير مستعملة من مادة Candélabre Mode Eleno H6M	05
72	أرقام الأعمال المفوترة	06
72	رقم الأعمال المقبوض.	07
73	الرسم على القيمة المضافة للمواد غير المستعملة الواجب استرجاعه في 2011.	08
73	الرسم على القيمة المضافة للمواد غير المستعملة الواجب استرجاعه في 2011.	09
73	مبلغ الفواتير الوهمية المعاد دمجها سنة 2009.	10
74	مبلغ الفواتير الوهمية المعاد دمجها سنة 2010.	11
74	مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع عن تسديد فاتورة منافية للقانون 2012.	12
74	تعديلات الرسم على القيمة المضافة في السنوات محل التحقيق.	13
7	الدخل الإجمالي المعاد تشكيله.	14
75	تعديلات الضريبة على الدخل الإجمالي في السنوات محل التحقيق.	15
76	التعديلات النهائية وأثرها على الضرائب والرسوم محل التحقيق.	16

قائمة الرموز:

الترجمة	الدلالة	اختصار الرمز
Impôt sur les bénéfices des sociétés.	الضريبة على أرباح الشركات.	<b>IBS</b>
Impôt sur revenus globales.	الضريبة على الدخل الإجمالي.	<b>IRG</b>
Direction de recherche et vérification.	مديرية البحث والمراجعات.	<b>DRV</b>
Direction des grandes entreprises.	مديرية كبريات المؤسسات.	<b>DGE</b>
Centre des impôts.	مركز الضرائب.	<b>CDI</b>
Centre proximité des impôts.	مركز جوارى للضرائب.	<b>CPI</b>
Numéro de la carte d'édentaité.	رقم التعريف الوطني.	<b>NIM</b>
Accounting information system.	نظام المعلومات المحاسبية.	<b>AIS</b>
Managemant information system.	نظام المعلومات الإدارية.	<b>MIS</b>
Taxe sur l'activité professionnelle.	الرسم على النشاط المهني.	<b>TAP</b>

## مقدمة عامة:

من المسلمات الاقتصادية والمالية التي صارت تميز كل دولة قائمة بذاتها تبني نظام محاسبي ملائم للاقتصاد والنظام المالي السائدين في هذه الدولة، حيث يضمن هذا النظام تنظيمًا محكمة للكُم الهائل من العمليات الاقتصادية الناتجة عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية في شتى المجالات التجارية والإنتاجية والخدماتية هذامن جهة، ومن جهة أخرى يسمح بتوليد معلومات محاسبية تعبر عن الوضع المالي لهذا لنوع من المؤسسات وتوفي باحتياجات الأطراف ذات الصلة بها من مساهمين حاليين ومتوقعين، مسيرين، الدولة (مثل مصالح الضرائب، التخطيط والإحصاء، السجل التجاري...)، الهيئات المالية الموردين، الزبائن ... إلخ. فيتطور عالم الأعمال والمال زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية وبال حاجة إليها، فقد أضحت مثل السلعة الاقتصادية الثمينة والنادرة، فكل الأعوان الاقتصاديين يتعاملون بها ويسعون جاهدين بغية الحصول عليها لما لها من دور كبير وأساسي في اتخاذ قراراتهم المتعددة، فهي تمثل بالنسبة إليهم نقطة الانطلاق والارتكاز لأي قرار سيقبلون على اتخاذه، ولأن كل قرار كما يتضمن الفرص يتضمن التهديدات التي عواقبها قد تكون وخيمة ومكلفة لمتخذ القرار، فلا بد أن تكون المعلومات المحاسبية التي يستند عليها في هذا الإطار تتصف بالخصائص الضرورية والمناسبة لنوع وطبيعة القرار المتخذ، وهذا ما يقودنا إلى الحديث عن جودة المعلومات المحاسبية التي بدونها تكون المعلومات المحاسبية من غير فائدة ومضلة إذا ما تم استخدامها واستغلالها في أي غرض كان، وهذا بدوره يقودنا إلى البحث عن المواصفات والخصائص اللازم توفرها بهذا النوع من المعلومات حتى تتمتع بالجودة المناسبة، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها من قبل المتعاملين الاقتصاديين كل في ما يعنيه ويخصه .

ونظرا لتداخل وتعارض والغايات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، فإنه من الصعوبة بمكان الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة مناسبة وكافية، فأصبح من الضروري على الأطراف المعنية البحث عن كيفية ضمان صدق وموضوعية هذه المعلومات المحاسبية ومدى سلامتها من الأخطاء والتجاوزات المتعمدة والغير متعمدة لأي سبب كان، فالواقع يقول أن دواعي التضليل تغلب عن الشفافية في إظهار وعرض المعلومات المحاسبية .

وفي هذا الإطار تتعدد الوسائل والآليات الرقابية التي تساعد بشكل كبير على ضمان توليد معلومات محاسبية تتمتع بالمصداقية والموضوعية اللازمين للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، ومن هذه الوسائل الحتمية على كل مؤسسة اقتصادية نجد الرقابة الجبائية التي تتضمن طرق وآليات تمكن من اكتشاف عديد الأخطاء والانحرافات المحتملة الحدوث، على الرغم من أن الهدف الرئيس من هذه الأخيرة ليس التأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية بقدر ما هو البحث عن مستوى وحجم النشاط والنتيجة المحققة الفعلية واستخراج القيم الحقيقية لبعض العناصر، بغية فرض الضرائب و الرسوم المناسبة، غير أن الثانية لن تتحقق إلا بتحقيق الأولى وهي وجود معلومات محاسبية تتسم بالجودة الكافية. وفي خضم هذا التشابك والتداخل في الغايات والأهداف بين تلك وذاك، يمكننا طرح إشكالية البحث على النحو التالي:

إشكالية البحث:

" ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

## 1. الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟

- ماهية طرق الرقابة الجبائية المطبقة والتي تساعد في تحسين المعلومات المحاسبية؟

كيف تساهم طرق الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

## 2. الفرضيات

يقصد بالرقابة الجبائية مختلف العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة قصد تصحيحها. للرقابة الجبائية طرق وأدوات كفيلة بمراقبة وفحص ومقارنة الدفاتر والسجلات المحاسبية للتأكد منها.

تساهم الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال عملية الكشف عن الأخطاء الموجودة في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الإدارة الجبائية.

## 3. أهمية الدراسة:

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر، (مشكلات التهرب الضريبي).

- التعرف على مختلف الأجهزة الرقابية المساعد في تحسين المعلومات المحاسبية.

## 4. أسباب اختيار الموضوع:

بعض الأسباب التي دفعتني إلى اختيار هذا الموضوع ولعل من أهمها:

- تخصصنا في مجال المحاسبة

- الانتشار الكبير والواسع لطواهر الانحرافات الضريبية وتأثيرها على الاقتصاد الوطني.

- تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

- شيوع الفساد و التصريحات الكاذبة.

# الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تمهيد:

تعد الجبائية من وسائل التحكم في أي دولة ما لزيادة إيرادات الخزينة العمومية وذلك عن طريق جمع الضرائب والرسوم، ونظرا لعدة أسباب فإن العديد من المكلفين يتهربون من دفع التزاماتهم الجبائية، ولمحاربة هذه الظاهرة أنشأ المشرع الجزائري مجموعة من الوسائل القانونية لعل من أبرزها الرقابة الجبائية والتي تعد كأداة تنظيمية مهمتها التحقيق في مدى صحة وشرعية التصريحات الجبائية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وجبائية التي نحتاجها. وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل لتسليط الضوء على الإطار النظري والمفاهيمي حول الرقابة

الجبائية من خلال ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: أساسيات الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من خلالها الإدارة الضريبية إلى التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال إتباع مجموعة من الإجراءات القانونية والتنظيمية.

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

للرقابة عدة تعريفات ومنها:

إن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات

لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

- **التعريف الأول:** لقد عرفها " فايول " بأنها: «التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها". حيث أن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية حيث تحتوي هذه التصريحات المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية.<sup>1</sup>

- **التعريف الثاني:** عرفتها المديرية العامة للضرائب "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد فيدفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات".<sup>2</sup>

- **التعريف الثالث:** أما المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، فقد نص المشرع فيالمادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.<sup>3</sup>

مما سبق ذكره يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها "فحص لتصريحات كل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للاستعلام الاستفسار والاستيضاح، عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول".

1 منتديات الحلقة لكل الجزائريين و العرب <https://www.djelfa.info/vb/archive/index.php/t-259578.html>

2 لباس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، الجزائر، صفحة 19.

3 المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، بوزارة المالية، 2020، ص08.

و خلاصة القول أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.<sup>1</sup>

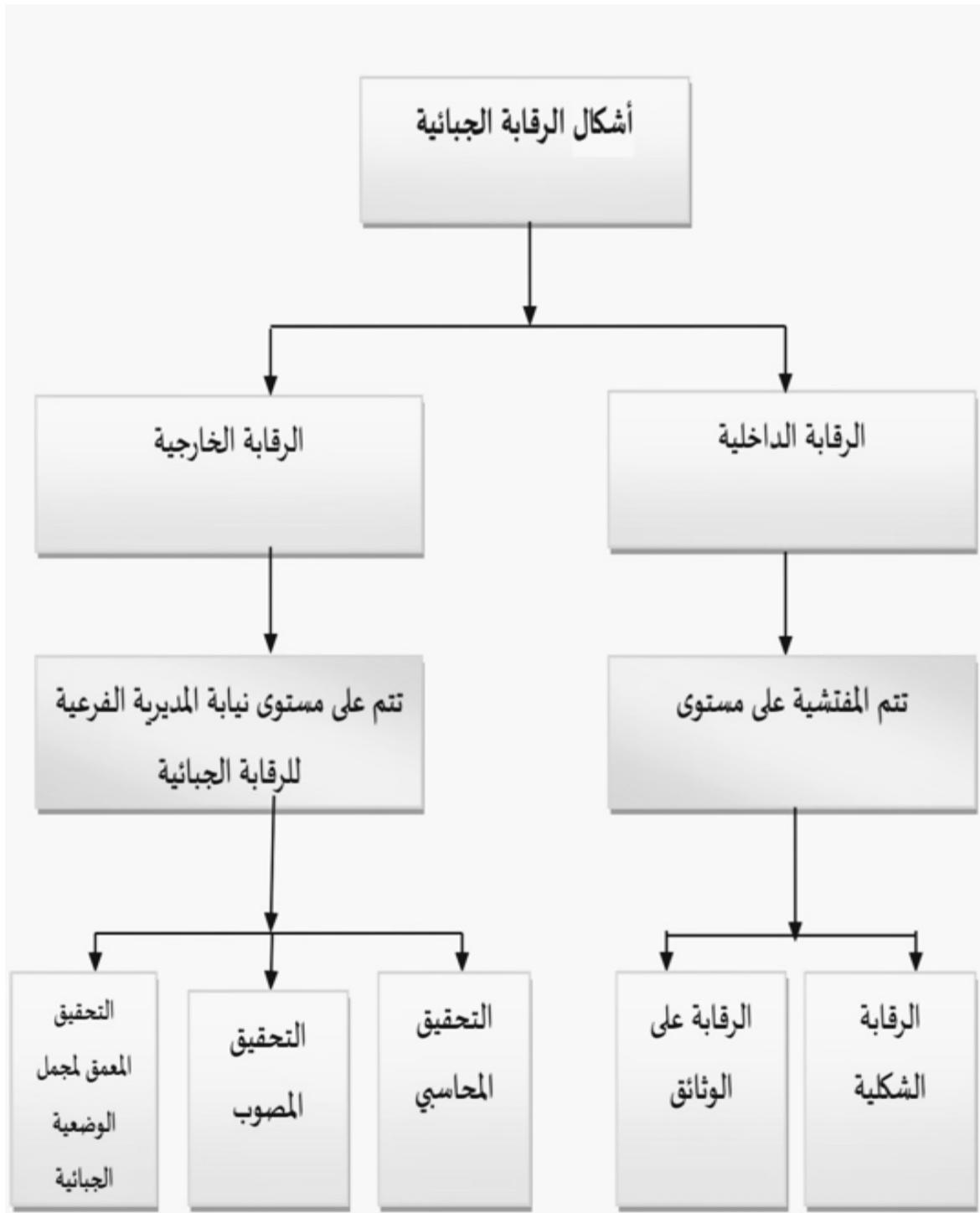
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية: وتتمثل أشكال الرقابة الجبائية في شكلان وهما:

- الرقابة الداخلية (العامة)
- الرقابة الخارجية (المعمقة)

---

<sup>1</sup>منتديات الجلفة لكل الجزائريين والعرب من الرابط السابق.

شكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالب

#### 1. أشكال الرقابة الجبائية:

تعمل الرقابة الجبائية على التثبت في صحة التقارير المودعة مع النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتتابة، للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرة، وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به، وتختلف عملية فحص القرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية،

وعليه يمكن تصنيفها إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية.

1.1. الرقابة الداخلية: وتتم على مستوى مفتشية الضرائب، حيث يقوم مدير المفتشية بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل إلى مقر نشاطه، وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.<sup>1</sup>

❖ الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف تقتصر على تصحيح الأخطاء الإملائية أثناء تقديم المكلف لتصريحاته.<sup>2</sup>

والهدف من هذه الرقابة يتمثل في:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتوية من طرف المكلف.

- التأكد من أن الملف المقدم أن يحتوي على جميع الوثائق.

- التأكد من هوية وعنوان المكلف.<sup>3</sup>

❖ الرقابة على الوثائق: إن الرقابة على المستندات تكون شاملة، تخص محتوى مضمون التصريح وتعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة).<sup>4</sup>

2.1. الرقابة الخارجية: تعتبر التصريحات المقدمة من طرف المكلفين مبدئيا ووفقا للقانون

صحيحة وبالتالي إثبات عدم صحتها والتدليس الذي تحتويه قد يقع على عاتق الإدارة الجبائية، وفي ظل ذلك تلجأ الإدارة الجبائية إلى شكل آخر من الرقابة الجبائية، وهو الرقابة الخارجية أو المعمقة، بحيث يستلزام الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي، ويأخذ هذا الشكل الطرق الجبائية التالية:

- التحقيق المصوب: هو تحقيق جزئي، ينصب على جزء من المحاسبة، كأن يكون قاصرا على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة، ولا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية كالفواتير، العقود، وصول طلبيات، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.<sup>5</sup>

- التحقيق المجمل (الوضعية الجبائية): عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به" أي بصفة عامة التصريحات على الدخل العام، أما الاقتصادي (therylambert) عرفه على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل مقارنة بالدخل

1 أولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية، الحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و21 أكتوبر، 2009، ص 6.

Philippe Colin, 1979, p9, 2

3 بشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة الهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، تلمسان، 2011، ص 10.

4 بومدين بكريتي، دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة الهرب الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015، ص 9.

5 الياس ذبيح قالب 25 (2010-2011) مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيذر، بسكرة، 2011، الجزائر، ص 19.

المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة.

- التحقيق في المحاسبة: التحقيق في المحاسبة هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلّف بالضريبة وفحص محاسبتها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية (وهي تمس كل الضرائب والرسوم).  
وتتمثل هذه الرقابة في إتباع الطرق والوسائل العلمية والعملية التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة باعتبارها مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية

حتى يتم التحقيق المحاسبي، وإجراء كل التحريات لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلّف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الرسوم والضرائب المستحقة التي قدمتها المحاسبة.<sup>1</sup>

المطلب الثالث: أهداف ومبادئ الرقابة الجبائية.

أولاً: أهداف الرقابة الجبائية.

للإدارة صلاحيات تطبيق الرقابة الجبائية بها يخول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها، إلى ممارسة الرقابة عليها، وذلك لتحقيق أهداف عديدة نذكر منها:

1. الهدف القانوني للرقابة الجبائية: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركّز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.<sup>2</sup>

2. الهدف الإداري للرقابة الجبائية: تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً لإدارة الضريبة، من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على تنبيهه إلى وجود النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، يساعد الإدارة الجبائية في معرفة الإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تساهم عملية الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات مثل: نسب التهرب الضريبي.

- ضمان تمسك واستمرارية النظام التصريحي.<sup>3</sup>

3. الهدف الاقتصادي للرقابة الجبائية: تهدف الرقابة إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي و حمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظراً للتناغم المتواصل والكبير بين المجالات الاقتصادية وتنميته بنظيره المجال

<sup>1</sup>ولهي بوعالم، مرجع سابق، ص7.

<sup>2</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيذر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص82.

<sup>3</sup>دريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية.

الضريبي.<sup>1</sup>

4. الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية: تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:
- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
  - منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات وفرض العقوبات.<sup>2</sup>

ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية:

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

1. إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب

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

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

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

- العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة

الاجتماعية الاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

- العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية

<sup>1</sup> ألياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> بشرى عبدالغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، تلمسان، 2011، ص 90.

مختلفة.

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

2. ترقية وتطوير الرقابة الجبائية: إن التشريعات والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تتحقق لها الفعالية الحقيقية إن لم تكن الأداة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم، لذلك يرجع فقهاء الجباية مشكلة الغش الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي والتي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيد عن كل ملامح التخلف والإهمال ومن ثم البد من القيام بإصلاحات وتعدلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري ولكي يتحقق ذلك على أحسن وجه وجب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية.<sup>2</sup>

1 بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص 92-93.

2 العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير.

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2008، ص 109.

## المبحث الثاني: أساسيات الرقابة الجبائية

قد رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله لأعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزم عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية وفينفس السياق تنظيم عملية الرقابة الجبائية، كما حدد القانون صورا متتابعة ومتكاملة فيما بينها وألزم العون المدققين إتباعها قبل وأثناء وبعد مباشرة عملية الرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

### المطلب الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية

#### 1. الصلاحيات القانونية للإدارة الجبائية:

الرقابة الجبائية ونظرا للأهداف الإستراتيجية القومية التي تهدف إلى تحقيقها، تتطلب وجود مرجعية قانونية واضحة وصريحة تستند إليها.

1.1. الحق في الرقابة: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوى، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر التي تدفع أجورا وأتعاب أو مرتبات.<sup>2</sup> أي أن الإدارة الجبائية لها كل الصلاحيات التي خولها القانون لها للقيام بعملية المراقبة.

#### 2.1. الحق في الاطلاع:

يسمح حق الاطلاع للأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات.<sup>3</sup> ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- إدارة الدولة والولايات والبلديات، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة إدارية أخرى.

- مصالح الضمان الاجتماعي.

- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها.

- التجار والشركات التجارية.

- المؤسسات والهيئات المالية.<sup>4</sup>

#### 3.1. الحق في المعاينة:

خول المشرع الجبائي للأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة، والمتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تبرم المنتجين، وتكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل ممارسات تدليسية ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية معه

<sup>1</sup> ألياس قالب ذبيح، مرجع سابق، ص.

<sup>2</sup> المادة 18 "قانون الإجراءات الجبائية"، 2014، ص.10.

<sup>3</sup> المادة 45 "قانون الإجراءات الجبائية"، مرجع سبق ذكره، ص.24.

<sup>4</sup> سليمان عتير "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص.84.

عونان من الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

#### 4.1. الحق في استدراك الأخطاء:

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر كاملة أو خاطئة ، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد ، إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.<sup>2</sup>

وحددت الأجل الممنوحة للإدارة الضريبية بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة، التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>3</sup>

#### 2. حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

##### 1.2. حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

###### 1.1.2. الإعلام المسبق:

لا يمكن إجراء الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة ، حيث يجب إرسال إشعار للمكلف الذي سيخضع للرقابة الجبائية مرفوقا بوصول لتأكيد استلام الإشعار.

##### 2.1.2. الاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباريا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين ، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.<sup>4</sup>

##### 3.1.2. إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي:

إن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

#### 4.1.2. حق الاطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية:

من حق المكلف الذي خضع للإجراءات الرقابية الجبائية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل ، ويجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات في غضون 40 يوما.<sup>5</sup>

#### المطلب الثاني: التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

يجب على المكلف احتراماً للالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي ، حتى يتفادى العقوبات الجبائية وقد ذكرت هذه الالتزامات في المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري والتي نلخصها فيما يلي:

- مسك دفتر اليومية .

1 العثماني مصطفى "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية" مرجع سبق ذكره ، ص116.

2 نوي نجاة "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، ص50-13.

3 المادة 106-1 "قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص43.

4 المادة 20-4 "قانون الإجراءات الجبائية" 2014، ص11.

5 المادة 20-6، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص12.

- مسك دفتر الجرد .
- حفظ دفاتر المحاسبة والسندات المرسله<sup>1</sup>.
- أما الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة فتتمثل فالقيام بمختلف التصريحات والتي نوجزها فيما يلي:
  - التصريح بالوجود تقدم في الثلاثين يوم الأولى من بداية النشاط في وثيقة صنف Gn°8 إلى مفتشية الضرائب.
  - التصريح الشهري أو الثلاثي يقدم خلال 20 يوم الموالية للشهر أو الفصل ويودع في وثيقة صنف Gn°50
  - التصريح السنوي ويتم قبل 1 أفريل من كل سنة ويتم التبليغ بكل مداخله السنوية على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها.
  - التصريح بالتنازل، التوقف عن النشاط أو بالوفاة.
  - تدوين رقم التعريف الجبائي.
- المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.
- أمام صرامة المراقبة الجبائية يحوز المكلف على ضمانات عديدة تحمي حقوقه خلال إجراءات المراقبة، وسنحاول تقديم حقوق المكلف وهي على النحو التالي:
- 1. الضمانات المتعلقة بالتحقيق:**

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

(أ). إشعار المسبق وأجل التحضير:

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

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطالين الإجراء، في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك. وفي حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم إشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة<sup>2</sup>. وأضافت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 03 " أنه لا يمكن القيام بالتحقيق المععمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجال أدنى

<sup>1</sup>أرجع إلى المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري الجزائري.  
<sup>2</sup>المادة 04-20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص10.

للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، إبتداء من تاريخ الاستلام.<sup>1</sup>

(ب). الاستعانة بمستشار أو وكيل:

يكون لمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو النيابة عنه.<sup>2</sup>

للمستشار أن يعين موكله والإنابة عنه أثناء عملية التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة، لمعينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حال ما إذا تم تأجيلها.<sup>3</sup>

(ت). تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص.<sup>4</sup>

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

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 د.ج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ويمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 د.ج و 10.000.000 د.ج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة أشهر، لا تطبق مدة المراقبة في عين المكان المحدد أعلاه في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

(ث). عدم إمكانية إعادة الرقابة:

عند انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشترع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.<sup>5</sup>

2. الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم:

(أ). التبليغ بإعادة التقويم:

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار الاستلام، ويجب أن يكون مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم 28 ملاحظاته أو إعلان قبول لها، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.<sup>6</sup>

1 المادة 03-21. قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 13.

2 المادة 04-20. قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

3 ميثاق المكلفين الضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017، ص 9.

4 المادة 05-20. قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10-11.

5 المادة 08-20. قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

6 المادة 06-20. قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

(ب). حق الرد:

منح المشرع الضريبي للمكلف في إطار الرقابة الجبائية أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

(ج). حق الطعن:

منح المشرع للمكلف بالضريبة الإمكانية في الطعن عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>2</sup>

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأنشطة المخولة لها قانونيا للقيام بذلك، حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة وتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية، كما أنه قد يترتب عن مخالفة المكلفين بالضريبة للقواعد المنصوص عليها عدة عقوبات وغرامات.

المطلب الأول: الهيئات المختصة بالرقابة الجبائية.

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل المخولة لها قانونا بأداء هذه العملية، ولتعزيز ذلك فقد منح المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة عدة صلاحيات وحقوق البد من الاعتماد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

1. مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 1998/07/13، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة

الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات مثل المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

كما تستند مديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال لأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 د.ج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 د.ج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك:<sup>3</sup>

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.

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

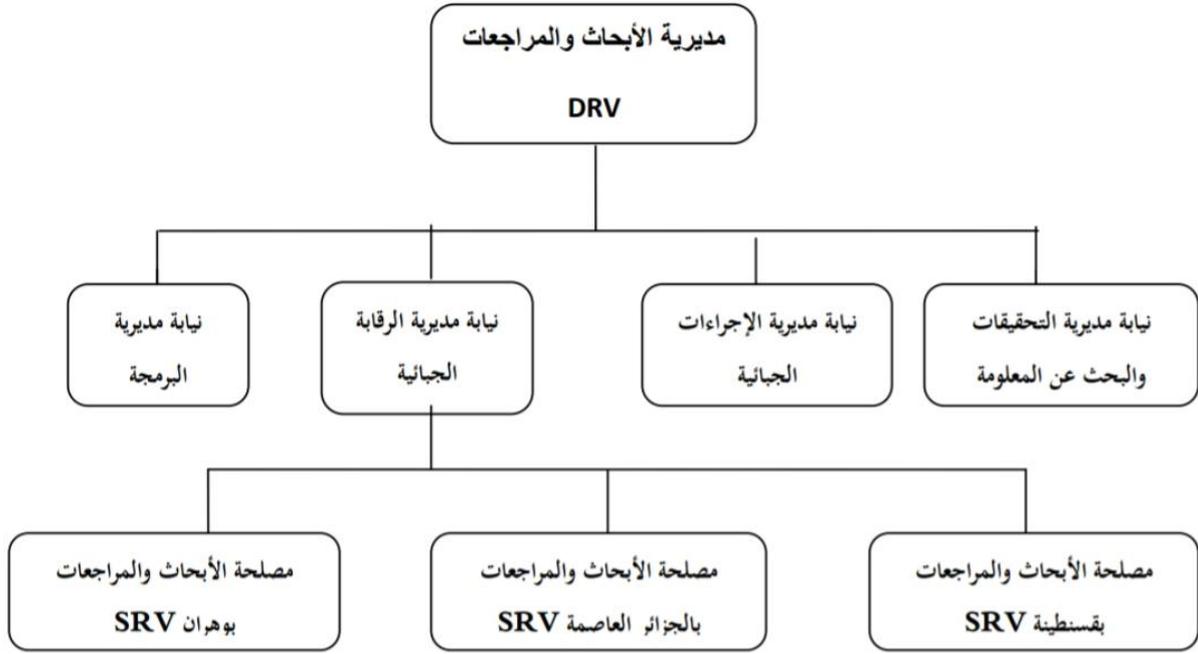
2 المادة 70، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 26.

Bulletin des services fiscaux, DGI, n°19, Alger print, 2000, page 74-78.3

- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.
- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.
- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.
- في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوى على أربع مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي:
- التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من اجل تجميع واستغلال ومراقبة استعمال المعلومات المتوفرة.
- البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية.
- التوجيه والتعاون مع وتقييم نشاطات المراجعات المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.
- أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة مهام منها:<sup>1</sup>
- تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية.
- تضمن تسيري وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني.
- تنفيذ كل عملية تدقيق يأمره وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو كل السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيئات، كما تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.

المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 327-06 مؤرخ في 2006/09/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 1859 المؤرخ في 24/09/2006 ص.9.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، المؤرخة في 2006/09/4 الجزائر، ص 9.

1. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي ، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها.

كما أنها مكلفة بتطبيق المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 د.ج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي اقل من 10.000.000 د.ج لباقي المؤسسات الأخرى.<sup>1</sup>

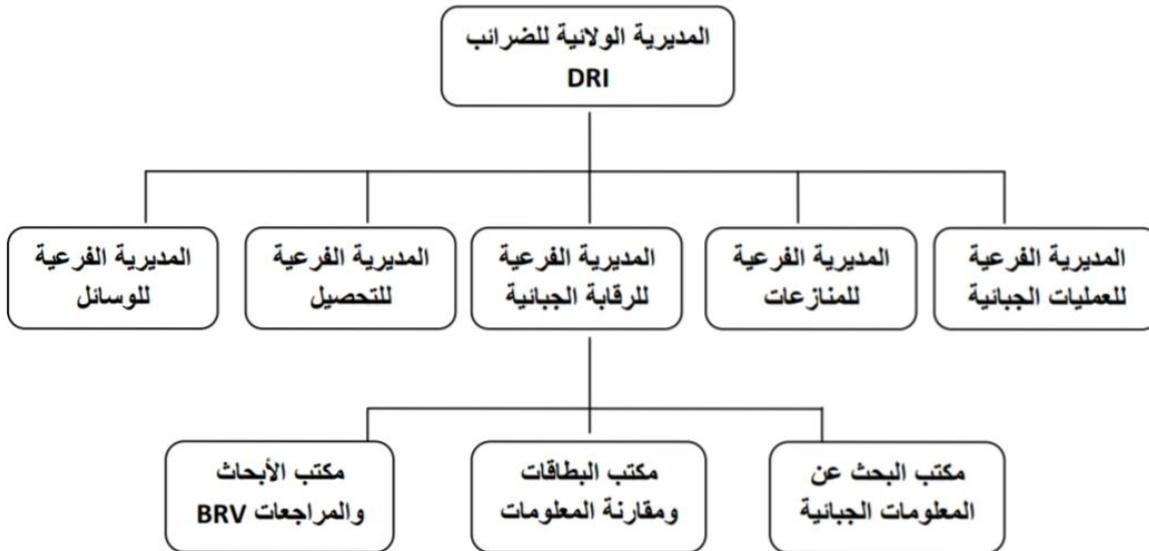
أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم ثلاثة (3) مكاتب ومن أبرز المهام المستندة له نجد:<sup>2</sup>

- إعداد بطاقات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب , التجارة والجمارك ) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقات ومقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها.

<sup>1</sup>Bulletin des services fiscaux, Op.cit., page 72

<sup>2</sup>المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية، المؤرخ في 1998-07-07، الجريدة الرسمية العدد الصادر بتاريخ 1998-10-25، ص 23.

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
  - متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهرة على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها.
  - الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.
- الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22، ص 20.

#### الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية:

ويهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية، بالتالي مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي،<sup>1</sup> وتبعاً لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي: مديرية كبريات المؤسسات DGE، مراكز الضرائب CDI، مراكز جوارية للضرائب CPI. وتعزيزاً للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين تدعيماً لهما لمكافحة التهرب الضريبي نسعى لتسليط الضوء على الهيئتين الأولى والثانية في آجال الرقابة الجبائية.

#### 1. مديرية كبريات المؤسسات:

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 02/494 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والنزاعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي.<sup>2</sup>

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختل الشركات العاملة في مجال المحروقات

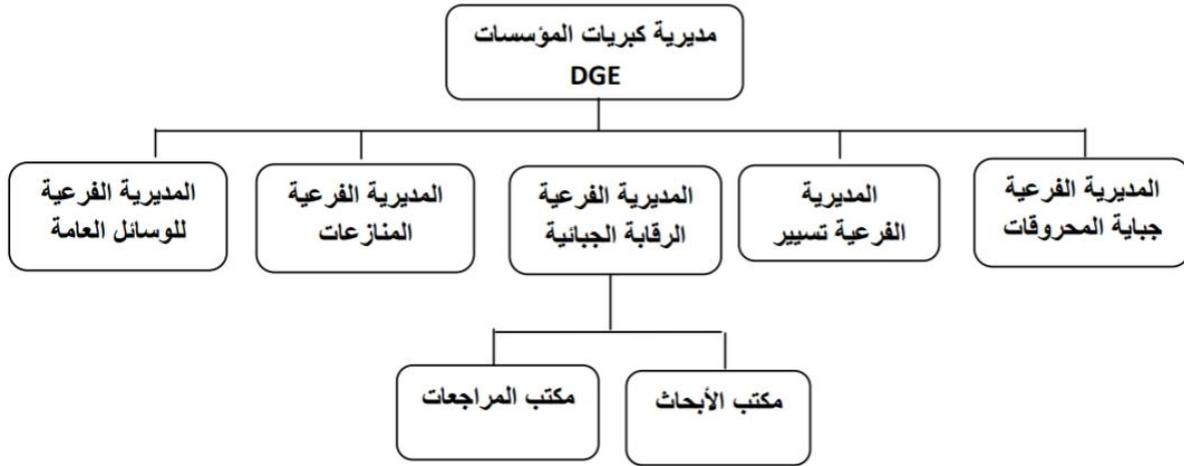
1 أعوادى مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، طبعة مزوار الجزائر، 2009، ص 43.  
2 المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادر بتاريخ 2005/06/07، ص 20.

والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 د.ج ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمثمة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية، مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في أجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدتها عديدة نذكر منها بإيجاز:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.
- التحقيق في التنظيمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم رقم 237-06 مؤرخ في 2006/09/18 , مرجع سابق , ص 10 .

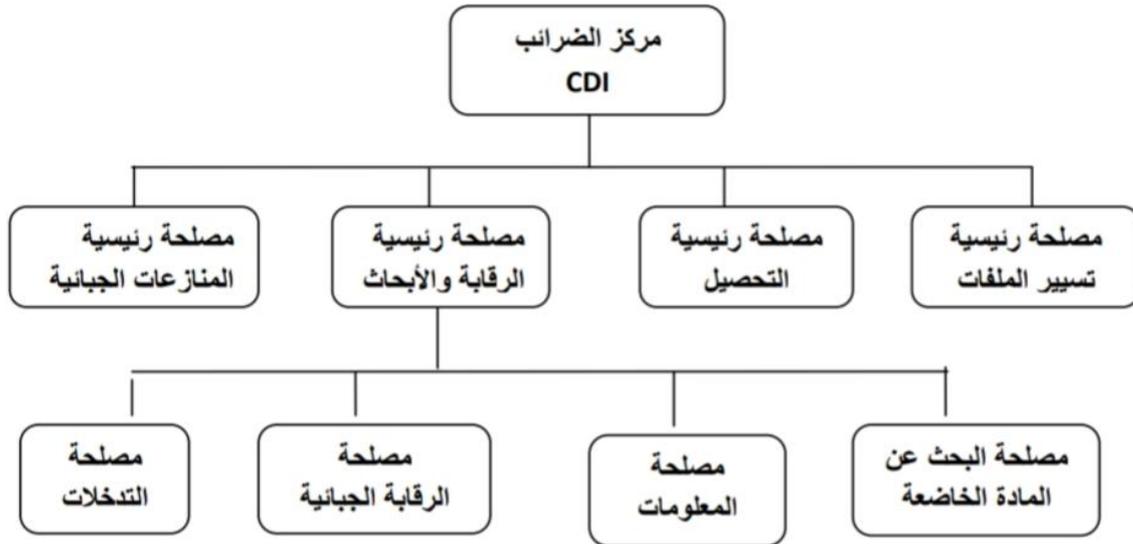
## 2. مركز الضرائب:

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 10.000.000 د.ج بالإضافة إلى المهنة الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة جميعها واستغلالها بشكل أمثل.

1La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°30, 2008, p06

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
  - التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين والتي تحت سلطتها.
  - كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشاءها.
- الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع، ص 22

بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض علما أن عدد مراكز الضرائب المبرمجة عبر التراب الوطني بلغت 65 مركزاً.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: وسائل الرقابة الجبائية:

تتمثل وسائل الرقابة الجبائية فيما يلي:

أ). الوسائل البشرية: إن وجود الموظفين المختصين بالرقابة الجبائية مقسم بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية:

- كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي.
- أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية.
- حسب التخصص فهناك موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية وآخرين مكلفين بالمراجعة المحاسبية وكذا المختصون بالرقابة المختلطة.
- وإن العون الجبائي الكفاء يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة، كما يمثل العنصر المحدد لأهداف الكمية، لذلك البد من توفير شروط استثنائية فيه مطلوبة في الرقابة الجبائية وهي:

-كفاءة مختصة ومؤكدة، إضافة إلى التمتع بسلوك حضاري.

-الأقدمية المهنية في الميدان تكون على الأقل بالنسبة:

المفتش: 5سنوات.

1 المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-237 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق، ص 10.

المفتش الرئيسي: 3 سنوات.

المفتش المركزي: سنة على الأقل.

(ب). الوسائل الإعلامية: لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي موجه يضم مجموعة من هياكل الإدارة الجبائية، ويقوم على تعميم كل نشاطاتها حيث تشكل عنصرا أساسيا فيما يتعلق بالرقابة الجبائية كما يلي:

- تثبت جميع الملفات الوطنية الخاصة بالمكلفين بالضريبة:

- الاستعمال الإجباري لرقم التعريف الإحصائي في عملية الاستيراد وعند تحرير الفواتير؛

- تمركز وإجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخيل وما يملكه المدين؛

- لقد تم إنشاء رقم جديد وهو رقم التعريف الوطني (NIM) ودخل حيز التنفيذ في المعاملات التجارية سنة 2016.<sup>1</sup>

(ت). التقييم: إن اختيار واستغلال المعلومات الجبائية في الآجال المطلوبة، كانت من أهم انشغالات الإدارة الجبائية، التي طورت أساليب جديدة ومحدودة للتحكم فيها، وفي هذا الأثر فإن أهم شيء هو ظهور دوران المعلومات الجبائية، حيث تعمل الإدارة الجبائية مع إدارة الجمارك حتى تضمن الانتشار السريع والتنظيم نحو المصالح القاعدية من أجل تنفيذ عمليات مراقبة المخزون، استرجاع الرسم على القيمة المضافة ومراقبة التصريحات الجبائية... إلخ.

عندها فإن فعالية الإجراءات المطبقة ستصل دون شك إلى أداء مميز في إطار مخطط الإدارة الجبائية المعتمدة من طرف السلطات العامة والمطبقة سنة 1999 والذي تدور محاوره الرئيسية حول:

- تنفيذ مخطط موجه إعلامي عن طريق وضع شبكات وأجهزة إعلامية.

- نظام مركزي.

- تحقيق توصيل بين الشبكات العالمية عن طريق شبكة وطنية (national réseau).

- أن يقوم بالربط مع البنوك وبمنظمات التأمين الاجتماعي، الحسابات الجارية البريدية والإدارة الجبائية.

### المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف الرقابة الجبائية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة، إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي. فقد وضع المشرع الجزائري عدة إجراءات عقابية لكل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة، وزيادة مردوديتها.

ويوجد نوعين من العقوبات وهما: الغرامات الجبائية والعقوبات الجبائية.

#### أولا: الغرامات الجبائية

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، وتختلف حجم هذه الزيادات على المكلف المعني بحسب طبيعة المخالفة، ويتضح ذلك كما يلي:

<sup>1</sup> ابن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دارالهومة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، ص 34 35.

### 1. الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:

حسب المادة 192 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة<sup>1</sup> فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل، وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.

### 2. غرامات التأخير في التصريح:

يترتب عن مكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 د.ج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها. في حالة تقديم الوثائق المطلوبة في أجل (30) يوم ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25%<sup>1</sup>.

### 3. الغرامات بسبب نقص في التصريح:

حسب الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثل، فإنه عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، ويزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة<sup>2</sup>:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 000.50 د.ج أو يساويه.
  - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 000.50 د.ج ويقل عن مبلغ 200.000 د.ج أو يساويه.
  - 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 د.ج.
- كما نصت المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنه إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية<sup>3</sup>:
- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 د.ج أو يساويه.
  - 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 د.ج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200.000 د.ج أو يساويه.
  - 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 د.ج.
- وفي حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

### ثانيا: العقوبات.

نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي الضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته،

1 المادة 192. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص ص 44-45.

2 المادة 193-01. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 45.

3 المادة 116، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2018م، ص 30.

كلية أو جزئياً، بما يأتي:<sup>1</sup>

غرامة مالية من 50.000 د.ج إلى 100.000 د.ج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 د.ج، الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100.000 د.ج إلى 500.000 د.ج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 د.ج، ولا يتجاوز 1.000.000 د.ج، الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 د.ج إلى 2.000.000 د.ج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها من 1.000.000 د.ج ولا يتجاوز 5.000.000 د.ج، الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 د.ج إلى 5.000.000 د.ج، أو إحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها د.ج، 10.000.000 ولا يتجاوز 5.000.000 د.ج، الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 د.ج إلى 10.000.000 د.ج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 د.ج.

1 المادة 303-01. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 69.

خلاصة:

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى الرقابة الجبائية، والتعرف على مختلف أشكالها وأساليبها والهيئات المسؤولة

عن عملية الرقابة وقد حاولنا ربطها بالمعلومات المحاسبية وذلك من خلال معرفة خصائصها النوعية والتي بتوفرها تصبح المعلومات المحاسبية تتمتع بالجودة لصالح مستخدميها.

- الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة،

كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية التزاماتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

- وتتعدد طرق وأشكال الرقابة الجبائية من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق إلى التحقيق في

المحاسبة الشامل والمصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية وكل هذه الطرق هدفها التحقق مندقة المعلومات المحاسبية.

- عمل المشرع على تنظيم سير وعمل عملية الرقابة الجبائية بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في هذا المجال.

## الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبية

تمهيد:

تعتبر المعلومات المحاسبية المقوم والموجه للقرار والتي يتكون منها أساسا لما توفره هذه المعلومات من أمن وضممان كمتطلبات أساسية وضرورية في عالم الأعمال ، وعليه وجب أن تكون هذه المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية ، ولا تكتسب هذه المعلومات هذه الخاصية إلا إذا تم مراقبتها ، كما أن أداء نظام المعلومات المحاسبية إذا كان على قاعدة صحيحة وسليمة يؤدي إلى توليد معلومات ذات مصداقية تقدم صورة موثوقة فيها عن المركز المالي والوضع الحقيقية للمؤسسة تجاه الإدارة الضريبية. وعليه فسيتم في هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: أساسيات نظام المعلومات المحاسبية.

المبحث الثالث: طرق الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### المبحث الأول: ماهية المعلومة المحاسبية.

تمثل المعلومة المحاسبية المخرجات النهائية بعد تغذيته بالبيانات لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية تؤدي إلى زيادة المعرفة العلمية والعملية التي يستند إليها المستخدمون المختلفون عند عملية اتخاذ القرار. إن نظام المعلومات المحاسبية (S.I.A) يعتبر جزء من نظام أشمل وهو نظام المعلومات الإدارية (S.I.M) فهو يشبه بالقلب النابض الذي يضخ المعلومات المحاسبية للأطراف المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية بما يمكنهم من اتخاذ القرارات وفقا لأسس اقتصادية سليمة، كما يضخ المعلومات بالأطراف الخارجية من خلال التقارير المالية التي تعد من المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية، ولتوطيد العلاقة بين منتجي المعلومات ومستخدميها يتطلب من المحاسبين والمراجعين سواء في مجال البحث العلمي أو مجال الممارسة العملية ضرورة السعي المستمر والجاد لتوفير المعلومات المالية الأكثر دقة وحداثة وملائمة لتقديمها في الوقت المناسب للمستخدمين لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات.

### المطلب الأول: مفهوم وأنواع المعلومات المحاسبية.

#### أولاً: مفهوم المعلومات المحاسبية

قدمت العديد من التعاريف للمعلومات المحاسبية نوجز أهمها فيما يلي:  
المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة البيانات يتم معالجتها للخروج بمنتج نهائي ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات المحاسبية يجب أن تتميز بخصائص تتسم بها حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية.<sup>1</sup>  
كما عرفت على أنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.<sup>2</sup>

#### ثانياً: أنواع المعلومات المحاسبية

أنواع المعلومات المحاسبية: تصنف المعلومات المحاسبية إلى عدة أنواع وذلك حسب المعايير المختلفة منها:<sup>3</sup>

#### 1.1. أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الإفصاح :

1.1.1. معلومات محاسبية إجبارية: هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها والإفصاح عنها قانوناً من طرف المؤسسة الاقتصادية وتتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة في الدفاتر الإجبارية كدفتر اليومية والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية المطلوب إعدادها.

2.1.1. معلومات محاسبية اختيارية: هي تلك المعلومات الغير إلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة للمساهمين، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية وتحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل، الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.

1 حيدر علي محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 95.

2 السيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 22.

3 حامدي علي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2010، 2011 ص 84.

1.2. أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الغرض من الاستخدام:

حسب هذا المعيار تصنف إلى ثلاثة أنواع:

**1.1.2. معلومات مالية:** وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معينين سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها.

**2.1.2. معلومات عن التخطيط والرقابة:** وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب.

**3.1.2. معلومات لحل المشكلات:** وهي تتعلق بتقييم البدائل للقرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وتتسم بعدم الدورية.<sup>1</sup>

**1.3. أنواع المعلومات المحاسبية من حيث دلالتها:**

**1.1.3. معلومات تاريخية:** وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم لأغراض أخرى (ضريبية أو غيرها).

**2.1.3. معلومات حالية:** وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة.

**3.1.3. معلومات مستقبلية:** وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل، ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، وتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

**1.4. أنواع المعلومات من حيث المصدر:**

**1.1.4. معلومات داخلية:** هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة نفسها، تتمثل في التقارير، الموازنات، القوائم المالية الدورية أو السنوية وغيرها.

**2.1.4. معلومات خارجية:** هي معلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارجية عن المؤسسة على سبيل المثال في القوائم المالية لمؤسسات أخرى يتم التعامل معها كالموردين والزبائن.

<sup>1</sup>حامد علي، مرجع سابق، ص 85.

المطلب الثاني: أهمية المعلومات المحاسبية ومستخدميها.

أولاً: أهمية المعلومات المحاسبية:

لقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية باعتبارها وسيط فعال بين المؤسسة ومستخدمي هذه المعلومات الذين يعتمدون عليها اتخاذ العديد من القرارات خاصة منها قرارات الاستثمار والتي تتطلب الحصول على معلومات محاسبية دقيقة ومفيدة عن المؤسسة التي يرغبون الاستثمار فيها، باعتبار أن قراراتهم تتأثر بمدى ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية وتوقيت الحصول عليها وموضوعية قياسها.<sup>1</sup>

وكما تحتل المعلومات المحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية أهمية كبيرة وذلك لما يلي:

- إن المعلومات المحاسبية تعد الدعامة الأساسية التي تبني عليها القرارات المالية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية وأن هذه المعلومة هي التي تبني عليها الحقائق و التقديرات القيمة لأنها المادة الأولية لصناعة القرار الصائب وأن درجة دقة و موضوعية القرار تتناسب طردياً مع دقة و كفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة.

- إن المعلومات المحاسبية تتصف بالدقة أكثر من غيرها من المعلومات الأخرى وذلك بسبب ما تحتويه نظم المعلومات المحاسبية من الأسس والضوابط والمعايير التي لا تخلو منها أي خطوة أو جزء أو مستند في النظام. - إن المعلومات المحاسبية تتمتع بمستوى من المنطق قد يتوفر في غيرها من المعلومات وتستمد هذا المنطق من النظرية المحاسبية التي تحكم إنتاج المعلومات من مبادئ وفروض والتي تعد مرشداً في أداء العمل المحاسبي.

- إن المعلومات المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه ملايين المستثمرين في سوق المال لتحديد قراراتهم الاستثمارية وهكذا يفترض في الأسواق الناضجة.

- إن المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق المال دور رئيس في تحديد قرارات المقرضين والممولين لمشاريعها الجديدة.<sup>2</sup>

ثانياً: مستخدموا المعلومات المحاسبية

ينقسم مستخدمو المعلومات المحاسبية بصفة أساسية إلى مجموعتين رئيسيتين: المستخدمون الداخليون والمستخدمون الخارجيون، وتختلف احتياجاتهم من مجموعة إلى أخرى، وحتى داخل المجموعة الواحدة تختلف تلك الاحتياجات حسب اهتمامات كل من أفرادها ومستواه الإداري، وهو ما يتم تناوله فيما يلي:

• المستخدمين الداخليين:<sup>3</sup>

تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة المؤسسة واستخدام مواردها

<sup>1</sup> أريج طويرات، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014، ص8.

<sup>2</sup> هلالى إسلام-أحمد قايد نور الدين، مساهمة نظام المعلومات في تحسين عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة دفاتر اقتصادية ال عدد02، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019، ص380.

<sup>3</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص16.

اقتصادية وبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية. فالمديرين يحتاجون إلى معلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة مؤسسة وتقييم أداء المسؤولين، وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم: المدير العام، أعضاء جلس الإدارة، مدير التسويق، مشرفو الإنتاج على هؤلاء المستخدمين الداخليين الإجابة عن العديد من الأسئلة الهامة مثل:

- هل تكفي النقدية لسداد الفواتير؟
- ما هي تكلفة إنتاج الوحدة من منتجات المؤسسة؟
- هل بإمكان المؤسسة أن تتحمل زيادة رواتب العاملين؟
- أي خط إنتاجي هو الأكثر ربحية؟
- ما هو حجم المصروفات مقارنة بالمبيعات؟

للإجابة عن تلك الأسئلة وعن أسئلة أخرى عديدة تحتاج الإدارة إلى معلومات تفصيلية تقدم في الوقت المناسب، وتقوم المحاسبة بتزويد الإدارة بتقارير داخلية، مثال التنبؤ بالاحتياجات النقدية خلال الأشهر القادمة، ما هي قيمة الديون المستحقة على المؤسسة؟

إضافة إلى تلك المعلومات التفصيلية تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات إجمالية تلخيصية تقدم في شكل قوائم مالية، مثال قائمة الأرباح التي حققتها المؤسسة في الشهر الماضي.

تلبية حاجيات المستخدمين الداخليين، الإدارة، فقد طور علم المحاسبة فروعاً محاسبية تقدم لها المعلومات اللازمة، مثل المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

#### المستخدمون الخارجيون:

وهي الأطراف الخارجية عن الشركة وتمثل فيما يلي:

المالكين الحاليين والمستثمرين والسماصرة: يرغب هؤلاء في معرفة المعلومات والنشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو بشراء حصص جديدة، وهذا من خلال معرفة نتيجة أعمال الشركة ومقارنتها بالشركات الأخرى.<sup>1</sup>

**المقرضون (البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملو سندات الدين):** وهم يستخدمون معلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها.

**العاملون الحاليون أو المرقبون:** فهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك المؤسسة، فالوضع المالي الجيد

<sup>1</sup>العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 62.

وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفوع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.<sup>1</sup>

الموردون: يستفيدون من المحاسبة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوريد الشركة.

الجهات الحكومية: تحتاج إلى المعلومات المحاسبية المتعلقة بنشاط الشركة وذلك لأغراض عديدة مثل: التخطيط الاقتصادي وفرض الضرائب.

الرأي العام: وهم الخبراء والباحثون والمستشارون فالمعلومة المحاسبية مهمة لأغراضهم.

العملاء: تفيدهم في إمكانية إستمراريتهم في التعامل معها وتزويدهم بما يحتاجون من سلع.<sup>2</sup>

المطلب الثالث: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها:

أولاً: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

هناك عدة تعاريف لجودة المعلومات المحاسبية نذكر منها:

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.<sup>3</sup>

كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبية في التقارير المالية، بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم.<sup>4</sup>

وهناك من يرى أن جودة المعلومات المحاسبية تعني ما تتمتع به من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.<sup>5</sup>

من خلال التعاريف السابقة نجد أن جودة المعلومة المحاسبية تعتبر اللبنة الأساسية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة على المدى القصير والمتوسط والطويل حيث تساهم في اتخاذ القرارات

1 سليمان عتير، مرجع سابق، 17.

2 عبد الباسط مداح، أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص 88.

3 صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبية المالي.

4 الجزايري مطا بقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي، بدون سنة، ص 08.

5 ناصر محمد علي المجبلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة لنيل ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة (2008-2009) ص 23.

السليمة وتحقيق المردودية الاقتصادية والتجارية والمالية للمؤسسة، ومحاولة جلب مستثمرين من أجل توسيع النشاط والبقاء في السوق.

ثانيا: خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

الخصائص الأساسية: وتمثل فيما يلي:

1. القبلية للفهم: وهي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإن من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في النشاطات المالية والاقتصادية والمحاسبية.
2. الملائمة: يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناعات القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين الداخليين والخارجيين وذلك بمساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.<sup>1</sup>
3. التوقيت الزمني المناسب: وتعني أن المعلومات لتكون ملائمة يجب أن تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب ويتحقق ذلك في الضوء الآتي:
  - السرعة في تقديم المعلومات مع درجة دقة أفضل من درجة دقة عالية مع التأخير، حيث تفقد المعلومات قيمها إن لم تقدم عند الحاجة إليها.
  - تقديم التقارير العادية في الوقت المحدد لذلك، أما المعلومات عن الأحداث الهامة والطارئة فيجب أن تقدم لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر حتى وإن أدى ذلك إلى عدم إتباع الدورة المعتادة للتقرير.
4. القيمة التنبؤية: لتكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون ذات قيمة في مجال التنبؤ، بمعنى أن تساعد مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة، أو تأكيدها لتوقعاتهم، أو مساعدتهم في تعديلها وتصحيحها.<sup>2</sup>
5. القيمة الرقابية: أي أن تكون المعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية.
6. الثقة: تعد الموثوقية الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة وتعرف هذه الخاصية بأنها خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، كما أن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وعليه يمكن تحقيق خاصية الثقة من خلال الآتي:

1 أحمد حلمي جمعة، وآخرون، نظام المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص18  
2 فياض حمزة رامي، نظام المعلومات المحاسبية المحسوبة: مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، الباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011، ص39.

- صدق التعبير: أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة، وخالية من أي تلاعب معتمد.
  - الحياء (عدم التحيز): أي أن عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وتهيئتها بصورة مقصودة يمكن أن تساهم في خدمة مستخدم معين دون آخر.
  - قابلية التحقق: أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، وإذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup>
1. الخصائص الثانوية: وتتمثل في:

الثبات: نقول عن المعلومات المحاسبية أنها تتميز بالثبات عنها تطبيق الوحدة المحاسبية نفس المعالجة المحاسبية على نفس ما يحدث في فترة أخرى، إلى أنه يمكن للشركات تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدمها عندما يثبت أن الطريقة الجديدة هي الأفضل، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن طبيعة الأثر في هذا التغيير المحاسبي، ومبرر في إجرائه في القوائم المالية الخاصة في الفترة التي حدث فيها التغيير.

2. قابلية المقارنة: تعتبر المعلومات التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة مماثلة عن المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة وتمكن هذه الخاصية المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير مماثلة.<sup>2</sup>

1 أحمد قايد نورالدين-هلاليسلام، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2019، ص 247.

2 العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 61.

المبحث الثاني: أساسيات نظام معلومات المحاسبية.

يعد نظام المعلومات المحاسبية من الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الإدارية، والذي يقوم بدور فعال داخل المؤسسة من خلال إدخال بيانات ومعالجتها وتقديم معلومات ذات جودة عالية للمستخدمين منها من أجل اتخاذ القرارات المختلفة. وعليه يتم في هذا المبحث التعرض لكل من مفهوم نظام المعلومات المحاسبية وكذا تطوره وأهم الشروط الواجب توفرها في هذا النظام.

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية وخصائصه

أولاً: تعريف نظام المعلومات المحاسبية

لغرض التعرف على نظام المعلومات المحاسبية ينبغي علينا في بداية الأمر التعرف على معاني المصطلحات التي يتكون منها هذا المجال المعرفي.

- تعريف النظام: يعتبر مصطلح النظام كثير التداول في مختلف المجالات الاقتصادي، والتي تعددت لتشمل مجموعة من التعاريف والتي نذكر منها:  
يعرف النظام على أنه " مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة، والمتفاعلة مع بعضها بسلسلة من العلاقات، من أجل أداء وظيفة محددة أو، تحقيق هدف معين"<sup>1</sup>  
كما يعرف على أنه " مجموعة من الأجزاء المهيأة بطريقة مرتبة ومهيكلية تهدف إلى تحقيق نتيجة موحدة"<sup>2</sup>.
- تعريف المعلومة: تعتبر المعلومة إحدى المفردات المشتقة من العلم والتي تحتوي على مجموعة من التعاريف نذكر منها:  
حيث تعرف على أنها " المعرفة المفيدة والمكتسبة من البيانات المستلمة وبناء عليه فهي تعتمد على الشخص الذي يسلم البيانات وعلى القرارات التي سوف يتخذها"<sup>3</sup>.  
كما تعرف أيضاً على أنها " مجموعة من الحقائق والمفاهيم التي تخص أي موضوع من الموضوعات والتي تكون الغاية منها تنمية وزيادة معرفة الإنسان والتي يمكن أن تكون أماكن أو أشياء أو غيرها"<sup>4</sup>.

1 عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 2004، ص 14.

2 Georgion Sarrad et les autres, L'entreprise, 2ème, Edition goetan morin, 2010, p8.

3 صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم المعلومات المحاسبية واقتصادياتها والدراسات البحثية ذات الصلة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014، ص 415.

4 علاء السالحي وآخرون، أساسيات نظم المعلومات الإدارية، دار المناهج، الأردن، 2009، ص 15.

- تعريف نظام المعلومات: لقد تعددت التعاريف التي تتناول مصطلح نظام المعلومات والتي نذكر منها: عرف نظام المعلومات على أنه " إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد (البشرية والآلية) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (المعلومة) لتحقيق أهداف المؤسسة.<sup>1</sup>

كما يعرف أيضا على أنه " مجموعة من الأنشطة التي تعتبر مسؤولة عن تجميع ومعالجة البيانات لإنتاج معلومات مفيدة. فالبيانات تتضمن ترتيب للخصائص المتعلقة بالأحداث ومقبولة كمدخلات لنظام المعلومات، أما المعلومة فتشير إلى ناتج معالجة البيانات الذي يكون في شكل مرتب وذو مغزى للشخص الذي يستخدمه".<sup>2</sup>

تعريف النظام المحاسبي: يعد النظام المحاسبي من الأنظمة المهمة في المؤسسة والذي له عدة تعريفات نذكر منها:

حيث عرف على أنه " خطة تمثل مجموعة من الإجراءات والخطوات الخاصة بالجانب التطبيقي للمحاسبة والتي تساعد على إتمام الوظائف الرئيسية للمحاسبة في حصر وتسجيل وتصنيف وتلخيص نتائج العمليات المالية في شكل قوائم مالية بشكل يكفل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المحاسبة".<sup>3</sup>

كما عرف على أنه " مجموعة من الوسائل التي تمكن إدارة المؤسسة من تجميع وتشغيل وتقرير البيانات الضرورية عن نتيجة الأعمال التي قامت بتوجيهها وإشرافها، ويشتمل النظام المحاسبي على مجموعة من النماذج، السجلات، الإجراءات، والوسائل المستخدمة في تسجيل وتلخيص الأحداث المالية، وتقرير البيانات المالية وعرضها في شكل تقارير معبرة عن البيانات المطلوبة من قبل الإدارة، لتحقيق الرقابة على الأنشطة، ولتقديمها إلى الجهات الخارجية المهتمة بأعمال المؤسسة لغرض اتخاذ مختلف القرارات".<sup>4</sup>

تعريف نظام المعلومات المحاسبية: لقد تعددت المفاهيم التي تتناول تعريف نظام المعلومات المحاسبية والتي نذكر منها:

عرف على أنه " ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري للمؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة".<sup>5</sup>

1 أكمل الدين مصطفى الدمراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 25

2 أحمد رجب عبد العال وآخرون، دراسة في الأنظمة والمشكلات المحاسبية، دار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص 7.

3 عطا الله احمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة العربية، دار البازوري التعليمية، الأردن، 2013، ص 30.

4 أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم إنسانية، العدد الأول، 2001، ص ص 57-58.

5 أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية إطار الفكري والنظم التطبيقية، دار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص 47.

كما يعرف نظام المعلومات المحاسبي أيضا على أنه أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات".<sup>1</sup>

كما يعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه "عبارة عن نظام قائم بذاته، يتكون بدوره وككل نظم المعلومات الأخرى من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة، بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهمها أمر المؤسسة، وبما يخدم تحقيق أهدافها".<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: خصائص نظام المعلومات المحاسبية

وتكمن خصائص نظام المعلومات المحاسبية في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- نظام المعلومات المحاسبية موجهة أساسا للتعامل مع النقود، حيث تترجم جميع العمليات إلى مبالغ نقدية ولذلك فهي تقتصر على معالجة العمليات ذات التأثير المالي المباشر على المؤسسة.
- يتم تسجيل العمليات المحاسبية باستخدام طريقة القيد المزدوج المعروفة في مسك السجلات المحاسبية، والتي تجرى من خلالها موازنة المبالغ الدائنة والمدينة في كل قيد محاسبي.
- يتم تسجيل العمليات المحاسبية للتأكد من دقتها وصحتها من خلال ما يسمى بميزان المراجعة، وهو عبارة عن سجل خاص بكل عملية يتم الاحتفاظ بها في النظام لبيان التفاصيل العملية.
- يستخدم دليل الحسابات.
- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية ذات طبيعة دورية، حيث يتم موازنة العمليات على أساس دوري.
- يهتم نظام المعلومات المحاسبية المالية بالبيانات التاريخية حيث تعالج وتلخص الأحداث التي تمت فعلا.
- يقدم نظام المعلومات المحاسبية تقارير محاسبية.

### المطلب الثاني: مكونات ومقومات نظام المعلومات المحاسبية

من خلال هذا المطلب يتم فيه التعرض لأهم المكونات الرئيسية التي يتكون منها نظام المعلومات المحاسبية، وكذا تبيان لأهم مقومات التي يقوم عليها هذا الأخير.

### الفرع الأول: مكونات نظام المعلومات المحاسبية

يتكون نظام المعلومات المحاسبية من مجموعة من العناصر التي تتكامل مع بعضها لتحقيق هدف معين، هذا الهدف بالنسبة لنظام المعلومات المحاسبية يكون في معالجة البيانات المحاسبية من خلال القياس

<sup>1</sup> طلال محمد علي الججاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، الطبعة العربية، دار اليازوري، عمان، 2014، ص 26.

<sup>2</sup> مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية وإدارية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2013، ص 116.

<sup>3</sup> محمد نور برهان، غازي إبراهيمرحو، نظم المعلومات المحوسبة، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2015، ص 75.

والتبويب والجمع والترتيب وغير ذلك لتحويلها لمعلومات محاسبية تستخدم لأغراض عدة أهمها اتخاذ القرار.<sup>1</sup>

وفيما يلي عرض موجز لهذه المكونات:

1. وحدة تجميع البيانات: وهذا الجزء من نظام المعلومات المحاسبية يقوم بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمؤسسة أو عن طريق التغذية العكسية بالملاحظة والتسجيل. وتتمثل هذه البيانات في الأحداث والوقائع التي يهتم بها المحاسب، ويرى أنها مفيدة ويجب الحصول عليها وتسجيلها. ولأهداف المشروع وطبيعة المخرجات المطلوبة. فالبيانات التي تجمع بواسطة نظام المعلومات المحاسبية تؤثر على نوع البيانات.
2. وحدة تشغيل البيانات: البيانات المجمعة بواسطة نظام المعلومات المحاسبية، قد يتم استخدامها في الحال إذا ما وجدت أنها مفيدة لمتخذي القرار في لحظة تجميعها. ولكن في غالب الأحيان تكون هذه البيانات الأولية في حاجة إلى تشغيل وإعدادها وتكون معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات وبالتالي فإنها ترسل أولاً إلى وحدة التخزين في نظام المعلومات المحاسبية.
3. وحدة التخزين واسترجاع البيانات: تختص هذه الوحدة بتخزين البيانات في حالة عدم استخدامها مباشرة والحفاظ عليها للاستخدام في المستقبل أو لإدخال بعض العمليات عليها قبل إرسالها إلى متخذي القرارات.
4. وحدة توصيل المعلومات (قنوات المعلومات): قنوات المعلومات هي الوسيلة التي يتم بها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى داخل النظام المحاسبي حتى تصل إلى متخذي القرارات الإدارية وقد تكون قنوات الاتصال هذه آلية أو يدوية. على شاشات أو أوراق حسب الغرض والإمكانات المتاحة للمؤسسة.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: مقومات نظام المعلومات المحاسبية.

عند تصميم النظام المحاسبي لأي مؤسسة بصرف النظر عن حجمها ومجال نشاطها لابد من توافر بعض المقومات ومن أهمها ما يلي:

1. الوحدة المحاسبية: أي المؤسسة التي يراد وضع نظام محاسبي لها وبيان شكلها القانوني (فردية ، شركة تضامن ، شركة مساهمة ) بالإضافة إلى تحديد مجال نشاطها، بحيث أن الحجم ونوع النشاط يؤثران على تصميم النظام المحاسبي.

1 أحمد يوسف الحنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، داروائل، الأردن، 2000، ص 58

2 كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 59-61.

2. الوثائق والمستندات: وتتمثل في النماذج والأوراق والفواتير وجميع المستندات المتعلقة بالعمليات المالية من حيث المبالغ والأطراف التي تأثرت بها وتاريخ حدوثها.
3. الدفاتر والسجلات: وهي عبارة عن مجموعة الدفاتر والسجلات (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ) حيث يتم بهذه الدفاتر إثبات وتسجيل القيود وتبويبها، ومجموعة الدفاتر والسجلات التي تستخدم في حال استخدام المؤسسة نظام محاسبي يدوي.
4. طريقة القيد المزدوج: وهي طريقة القيد المستخدم في تسجيل العمليات المالية في جميع المؤسسات، سواء كان النظام المحاسبي المستخدم يدوي أو آلي.
  - أنظمة الضبط والرقابة وتحقق وظيفة الرقابة والضبط على البيانات هدفان رئيسيان هما:
    - حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من الضياع.
    - التأكد من حسن سير وتنفيذ الأعمال بدقة.
    - تعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات مثل: عملية الفحص والاختبار للمدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسب واستخدام كلمة السر وهذه الإجراءات تهدف إلى التقليل من الأخطاء والغش أو منعها وهذا يتطلب وجود رقابة داخلية قائمة على وجود تنظيمي جيد.<sup>1</sup>
5. أفراد مؤهلين: إن تنفيذ الأعمال والإجراءات المحاسبية تحتاج إلى وجود أفراد مؤهلين قادرين على إدامة الدفاتر والسجلات وتشغيل النظام بشكل يساعد على معالجة العمليات المالية وتوفير معلومات وتوصيلها للجهات المستفيدة منها لتلبية احتياجات المستخدمين المختلفين (الداخليين، الخارجيين) فقد يكون المستخدمون يعملون في كافة المستويات الإدارية بالمؤسسة أو عملاء وجهات حكومية وغيرهم. وتعتبر عملية توفير المعلومات الوظيفية النهائية لنظام المعلومات المحاسبي وتتضمن هذه الوظيفة خطوات عديدة منها التفسير والتقرير والتوصيل.
6. الأجهزة والآلات.

#### المطلب الثالث: أهداف ووظائف نظام المعلومات المحاسبية

هناك عدة أهداف يسعى نظام المعلومات المحاسبية لتحقيقها وذلك من خلال الوظائف المختلفة التي يقوم بها، حيث من خلال هذا المطلب يتم التعرف على كل من أهداف وكذا الوظائف المختلفة لنظام المعلومات المحاسبية.

#### الفرع الأول: أهداف نظام المعلومات المحاسبية

إن الغرض الرئيسي لأي نظام معلومات محاسبي هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين

أسليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، الأردن، 2008، 29-30.

الداخليين كالإدارة أو الخارجيين كالزبائن، وتوجد ثلاثة أهداف معينة يمكن تحديدها لمساعدة انجاز الغرض الرئيسي والتي تكمن في<sup>1</sup>:

1. الدعم اليومي للعمليات: إن أية مؤسسة تقوم بعدد من الأنشطة والأحداث والتي تسمى عمليات ، والعمليات المحاسبية هي الأحداث الاقتصادية التي تقاس في صورة مالية و التي تؤثر على الأصول وحقوق الملكية للمؤسسة وتنعكس في شكل حسابات وقوائم مالية. وأن نظام المعلومات المحاسبية يساعد المؤسسة في القيام بالعمليات اليومية من خلال :

- تشغيل العمليات التي تتم من قبل الأطراف الخارجية وكذا العمليات الداخلية.

- إعداد المخرجات مثل المستندات الخاصة بالعمليات والتقارير المحاسبية والمالية.

2. دعم القرار: لقد أدى التطور في مجالات الأعمال ، فضلا عن تنوع أنشطة المؤسسة الواحدة إلى تعقيد عملية اتخاذ القرارات نظرا لتزايد المتغيرات على القرارات المختلفة ، مما زاد ذلك من أهمية المعلومات وأنظمتها والبحث عن أفضل استخدام لها بأقل تكلفة لإنتاجها.

3. انجاز الالتزامات المتعلقة بالإدارة: إن أهمية الالتزام بتوفير المعلومات اللازمة إلى المستخدمين الخارجيين من المؤسسة، فعلى سبيل المثال المؤسسات المندمجة أو ذات الملكية العامة لها التزامات كبيرة كما في المؤسسات الصناعية ذات النفع العام ، وتلك المؤسسات مطلوب منها أن توفر معلومات إلى أصحاب مصالح كالمالكين، الدائنين، اللجان التنظيمية، المحللين الماليين، المشاركين الصناعيين، وحتى الجمهور العام. وبشكل عام تتمثل أهداف نظام المعلومات المحاسبية في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- ضمان التدفق المستمر للمعلومات المحاسبية عن طريق دورة التقارير المحاسبية التي تقوم على نظام سليم لإعادة التغذية بالمعلومات، بما يضمن كفاية واستمرار النظام، وبالتالي المؤسسة ذاتها.

- القدرة على التعامل مع المستقبل بما يتميز به من ظروف عدم التأكد.

- اعتماد المحاسب على المقاييس الكمية كمطلب أساسي لتوفير المعلومات المحاسبية التي تمكن من توجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام الأمثل.

- توفير المقاييس المحاسبية التي تساعد على تقويم أساليب الرقابة.

### الفرع الثاني: وظائف نظام المعلومات المحاسبية

يقوم نظام المعلومات المحاسبية بالعديد من الوظائف خلال عملية تحويل بيانات الأحداث المالية الخاصة بالمؤسسة (مدخلات النظام) إلى معلومات تتضمنها التقارير والقوائم المالية المحاسبية (مخرجات النظام)، والذي يقوم بالعديد من الوظائف عبر مراحل النظام (مدخلات، عمليات، مخرجات)، وتعتبر تلك

1 طلال محمد علي الججوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، الطبعة العربية، داراليازوري، عمان، 2014، ص 47

2 احمد حلي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2014، ص 35.

الوظائف مترابطة إلى حد كبير وكأنها نظم فرعية متكاملة معا، وفيما يليعرض لوظائف نظام المعلومات المحاسبية:

1. تجميع البيانات: تحقق وظيفة تجميع البيانات خلال مرحلة المدخلات، وتتضمن عدة خطوات مثل تسجيل البيانات والتحقق من دقتها واكتمالها، وقد تكون تلك البيانات من الخارج أو من داخل المؤسسة أو ناتجة من تغذية عكسية.
2. معالجة البيانات: تتحقق هذه الوظيفة من خلال مرحلة التشغيل، وعادة ما تشمل على عدة إجراءات مثل التصنيف، النسخ، والترتيب، والفهرسة والدمج والتلخيص والمقارنة.
3. إدارة البيانات: وتشمل وظيفة إدارة البيانات كل من تخزينها وحفظها وتحديثها وتعديلها باستمرار بحيث تعكس قيما تستجد من أحداث اقتصادية أو عمليات أو، قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها لاستخدامها والتقرير عنها.
4. الرقابة على البيانات: وتحقق الرقابة على البيانات هدفان رئيسيان هما حماية الأصول من الضياع والتأكد من تمام ودقة البيانات والتشغيل الصحيح لها. وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات مثل عملية فحص واختبار المدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسب واستخدام كلمات السر.
5. توفير المعلومات: تعتبر الوظيفة النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتضمن هذه الوظيفة خطوات متعددة كالتفسير والتقرير وتوصيل المعلومات للمستخدمين، وهي مكملة لوظيفتي إدخال وتشغيل المعلومات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أناصر نور الدين عبد اللطيف، استخدام الحاسب في المحاسبة، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص ص 14-15.

### المبحث الثالث: طرق الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تختلف صور الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، والغرض المراد بلوغه حيث خول المشرع الضريبي للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي والمصوب بالإضافة إلى التحقيق المعمق، بهدف التأكد من المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المكلفين التي سنطرق إليها في هذا المبحث.

#### المطلب الأول: طرق الرقابة المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب:

تمارس مفتشيات الضرائب نوعين من أنواع الرقابة الجبائية، وهما الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، والتي يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

1. الرقابة الشكلية: كما سبقت الإشارة إليه، تتولى مفتشيات الضرائب مراقبة ومتابعة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، حيث تفحص المعلومات التي تتضمنها هذه التصريحات سواء تلك المتعلقة بالمكلف أو ما تعلق بنشاطه، ويتم كل ذلك من حيث الشكل فقط.

مفهوم الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية. يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى.<sup>1</sup>

#### دور الرقابة الشكلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها:

يمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة في التصريحات، كأخطاء الجمع وأخطاء الترحيل...الخ.
- البحث والكشف عن المعلومات والعناصر المغفل عنها، ويطلب من المكلف المعني بها بتصحيحها.
- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup>أسليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص ص 123-125.

### عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي تواجه لهذا النوع من الرقابة أنه ال تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات و ما تحويه من معلومات تعريفية بالمكلف، و محاسبية، أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات و التي يتم معاينتها في المرحلة دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

### 2. الرقابة على الوثائق:

يأخذ هذا النوع من الرقابة الذي يتم على مستوى مفتشية الضرائب أكثر عمقا من الرقابة الشكلية، حيث يتعدى الأمر إلى إجراء مقارنات بين ما تحويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات مختلفة واستخراج كل الثغرات و التناقضات المحتملة الحدوث.

### مفهوم الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، و التي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات و الوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة، هذا كله يتم في إطار تطبيق حق الاطلاع القانوني و الذي سبق الإشارة إليه سابقا، و من الأمثلة العملية لتطبيق هذا الحق (حق الاطلاع) نذكر ما يلي:

- النشاطات الطبية و شبه الطبية، عيادات التوليد و قاعات العلاج، تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص المجرات من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج.
- أما بالنسبة للمحامين، و ذلك مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

فالرقابة على الوثائق إذن هي عكس الرقابة الشكلية، حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية فمراقبة الوثائق تكون شاملة، فال تقتصر فقط على محتوى التصريحات الجبائية، حيث تتعدها بتوفير معلومات أخرى تمكن الإدارة الجبائية من التشخيص الحقيقي و الفعلي للمعلومات التي تعتبر عن الوضع الحقيقي للمكلف. بالإضافة إلى ذلك و من أجل معلومات إضافية، فانه بإمكان المحقق طلب بعض لتوضيحات و التبريرات من المكلف عند الضرورة.

دور الرقابة على الوثائق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها:

نلخص هذا الدور في النقاط التالي:

- التحقيق في جميع الأنشطة التي يمارسها المكلف.
- إجراء تحقيق دقيق و شامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين عن طريق القيام بمقارنات مع المستندات و المعلومات التي هي بحوزة مفتشية الضرائب.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها مع تطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى، وهذا ما يسمح باكتشاف الثغرات في حلة وجودها.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة مرفقة بكل التبريرات والتوضيحات الضرورية فيما يخص الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من صحة العمليات والمعدلات الضريبية المطبقة عليها.

المطلب الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

تختلف صور الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المطبقة في التحقيق والغرض المراد بلوغه، حيث تمارس ثلاث أنواع من الرقابة الجبائية وهي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

أولاً: التحقيق في المحاسبة.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة.

ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها<sup>1</sup>.

1. الإجراءات الأولية لعملية التحقيق المحاسبي:

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس، من بينها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاوول،

أسليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 125-126.

- وضعت القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوّل.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
- الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو أصحاب المهن الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته<sup>1</sup>.
- وبانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها، تسند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخول لها قانونا بذلك.
- تسلم للأعوان المحققين لإشعار 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، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:
- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.
  - إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، ويجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين.
2. الرقابة المفاجئة: إذ يمنح القانون في الإطار 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 بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.
3. استمارات التحقيق: فاستنادا إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بمأجل جدولان هامين في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراتها، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة.
4. التحقيقات الخارجية المساعدة: من أجل الإطاحة والإمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعمل المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى: الممولين والزبائن والبنوك والإدارات العمومية، ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

1 العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2008، ص 175، 176.

5. مباشرة عملية التحقيق المحاسبي:

تتمثل عمليات التحقيق في المحاسبة، فحص محاسبة المكلّف من حيث الشكل والمضمون:

1.5. فحص المحاسبة من حيث الشكل:

يقوم هذا الفحص على التأكيد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية:<sup>1</sup>

- مسك السجلات التجارية: يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليهما، من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، ودون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.
- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية: يجب على المكلّف 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.

2.5. فحص المحاسبة من حيث المضمون: المحقق الجبائي، وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة

المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلّفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ و المبيعات، وفي ما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء و ثغرات، و المتعلقة بالعناصر السابقة وما تحويه بعض الكشوف المالية:<sup>2</sup>

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة أو عدم وجود فاتورة).
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير البيع لبعض المبيعات.
- البيع بتحرير الفواتير مع التخفيض في قيمتها.
- عدم تسجيل مقتنيات المكلّف من المؤسسة لحاجته الخاصة.
- التأكد من الوجود المادي للتثبيات (الاستثمارات)، وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
- الحركة التي تعرضت لها التثبيات من شراء و تنازل و إعادة تقييم، و التأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك.

1- ابن معنوق خالد، ميلي محمد أمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر في العلوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 27.

2- سليمان عتير، مرجع سابق، ص ص 131-132.

- فحص اهتلاكات التثبيتات، و التأكد من مدى مطابقتها للنسب و القوانين المحاسبية و الجبائية.
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.
- الزبائن و الموردين (عدددهم، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم).
- طرق تحديد أسعار التكلفة و أسعار البيع.
- الموظفين و العمال (عدددهم، رتبهم).
- فحص جميع التكاليف و المصاريف المحتسبة، و التأكد من موضعيتها بمقارنتها مع الواقع.
- فحص جميع الإيرادات، و التأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، و البحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا.

نتائج التحقيق في المحاسبة وإقفال إجراءات التحقيق يؤدي التدخل في عين المكان والتحقيق في وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، ومراجعة دفاتر أشكال ومضمونها إلى الحالات التالية<sup>1</sup>

- قبول المحاسبة: حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وتنقسم إلى شطرين:
  - قبول صريح للمحاسبة: أي أن التصريح مقنع بدرجة كبيرة وأن المحاسبة منظمة وصادقة، وبالتالي فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق، وهذا دون أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم، وهذا حسب المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.
  - قبول نسبي للمحاسبة: أي أن هناك غموض وارتياب وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، أي أن يكون هناك اتصال بين الممول والمحقق للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف حول هذه الانحرافات، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقسيم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.
  - رفض المحاسبة: لا يمكن لفرقة التحقيق أن ترفض محاسبة المكلف إلا في حالات قد نص عليها المشرع الجبائي، وذلك لحماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية، وهي موضحة في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، التي يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:
- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابقة لأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق "النظام المالي والمحاسبي" وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- عندما تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

أغزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015-2016 ص 62-61.

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.  
- تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً، على إثر رفض المحاسبة، وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

6. نهاية التحقيق: تعتبر هذه المرحلة كخالصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أسس الضريبة بإتباعه الإجراءات العادية للتقويم وهي كالتالي:

1.6. إجراء التقويم الثنائي: يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبياً أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته ويقدم تصريحاته في الأجال القانونية، وبعد عملية التوضيح والتبرير يكون هذا التقويم نهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق.

2.6. إجراء التقويم الأحادي: هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المعني بالضريبة، وهذا لأن هذا الأخير لم يوفي بواجبه المحاسبي والجبائي أي عندما ترفض محاسبته، ويطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب هذا المكلف على الإشعار الموجه له قبل الفترة المحددة وهي 40 يوم.

7. دور التحقيق في المحاسبة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:<sup>1</sup>

إن عملية الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية المصحح بها من قبل المكلفين، إضافة إلى التنقل إلى عين المكان (أماكن تواجد ونشاط المكلف)، ومقارنة كل ذلك بكل الوسائل والمعطيات المادية، من شأنه أن يساهم وإلى حد كبير في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال:

✓ التأكد من أن المعلومات المحاسبية تم إعدادها وفق المعتمدة ضمن النظام المحاسبي الجاري العمل به (أي وفق الكشوف المالية الواجب عرض المعلومات المحاسبية من خلالها)، وهذا ما يساهم في التحسين من ملائمة هذه المعلومات.

✓ اكتشاف أهم الأخطاء والثغرات، والمطالبة بتصحيحها، وهو ما يعزز الثقة في هذه المعلومات بعد التصحيح من حيث:

- صدق التعبير.

- الموضوعية.

- الحيادية.

- الكمال (غير منتقصة).

✓ توفر إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لنفس المؤسسة (عبر الزمن) أو مع مؤسسات أخرى.

✓ الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية يساهم في اكتشاف أي تغيير للطرق أو المبادئ والفروض المحاسبية، وهذا ما يعزز خاصية الثبات.

<sup>1</sup>أسليمان عتير، مرجع سابق، ص 133.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة:

تم مؤخرا استحداث آلية جديدة في الرقابة الجبائية وذلك بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، والمسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

#### 1. مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة<sup>1</sup>:

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.

#### 2. شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

- لكي يتم التحقيق المصوب في المحاسبة يتطلب كغيره من الطرق جملة من الشروط المتمثلة فيما يلي:
- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.
- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.
- لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم.
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.
- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشرة (10) أيام ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقويم.
- إن ممارسة التحقيق المصوب التي تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة

<sup>1</sup> أميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص8.

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

3. إيجابيات وسلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية:<sup>1</sup> التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية (الذي سبق ذكره)، إلا من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، تخص فترة معينة أو مجموعة من المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يضيء بعض الإيجابيات

وبعض السلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف على حد سواء. ومن هذه الإيجابيات نذكر:

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

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

من الصعوبة بمكان اختيار العينة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد الأهداف.

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

### ثالثا: الإطار العام للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

إن التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، تتمثل في السعي الدائم إلى تحسين احترام القانون الجبائي ومكافحة شتى أنواع التهرب الضريبي ضمانا لحقوق الخزينة العمومية، وقد قامت بوضع أحكام وتشريعات جديدة لمراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين، وكذا مراقبة الشركات والأشخاص الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاري أو تقديم خدمات، وهذا الشكل من الرقابة هو ما يسمى بالتحقيق المعمق في الوضعية la

1 سليمان عتير، مرجع سابق، ص ص 135-136.

vérification approfondie de la situation fiscale الشاملة الجبائية (d'ensemble VASFE) الذي سنحاول تقديم مختلف التعاريف حوله والضمانات الممنوحة أثناء سير عملية التحقيق.

### 1. مفهوم التحقيق المعمق ومجاله:

تعزيز الآليات الرقابية الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي VC، لذا تم إنشاء هذا التحقيق سنة 1992 في قانون المالية في نص المادة (131).<sup>1</sup> مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة سابقا والمحوّلة إلى المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>2</sup> وذلك مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية الجزائرية إلا أن البدء فيه بصفة رسمية كان ضمن برنامج سنة 2010.

#### 1.1. تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE:

عرفه Lambert Thierry على أنه:

"مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة".<sup>3</sup> وعرفته المديرية العامة للضرائب على أنه:

"مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام".<sup>4</sup>

أما المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية لسنة 2019 فعرفته على أنه:

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفي لديهم موطن في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة".<sup>5</sup>

بالتالي تعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية بعد جمع كل الوثائق عناصر الضرورية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني من إدارات وبنوك ومؤسسات وغيرها.

1وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون المالية لسنة 1992، المادة 131 مكرر، الجريدة الرسمية العدد 73 المؤرخة في 14 ربيع الثاني عام 1413 هـ الموافق ل 11 أكتوبر 1992.

2وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، 2019، ص

3Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle économique, Paris, 1984, page 8.

4المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة سنة 2003 ص 13.

5المادة 1-21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية لسنة 2019، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب سنة 2015 ص

### 2.1. الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.

### 3.1. إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقاً للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وأهم هذه الإجراءات:

- الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق.
- الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به.
- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقاً لحق الاطلاع)، باستعمال لكشوف الربط وبطاقات المعلومات.
- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجل للتحضير بخمسة عشرة (15) يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار.
- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات).
- إذا استدعى الأمر، يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق.
- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

### المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

يعتمد هذا النوع من التحقيقات على البحث عن كل المعلومات التي تتعلق بالمكلف المعني، ومن أطراف عدة، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات، وهذا من شأنه أن يفيد وبشكل في اكتشاف الأخطاء والثغرات المعتمدة وغير المعتمدة بشكل قاطع، لا يدع للمكلف المعني مجالاً للنفي وعدم الاعتراف، وبهذا تكون كل المعلومات التي خضعت للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، قدركاف من الثقة فيها، ما يعزز من جودتها.

وفي المقابل يمكن توجيه بعض الانتقادات لهذا النوع من التحقيقات في ما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية، ومنها:

- التركيز على نوع واحد من الضرائب (الضريبة على الدخل الإجمالي)، يعني إهمال كل المعلومات المحاسبية التي تتعلق بهذا النوع من الضرائب، مما يحد من إمكانية الاعتماد عليها، لعدم توفر الثقة فيها.
- يعتمد هذا النوع من التحقيقات على المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج الإدارة الجبائية، وهذه المعلومات قد تكون بالدقة اللازمة، كما أنه ليس من السهل دائماً الحصول عليها، وخاصة إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين يتبعون أساليب الإيهام والاحتيال.

### خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن:

نظام المعلومات المحاسبي يؤدي دورا هاما في دعم المعلومات المحاسبية، التي تشكل المخرجات النهائية له في شكل تقارير وقوائم مالية تمكن مستخدميها من عملية التقييم واتخاذ القرارات، وحتى تكون المعلومات المحاسبية أكثر جودة، البد لهذا النظام أن يؤدي وظائفه بشكل جيد وأن يتميز بخصائص تساعد على تحقيق أهدافه.

وفي هذا الإطار تتعدد طرق وأنواع الرقابة الجبائية من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق إلى التحقيق في المحاسبة الشامل والمصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وكل هذه الطرق للرقابة الجبائية هدفها العام التأكد والتحقق من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين حتى يتسنى تحديد مبالغ الضريبة الواجبة التسديد.

الفصل الثالث:

دراسة حالة لمديرية

الضرائب مستغانم

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تناولنا فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية ودور الرقابة الجبائية في تحسين جودة هذه الأخيرة من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

وكنموذج للدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية المتنوعة، حيث وقع الاختيار على مديرية الضرائب لولاية مستغانم باعتبارها الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية، حيث أحد الهياكل الجبائية الرئيسية والمحورية في النظام الجبائي الجزائري حسب الهيكل التنظيمي الساري المفعول حاليا، وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين، ومن هنا فهي تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية المتخذة على مستوى المستويات العليا للنظام الجبائي.

وما مديرية الضرائب لولاية مستغانم إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري تمارس عملها ونشاطها ضمن الحدود الإقليمية للولاية، ولأن موضوع البحث هو بيان دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، سنحاول التعريف بطريقة الرقابة الجبائي ألا وهي التحقيق في المحاسبة المعتمدة على مستوى هذه المديرية وكيفية مساهمتها في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية للمكلفين المعنيين بهذه الرقابة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى مايلي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

المطلب الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية مستغانم

إن المديرية الولائية للضرائب هي عبارة على مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم، وتعتبر وسيط بين الدولة والمدينين بالضريبة.

تم بناء دار المالية سنة 1997، وقام السيد وزير التجارة والمالية بتدشينها في 19 رجب 1419 هـ الموافق إلى 09 نوفمبر 1998، حيث كانت تتواجد في المركز المالي بواسطة المدينة وتحتوي دار المالية على ثلاثة فروع:

- الفرع الأول: أملاك الدولة.

- الفرع الثاني: الضرائب.

- الفرع الثالث: مسح الأراضي.

إن المديرية الولائية مستغانم تشرف على 14 مفتشية تختص بتأسيس كل الرسوم والضرائب، 04 منها متواجدة في مستغانم و 09 الأخرى تتواجد بضواحي الولاية والوحدة الباقية متكلفة بالتسجيل والطبع. ويمكن لنا ذكر 14 مفتشية متواجدة بمستغانم وهي كالاتي:

المفتشيات الموجودة بضواحي الولاية:

- مفتشية عين النويصي.

- مفتشية بوقيراط.

- مفتشية حاسي مماش.

كما توجد 20 قبضة بولاية مستغانم:

- 09 منها مكلفة بتسيير أموال البلديات (مداخيلها).

- 01 مكلفة بتسيير المستشفيات.

- 01 مكلفة بتسيير البلديات وتحصيل الضرائب والرسوم وهي قبضة مختلفة تتواجد بعشعاشة.

المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب:

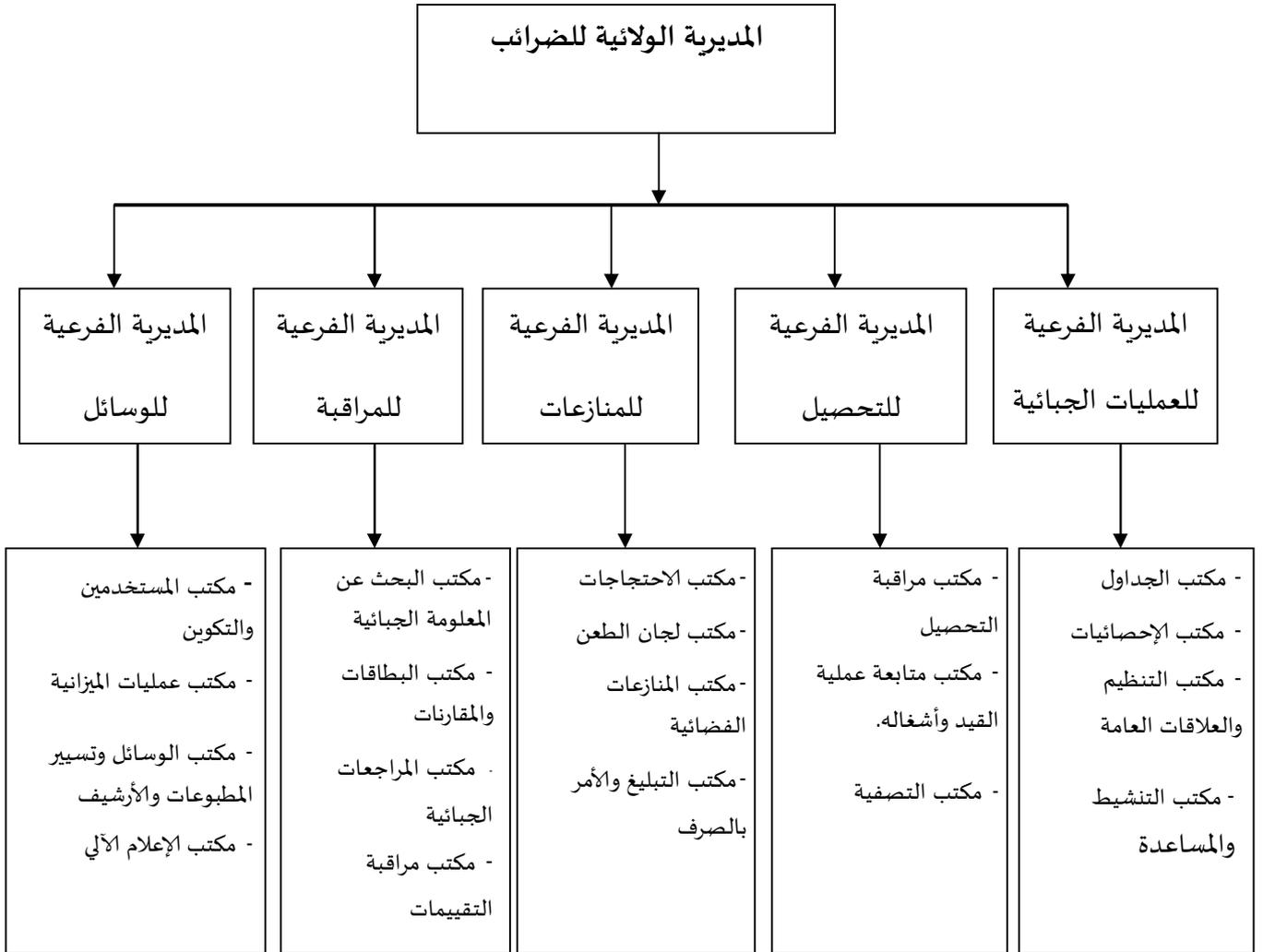
هي مكلفة بالقيام بالمهام التالية:

- ضمان ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها وتقييم النتائج وإعداد الحصيلة الدورية.

- تحليل وتقييم عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها دوريا، وإعداد تلخيص عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- إصدار الجداول و سندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوي.
- مراقبة التكفل والتصفية التي يقوم بهما كل من مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال المنازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبليّة وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الحياتية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وإعطاء الإذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيد وثائقي للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة وعلى صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المديرية الولائية للضرائب.

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتكلف بـ

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.

- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.

- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

- مكتب الجداول ويكلف بـ
- التكفل بالجدول العامة والتعليق عليها.
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
- مكتب الإحصائيات: ويكلف بـ
- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
- التركيز على المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحميل.
- التركيز على الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف بـ
- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه.
- مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف لاسيما بضمن ما يلي:
- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها
- ثانيا، المديرية الفرعية للتحصيل: وتكلف بـ
- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوي.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحميل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

1. مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بـ

- دفع نشاطات التحصيل.

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.

- ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3. مكتب التصفية: ويكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.

- التركيز على حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

- التكفل بجداول القبول في الأجزاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ

القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

1. مكتب الاحتجاجات: ويكلف بـ

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- 2. مكتب لجان الطعن: ويكلف بـ
  - دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
  - تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
- 3. مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ
  - إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
  - الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
- 4. مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ
  - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
  - الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
- رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتكلف بـ
  - بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
- تعمل هذه المديرية على تسيير:
  1. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ
    - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
    - تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
  2. مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بـ
    - تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة.
    - التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
    - مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
  3. مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:
    - متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
    - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- 4. مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:
  - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
  - المشاركة في أشغال التعيين للمعايير المرجعية.
  - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- خامساً: المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف بـ:
  - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
  - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- تعمل هذه المديرية على تسيير:
  1. مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بـ:
    - السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
    - إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.
  2. مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:
    - القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية.
    - تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.
    - تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب .
    - الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
  3. مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف بـ:
    - تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروعة فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.
  4. مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بـ:
    - التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.
    - المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

## المبحث الثاني: دراسة حالة وفق التحقيق المحاسبي

سنقوم بدراسة حالة ميدانية لطريقة الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب الولائية (التحقيق في المحاسبة)، والتي سبق وأن تطرقنا إليها ضمن هذا البحث، هذه الحالة تمت معالجتها على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية مستغانم.

قبل الخوض في إجراءات هذا التحقيق، لابد من الإشارة والتعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف الذي خضع لهذا التحقيق في المحاسبة، والأسباب والدواعي التي استدعت إخضاعه لمثل هذا التحقيق.

**المطلب الأول: نوع نشاط المكلف وإجراءات التحقيق في جودة المعلومات المحاسبية:**

**أولاً: نوع النشاط الذي يمارسه المكلف**

الملف شخص طبيعي في شكل مؤسسة خدمتية وهي تختص في أشغال الكهرباء ودهن العمارات.

**ثانياً: إجراءات التحقق في جودة المعلومات المحاسبية**

بعد الموافقة النهائية على برمجة هذا المكلف ضمن برنامج المراقبة الجبائية. يكلف أحد أعوان مديرية الضرائب الولائية برتبة مفتش (محقق محاسبة)، بتولي هذه المهمة، حيث يشرع في الإعداد والتحضير لعملية التحقيق، من خلال القيام بحملة من الإجراءات التمهيديّة التي لا بد منها، ثم يتم إعداد بطاقة ببداية أعمال التحقيق، ويلمها التبليغ الأولي والنهائي بالتعديل في المعلومات المحاسبية محل التحقيق، وبينهما رد واقتراح المكلف حول التبليغ الأولي.

ويمكن إيجاز محتوى التقرير في المحاسبة الذي تم إعدادهم من طرف العون الجبائي المكلف للحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلف المعني بهذا التحقيق في النقاط التالية:

### 1. إرسال إشعار التحقيق إلى المكلف المعني:

من الشروط الإلزامية لهذا التحقيق، إرسال إشعار بالتحقيق مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة، إلى المكلف المعني في نسختين، بحيث نسخة يحتفظ بها المعني والنسخة الأخرى يعاد إرجاعها لمديرية الضرائب الولائية بعد المصادقة عليها وتدوين تاريخ استلامها من قبل المكلف، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:

- اسم وعنوان المكلف.
- طبيعة ونوع النشاط الممارس: أشغال الكهرباء ودهن العمارات.
- تاريخ إرسال الإنذار: 2013 / 07 / 21
- تاريخ استلام الإنذار من قبل المعني 2013 / 07 / 21
- تاريخ الحضور إلى مقر المؤسسة 2013 / 08 / 05
- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق في معلوماتها المحاسبية (2009-2010-2011-2012).
- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق:
- الرسم على النشاط المني (TAP).

- الرسم على القيمة المضافة (TVA).
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).
- الضريبة على الدخل الإجمالي - أجور (IRG-S).
- توقيع كل من رئيس فرقة التحقيق المحاسبي، والعون المفتش الذي سيتولى عملية التحقيق.

#### المطلب الثاني: إعداد كشوف مالية لمقارنة الميزانيات والنتائج

بغية التحقيق في مدى صدق المعلومات المحاسبية المصرح من قبل المكلف. يقوم المحقق بإعداد كشفان (وهما عبارة عن نموذجان معدان من طرف الإدارة الجبائية يتم ملؤهما من قبل العون المحقق)، أحدهما يلخص عناصر أصول وخصوم ميزانيات السنوات المعنية بعملية التحقيق، هذا الجدول يمكن من إجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر الزمن، ويسمح بالوقوف على التغيرات والثغرات التي يمكن أن تشوب بعض عناصر الميزانية.

أما الآخر فيتضمن بعض المعلومات المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بالنتائج الوسيطة والنهائية المحققة خلال السنوات المعنية بالتحقيق، مدعومة ببعض الهوامش والنسب المفسرة والمبررة لبعض النتائج والوضعيات

والكشوفان اللذان تم إعدادهما في هذا السياق للمكلف المعني بعملية التحقيق محل الدراسة نلخصها في الجداول التالية:

أولاً: كشف لعناصر الأصول والخصوم

كشف لمقارنة عناصر الأصول:

## الجدول رقم (01): كشف لمقارنة عناصر الأصول.

2012/12/31	2011/12/31	2010/12/31	2009/12/31	2008/12/31	البيان
-	-	-	145 200	145 200	تجهيزات الإنتاج
-	-	-	343 17	17343	الاستغلال الأخرى
6525 543	6525 543	6525 543	-	-	تثبيات أخرى
574651	536 425	498 199	-	-	-
-	-	-	4465 812	-	معدات وأدوات
1844929	2423 617	3 442 135	-	-	حقوق أخرى
5422 417	6111541	1518 200	4365 990	911998	مخزونات
972 3595	1631072	11719 654	11526 698	1288 324	زبائن
-	-	-	520 4472	1402 436	تسبيقات أخرى للاستغلال
1036552	898 517	217592	723986	826 833	النقديات
455 8498	25 863682	22 924 925	25 682 863	558 498	المجموع

المصدر: تقرير التحقيق في محاسبة المكلف المعني 2013.

## كشف لمقارنة عناصر الخصوم:

الجدول رقم (02): كشف لمقارنة عناصر الخصوم.

2012/12/31	2011/12/31	2010/12/31	2009/12/31	2008/12/31	البيان
00 00055	00 00055	00 00055	1 200 00	1200 000	الأموال الاجتماعية
-	-	2995 967	1955 444	343 17	قروض بنكية
103 295	-	-	2811366	1161871	نتائج قيد التخصيص
574 651	99 478	-	-	-	رؤوس أموال أخرى
-	2 423 617	498 199	-	-	ضرائب ورسوم الاستغلال
99 075	107 722	53 957	48 475	51 937	ديون الاستغلال الأخرى
10 340 896	10 206 776	11 848 430	15 783 800	-	الموردين
-	-	-	830	-	تسبيقات بنكية
-	-	10 583	-	-	خزينة الخصوم
576 236	349 495	751 765	2107 333	1703 915	نتيجة
<b>4 558 498</b>	<b>25 682 863</b>	<b>22 924 925</b>	<b>256 82863</b>	<b>4558 498</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: تقرير التحقيق في محاسبة المكلف المعني 2013.

ثانيا: كشف لمقارنة حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التحقيق.

الجدول رقم (03): كشف لمقارنة حسابات النتائج للسنوات الأربعة، الوحدة (د.ج).

2012/01/01 2012/12/31	2011/01/01 2011/12/31	2010/01/01 2010/12/31	2009/01/01 2009/12/31	البيان
8 611 699	4 976 790	11 920 660	22 503 675	الإنتاج المباع
-	-	-	-	الإنتاج المخزن
-	-	-	-	إنتاج المؤسسة
-	-	-	-	لحاجاتها الخاصة
-	-	-	-	خدمات مقدمة
-	-	-	-	تحويل تكاليف الإنتاج
<b>8 611 699</b>	<b>4 976 790</b>	<b>11 920 660</b>	<b>22 503 675</b>	<b>المجموع</b>
6 187 268	3 262 612	9 116 668	19 299 944	مواد ولوازم مستهلكة
211 959	106 046	183 930	-	خدمات
<b>6 399 227</b>	<b>3 368 658</b>	<b>9 300 598</b>	<b>19 299 944</b>	<b>المجموع</b>
2212472	1599132	2620062	3203 731	الربح الخام
25.69%	32.19%	21.98%	16.60%	القيمة المضافة X100
2212472	1599132	2620062	3203 731	الإنتاج المباع
-	-	-	-	الربح الإجمالي
-	-	-	-	نواتج متنوعة
-	-	-	-	تحويل تكاليف الاستغلال
<b>2212472</b>	<b>1599132</b>	<b>2620062</b>	<b>3203 731</b>	<b>المجموع</b>
4558498	25682863	22924925	25682863	مصاريف مستخدمين
277386	336535	471901	324776	ضرائب ورسوم
38226	38226	480856	199 128	اهتلاكات
-	-	-	-	مؤونات
<b>1636236</b>	<b>1249673</b>	<b>1886461</b>	<b>1096398</b>	<b>المجموع</b>

576236	349495	733601	2107333	رصيد نتيجة الاستغلال
-	-	18164	-	نواتج أخرى
<b>576236</b>	<b>349495</b>	<b>751765</b>	<b>2107333</b>	<b>المجموع</b>
576236	349495	751765	2107333	الربح الصافي
6.69	7.04	6.31	9.36	الربح الصافي 100 رقم الأعمال

المصدر: تقرير التحقيق في محاسبة المكلف المعني 2013.

المطلب الثالث: اختبار والحكم على جودة المعلومات المحاسبية.

أولاً: فحص المعلومات المحاسبية من ناحية الشكل والمضمون

تمت هذه العملية من طرف فرقة التحقيق الأولى على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية مستغانم وتولى ذلك عون برتبة مفتش حيث تم تسجيل الملاحظات التالية:

• من ناحية الشكل: تم تسجيل الملاحظات التالية:

- وجود السجل المركزي.

- وجود دفتر الجرد.

- وجود السجلات المساعدة.

- وجود دفتر الأجور.

- وجود التصريحات الشهرية.

- وجود التصريحات السنوية.

- وجود وثائق الإثبات ووضعيات الأشغال التي اعتبرت سليمة.

• من ناحية المضمون: أما من حيث المضمون فقد تم تسجيل مجموعة الملاحظات كالتالي:

- في سنة 2009 وجود (3) ثلاثة فواتير لموردين وهميين، الفاتورة الأولى خاصة بالسيد بوعزيز عزيز المقدرة ب 448000 د.ج خارج الرسم سوف يضاف إلى الربح الصافي المبلغ خارج الرسم بالإضافة إلى حقوق الطابع المقدر

2500 د.ج، مع المطالبة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المقابل لها، الفاتورة الثانية و الثالثة للمورد الوهسي لعنتالي عبد الوهاب و المقدرتين ب 425950 د.ج و 352900 د.ج خارج الرسم سوف يضاف إلى الربح الصافي خارج الرسم للفاتورتين بالإضافة إلى حقوق الطابع و المقدر ب 2500 د.ج مع المطالبة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة.

- في سنة 2010 وجود (3) فواتير لموردين وهميين، الفاتورة الأولى خاصة بالسيد بوعزيز عزيز المقدرة ب 575000 د.ج خارج الرسم سوف يضاف إلى الربح الصافي بالإضافة إلى حقوق الطابع المقدرة ب 2500 د.ج مع المطالبة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المقابل لها، الفاتورتين المتبقيتين للمورد الوهي زيدان خالد المقدرتين ب 56500 د.ج و 5800000 د.ج خارج الرسم سوف يضاف إلى الربح الصافي المبلغ خارج الرسم للفاتورتين بالإضافة إلى حقوق الطابع و المقدرة ب 2500 د.ج لكل فاتورة مع مطالبكم بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة.

- في سنة 2012 تبين أن المؤسسة قامت بتمديد فاتورة الشراء رقم 1002574 الخاصة بشركة التضام نقدا وهو ما يتنافى مع شروط خصم الرسم على القيمة SNC TAHER AUTO PIECES المضافة طبقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال و التي تنص أنه إذ تجاوز الفاتورة بكل الرسوم مبلغ 100000 د.ج يجب أن تقم عملية لتسديد بوسيلة دفع ما عدا نقدا و عليه سيتم دفع الرسم على القيمة المضافة الذي قمتم به و المقدرب 25101.37 د.ج.

- أثناء مراقبة استهلاك لبعض المواد و لوازم الكهرباء و مقارنتها بوضعية الأشغال المقدمة مع مراعاة حركة المخزون استخرجنا سنتي 2011 و 2012 فروقات بين الاستعمال الحقيقي و الاستهلاك التقيد في المحاسبة و بالتالي سوف تضاف إلى الربح السنوي المادة 1-41 من قانون رسم على رقم أعمال في سنة 2011 تم استخراج وتحديد الكمية غير المستعملة (زائدة).

- تحديد كمية غير مستعملة (الزائدة) مع مراعاة حركة المخزون سنة 2011.

الجدول رقم (04): تحديد الكمية الغير مستعملة من مادة luminaire mode Neptune

2011	البيان
Luminaire Mode Neptune	المادة
45	مخزون أول مدة
00	المشتريات
01	مخزون آخر مدة
44	كمية مواد مستهلكة معاد تشكيلها
01	كمية مواد مستعملة مصرح بها
43	الفرق في كمية المواد
9000	سعر الوحدة الواحدة
387000	تكلفة مواد غير مستعملة
<b>387000</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

تحديد كمية غير مستعملة (الزائدة) مع مراعاة حركة المخزون سنة 2012: في سنة 2012 تم تحديد الكمية غير المستعملة مع مراعاة حركة المخزون.

الجدول رقم(05): تحديد الكمية الغير مستعملة من مادة Candélabre Mode Eleno H6M

2012	البيان
Candélabre Mode Eleno H6M	المادة
14	مخزون أول مدة
00	المشتريات
00	مخزون آخر مدة
14	كمية مواد مستهلكة معاد تشكيلها
05	كمية مواد مستعملة مصرح بها
09	الفرق في كمية المواد
37720	سعر الوحدة الواحدة
339480	تكلفة مواد غير مستعملة
<b>339480</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

وعلى ضوء ما ورد أعلاه بسبب الأخطاء الموجودة ومحاولة الغش والتضليل فقد تم وضع تعديلات والمتمثلة في:

- رقم الأعمال المفوتر.
- إعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض.
- تشكيل الأرباح.

ثانيا: اختيار الخصائص النوعية المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية.

بعد اختبار المعلومات المحاسبية من ناحية الشكل ومن ناحية المضمون وبعد تسجيل الملاحظات اللازمة سنحاول اختبارها من أجل التأكد من الخصائص النوعية لها ومنه الحكم على مدى تمتعها بالجودة اللازمة.

## 1. الخصائص الأساسية:

• **الخاصية الأولى (الملائمة):** المعلومات المحاسبية التي تم الحصول عليها يمكن القول أنها متناسبة مع شكل إعداد القوائم المالية لكنها تحتوي على مجموعة من الأخطاء والتي تؤثر على عملية اتخاذ القرار وبالتالي لا يمكن القول إنها تتمتع بخاصية الملائمة.

• **الخاصية الثانية (الموثوقية):** المعلومات المحاسبية المتحصل عليها تم اكتشاف مجموعة من الأخطاء المتعلقة أساسا بفواتير وهمية وكذلك تضخيم المواد المستهلكة والتي أثرت على النتائج المحققة مثل رقم الأعمال والربح الصافي وبالتالي لا يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها ومنه فخاصية الثقة غير موجودة.

## 2. الخصائص الثانوية:

• **الخاصية الأولى (القابلية للمقارنة):** المعلومات المحاسبية المتحصل عليها يمكن مقارنتها بمعلومات لنفس المؤسسة أو مؤسسات أخرى.

• **الخاصية الثانية (القبليّة للفهم):** المعلومات المحاسبية المتحصل عليها تتمتع بالوضوح وعدم التعقد ومنه فكل شخص له أدنى تكوين في المحاسبة يمكنه فهمها وبالتالي فإن خاصية القابلية للفهم محققة.

• **الخاصية الثالثة (الشمول):** المعلومات المحاسبية تتمتع بالشمول لأنها شملت كل المعلومات الضرورية لتحديد الضرائب والرسوم الواجبة الدفع.

**المطلب الرابع: التعديلات المطبقة وأثرها على الضرائب والرسوم.**

**الفرع الأول: التعديلات المطبقة للتحسين من جودة المعلومات المحاسبية**

وقد تم تحديد طريقة التعديل المطبقة وفق مايلي:

- رقم الأعمال المفوتر: من أجل إعادة تشكيل رقم الأعمال المفوتر تم الاعتماد على وضعيات الأشغال والفواتير المقدمة من طرف المكلف واستغلال الكشوف البنكية بالإضافة إلى المعلومات التي بحوزة المصلحة.

- إعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض: بالنسبة لأرقام الأعمال الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة فقد أعيد تشكيلها انطلاقا من المبالغ المقبوضة المستخرجة من الكشوف البنكية.

- تشكيل الأرباح: لإعادة تشكيل الأرباح تم الاعتماد على الصيغة التالية

**الربح المشكل = الربح المصرح به + أعباء الغير قابلة للخصم + الفرق في رقم الأعمال المتوتر - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رفع الأعمال المقبوض.**

• تشكيل رقم الأعمال المفوتر للسنوات 2009 2010 2011 2012.

الجدول رقم (06): أرقام الأعمال المفوترة

2012	2011	2010	2009	البيان / السنة
8611699	4967790	11920660	22503675	رقن الأعمال المفوتر المشكل
8611699	4967790	11920660	22503675	رقم الأعمال المفوتر المصرح به
00	00	00	00	الفرق الحاصل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

أرقام الأعمال المقبوضة المشكلة بالرسم على النشاط المهني / الرسم على القيمة المضافة.

الجدول رقم (07): رقم الأعمال المقبوض.

2012	2011	2010	2009	التعيين
17%	17%	17%	17%	المعدل
6932290	13590510	11755740	13753782	رقم الأعمال المقبوض المشكل
6932290	13590510	11755740	13753782	رقم الأعمال المقبوض المصرح به
00	00	00	00	الفرق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

بعد أن تبين هنالك فرق في مخزون المادتين luminaire made Neptune والمادة ELENA i candélabre mode H6M والتي تبين أنها غير مستعملة في المشروع سوف تخضع للرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه عملاً بنص المادة 41 فقرة 1 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ملاحظة:

- فواتير الشراء المتعلقة بمادة luminaire mode Neptune تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة الموافق لها خلال شهر فيفري 2011.

- فواتير الشراء المتعلقة بمادة Hcandélabre mode ELENA 6M تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة الموافق لها خلال شهر ديسمبر 2011.

## • سنة 2011:

الجدول رقم (08): الرسم على القيمة المضافة للمواد غير المستعملة الواجب استرجاعه في 2011.

luminaire mode Neptune	
387000	تكلفة الشراء للمواد غير المستعملة
17%	معدل الرسم على القيمة المضافة
65790	الرسم على القيمة المضافة مسترجع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

## • سنة 2012:

الجدول رقم (09): الرسم على القيمة المضافة للمواد غير المستعملة الواجب استرجاعه في 2011.

luminaire mode Neptune	
339480	تكلفة الشراء للمواد غير المستعملة
17%	معدل الرسم على القيمة المضافة
57710	الرسم على القيمة المضافة مسترجع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

في سنة 2009 بعد أن تبين أن هناك 3 فواتير لموردين وهميين فإن المبلغ سوف يدمج في الربح الصافي كما يلي:

الجدول رقم (10): مبلغ الفواتير الوهمية المعاد دمجها سنة 2009.

رقم الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	المعدل	المبلغ المدمج
85	448000	17%	76160
29	425 950	17%	72411,50
31	352 900	17%	59 993
			<b>208 564 ,5</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

في سنة 2010 وجود موردين وهميين والمبلغ سيدمج في الربح الصافي.

## الجدول رقم(11): مبلغ الفواتير الوهمية المعاد دمجها سنة 2010.

رقم الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	المعدل	المبلغ المدمج
61	575 000	17%	97 750
55	565 000	17%	96 050
59	580 000	17%	98 600
			<b>292 400</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

سنة 2012 تم تسديد فاتورة منافية لأحكام القانون مما يستوجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة.

الجدول رقم(12): مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع عن تسديد فاتورة منافية للقانون 2012.

المبلغ خارج الرسم	147658,75
المعدل	17 %
المبلغ المعاد استرجاعه	25101,9

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

الفرع الثاني: أثر التعديلات للتحسين في جودة المعلومات على الضرائب والرسوم.

الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم(13): تعديلات الرسم على القيمة المضافة في السنوات محل التحقيق.

البيان / السنة	2009	2010	2011	2012
المعدلات	17%	17%	17%	17%
الرسم على مشتريات مسترجع	208564	292 400	123 500	25 100
مجموع حقوق المغفلة	208564	292 400	123 500	25 100
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	52141	73 100	18525	2510
مج الحقوق و الغرامات	260705	365 500	142 025	27610

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

تم إعادة تشكيل ربح المؤسسة وفق الصيغة التالية:

الربح المشكل = الربح المصرح به + الأعباء الغير قابلة للخصم + الفرق في رقم الأعمال المفوتر - الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال المقبوض.

الجدول رقم (14): الدخل الإجمالي المعاد تشكيكه.

2012	2011	2010	2009	البيان / الصفة
576236	349495	751765	2107330	الدخل الإجمالي المصرح به
00	00	00	00	الفرق الحاصل في رقم الأعمال
339480	387000	1727500	1234350	الأعباء الغير قابلة للخصم
00	00	00	00	الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال
915716	736495	2479265	3341680	الدخل الإجمالي المعاد تشكيكه

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

الضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم (15): تعديلات الضريبة على الدخل الإجمالي في السنوات محل التحقيق.

2012	2011	2010	2009	البيان / السنة
915 710	736 490	2 479 260	3 341 680	الدخل المشكل
576 230	349 490	751 760	2 107 330	الدخل المصرح
339 480	387 000	1 727 500	1 234 350	الفرق
214 713	160 947	735 471	-	الحقوق الواجبة التسديد
112 870	45 898	165 528	-	الحقوق المسددة
101 843	115 049	570 213	432 023	الحقوق المغفلة
25%	25%	25%	25%	معدل الغرامة
15276	17 255,7	142 553	-	مبلغ الغرامة
117 119	132 306	712 766	540 028	مج الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

الضريبة على المرتبات والأجور

المكلف المعني يقوم بالتصريحات وبالتالي لم يظهر أي تعديل عليها.

التعديلات النهائية وأثرها على الضرائب والرسوم محل التحقيق.

الجدول رقم (16): التعديلات النهائية وأثرها على الضرائب والرسوم محل التحقيق.

المجموع	2012	2011	2010	2009	البيان / السنة
	915 710	736 490	2 479 260	3 341 680	- الرسم على النشاط المهني (TAP)
-	-	-	-	-	- الحقوق
-	-	-	-	-	- الغرامات
					- الرسم على القيمة المضافة (TVA)
649 564	25 100	123 500	292 400	208 564	- الحقوق
146 276	2510	18 525	73 100	52141	- الغرامات
					- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
1219 128	101 843	115 049	570 213	432 023	- الحقوق
283 091	15276	17257	142 553	108 005	- الغرامات
					- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
-	-	-	-	-	- الحقوق
-	-	-	-	-	- الغرامات
					- الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور (IRG) (S)
-	-	-	-	-	- الحقوق
-	-	-	-	-	- الغرامات
					- حقوق الطابع
-	-	-	-	-	- الحقوق
-	-	-	-	-	- الغرامات
<b>2298 059</b>	<b>144 729</b>	<b>274 331</b>	<b>1078 266</b>	<b>800733</b>	<b>المجموع الكلي</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة.

## خلاصة الفصل:

تلعب الإدارة الجبائية دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية، وتعد طرفاً بات لا يمكن تجاهله وغيض النظر عنه، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية تجاه دائئها، لها التزامات جبائية تجاه إدارة الضرائب، وهذه الالتزامات الجبائية ليست مجرد مبالغ مالية تسددها المؤسسة فحسب، بل إن الأمر يتعدى ذلك إلى التدخل في فرض جملة من الطرق والإجراءات الجبائية والمحاسبية لها أثر على كم ونوع المعلومات المحاسبية المنتجة من قبل كل مؤسسة.

وفي هذا الإطار تلعب مديرية الضرائب الولائية دوراً استراتيجياً في هذا المجال، حيث تسهر على ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات والهيئات الجبائية الولائية، من مفتشيات وقباضات، بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية الثلاثة المتبعة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

لقد تم في هذا الفصل دراسة أسلوب من أساليب الرقابة الجبائية المعمقة والمتمثل في التحقيق المحاسبي من أجل محاولة إعطاء صورة عن دور هذا التحقيق في اكتشاف الأخطاء والإغفال وتقويمها مما ينعكس على جودة تلك المعلومات وحصيلة الضرائب.

## خاتمة عامة:

لقد حاولنا من خلال دراستنا لموضوعنا هذا بمحاولة الإجابة على الإشكالية الخاصة بالموضوع والمتمثلة فيدور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال الفصول الثلاثة التي تم تناولها في المذكرة قصد محاولة إثبات صحة الفرضيات الأساسية للبحث.

إن أهمية النظام المحاسبي المالي تمكن أساسا في إطاره التصوري والذي ساهم إلى حد بعيد في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليها سابقا، ومحااربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي فمن أجل مجابهة هذه الظاهرة يجب التحقق من مدى مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، فقد سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي أو الجهوي بهدف استرجاع أملاك الدولة المنهوبة.

### أولا: اختبار الفرضيات.

**الفرضية الأولى:** الرقابة الجبائية هي عملية تدقيق وفحص حسابات المكلفين بالضريبة قصد كشف أي تهرب أو غش ضريبي تعتبر صحيحة فالرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي بداية بالتأكد من صحة التصريحات بشكل سطحي إلى فحص نقدي وشامل حول الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، يليها الرقابة المعمقة للدفاتر والوثائق المحاسبية.

**الفرضية الثانية:** بما أن الرقابة الجبائية تتمتع بصلاحيات وسلطات قانونية، هذا ما يمكنها من إجراء الرقابة التي تشمل جميع العناصر مثل الدفاتر المحاسبية والتجارية التي تفيد في عملية التحقيق.

### ثانيا: نتائج الدراسة.

من خلال التعمق في الموضوع واستخلاص جملة من النتائج العامة وهي كالتالي:

- إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان هذه العملية.
- إن المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي الوقت المحدد.
- نقص الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة من خلال عدم مساعدتهم للإدارة الجبائية لتقديم معلومات محاسبية صادقة وذات جودة عالية.
- نقص الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة من خلال عدم مساعدتهم للإدارة الجبائية لتقديم معلومات محاسبية صادقة وذات جودة عالية.
- صعوبة برمجة الملفات الجبائية قصد إخضاعها للرقابة، والاتصال بالكلف من أجل إحضار الوثائق المحاسبية الثبوتية.

### ثالثا: التوصيات.

من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات التي تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

- نشر الثقافة الضريبية في التعليم منذ الطور الابتدائي.
- الاهتمام بالجانب الاجتماعي للموظفين من أجل تجنبهم من الانحرافات الخارجية.
- تبيان ووضوح المعايير التي على أساسها يتم اختيار المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.
- نزع الفكرة السلبية حول الضريبة من المكلفين.
- العمل على تكثيف دورات تكوين المحققين في مجال المحاسبة والجباية

رابعاً: أفاق الدراسة.

إن التعرض لموضوع الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة وبالتالي تعتبر هذه الدراسة بسية وخطوة بالنسبة للدراسات اللاحقة.

على أمل أن تكون هذه الدراسة قد فتحت المجال للبحوث الأخرى للتعلم أكثر في الموضوع.

قائمة المراجع:

## قائمة المراجع بالعربية:

1. احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، دار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص 47.
2. احمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2014.
3. أحمد حلمي جمعة، وآخرون، نظام المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج، الطبعة الأولى، الأردن، 2007.
4. احمد رجب عبد العال وآخرون، دراسة في الأنظمة والمشكلات المحاسبية، دار الجامعية، مصر، 2002-2003.
5. احمد لعماري ، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم إنسانية، العدد الأول، 2001.
6. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دارالهومة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.
7. حمد يوسف الحنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2000.
8. حيدر علي محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
9. سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، الأردن، 2008، 29-30.
10. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم المعلومات المحاسبية واقتصادياتها والدراسات البحثية ذات الصلة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014.
11. طلال محمد علي الججاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، الطبعة العربية، دار اليازوري، عمان، 2014.
12. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة أولى، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 2004.
13. عطا الله احمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة العربية، دار اليازوري التعليمية، الأردن، 2013.
14. علاء السالمي وآخرون، أساسيات نظم المعلومات إدارية، دار المناهج، الأردن، 2009.
15. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار الجزائر، 2009.
16. فياض حمزة رامي، نظام المعلومات المحاسبية المحسوبة: مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، الباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011.

17. كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

18. محمد نور برهان، غازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحوسبة، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2015.

19. المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة سنة 2003.

20. مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية وإدارية، الطبعة أولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2013.

21. ناصر نور الدين عبد اللطيف، استخدام الحاسب في المحاسبة، الطبعة أولى، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014.

قائمة المراجع بالفرنسية:

1. Bulletin des services fiscaux, Op.cit.

2. Georgion Sarrad et les autres, L'entreprise, 2ème, Edition goetan morin, 2010.

3. La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°30, 2008.

4. Philippe Colin, 1979.

5. Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle économique, Paris, 1984.

المجلات:

1. أحمد قايد نورالدين، هلاليسلام، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019.

2. هلاي إسلام، وآخرون، مساهمة نظام المعلومات في تحسين عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 02، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019.  
الجريدة الرسمية:

1. المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية، المؤرخ في -07-1998، الجريدة الرسمية العدد الصادر بتاريخ 1998-10-25.

2. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017.

3. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون المالية لسنة 1992، المادة 131 مكرر، الجريدة الرسمية العدد 73 المؤرخة في 14 ربيع الثاني عام 1413 هـ الموافق ل 11 أكتوبر 1992.

## الملتقيات:

1. سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.
2. السيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
3. صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
4. مدين بكريتي، دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.
5. منتديات الجلفة لكل الجزائريين والعرب-<https://www.djelfa.info/vb/archive/index.php/t-259578.html>

6. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20-21 أكتوبر، 2009.

## مذكرة ماجستير

1. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، تلمسان، 2011.
2. بن معتوق خالد، ميلي محمد أمين، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
3. حامدي علي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2010، 2011.
4. دريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية.
5. رابح طويرات، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014.

6. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
7. طالي محمد "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2001-2002.
8. العابدي دلال، 3 حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.
9. العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008.
10. غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
11. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، الجزائر.
12. مصطفى "نظام المعلومات دوره في تفعيل الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008.
13. ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة لنيل ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة (2008-2009).
14. نوي نجاة "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر.
15. الياس ذبيح قالب 25 (2010-2011) مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، الجزائر.

#### أطروحة دكتوراه

1. عبد الباسط مداح، أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018.

## المواد والقوانين:

المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري الجزائري

المادة 106-1"قانون الإجراءات الجبائية

المادة 116، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2018.

المادة 18 ، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب ، بوزارة المالية، 2020.

المادة 192، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة 01-193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة 04-20. قانون الإجراءات الجبائية.

المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-237 مؤرخ في 18/09/2006.

المادة 1-21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية لسنة 2019، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادر بتاريخ

2005/06/07.