

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة فرحات عباس سطيف -1-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية تخصص: محاسبة وتدقيق

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية
تحت عنوان:

أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق
المحاسبي لغرض الضريبة

دراسة حالة بمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف

اشراف الأستاذ: ولهي بوعلام

من إعداد: ذبيح محمد أمين

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ	سكاك مراد	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	رئيساً
الأستاذ	ولهي بوعلام	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفاً ومقرراً
الدكتور	شريقي عمر	أستاذ محاضر-أ-	جامعة سطيف 1	مناقشاً
الدكتور	شوقي طارق	أستاذ محاضر-أ-	جامعة سطيف 1	مناقشاً
الدكتور	بزة صالح	أستاذ محاضر-أ-	جامعة برج بوعريج	مناقشاً
الدكتور	حططاش عبد الحكيم	أستاذ محاضر-أ-	جامعة سطيف 1	مدعواً

السنة الجامعية: 2021-2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَلْيَسِّرْ لَنَا دِينَنَا وَارْزُقْنَا مِنْ رِزْقِكَ الْكَافِي

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني وأعاني على إتمام هذا العمل وعلمني ما لم أكن أعلم وكان فضله علي عظيم، أما بعد:

أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المشرف أ/د ولهي بعلام الذي أكن له كل الاحترام والتقدير على قبوله الإشراف على هذا البحث، وعن سخائه يبرشاداته وتوجيهاته، وبنصائحه القيمة، وصبره علينا.

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان للدكتور قلاب ذبيح الياس، والدكتور الحواس زواق، الذين لم ييخلا علينا بالتوجيهات والملاحظات خاصة في الجانب التطبيقي. أتقدم بجزيل الشكر لكل الأساتذة الذين تلقينا على أيديهم العلم، وعلى رأسهم الأستاذ الدكتور الفاضل بالرقى تيجاني، وكذلك لا أنسي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأعوان واطلرات المديرية الجهوية للضرائب بسطيف، والمديريات الولائية ومراكز الضرائب التابعة لها، والمتقاعدين منهم، ومن اتجه منهم للمرسة أنشطة أخرى كالتدريس أو تدقيق الحسابات كل باسمه، على مساعدتهم في انجاز هذا العمل خاصة الجانب التطبيقي منه. كما أتوجه بالشكر الجزيل لمديري شركة المحرك الأوروبي ذبيح كمال وذبيح حمزة على اتاحة لنا الفرصة لإكمال البحث في الدراسات العليا، وتقديم التسهيلات اللازمة.

كما اشكر الأساتذة الذين تفضلوا بقراءة هذه الاطروحة ومناقشتها. وأتوجه بالشكر أيضا لكل من ساعدني من قريب أو من بعيد في اعداد هذه الاطروحة.

الإهداء

إلى كل طالب علم يسعى لكسب المعرفة وتزويد رصيده المعرفي العلمي والثقافي

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها

إلى من سهرت الليالي تنير دربي

إلى من شاركتني أفراحي وأساتي

إلى نبع العطف والحنان إلى أجمل ابتسامة في حياتي

إلى أروع امرأة: "أمي الغالية"

إلى من علمني أن الدنيا كفاح، وسلاحها العلم والمعرفة

إلى الذي لم ييخل على بأي شيء

إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي

إلى أعظم وأعز رجل: "أبي العزيز"

إلى من شجعني كثيرا وسهرت على راحتي رفيقة الدرب "الزوجة الغالية".

إلى قرة عيني ومفتاح سعادتي ابنتي "رودينة" و "نور" حفظهما الله.

إلى من هم بحق أهل الوفاء ومنبع الإخاء "إخوتي وأخواتي"

إلى كل أقربي وأصدقائي الذين شجعوني على مواصلة هذا المشوار.

إلى كل عمال شركة المحرك الأوري

إلى روح جدي وجدتي رحمهما الله

أهدي هذا العمل

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

--	شكر وتقدير
--	الإهداء
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VIII	قائمة الأشكال
XI	قائمة الاختصارات
XIV	قائمة الملاحق
ب-ل	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الرقابة الجبائية، مفهومها، أهدافها، مظاهرها، أشكالها
3	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
7	المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية
8	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
22	المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
22	المطلب الأول: المرجعية القانونية للرقابة الجبائية
24	المطلب الثاني: هياكل الرقابة الجبائية
32	المطلب الثالث: الوسائل البشرية والمعلوماتية الخاصة بالرقابة الجبائية
38	المبحث الثالث: التزامات وضمانات بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية
38	المطلب الأول: تحديد مدلول المكلف بالضريبة
43	المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة
48	المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية
55	المبحث الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية ومقترحات تفعيلها
55	المطلب الأول: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية
58	المطلب الثاني: الصعوبات المتعلقة بالأطراف التي لها علاقة بالإدارة الجبائية والمحيط العام
62	المطلب الثالث: مقترحات لتفعيل آليات الرقابة الجبائية
65	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: مراحل وإجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية	

67	تمهيد
68	المبحث الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية
68	المطلب الأول: سحب وفحص الملفات الجبائية
69	المطلب الثاني: إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة
70	المطلب الثالث: ملأ استمارات التدقيق في المحاسبة
74	المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية
74	المطلب الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل
78	المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي لحسابات الأصول والخصوم
97	المطلب الثالث: التدقيق المحاسبي لحساب الاعباء والإيرادات
107	المطلب الرابع: إجراءات إعادة تأسيس القواعد الخاضعة للضريبة وتبليغ نتائج التحقيق
115	المبحث الثالث: أثر التدقيق المحاسبي على دعم فعالية الرقابة الجبائية
115	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في دعم فعالية الرقابة الجبائية
118	المطلب الثاني: تأثير فحص محاسبة المكلف على دعم فعالية الرقابة الجبائية
123	المطلب الثالث: محددات فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة
126	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: متطلبات الرقابة الجبائية
128	تمهيد
129	المبحث الأول: المتطلبات التأهيلية
129	المطلب الأول: ماهية مفتش الضرائب ومهامه
134	المطلب الثاني: الشروط والصفات الواجب توافرها في مفتش الضرائب
138	المطلب الثالث: دور التعليم والممارسة المهنية في اكتساب المعرفة
142	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في سلوك مفتش الضرائب
146	المبحث الثاني: المتطلبات الوظيفية
146	المطلب الأول: احترام قواعد وأخلاقيات المهنة عند أداء المهام
152	المطلب الثاني: المتطلبات الأساسية لممارسة مهام الرقابة الجبائية
159	المطلب الثالث: الاستعانة ببرامج تطوير أداء الموظفين
162	المطلب الرابع: اعتماد الرقابة الإدارية في رفع كفاءة الرقابة الجبائية
165	المبحث الثالث: المتطلبات التشريعية الضريبية

165	المطلب الأول: وضوح النص التشريعي
169	المطلب الثاني: استقرار التشريع الضريبي
176	المطلب الثالث: تطبيق العقوبات والغرامات الملزمة
191	المبحث الرابع: المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية
191	المطلب الأول: تعريف نظام المعلومات والبيانات المحاسبية وأهميته للإدارة الجبائية
195	المطلب الثاني: مكونات وخصائص نظام المعلومات الجبائي
199	المطلب الثالث: استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية في عمل الإدارة الجبائية
211	المطلب الرابع: مؤشرات فعالية نظام المعلومات الجبائية
216	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: دراسة حالة لأثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة بمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب سطيف
217	تمهيد
218	المبحث الأول: التعريف بالمديرية الجهوية للضرائب سطيف والمديريات التابعة لها
218	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب سطيف واختصاصاتها
224	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديريات الولائية التابعة للمديرية الجهوية سطيف واختصاصاتها
231	المبحث الثاني: تحليل وتقييم مردودية التحقيق في المحاسبة بالمديرية الجهوية سطيف
231	المطلب الأول: دور التحقيق في محاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية
233	المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في محاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية
235	المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في دعم الرقابة الجبائية
238	المطلب الرابع: تقييم فاعلية الرقابة الجبائية من خلال عدد المحققين وعدد القضايا المحقق فيها
241	المبحث الثالث: تحليل البيانات ودراسة الفرضيات
241	المطلب الأول: منهجية اعداد الدراسة الميدانية
254	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة
262	المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات افراد عينة الدراسة
278	المطلب الرابع: اختبار الفرضيات وعرض النتائج
287	خلاصة الفصل
289	الخاتمة
295	قائمة المراجع
322	الملاحق

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التصريحات المهنية الخاصة	46
02	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	171
03	تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2018)	231
04	تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2018)	233
05	تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المترتبة عنها في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى Sétif/ DRI للفترة (2016-2014)	236
06	تطور مردودية القضايا المحقق فيها في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى Sétif/ DRI للفترة (2016-2014)	238
07	تطور عدد المحققين الجبائيين وعدد القضايا المحقق فيها على مستوى Sétif/ DRI للفترة (2015-2017)	238
08	محاور الاستبيان وعدد فقراته	242
09	مقياس ليكارت الخماسي	243
10	درجة شدة العوامل التي تؤثر على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	243
11	العلاقة الارتباطية بين الدرجة الكلية لمحور تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية وأبعاده الفرعية	246
12	العلاقة الارتباطية بين عبارات بعد توفر المتطلبات الشخصية الملاءمة والدرجة الكلية للبعد	247
13	العلاقة الارتباطية بين عبارات بعد توفر المتطلبات الوظيفية والدرجة الكلية للبعد	248
14	العلاقة الارتباطية بين عبارات بعد توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية والدرجة الكلية للبعد	249
15	العلاقة الارتباطية بين عبارات بعد توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية والدرجة الكلية للبعد	250
16	معامل ألفا كرونباخ لمحور تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية	251
17	العلاقة الارتباطية بين عبارات محور تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي والدرجة الكلية للبعد	252
18	معامل ألفا كرونباخ لمحور تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي	253
19	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	254
20	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	255
21	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	256

257	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص	22
259	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	23
260	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الرتبة المهنية	24
261	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الولاية	25
262	التحقق من شرط التوزيع الطبيعي بالنسبة للمتغيرين محل الدراسة	26
264	التحليل الوصفي لعبارات محور توفر الصفات الشخصية الملائمة في أعوان الرقابة الجبائية	27
267	التحليل الوصفي لعبارات محور توفر المتطلبات الوظيفية لممارسة عملية الرقابة الجبائية	28
270	التحليل الوصفي لعبارات محور توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية للرقابة الجبائية	29
273	التحليل الوصفي لعبارات محور توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية	30
276	التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني مستوى تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	31
278	الانحدار لتوفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	32
280	الانحدار بين توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي	33
282	الانحدار بين توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية للرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	34
283	الانحدار بين وجود نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية يتميز بالكفاءة والفعالية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	35
285	الانحدار بين تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	36

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أشكال الرقابة العامة	09
02	مخطط الرقابة على الوثائق	12
03	أشكال الرقابة المعمقة	14
04	مسار عملية اختيار الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية	16
05	التنظيم الداخلي لمديرية الأبحاث والمراجعات	26
06	التنظيم الداخلي لمديرية كبريات المؤسسات	28
07	الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات	29
08	الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب	32
09	يوضح مكونات الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة	39
10	سير عملية الرد على التقييم	53
11	طرق الطعن	54
12	نموذج لنظام المعلومات	193
13	وظائف نظام المعلومات	199
14	تطور المبالغ الناتجة عن الرقابة الجبائية في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2018)	232
15	تطور مبالغ الحقوق والعقوبات الناتجة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2018)	232
16	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى Sétif /DRI للفترة (2014-2018)	233
17	تطور المبالغ الناتجة عن الرقابة في إطار التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى Sétif /DRI للفترة (2014-2018)	234
18	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى Sétif /DRI للفترة (2014-2016)	236
19	تطور المبالغ الناتجة عن الرقابة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى Sétif /DRI للفترة (2014-2016)	237
20	يوضح تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التحقيق في المحاسبة على مستوى Sétif /DRI للفترة (2015-2017)	239

239	تطور عدد المحققين الجبائين على مستوى Sétif/ DRI للفترة (2015-2017)	21
241	يوضح محاور الاستبيان	22
254	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	23
255	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	24
256	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل	25
258	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص	26
259	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	27
260	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الرتبة المهنية	28
261	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الولاية	29
263	المتغير الأول التوزيع الطبيعي لمتغير متطلبات الرقابة الجبائية	30
263	المتغير الثاني التوزيع الطبيعي لمتغير تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	31
279	يوضح تحديد العلاقة الخطية بين توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	32
281	يوضح تحديد العلاقة الخطية بين توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي الضريبة	33
283	يوضح تحديد العلاقة الخطية بين توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية للرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	34
285	يوضح تحديد العلاقة الخطية بين توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	35
286	يوضح تحديد العلاقة الخطية بين تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	36

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الفرنسية/الإنجليزية	الدلالة باللغة العربية
ج ر ج د ش	/	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
C.F	Le contrôle formel	الرقابة الشكلية
C.S.P	Le contrôle sur pièces	الرقابة على الوثائق
V.C	Vérification de Comptabilité	التحقيق في المحاسبة
V.A.S.F.E	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
P.C.V	Vérification de Comptabilité Ponctuel	التحقيق المصوب في المحاسبة
C.C	Le contrôle catégoriale	الرقابة الفئوية
C.B. M	Le contrôle par les brigades mixtes	الرقابة عن طريق الفرق المختلطة
DRV	Direction de Recherches et Vérifications	مديرية الأبحاث و المراجعات
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
SRV	Services Regional des Recherches et Vérifications	المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات
SDCF	Sous- Direction du contrôle Fiscal	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
BRIF	Bureaux de la recherche de l'information fiscale	مكتب البحث عن المعلومة الجبائية
BFR	Bureaux des fichiers et des recoupements	مكتب البطاقات والمقارنات
BRV	Bureau des Vérifications fiscales	مكتب الأبحاث والمراجعات
BCE	Bureau du Contrôle des évaluations	مكتب مراقبة التقييمات
CDI	Centre des Impôts	مركز الضرائب
BNC	Les bénéfices non commerciaux	الأرباح الغير تجارية
BIC	Les bénéfices industriels et commerciaux	أرباح المهن الصناعية او التجارية
TSPARV	Salaires, traitements et loyers liés à l'âge	المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية
RA	Les revenus agricoles	الإيرادات الفلاحية
RCM	Revenus de capitaux mobiliers	أرباح رؤوس الأموال المنقولة
RF	Revenus fonciers	المداخيل العقارية

PVC	Plus-values de cession a titre onéreux d'immeubles bâtis ou non bâtis	فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية
IFU	Impôt forfaitaire unique	الضريبة الجرافية الوحيدة
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
SPA	Société par actions	شركة ذات أسهم
SARL	société à responsabilité limitée	مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée	مؤسسة ذات الشخص الوحيد
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
IFAC	International Federation of Automatic Control	الاتحاد الدولي للمحاسبين
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي و المالي
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	نموذج لشهادة التصريح بالوجود (Gn°8)	323
02	نموذج لشهادة الوضعية الجبائية (Dn°1)	323
03	نموذج لوثيقة التصريح بالدخل الاجمالي (G N°1)	324
04	نموذج لوثيقة التصريح بالرسم على النشاط المهني (صف الأرباح الصناعية والتجارية) (G N°11)	325
05	نموذج لوثيقة التصريح بالإيرادات الفلاحية (G N°15)	326
06	نموذج لوثيقة التصريح بالمرتبات والأجور المدفوعة (G N°29)	327
07	نموذج للتصريح بالضريبة على أرباح الشركات (الرسم على النشاط المهني) (G N°04)	328
08	نموذج للتصريح بالضرائب والرسوم المحصلة فورا او عن طريق الاقتطاع من المصدر (G N°50)	329
09	نموذج للإشعار بالتحقيق (O N°4)	330
10	نموذج لمحضر المعاينة (O N°9)	330
11	نموذج للموافقة على اجراء التحقيق في المحاسبة خارج مقر المكلف	331
12	نموذج للإشعار بالتبليغ بنتائج التحقيق في المحاسبة (O N°21)	331
13	بطاقة انطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف (O N°23)	332
14	بطاقة تجميع لكشوف رقم الأعمال المصرح بها (G50) (D N°29)	332
15	بطاقة التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة المدفوعة (O N°29)	333
16	نموذج لبطاقة المعلومات	334
17	كشف مقارنة الميزانيات (O N°16)	335
18	استمارة التقرير النهائي لعملية التحقيق (O N°15)	336
19	يتضمن احصائيات التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif	338
20	يتضمن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، نيابة المديرية للبرمجة	339
21	يتضمن نموذج الاستبيان المعتمد في الدراسة.	340
22	قائمة محكمي الاستبيان	342

المقدمة العامة

1-1- تمهيد

تحتل الضريبة مكانةً خاصة نظراً للدور الذي تلعبه في تحقيق التوازن الاقتصادي، فبالإضافة إلى اعتبارها مصدراً من مصادر تمويل الخزينة لسد نفقاتها العامة كما جاء في المادة 64 من الدستور،¹ تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسات المالية حيث تستخدمها السلطات العامة في التأثير في مختلف النشاطات الاقتصادية والاجتماعية والتنموية، وذلك لاتصافها بالمرونة وقابلية التعديل والمراجعة من قبل المشرع (وخير دليل ما حدث بعد انخفاض أسعار النفط سنة 2015)، وعلى هذا الأساس يمكن التحكم في آثارها من خلال إعادة النظر في معدلاتها ووعائها وطريقة تحصيلها.

لقد منح المشرع الجزائري المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو أشخاصاً معنويين الحرية النسبية في الإبلاغ عن أوعيتهم الضريبية انطلاقاً من حسن نيتهم حتى يثبت العكس (نظام تصريحي)، وبناءً عليها يتم تحقيق الضريبة بعد مجموعة من العمليات الإجرائية، كما خول للإدارة الجبائية التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين باستخدام أساليب الرقابة الجبائية المستمدة قواعدها من قواعد التدقيق المتعارف عليها، وقواعد ومعايير التنظيم الجاري العمل بها على مستوى الإدارة الجبائية. تعتبر مهمة التدقيق في محاسبة المكلفين من مسؤولية أعوان الرقابة الجبائية، حيث منحهم المشرع الجزائري الحق في الاطلاع على كافة المستندات والدفاتر والتقارير ومختلف القوائم المالية والوثائق دون الاحتجاج بسريتها، وكذا الحق في الرقابة، والحق في استدراك الأخطاء، والهدف من ذلك تسهيل مهمة الأعوان، لكن وبالرغم من كل تلك الآليات تبقى عملية التدقيق الجبائي تواجه العديد من المشاكل، والتي تؤدي عادة إلى فقدان ثقة المكلفين بالضريبة في الإدارة الجبائية بشكل يشجعهم على التهرب الضريبي مما يؤدي إلى نقص الموارد العامة للدولة، التي هي بأمس الحاجة إليها للنهوض بالقطاع الاقتصادي وتمويل التنمية في ظل تراجع أسعار البترول، واستفحال ظاهرة الفساد المالي، مما يحتم على أعوان الرقابة الجبائية التطوير في أساليب التدقيق، واستخدام السلطة الوظيفية التي يتمتعون بها في ضوء القانون دون تعسف أو تهاون.

¹ - كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تُحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تُحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جبائية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.

يمثل أعوان الرقابة الجبائية أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، حيث أن الاعتماد على الأعوان الذين يمتازون بالمهارة والكفاءة والقيم الأخلاقية، سيشجع المكلفين على الالتزام ويقلل من المنازعات، لأن قراراتهم تستند على أدلة وإثباتات محاسبية وقرائن مقنعة، كما يمثل الجانب التشريعي جانب مهم أيضاً باعتباره ينظم الحقوق والالتزامات الضريبية المتبادلة بين المكلف والإدارة الجبائية، ويضمن الشفافية والعدالة في توزيع العبء الضريبي، وهذا لا يتحقق إلا بقواعد قانونية واضحة ومستقرة وعادلة، وبممارسة إدارية شفافة تتيح المعلومات للمكلف، فكلما كان المكلف واعياً بالتزاماته اتجه الإدارة الجبائية مدركاً لعواقب مخالفتها كلما قل التهرب والغش الضريبي.

تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على توفر المتطلبات الوظيفية الملائمة، حيث أن هذه الأخيرة تمثل إحدى المقومات الأساسية والفعالة لمهمة الرقابة الجبائية، وفي هذا الصدد قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية، لتحديث وتبسيط الإجراءات، ووضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة، وإصدار الدليل الخاص بأخلاقيات المهنة، والذي يرمى لتعريف أعوان الرقابة الجبائية بالقواعد والواجبات الرئيسية التي يتعين عليكم التقيد بها عند ممارستهم لمهامهم، واللوائح والدلائل التي تنظم سير عملية الرقابة الجبائية، بالإضافة للعمل على تأهيل أعوان الرقابة الجبائية باستمرار لمواكبة آخر المستجدات العلمية والتكنولوجية، ورفع مستوى الكفاءة المهنية بما يضمن جودة أداء التدقيق الجبائي. فضلا عن المتطلبات التي أشرنا لها، والمتمثلة في توفر الأعوان المؤهلين، وتوفر المتطلبات التشريعات الضريبية والمتطلبات الوظيفية اللازمة لعملية الرقابة الجبائية، يمثل نظام المعلومات الجبائية الشريان الرئيسي لأغلب الهيئات والإدارات الجبائية، باعتباره يوفر المعلومات التي تساعد الإدارة الجبائية في الوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي، بشكل دقيق وبالتالي زيادة فاعلية مهمة الرقابة والفحص الجبائي.

1-2- إشكالية الدراسة:

يعد التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي، والتأكد من صدق التصريحات المكتوبة من طرف المكلف، والتأكد من أنه يمسك محاسب قانونية، سليمة خالية من أي إغفالات أو تجاوزات من شأنها أن تقلص من إيرادات الدولة أو أن تمس بمبدأ العدالة الذي جاء به الدستور، ونظراً لأهمية التدقيق المحاسبي كأحد وسائل الرقابة الجبائية فقد

دعت الحاجة إلى الدراسة والبحث عن كيفية الارتقاء بهذه الوسيلة إلى المستوى المطلوب للجودة، ولأجل ذلك كان لابد من البحث عن المتطلبات المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي في مواجهة التهرب الضريبي ودراستها، وعلى هذا الأساس يمكن طرح السؤال التالي:

ما مدى تأثير تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة من وجهة نظر أعوان الرقابة الجبائية؟

1-3- الأسئلة الفرعية:

يتفرع عن الإشكالية تساؤلات فرعية تساعد الإجابة عنها، وكذا في تحليل عناصر الموضوع واستيفاء جميع جوانبه وجزئياته:

- هل توفر أعوان رقابة مؤهلين ويمتازون بالصفات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة؟
- هل توفر الإدارة الجبائية على المتطلبات الوظيفية من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة؟
- هل توفر المتطلبات التشريعية وتفيد أعوان الرقابة الجبائية بها من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة؟
- هل توفر المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة؟

1-4- فرضيات الدراسة:

1-4-1- الفرضية الرئيسية:

إن تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

1-4-2- الفرضيات الفرعية:

- إن توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة؛

- إن توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة؛
- إن توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية سيساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.
- إن توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة والفعالية في توفير المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب من شأنه تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

1-5- أهمية الدراسة:

إن أهمية هذا البحث تنبع من أهمية عملية التدقيق المحاسبي في اكتشاف المخالفات والاعفالات التي يرتكبها المكلف الذي يمسك محاسبة قانونية ومنتظمة، وذلك لما يوفره من معلومات ضرورية لترشيد قرارات تقدير الضريبة هذا من جهة، وكبر حجم الإيرادات الضريبة الناتجة عن إجراء التدقيق في المحاسبة لغرض الضريبة مقارنة مع أنواع الرقابة المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية من جهة أخرى، وقد جاء هذا البحث للمساهمة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، من خلال عرضه لمجموعة من المتطلبات التي نرى بأنها ضرورية للتحسين من فاعليته.

1-6- أهداف الدراسة: نسعى من خلال البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها الوسيلة الردعية القانونية الأكثر ملائمة لإعادة استرجاع أموال الخزينة العمومية المتملص منها، ومساعدتها في الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني؛
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية؛
- معرفة أهم متطلبات الرقابة الجبائية وقدرتها على المساهمة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

1-6- دواعي اختيار الموضوع:

نظرا للدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقع اختيارنا لهذا الموضوع، ولمبررات موضوعية وذاتية نوردتها فيما يلي:

1-6-1- مبررات ذاتية: لعل أهمها:

- رغبة في رفع مستوى المعرفة العلمية والعملية باعتبار الغاية من البحث تنمية المعارف والقدرات، بالإضافة إلى رفع درجة التحكم في أساليب وأدوات المنهجية العلمية والعملية؛
- دراستنا في مجال التدقيق والمحاسبة تحتم علينا الإلمام بالموضوع، باعتبار أن المعلومات والبيانات المحاسبية تعتبر مدخلات بالنسبة لمصالح الجباية لتبدأ عملية التدقيق.

1-6-2- مبررات موضوعية: لعل أهمها:

- اهتمام الدولة المتزايد بإيجاد بدائل لتمويل لخزينة خارج قطاع المحروقات، والاعتماد على الضريبة كحل بعد أن كان دورها مهملاً في ظل البحبوحة المالية التي كانت تعيشها الجزائر؛
- لظالمات كانت مخرجات النظام المحاسبي الجزائري موجهة لخدمة الضريبة، لذا فهناك تكامل واضح بين المجال المحاسبي وهو التخصص الذي قمنا بدراسته والمجال الضريبي؛
- باعتبار أن أهم مورد لتغطية النفقات العامة هو الإيرادات الضريبية التي بدورها تساهم في رسم وتنفيذ سياساتها التنموية، وأي إخلال في آليات الرقابة من شأنه أن يمس باستقرار الموازنة، التي تعود بآثارها الغير إيجابية على الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة؛
- محاولة تسليط الضوء على العناصر التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، والمتمثلة في المتطلبات الشخصية الواجب توفرها في أعوان الرقابة الجبائية، والمتطلبات اللازم توفيرها من طرف الإدارة الجبائية والسلطة التشريعية.

1-7- منهج وأدوات الدراسة

1-7-1- المنهج المتبع

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المساقة، وجمع البيانات المطلوبة وإخراج النتائج ووضع تفسيرات لها، اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال التطرق لمختلف المفاهيم سواء تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية أو التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة والقيام بدراسة كمية إحصائية تتناول عرض استبيان لوجهة نظر أعوان الرقابة الجبائية حول موضوع البحث بهدف التحليل والتفسير لأهم النتائج التي تم التوصل لها، وهو ما يتوافق مع طبيعة البحث.

1-7-2- أدوات الدراسة: تتمثل الأدوات المستخدمة في دراستنا للبحث في:

- القوانين والتشريعات المتعلقة بالجانب الضريبي وشبه الضريبي والتجاري، القانون المدني، قانون العقوبات، القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية؛
 - الاستعانة بمختلف الدلائل المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية كدليل العون المدقق في المحاسبة، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، دليل أخلاقيات المهنة الصادر عن المديرية العامة للضرائب؛
 - الإحصائيات المتعلقة بتطور عدد الملفات المراقبة والمبالغ المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى المديرية الولائية التابعة للمديرية الجهوية للضرائب سطيف؛
 - استعمال برنامج الإحصاء (SPSS) في عملية تحليل البيانات، ومن ثم الوصول للنتائج وفهمها، وذلك من خلال المقارنة بين المتوسطات، العلاقة بين المتغيرات وهو ما يعرف بالارتباط، التكرارات حيث يمنح البرنامج إجمالي التكرارات التي تتعلق بكل متغير، وغيرها من الوظائف التي يوفرها البرنامج؛
 - اعتماد أسلوب المقابلات والملاحظات التي تتم مع أعوان الرقابة الجبائية والمسؤولين بالإدارة الجبائية ذوي العلاقة بالبحث بهدف الاستفادة من خبراتهم وعرض آرائهم حول جوانب موضوع الدراسة.
- ## 1-8- حدود الدراسة: من أجل الإحاطة بموضوع الدراسة والإشكالية المطروحة، وفهم جوانبها المختلفة، تم الالتزام بالحدود الزمانية والمكانية كما يلي:

1-8-1- الحدود الزمانية:

بالنسبة للحدود الزمانية فالدراسة معنية بالفترة التي تمت بها الدراسة التطبيقية 2021/2020.

1-8-2- الحدود المكانية:

بالنسبة للحدود المكانية فتم إجراء الدراسة على مستوى مديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية سطيف، وتتمثل هذه المديريات في المديريات الولائية للضرائب، ومراكز الضرائب المتواجدة بالولايات التابعة إقليميا للمديرية الجهوية سطيف (سطيف، المسيلة، برج بوعريج، بجاية، البويرة).

1-9- الدراسات السابقة: هناك العديد من الدراسات التي تقاطعت مع هذا البحث أو أحد جوانبه، ومن أهمها:

- ونادي رشيد، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش**- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، 2002/2001، هدف الباحث من خلال هذا البحث للتحسيس بمخاطر الغش الضريبي على الخزينة العمومية، ودفع الإدارة الجبائية إلى تحسين الظروف المادية والمعنوية لأعوان الإدارة الجبائية حتى يتمكنوا من رفع التحدي بالإضافة إلى العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية بعد ما ثبت محدودية الطرق التقليدية.

- نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2004/2003، عالجت الباحثة من خلال هذه الدراسة ظاهرة التهرب الضريبي، مع إبراز معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها، وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم بظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

- ولهي بوعلام، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل، جامعة الجزائر، 2004/2003، تعرض الباحث من خلال موضوعه إلى ظاهرة التهرب الجبائي، لما له من أثر على اقتصاد الدولة ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتحقيق، حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائي، وقد حاول الباحث إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية بالإضافة إلى مدى فعاليتها من حيث آثار المردود العام من خلال أرقام وإحصائيات قام بتقديمها.

- حوسو محمد محمود ذيب، **التدقيق للأغراض الضريبية**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005، هدف الباحث من خلال الدراسة التي أجراها إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال، وذلك عن طريق دراسة العلاقة البنوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق المختلفة، وقد توصل الباحث إلى أن إيجاد

نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، لا يكمن فقط في الوسائل العقابية، أو قواعد المعايير المهنية المعتمدة، وإنما أيضا يكمن في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، خاصة البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدرّس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميدان المحاسبة وتدقيق الحسابات.

- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين - حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس، المدية، 2009/2008، حاول الباحث من خلال الدراسة التي أجراها معالجة إشكالية التهرب والغش الضريبي، حيث تطرق لتحليل هذه الظاهرة مع طرق وأساليب معالجتها، وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية، وقد توصل الباحث إلى أن الرقابة الجبائية هي الأسلوب المعتمد في مكافحة التهرب والغش الضريبي، في معظم الدول، لذا وجب معالجة أهم السليبيات والصعوبات والنقائص التي تحيط بهذه الأداة سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي، وقد اعتمد الباحث في قياس فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر على تطور عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية العامة للضرائب ومديريات كبريات المؤسسات.

- قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، بجامعة محمد خيضر، 2011/2010، حيث تناول الباحث مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري حيث يرى أن التدقيق في محاسبة المكلفين من بين آليات الرقابة الجبائية والتي تعتبر وسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو بدون قصد من طرف المكلفين بالضريبة لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة، ليشير في الأخير إلى مجموعة المتطلبات الواجب توافرها في العون المدقق وهو جزء من موضوع بحثنا.

- Kherroubi Kamel, **le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude**, mémoire de magister en sciences commerciales, université d'Oran Es-Senia, promotion 2011.

عالج الباحث الاشكالية التالية: هل تستطيع الدولة الاعتماد على الرقابة الجبائية كوسيلة فعالة لمكافحة

الغش الضريبي؟، وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن الغش الضريبي ظاهرة منتشرة على نطاق واسع، وتشكل تهديدا للاقتصاد الوطني، لذا وجب العمل على الرفع من فاعلية الرقابة الجبائية بصفتها تلعب دورا مهما في استرجاع أموال الخزينة العمومية المتملص منها، بالإضافة لتسليط العقوبات الردعية المناسبة، وفرض سلطة القانون مع ضمان حقوق المكلف بالضريبة، وحقوق الخزينة العمومية، وبأقل تكلفة ممكنة.

- قوت جاسم يوسف حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي - دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2014، هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة معرفة مدى تأثير التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدقق الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق من خلال دراسة استبائية خلصت في الأخير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، وأوصت بضرورة اهتمام التشريعات الضريبية الكويتية بمعايير التدقيق الدولية.

- بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث LMD تخصص محاسبة، بجامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، تم التوصل من خلال الدراسة التي أجرتها الباحثة إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي، وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصادقية عمليات التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي.

- Mahtout Samir, **Le système fiscal algérien : Analyse et évaluation des performances du dispositif du contrôle fiscal**, Journal of Economico Intégration, Vol: 07-Issue: 04, Université Ahmed Draya d'Adrar, Algérie, 2019.

حاول الباحث من خلال الدراسة التي قام بها، تقييم أداء نظام الرقابة الجبائية في الجزائر، من خلال تحليل كمي لأداء مختلف اشكال الرقابة (VC, VASFE, VCP)، وقد توصل الباحث إلى أن نظام الرقابة الجبائية يعاني من العديد من أوجه القصور، لاسيما ما تعلق بالتخطيط لعملية التدقيق، ونقص في الموارد البشرية والمادية، بالإضافة للضعف الكبير في النظام المذكور من حيث عدد الملفات المدروسة والعوائد، ليختم في الأخير بجملة من التوصيات لتحسين كفاءة الرقابة الجبائية، كتحسين إدارة الضرائب، وإنشاء نظام معلومات فعال وتعزيز الموارد البشرية والمادية.

التعقيب على الدراسات السابقة:

مما لا شك فيه أن هذه الدراسة سبقتها عدة بحوث ورسائل علمية ومؤلفات، قد تكون تناولت مثل هذه الدراسة أو جزئية من جزئياتها، والتي تحاكي في الغالب بيئتها، ومن بين هذه الدراسات، الدراسات التي تم الإشارة إليها أعلاه، والتي تطرقت للرقابة الجبائية، من خلال إبراز دورها الفعال في مكافحة والحد من التهرب والغش الضريبي، باعتبارها أداة من أدوات الإدارة الجبائية في محاربة الظاهرتين، بالإضافة لتلك الدراسات التي تطرقت للتدقيق المحاسبي لغرض الضريبة أو التدقيق الضريبي، ودوره في الحد من الغش والتهرب الضريبي، باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو تسليط الضوء على أهم المتطلبات التي تساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، والتي تمثل متغيرات الدراسة (مفتش الضرائب المؤهل، التشريعات الضريبية، المتطلبات الوظيفية، وتوفر نظام للمعلومات)، ودراسة تأثير تطبيق هذه المتطلبات على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، ولتحقيق هذا الغرض تم إعداد استبانة تم توزيعها على أعوان الرقابة الجبائية.

10-1- صعوبات البحث: لا شك في أن أي عمل بحثي لابد أن يلازم صاحبه عدد من الصعوبات، ونذكر من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء إنجاز البحث ما يلي:

- الصعوبات المتعلقة بالتعديلات الضريبية التي تحدث بشكل مستمر في مختلف القوانين والتشريعات المتعلقة بالجانب الضريبي؛

- صعوبة التنقل إلى الولايات المعنية بتوزيع الاستبيان، والتي تتواجد بها عينة الدراسة؛

- تفشي جائحة فيروس كورونا (كوفيد-19) في الجزائر، خاصة خلال فترة الجزء التطبيقي؛

- بعض الصعوبات المتمثلة في الحصول على المعلومات من الجهات الرسمية.

1-11- الإطار العام للدراسة: للإلمام بمختلف جوانب الموضوع، وبغرض الإجابة على الإشكالية محل

الدراسة، تم تقسيم الدراسة إلى أربع فصول كالتالي:

- يتناول الفصل الأول الإطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية، والذي تطرقنا من خلاله للرقابة

الجبائية مفهومها، وأهدافها، وأشكالها المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وإطارها القانوني

والتنظيمي، وكذا الإشارة لهياكل الإدارة الجبائية المستحدثثة في إطار العصرية لمكافحة الغش الضريبي،

كما تم التطرق أيضا للالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وفي الأخير تم التطرق

لأهم الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية وعرض بعض الاقتراحات لتفعيل دورها.

- يتناول الفصل الثاني مراحل وإجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية، حيث تم عرض مختلف

المراحل التي تمر بها عملية التدقيق الضريبي على مستوى المديرية المعنية بالتحقيق في المحاسبة، وتم

التطرق أيضا لدراسة أثر التدقيق المحاسبي على دعم فعالية الرقابة الجبائية، باعتباره وسيلة من وسائل

الرقابة الجبائية.

- أما الفصل الثالث فتم التطرق من خلاله لأهم متطلبات الرقابة الجبائية والمتمثلة في توفر المتطلبات

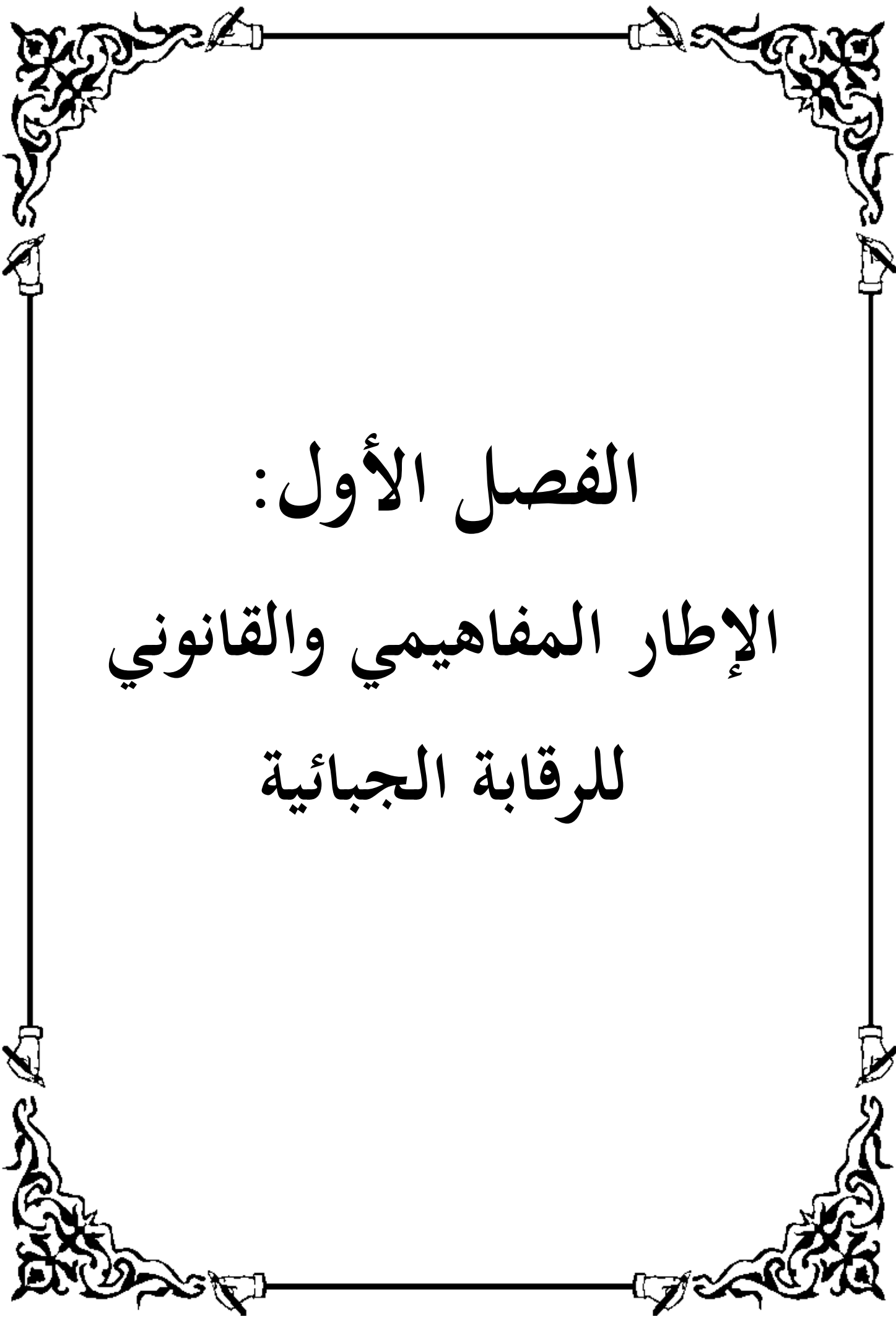
التأهيلية الخاصة بأعوان الرقابة الجبائية، وتوفر التشريعات الضريبية المساعدة، وتوفر المتطلبات

الوظيفية، وتوفر المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية.

- أما الفصل الرابع فعبارة عن دراسة ميدانية وتحليلية لأثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين

فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، وذلك من خلال جمع آراء أعوان الرقابة الجبائية (استبيان)

على مستوى مديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب ناحية سطيف.



الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي والقانوني

للمراقبة الجبائية

تمهيد:

يعد النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي، حيث منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة الحرية النسبية في التصريح بمداخيله، وذلك بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبه بخصوص تأسيس الوعاء الضريبي وفق طبيعة نشاطه ومداخيله الحقيقية ومن تلقاء نفسه، وفي مقابل حسن النية والحرية النسبية الممنوحة تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات للتأكد من مصداقيتها ومدى مطابقتها للواقع، كما جاء في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"¹.

تشكل الرقابة الجبائية محوراً مهماً، باعتبارها تساعد في الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي تحافظ على أموال الخزينة العامة، لذا وجب تفعيل دور الرقابة الجبائية لتحقيق الأهداف المرجوة، ونظراً لأهمية الرقابة الجبائية تم تخصيص هذا الفصل للإطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية، وأهم الصعوبات التي تواجهها في بلادنا مع اقتراح حلول لتفعيل دورها، وذلك من خلال التطرق للمباحث التالية:

المبحث الأول: الرقابة الجبائية، مفهومها، أهدافها، مظاهرها، أشكالها

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: التزامات و ضمانات المكلفين بالضريبة

المبحث الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية ومقترحات تفعيلها

¹ - المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020، ص 8.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية، مفهومها، أهدافها، مظاهرها، أشكالها

تسعى الإدارة الجبائية لتحسين علاقتها بالمكلف، حيث تعد الحرية التي منحها المشرع للمكلف للتصريح بمدخله، من بين هذه الآليات، وهذا ما يكرس مبدأ ثقة المشرع في المكلف، إلا أن هذه الثقة ليست مطلقة، حيث منح المشرع بالمقابل الإدارة الجبائية الحق في الرقابة، فما هي إذن الرقابة الجبائية؟ وما هي أهدافها وأشكالها؟

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

قبل أن نتطرق لمفهوم الرقابة الجبائية يجب التطرق إلى مفهوم كل من الجبائية والرقابة للخروج بمفهوم شامل نسقطه عليها فيما بعد، لنختتم في الأخير بالأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم الجبائية

إن مصطلح الجبائية "Fiscalité" يعود للكلمة اليونانية "Fiscus"، والتي تعني سلال الصفصاف،¹ التي كانت تستعمل عندهم لجمع الضرائب لكونها كانت في الغالب عينية، وقد تطور مفهوم الجبائية مع تطور وتغير النظم السياسية والظروف الاقتصادية والاجتماعية، حيث كانت في بادئ الأمر وسيلة لتعبئة الخزينة بهدف حماية الدولة وتسيير شؤونها، أما اليوم فقد أخذت أبعاد أوسع من تعبئة الأموال كالأبعاد الاجتماعية والبيئية...، ومنه يمكن ذكر بعض التعاريف التي تطرقت للجبائية.

التعريف الأول: الجبائية هي مجموعة الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة، التي تضم الضرائب، الرسوم، الأدوات والمساهمات الاجتماعية.²

التعريف الثاني: مجموعة القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة والمكلف فيما يخص مختلف الضرائب والرسوم التي تجبى لصالح الخزينة العمومية والجماعات المحلية.³

التعريف الثالث: مجموعة القواعد والقوانين المسخرة لفرض، ربط، تقدير، وتحصيل الضرائب على اختلاف أنواعها، وتتقضي ضرورة التحليل الاقتصادي عادة استخدام لفظ مرافق لكلمة جبائية دلالة

¹ - بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2009/2008، ص 1.

² - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 183.

³ - بلمقدم مصطفى، بن عاتق حنان، الجبائية والنمو الاقتصادي في الجزائر: دراسة قياسية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 9، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013، ص 2.

على تنظيم هذه الضريبة (جبائية عادية وغير عادية)، أو مصدر حصيلتها أو إيراداتها (جبائية الضرائب، جبائية أشباه الضرائب*)¹.

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن الجبائية هي تركيبة أو مزيج من الوسائل المادية والبشرية التي تحكمها القواعد القانونية، بغرض تقدير وتحصيل الضرائب وأشباه الضرائب، ومع التطور الحاصل في المجال الاقتصادي أصبح للجبائية استخدامات عديدة لا تقتصر فقد على توزيع الأعباء وجمع الأموال كالجبائية المحلية التي باتت تأخذ حيز واسع في السنوات الأخيرة، والجبائية البيئية التي أصبحت تستخدم كرادع لحماية البيئة من الآثار السلبية.

الفرع الثاني: مفهوم الرقابة

تعددت تعريفات الباحثين للرقابة تبعاً لاختلاف آرائهم ووجهة نظرهم، ونذكر منها:
يعتبر هنري فايول "Henry fayol" أن الرقابة هي: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطط الموضوعة والتعليمات المحددة والمبادئ المقررة، وهي تهدف لكشف نقاط الضعف والأخطاء من أجل تصحيحها ومنع تكرارها، وتشمل عملية الرقابة هذه كل شيء: الأشخاص، التصرفات، الأشياء"².
كما يرى كل من وليم توماس وامرسون هنكي "William Thomas & Emerson Henke" أن الرقابة "هي الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررة"³.

كما يعرفها عبد السلام بدوي على أنها "التحقق من أن التنفيذ يتم كما هو مقرر في الخطة وفي ضوء التعليمات والقواعد الموضوعة، بقصد اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفاادي تكرارها على أن تتناول كافة أوجه النشاط في المشروع والقائمين على إدارته"⁴.

*- أشباه الضرائب تمثل اقتطاعات ذات مقابل حيث تحصل لقاء تقديم خدمة عامة تعود بمنفعة خاصة لصالح الفرد، وذلك لقاء الحصول على منفعة خاصة مباشرة مقدمة من طرف إدارات هذا الشخص المعنوي الذي يعمل على جبايتها، ومثال ذلك ما يدفعه أصحاب العمل كاشتراكات التأمينات الاجتماعية للعمال..... إلخ.

¹-الخرتسي حميد عبد الله، تطبيقات تقنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 23.

²-الصباح عبد الرحمان، مبادئ الرقابة الإدارية -المعايير التقييمية التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 17.

³-وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة الدكتور احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، عمان، الأردن، 1989، ص 14.

⁴-بدوي عبد السلام، الرقابة على المؤسسة العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، مصر، بدون تاريخ نشر، ص 87.

رغم تعدد التعريفات السابقة للرقابة، إلا أن الجميع يتفق على أن الرقابة هي من وظائف التسيير على غرار التخطيط والتنظيم والتوجيه، فالهدف الفعلي من الرقابة هو مساعدة الإدارة، أو صاحب المؤسسة من التأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفق الخطة الموضوعة، فالرقابة في شتى المجالات تعتبر عنصراً مهماً، فمهما كانت خطة الأعمال، ومهما تم الاعتماد على أنجع الطرق فقد تكون هناك انحرافات، لذا تأتي الرقابة في آخر ترتيب وظائف التسيير بعد التخطيط والتنظيم والتوجيه.

الفرع الثالث: مفهوم الرقابة الجبائية

من خلال التعريفات السابقة لمفهوم الجبائية ومفهوم الرقابة، يمكن تعريف الرقابة الجبائية، على أنها: "مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين، بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها".¹

يعرف الدكتور أحمد حماني الرقابة الجبائية على أنها: "تشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات القانون الجبائي، والتحقق من محتواها مع ما هو موجود من إثباتات وما هو مقدم من تصريحات"،² كما يعرفها آخرون بأنها: "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية".³

كما عرفها كوزيون "M.cozian" على أنها: "تخص كل أنواع الضرائب وكل المكلفين، وتسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين، وكذا بكشف عمليات الغش الممارسة من بعضهم، وتعتبر ذات أهمية بالغة لاسيما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لاقتطاعات ضريبية متنوعة وذات أهمية من حيث قيمة هذه الضرائب".⁴

¹- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 48.

²- Ahmed Hamani, L'audit Comptable et Finance, Berti Editions, Algérie, 2001, P172.

³- ولهي بوعلام، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 16.

⁴- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2009/2008، ص 38.

انطلاقاً مما سبق يمكن أن نستنتج خصائص الرقابة الجبائية، وتتمثل فيما يلي:

- ✓ وسيلة من وسائل الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة تصريحات المكلف؛
- ✓ الغرض منها مراقبة احترام القوانين الجبائية من طرف المكلف ومدى الالتزام بها؛
- ✓ حمايةً لأموال الخزينة العمومية (مكافحة الغش والتهرب الضريبي)؛
- ✓ تتم من قبل مدقق أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية؛
- ✓ تتم باستخدام أفضل الوسائل والإمكانيات المتاحة، للوصول إلى أفضل النتائج.

الفرع الرابع: أهداف الرقابة الجبائية

إن الغاية من الرقابة الجبائية لا تنحصر فقط في تمويل خزينة الدولة بالقيمة الحقيقية من الإيرادات

الواجب تحصيلها (هدف مالي) بل لها عدة أهداف تسعى لتحقيقها نوجزها فيما يلي:

1- الهدف القانوني: كما جاء في قانون الإجراءات الجبائية تمتلك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون سلطة مطلقة في إجراء عملية الرقابة الجبائية، التي تتمثل على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق،¹ وذلك للتأكد من احترام المكلف للقوانين الجبائية المختلفة عند القيام بمختلف العمليات المالية، وتركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة إزاء أي عمل غير مشروع يسلكه المكلف، بينما تعترف بالمقابل للمكلف بالضمانات المنصوص عليها قانوناً.

2- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الجبائية، من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها،² فخلال عملية الرقابة قد تواجه الأعوان مشاكل ناتجة عن النقائص والثغرات الموجودة في التشريع أو الإجراءات المتبعة، وبالتالي الإمام بأسبابها والقيام بالإصلاحات المناسبة، كما أنه من خلال مخرجات عملية الرقابة تقوم الإدارة الجبائية بإعداد النسب والإحصاءات ليس فقط المتعلقة بالتهرب والغش والأموال المسترجعة، بل كذلك بالنزاهة الضريبية ومدى التزام المكلف بالقوانين والإجراءات.

3- الهدف الاجتماعي: إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، وللإدارة الجبائية الحق في مراقبة التصريحات، والمكلف يدرك أثناء عملية التصريح أن ما يصرح به سيمر عبر عملية الرقابة، وبالتالي فإنه

¹ -المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

² -محزري محمد عباس، مرجع سابق، ص 56.

سيتجنب أي تحريف (تهرب، غش..)، مما يساهم في تقويم سلوكه وتحمله لواجباته تجاه المجتمع، بالإضافة إلى أن الرقابة تكرس مبدأ العدالة والمساواة الذي يعتبر مبدأ من مبادئ الدستور الجزائري.¹

4- الهدف المالي والاقتصادي: تساهم الرقابة الجبائية في استرجاع الإيرادات الحقيقية المستحقة المتهرب من دفعها (المحافظة على الأموال العامة)، والتي تساهم في ضمان الحصول على أكبر إيراد للخزينة العامة،² من أجل تمويل الإنفاق العام الذي يخصص جزء منه لتنمية النشاط الاقتصادي وبالتالي خلق مورد ضريبي (علاقة مركبة بين الاقتصاد والجبائية)، وتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الردعية الأكثر ملاءمة لإعادة استرجاع أموال الخزينة العمومية، حيث منح المشرع الإدارة الجبائية سلطات واسعة لأداء دورها على أكمل وجه، ويمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية من خلال ثلاثة نقاط أساسية.

الفرع الأول: المظهر القانوني للرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، بحيث تعتبر السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات، الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة، فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة لمواجهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح، فمن الضروري أن تكون الرقابة إلزامية للتأكد من صحة التصريحات مع منح المكلف ضمانات تكفل له حقوقه مقابل وفائه بالتزاماته الضريبية.³

الفرع الثاني: المظهر الاجتماعي للرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع، فقد حظيت الرقابة الجبائية باهتمام واسع، وذلك من أجل استرجاع الموارد المالية، نتيجة لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع، فالمكلف يرى بأنه يدفع

¹- كرس الدستور الجزائري لسنة 2020 هذا الهدف، من خلال المادة 82 منه، حيث نص على أن: "...كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة (تحقيق العدالة الاجتماعية)... كل فعل يهدف للتحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي (تقويم سلوك المكلف وتحمله لواجباته).

²- نوي نجاد، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 36.

³- لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص 87، 88.

الضريبة دون أن يعود عليه نفع، لذا يسعى إما للتملص من دفع الضريبة أو التخفيض منها،¹ وهنا يظهر دور الرقابة في تسليط الضوء على المكلفين الذين ينتهجون طرقاً غير قانونية للتهرب من دفع الضريبة.

الفرع الثالث: البعد الإنساني للرقابة الجبائية

تكتسي الرقابة الجبائية بعداً إنسانياً،² ففي مقابل السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية (الحقوق الممنوحة لأعوان الرقابة الجبائية) منح المشرع مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلف، وذلك بغرض خلق جو من التفاهم والتراضي بين أعوان الرقابة الجبائية والمكلفين، فالمكلف بخضوعه للرقابة يحس بالضعف والإرباك اتجاه الإدارة رغم كونه ملتزم بكل تصريحاته الجبائية، وهذا يقودنا إلى موضوع علاقة المكلف بالإدارة الجبائية والذي سنتطرق إليه فيما بعد.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً مختلفة، وذلك حسب الغاية منها، فيمكن أن تباشر بصفة عامة وتعتبر فحص تمهيدي (تتناول الملف الجبائي للمكلف، والوقوف على الوضعية الجبائية للمكلف)، وقد تكون معمقة والغرض منها استدراك التهرب الضريبي، كما يمكن أن تكون رقابة مختلطة (ضرائب، تجارة، جمارك) أو رقابة فئوية (المعاملات العقارية)، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق لأشكال الرقابة الجبائية وكيف تتم عملية الرقابة والهدف منها، وذلك حسب كل نوع.

الفرع الأول: الرقابة العامة (الشاملة)

الرقابة العامة هي عبارة عن فحص تمهيدي للتصريحات المقدمة دون أن يكون هناك تنقل إلى مقر المكلف، أي على مستوى مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة حسب الشكل الموالي:

¹-بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي -دراسة حالة بولاية باتنة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم لاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2003/2004، ص 54.

²- لعلاوي محمد، مرجع سابق، ص 88.

الشكل رقم (1) أشكال الرقابة العامة



المصدر: معلومات من موقع المديرية العامة للضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz/index>، تم

الاطلاع بتاريخ 2020/12/27، على الساعة 18:02.

أولاً: الرقابة الشكلية (C.F): تتم الرقابة الشكلية على مستوى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية* في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، والهدف منها تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات، والتحقق من المعلومات المتعلقة بالمكلف والنشاط الذي يمارسه، وذلك وفق ما يلي:

1-المعلومات المتعلقة بالمكلف: يجب أن يحتوي الملف الجبائي للمكلف على الوثائق التالية:¹

- نسخة من السجل التجاري.
- نسخة من شهادة الإقامة.
- نسخة من البطاقة إثبات الهوية.
- مراسلات المكلف بالضريبة.
- نسخة من البطاقة الإحصائية.
- نسخة من شهادة التصريح بالوجود.

2-المعلومات المتعلقة بالنشاط: يجب توفر الوثائق التالية:

- بطاقة التعريف الجبائي.
- ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة
- التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب (TVA ,TAP ,IRG,IBS) وتكون
- مضمّنة ومختومة من طرف المكلف.
- جدول الرسم على القيمة المضافة المستحقة.

*-نشير إلى إن هذه المفتشيات في طريقها للزوال ليحل محلها كل من مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب وهي هياكل من هياكل الرقابة الجبائية المستحدثة في إطار عصنة هياكل المديرية العامة للضرائب.

¹-يوسف عاشور، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي -حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2009/2008، ص 90.

- بالإضافة إلى وثائق أخرى تتعلق بالنشاط، ونشير إلى أنه في حالة تقادم الوثائق أي أن تفوق مدتها أربع سنوات تحول للأرشفة لتصنيفها.

3-مراقبة الأخطاء المادية:

- التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة؛
- التأكد أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات بشكل سليم؛
- عدم وجود أخطاء حسابية خاصة تلك التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة في التصريحات (G50).
والمطلوب من المفتش مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وفي حالة نقص المعلومات المقدمة، يطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما بإمكانه أن يستمع للمكلف إذا تبين أن استدعاءه لهذا الغرض ضروري.¹

وعليه يمكن القول أن الرقابة الشكلية مرحلة تمهيدية للرقابة على الوثائق، وذلك في حالة ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات، وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:²

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية لهذا النوع من الرقابة؛
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة (في ظل عدد الملفات الكبير) بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

ثانياً: الرقابة على الوثائق (C.S.P): تتمثل الرقابة على الوثائق في فحص ومراقبة التصريحات الجبائية وبشكل شامل ودقيق من خلال مقارنة ما يحتويه الملف الجبائي للمكلف من وثائق، والمعلومات المتحصل عليها من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة أو مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات (المديرية الولائية للضرائب)، أو المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث (مركز الضرائب)، والتي بدورها تحصل على هذه المعلومات من مصادرها المختلفة، والتي تتعامل مباشرة مع المكلف كالإدارات، والهيئات، والمؤسسات العامة أو الخاصة، البنوك، الجمارك... .

¹-المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، 2020، مرجع سابق، ص 8.

²-ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالة الجزائر-، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص 126.

وقد أكد المشرع الجزائري على هذا النوع من الرقابة من خلال نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أقرت بضرورة مراقبة التصريحات من قبل أعوان الرقابة الجبائية وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، وطلب الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة من قبل الأعوان، وفي حالات خاصة يحق لهم استدعاء المكلف وطلب تقديم توضيحات شفوية (إذا تبين أن استدعائهم ضروري)، وفي حالة رفض المكلف الإجابة على الطلب الشفوي، أو تقديم لهذا الطلب عبارة عن رفض الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا، وذلك في إطار خطوات سير إجراءات الرقابة الجبائية، وعلى المكلف تقديم تبريراته وملاحظاته في مدة لا يمكن أن تتجاوز ثلاثين (30) يوما، ابتداءً من تاريخ استلام الطلب.¹

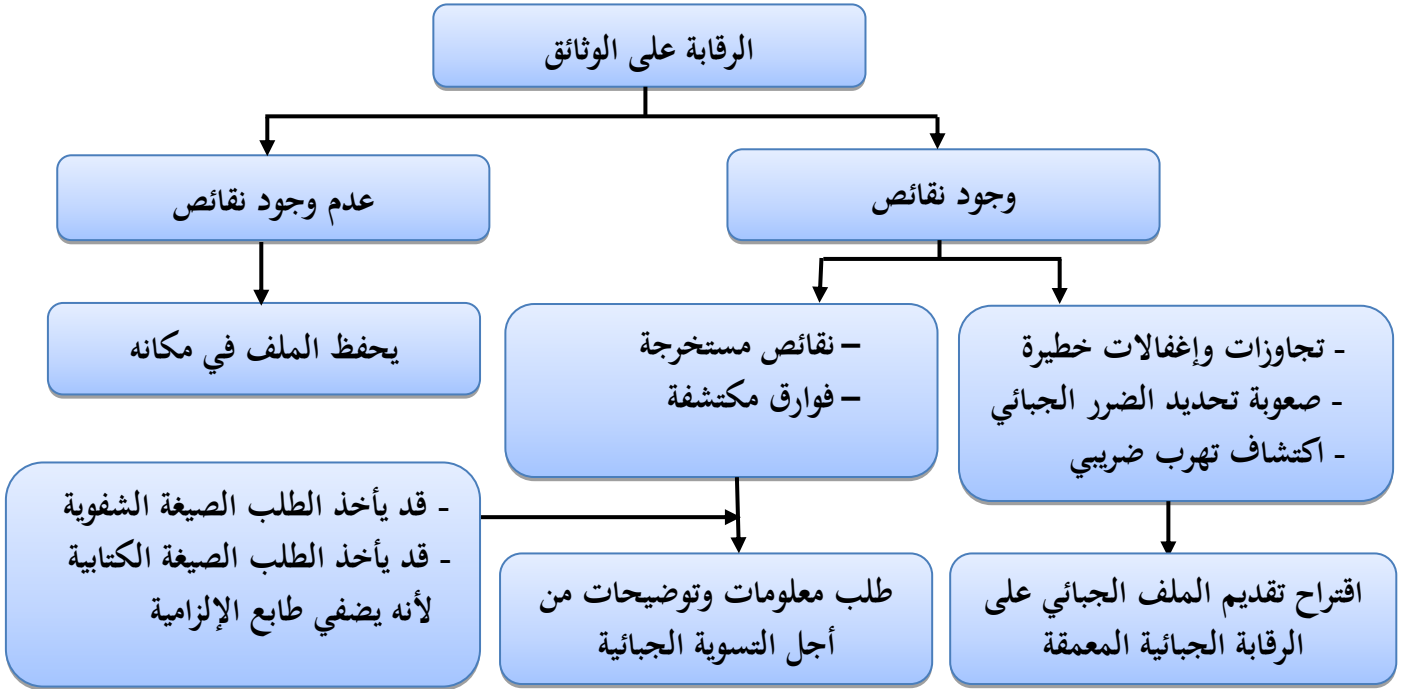
تتفق الرقابة على الوثائق مع الرقابة الشكلية من حيث مكان إجراء عملية الرقابة، حيث تتم هذه العملية في مقر المديرية التي يتبع لها الملف الجبائي الخاص بالمكلف، ويهدف هذا النوع من الرقابة ل:²

1. اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
 2. معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
 3. مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب؛
 4. إعداد قاعدة للمكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.
- والشكل الموالي يبين طريقة سير عملية الرقابة الجبائية على الوثائق:

¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 8.

² - وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر -، مداخلة مقدمة بمناسبة المنتدى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009.

الشكل رقم (2) مخطط الرقابة على الوثائق



Source: Guide du contrôle sur pièces, direction générale des Impôts, Alger, 2004, P7.

نظراً لكثافة الملفات الجبائية، وقصر مدة التحقيق قد لا يتم فحص كل الوثائق والمستندات، مما يؤثر على اكتشاف التجاوزات والاعفالات الخطيرة والتهرب الجبائي، دون إغفال الأخطاء المعقدة وصعوبات تحديد الضرر الجبائي الذي يواجهه العون المحقق أثناء الرقابة، وهنا نخرج عن نطاق مفتشية الضرائب ليحول الملف إلى هيئة مختصة أعلى وإلى نوع آخر من الرقابة.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية المعمقة

تعتبر الرقابة الجبائية المعمقة استكمالاً للرقابة على الوثائق، فعلى مستوى المفتشية يصعب على العون المحقق التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، وذلك لضخامة عدد الملفات الجبائية ونقص عدد الأعوان المدققين الذين يتميزون بالكفاءة، بالإضافة إلى نقص الوسائل المادية، والهدف الأساسي من الرقابة على الوثائق هو تصحيح الأخطاء المكتشفة، واكتشاف المكلفين غير الملتزمين بالقوانين، والذين سيشكلون فيما بعد موضوعاً للرقابة المعمقة.

إن الرقابة المعمقة تأتي عندما تكون التصريحات المقدمة تحتوي على أخطاء، وعدم انسجام ينم عن إرادة مسبقة في الغش، غير أن ما يميز الرقابة المعمقة عن الرقابة على الوثائق يكمن في حجم الإمكانيات

المستعملة والهدف المسطر، فالرقابة المعمقة تسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنة العناصر المتوفرة وكذا المظاهر الخارجية للمكلف، كما أنها تشمل جميع الضرائب والرسوم، بالإضافة إلى زيارة الورشات، أماكن التخزين للمؤسسات، وهي الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة والتي تترجم فعليا لنشاط حقيقي، كما أن هذه الرقابة تمس النشاط (V.C) (V.C.P)، والأشخاص الطبيعيين (V.A.S.F.E).¹

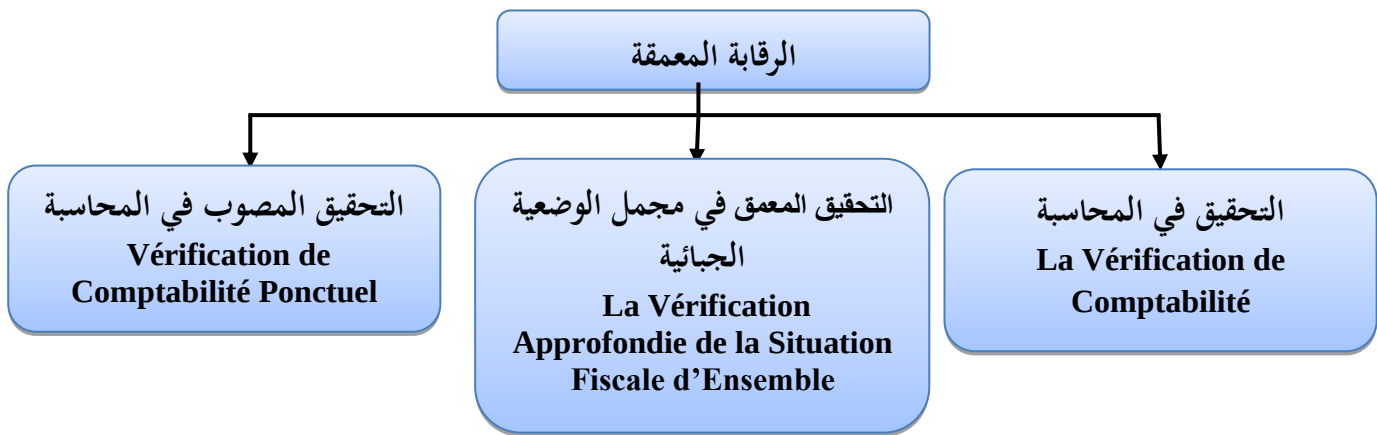
ويتم القيام بهذا النوع من الرقابة على مستوى عدة مصالح، وذلك حسب الاختصاص، فمثلا على المستوى الولائي نجد كل من مراكز الضرائب (المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث)، والمديرية الولائية للضرائب (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية)، وعلى المستوى الجهوي نجد المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات وهي تابعة لمديرية الأبحاث والتحقيقات (مديرية مركزية)، ونجد على المستوى المركزي أيضا مديرية كبريات المؤسسات (المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات)، أما اختيار وبرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة فيتم بناءً على اقتراح المديرية الولائية وبناءً على المعلومات التي تحوزها مديرية البحث والمراجعات (المسؤولة عن البرمجة)، وذلك بالاعتماد على عدة مؤشرات أهمها:²

1. ممارسة نشاط مشبوه من حيث التهرب؛
 2. التصريح بوضعية رصيد دائن (précompte) لسنوات متتالية؛
 3. أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
 4. مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
 5. التصريح بنتيجة محاسبية (خسارة) لعدة سنوات متكررة؛
 6. طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
 7. التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛
 8. التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.
- ومن خلال الشكل الموالي نوضح أنواع الرقابة المعمقة المنتهجة من قبل الإدارة الجبائية.

¹-طلالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002/2001، ص 78.

²-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 43.

الشكل رقم (3) أشكال الرقابة المعمقة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دليل المكلف بالضريبة التابع لمراكز الضرائب 2017.

أولاً: التحقيق في المحاسبة (V.C)

حول المشرع الجزائي للإدارة الجبائية القيام بمراجعة تصريحات المكلفين محاسبياً وحدد شروطها، وذلك من خلال المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ويمس التحقيق في المحاسبة جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون النشاطات مهما كان نوعها، والمُلزم أصحابها بمسك مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري والجبائي.

تطرق ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية الصادر عن مديرية الأبحاث والتحقيقات لعملية التحقيق في المحاسبة وعرفها على أنها: " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجب مسكها قانوناً*) والتأكد من مدي تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها".¹

إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلف وإجراء كل التحريات اللازمة، هو إعادة تأسيس وعاء الضريبة، حيث أن المكلف قد يخل بالقوانين المحددة لتأسيس وعاء الضريبة، حيث جاء في المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".²

*-على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الادارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الاعلام الآلي.

¹-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتحقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017، ص 8.

²-المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

يمارس التحقيق* في المحاسبة على المكلفين الذين يمسون محاسبة قانونية منتظمة مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل، فيتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن يشمل التحقيق بحمل المعلومات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، بالإضافة إلى ما سبق تشير المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية إلى أنه: "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف الأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".¹

وفي الأخير نشير إلى أن المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية قد ضبطت بدقة إجراءات التحقيق في المحاسبة من خلال الفقرات من 1 إلى 9، وبينت كل التفاصيل والاستثناءات المتعلقة بهذه العملية، والضمانات الممنوحة للمكلف، والإجراءات المتخذة بعد نهاية عملية التحقيق.

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (V.A.S.F.E)

يشكل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أداة يمكن للإدارة الجبائية من خلالها ممارسة الرقابة على تصريحات الدخل للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) فقط سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.² إن الهدف من هذا التحقيق هو التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها والمداخل المحققة فعليا، ويظهر ذلك من خلال نمط معيشة أعضاء المقر السكني (الزوجة الأبناء...).

مما سبق نلاحظ أن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يمر:

- الأشخاص الطبيعيين؛ - نوع واحد من الضريبة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي؛
 - يهدف للكشف عن الفارق بين الدخل المصريح به والدخل المحقق فعليا من طرف المكلف.
- إن عملية اختيار الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لعملية التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية تمر عبر العديد من المصالح والمديريات قبل أن تصل في الأخير إلى مصلحة الأبحاث والتحقيقات باعتبارها الجهة

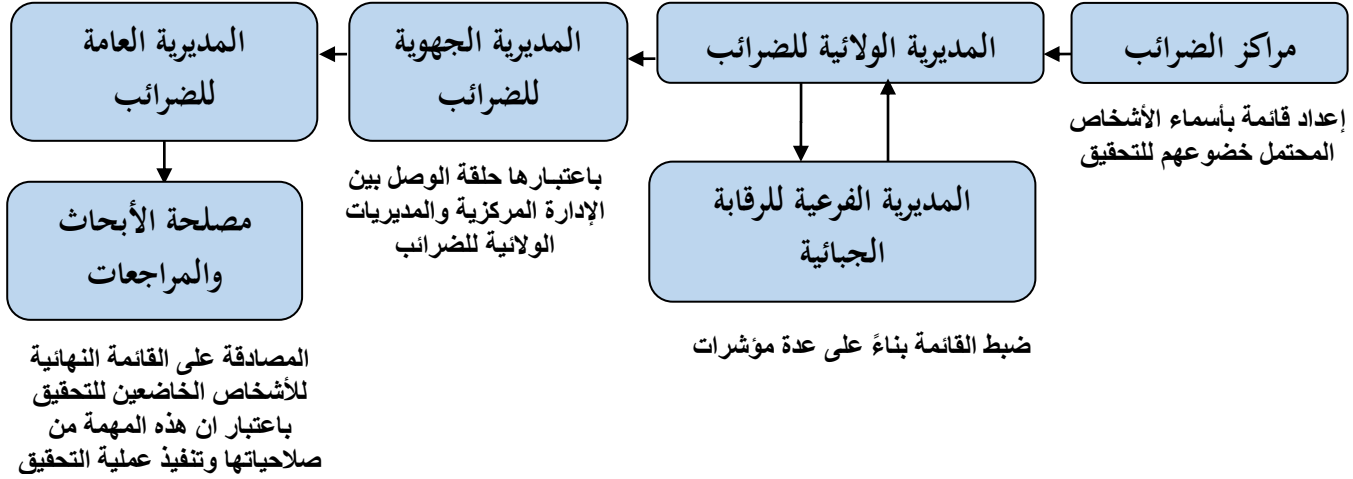
*- التحقيق لا يتم إجراؤه بشكل دائم في المؤسسات، عكس التدقيق الذي يتم إجراؤه سنوياً، حيث يتم إحضار فريق خبراء للمؤسسة لإجراء ذلك والإبلاغ عن الحقائق ذات الصلة، يتم تقديم تقرير التدقيق إلى الأطراف المعنية كالمساهمين والإدارة...، بينما يتم تسليم تقرير التحقيق إلى الجهة التي نظمت التحقيق.

¹- المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

²- دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2016، ص 27.

المسؤولة عن مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين، ومن خلال الشكل التالي نبين مسار عملية اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من التحقيق.

الشكل رقم (4) مسار عملية اختيار الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف أعوان الرقابة الجبائية

أما فيما يخص معايير اختيار الأشخاص الخاضعين للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، فتتمثل فيما يلي:

1- الأشخاص الذين اكتشفت المفتشية عدم التجانس بين المداخل المصرح بها سنويا ونفقات نمط المعيشة للمكلف وأفراد أسرته بصفة مبالغ فيها؛

2- الأشخاص الذين يشك في استعماهم لطرق ومناورات تدليسية، أو أن التحقيق المحاسبي لهم لم يؤدي إلى تعديلات رغم ظهور ملامح التهرب والغش عليهم؛

3- اكتشاف المفتشية لوجود تلاعب في التصريحات فيما يخص الضرائب على الدخل؛

4- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وتظهر على نمط حياتهم المعيشية مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية؛

5- الأشخاص الذين يقومون باستثمارات تجارية وصناعية بمداخل مجهولة المصدر؛

6- تقديمات عينية أو نقدية معتبرة في تأسيس الشركات، والمبالغ الكبيرة في البنوك دون مصدر؛¹

7- الأشخاص الذين مارسوا عمليات غش كبيرة، بعد انتهاء المراقبة المحاسبية ولم تؤدي هذه الأخيرة إلى تعديلات.²

¹- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 67، 68.

²- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر،

يمكن برمجة التدقيق المعمق في محل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتحقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح بمجمل دخله حتى ولو كان لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظراً للشراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات.¹

الفرع الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة (VCP)

ورد في المادة 20 مكرر-1 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية"،² بالإضافة إلى ما سبق يعتبر التحقيق المصوب رقابة موجهة أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل إتساعاً من التحقيق في المحاسبة.

خلال هذا النوع من التحقيق لا يطلب من المكلف بالضريبة سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصلات الطلبات أو التسليم، ولا يمكن أن ينتج عن هذا النوع من التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.³

إن خضوع المكلف للتحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها الرقابة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب،⁴ كما أن الغرض من إحداث هذا النوع من التحقيق الذي نصت عليه المادة 22 من قانون المالية 2008،⁵ والذي شرع في تطبيقه بداية 2010 من خلال قانون الإجراءات الجبائية هو:⁶

1- مراقبة ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب لمدة تقل عن سنة جبائية؛

¹-قلاّب ذبيح لباس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص 25.

²-المادة 20 مكرر -1، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 11.

³-المادة 22 من أمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 يوليو 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر ج د ش، العدد 42، الصادرة بتاريخ 27 يوليو 2008، ص 8.

⁴-المادة 20-6 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 12.

⁵-المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، مرجع سابق، ص 8.

⁶-ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص 129.

- 2- مراقبة التخفيضات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة المؤدية إلى وجود رصيد دائن إضافة إلى الحصص الممنوحة والمعدلات المطبقة وطلبات الاسترداد؛
- 3- مراقبة المراكز المحاسبية المدرجة في التصريح الجبائي ضمن جدول حسابات النتائج والخاصة بمخصصات الاهتلاك والمؤونات؛
- 4- مراقبة العجز المتكرر والإعفاءات الممنوحة، الأرباح المعاد استثمارها، مراقبة استرداد القروض الضريبية. يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على أعوان الرقابة الجبائية توضيحه على إشعار التحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير، ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب بعين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين(02)، بالإضافة إلى ذلك يمنح للمكلف أجل ثلاثين(30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم.¹

الفرع الرابع: التلبس الجبائي كأحد مظاهر الرقابة الجبائية

في ظل تفشي ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وعمل بعض المكلفين بالضريبة على انتهاج مختلف الممارسات التي تهدف للتملص من الضريبة، تم تزويد الإدارة الجبائية ببعض الإجراءات بغية محاربة هذه الظواهر، ولعل من أبرز هذه الإجراءات التلبس الجبائي الذي جاء من أجل الرفع من فعالية الرقابة الجبائية، فما هو إذن مفهوم التلبس الجبائي؟ وما شروطه، ومجالات تطبيقه وما يترتب عليه؟

أولاً: مفهوم التلبس الجبائي وشروط تطبيقه

تم إنشاء إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواد 07 و18، وتم تعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية 2013،² حيث عرفت المادة 18 سالف الذكر التلبس الجبائي

¹- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2017، مرجع سابق، ص 8.

²- المواد 07-18 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت، 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر ج ج د ش، العدد 49، الصادرة بتاريخ 29 أوت 2010، ص ص 5 - 9.

- المادة 12 من القانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر ج ج د ش، العدد 72، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2012، ص 8.

على أنه عملية مراقبة غير مستقلة عن باقي وسائل التحقيق الجبائي، تمارسها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص، ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، ويسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوصة في التشريع الجبائي.¹

يشترط لتطبيق إجراء التلبس الجبائي، تحت طائلة بطلان الإجراء، الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية ووجود قرائن واضحة للغش، يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعده الإدارة، من قبل أعوان الرقابة الجبائية، ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة، وفي حال رفضه التوقيع، يذكر ذلك في المحضر.²

ثانيا: حالات تطبيق مخالفة التلبس الجبائي وما يترتب عليها

إن ما يميز إجراء التلبس الجبائي، أنه إجراء غير مستقل عن إجراءات الرقابة الجبائية المتواجدة مسبقاً، والتي تمارس في مقر ممارسة نشاط المكلف، والمتمثلة في حق المعاينة، حق الحجز، حق الاطلاع، حق الرقابة.³

أشارت النشرة الشهرية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب رقم 2013/68، لحالات مخالفة التلبس الجبائي، والتي تتمثل في:⁴

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية؛
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها؛
- ارتكاب مخالفة بيع وشراء بضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها؛
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع التجاري، وكذا الخاص بالعمل؛
- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

¹-المادة 18 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت، 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، مرجع السابق، ص 9.

²-المادة 20 مكرر 3-2، قانون الاجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 12.

³-بوداعة حاج مختار، دور التلبس الجبائي في مكافحة الغش الضريبي في القانون الجزائري، مجلة دراسات جبائية، المجلد 6، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018، ص 256.

⁴-النشرة الشهرية الصادرة عن المديرية العامة للضريبة رقم 2013/68، التلبس الجبائي-من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، 2013، ص 7.

- عند توفر الشروط والأسباب الخاصة بالأفعال التي توصف بأنها تلبس جبائي، يقوم الأعوان بتحرير محضر التلبس، هذا الإجراء يترتب عليه مجموعة من الآثار الجبائية على المكلف الخاضع له، وتتمثل في:¹
 - إمكانية اعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة؛
 - استثناء حق الاستفادة من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة، والأنظمة الاستثنائية؛
 - إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة المنتهية، أو تمديد آجال التحقيق بعين المكان؛
 - تمديد أجل التقادم بسنتين(2)، واستثناء حق التأجيل القانوني للدفع*، وجدول الدفع بالتقسيط؛
 - تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 184 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش.
- وفي الأخير نشير إلى أنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقا للإجراء المعمول به.²

الفرع الخامس: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة والرقابة الفتوية

أولاً: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) (C.B. M)

تأسست هذه الفرقة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 290/97 الموافق لـ 27 يوليو 1997 الذي يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة التجارة ووزارة المالية وتنظيمهما،³ وهي عبارة عن فرق مختلطة تتكون من ممثلين عن إدارة الضرائب والجمارك والتجارة، أي من اتحاد وزارتين المالية من جهة ووزارة التجارة من جهة أخرى.

تكلف هذه الفرق بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الذين ينجزون عمليات الاستيراد والتسويق بالجملة والتجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري العمل بها.⁴

¹-المادة 20 مكرر 3-3، قانون الاجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 13.

*-حرم المكلف من بعض الحقوق التي منحها القانون الخاص بالتأجيل القانوني للدفع المقدّر بـ 20 % من قيمة المبلغ المتنازع فيه في حال وجود طعن اداري ضد شرعية الضريبة، حيث أن طلب تأجيل الدفع أصبح من الحقوق المعترف بها للمكلف في حال نزاع حول شرعية اساس فرض الضريبة.

²-المادة 20 مكرر 3-4، قانون الاجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 13.

³-المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 يوليو 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة التجارة ووزارة المالية وتنظيمهما، ج ر ج ج د ش، عدد 50، صادرة بتاريخ 30 يوليو 1997، ص 12.

⁴-المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 يوليو 1997، المرجع السابق، ص 15.

وما يعاب على هذا النوع من الرقابة هو عدم فعالية التنسيق المشترك بين الإدارات الثلاثة المشكلة للفرقة، وكذا عدم التأطير الجيد لهذه الفرق والذي يرجع لعدة أسباب يرجعها البعض إلى تعقيدات الأنظمة في الإدارات الثلاثة، وكذا عدم استقرار التشريعات التي تتبع لها الإدارات سالفه الذكر، بالإضافة إلى عدم إجراء أي تحديث للقوانين والتشريعات التي تحكم عمل هذه الفرق.

ثانياً: الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية) (C.C)

تخضع أثمان المعاملات العقارية للضريبة، حيث تسري هذه الضريبة على جميع العقارات (العقارات المبنية، والغير مبنية، المداخل العقارية) سواء في حالة استقرارها عند مالكها أو انتقال ملكيتها، وتعد مراجعة أثمان المعاملات العقارية أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا المجال.

فيما يخص قيمة أو أثمان المعاملات العقارية، تقدر حسب القيمة التجارية الحقيقية عند تاريخ نقل الملكية تبعاً للتصريح التقديري للأطراف،¹ ولقد أولت الدولة اهتماماً كبيراً لقطاع العقارات، فهو يستفيد من دعم الدولة بالإضافة إلى الإعفاءات الجبائية، وفي المقابل تظل عائدات الحماية العقارية ضعيفة إذا ما قورنت بمبالغ وأثمان العقار المرتفعة والأرباح الناتجة عنها، لذا وجب على الإدارة الجبائية اتخاذ كل الإجراءات والاتصال بكل الأطراف ذات العلاقة (وكلاء، دواوين، مؤسسات...) التي تنشط في مجال العقار من أجل تحديد السعر الحقيقي للمعاملات وبالتالي الحصول على أكبر قدر ممكن من الدخل للخزينة العمومية.

¹-للتوسع أكثر أنظر المواد من 16 إلى 57 من الباب الثاني من قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020، ص ص 06-11.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من مدى صحة تصريحات المكلف، واحترامه للقوانين والتشريعات الجبائية، وهذه المهمة ليست بالسهلة رغم الإمكانيات والقوانين التي تنظم سيرها، وستتطرق من خلال هذا المبحث للمرجعية القانونية للرقابة وهيكلها من خلال المطلب الأول والثاني، والوسائل التي هيئتها الإدارة الجبائية لسير الرقابة في أحسن ظروف من خلال المطلب الثالث.

المطلب الأول: المرجعية القانونية للرقابة الجبائية

منح المشرع الجزائري المكلف الحرية في التصريح بمداخله وفقا لمبدأ "حسن النية حتى يثبت العكس"، وذلك لتسهيل عملية التصريح والتحصيل من جهة، وعدم عرقلة أعمال المكلف المهنية والشخصية من جهة أخرى، وفي مقابل هذه التسهيلات خول لأعوان الرقابة الجبائية مجموعة من الصلاحيات أو السلطة كما يطلق عليها البعض، لأداء مهامهم والتي لا يقابلها في بعض الأحيان تقبل من طرف المكلف إما لجهله بالقوانين أو محاولته تغطية عملية غش أو تهرب.

الفرع الأول: حق الاطلاع

خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة وصلاحيات ممارسة حق الاطلاع على دفاتر وسجلات المكلف بالضريبة، سواء على مستوى مقر ممارسة النشاط، أو الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية،¹ قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، من خلال تصفح الوثائق والمعلومات التي تخص المكلف بالضريبة الموجودة بحوزته، ويعرف هذا الحق بأنه تلك المزية التقنية الممنوحة اختصاص ممارستها لأعوان الرقابة الجبائية بصفة ضرورية.²

أثناء قيام أعوان الرقابة الجبائية بتأدية مهامهم وجب عليهم احترام السرية المهنية، وعلى المكلف تسهيل مهام الأعوان، وفي حالة رفضه حق الاطلاع من خلال وضعه لعراقيل أمام تأدية الأعوان

¹ -المواد من 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 21-25.

² -المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، المرجع السابق، ص 21.

-بن شعاعة حليلة، محمد الأخضر كرام، حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطة الإدارة الجبائية وحماية الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص 257.

لوظائفهم، يجد نفسه عرضة لعقوبات تتمثل في فرض غرامات مالية، تتراوح بين 5000 دج و 50.000 دج وتشمل هذه الغرامة إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، بالإضافة إلى ذلك تطبق غرامة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانه من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض.¹

الفرع الثاني: حق الرقابة

منح المشرع الإدارة الجبائية سلطات واسعة أثناء قيامهما بالرقابة والتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، حيث خصص الباب الأول من إجراءات مراقبة الضريبة لحق الإدارة في الرقابة (قانون الإجراءات الجبائية)، أشارت المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لهذا الحق بنصها على أنه: "خلال مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات بالإضافة إلى المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة وحق ورسم وإتاوة، فإنه يحق لها التشكيك في صدق المستندات والاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد، عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".²

إذن لا تكتفي الإدارة الجبائية بالاطلاع، بل تقوم بمجموعة من الإجراءات والعمليات التي من شأنها إثبات صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وإجراء مقارنات بعناصر وبيانات أخرى،³ حيث يمكنها أن تمارس حق الرقابة في الحصول على المعلومات والبيانات التي ترى بأنها ضرورية مهما كانت طبيعة المؤسسات والهيئات، حتى ولم تكن لها صفة التاجر،⁴ وتكون الرقابة في شكل صورتين إما رقابة عامة وتتم داخل مكتب مصالح الضرائب، وإما رقابة معمقة وتتم هذه العملية خارج مكتب مصالح الرقابة الجبائية.

¹ -المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، تطرقت للعقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع من طرف المكلف، مرجع سابق، ص 24، 25.

² -المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 9.

³ -ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش -حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001/2002، ص 49.

⁴ -المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 8.

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء

يقصد بحق استدراك الأخطاء حسب المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية حق الإدارة في إعادة النظر في الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، مع مراعاة الأجل العام الممنوح للإدارة الجبائية للاستدراك، والذي تطرقت إليه المادة 106 من نفس القانون والمحددة بأربعة (4) سنوات غير متقدمة، أما في حالة تأكد الإدارة الجبائية بأن المكلف عمد إلى ممارسة مناورات تدليسية في هذه الحالة يمدد أجل التقادم بسنتين¹ (2).

المطلب الثاني: هياكل الرقابة الجبائية

لقد عرفت الجزائر العديد من الإصلاحات في شتى المجالات، وقد كان للإدارة العمومية نصيبها منها، وذلك سعياً لعصرنتها وترشيد أدائها ورفع من انتاجيتها، وتحسين أساليب التعامل مع المواطنين للتكفل باحتياجاتهم وحصول حقوق الدولة (تعزيز مبدأ المساءلة والمسؤولية الاجتماعية)، مما اضطر الإدارة الجبائية لمواكبة هذه الإصلاحات (باعتبارها من ضمن الإدارات العمومية) من خلال القيام بعدة تعديلات مست جانب التشريع الضريبي بما يتلاءم مع المستجدات، وكذا وضع استراتيجية لعصرنة هياكلها، التي أخذت المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب الحصة الأكبر منها.

الفرع الأول: مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات من بين المديريات المركزية التابعة للمديرية العامة للضرائب، أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية،² وهي امتداد لمكاتب الرقابة الجبائية (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية) على مستوى المديريات الولائية للضرائب، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى كامل التراب الوطني، حيث تقوم باختيار المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون لعملية التدقيق، وتسيير عملية الرقابة الجبائية والبحث عن المعلومات الجبائية على المستوى المركزي وذلك في إطار الصلاحيات المخولة لها، وهي مكلفة بالمهام التالية:

¹-المادتين 105 و 106 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص ص 36، 37.

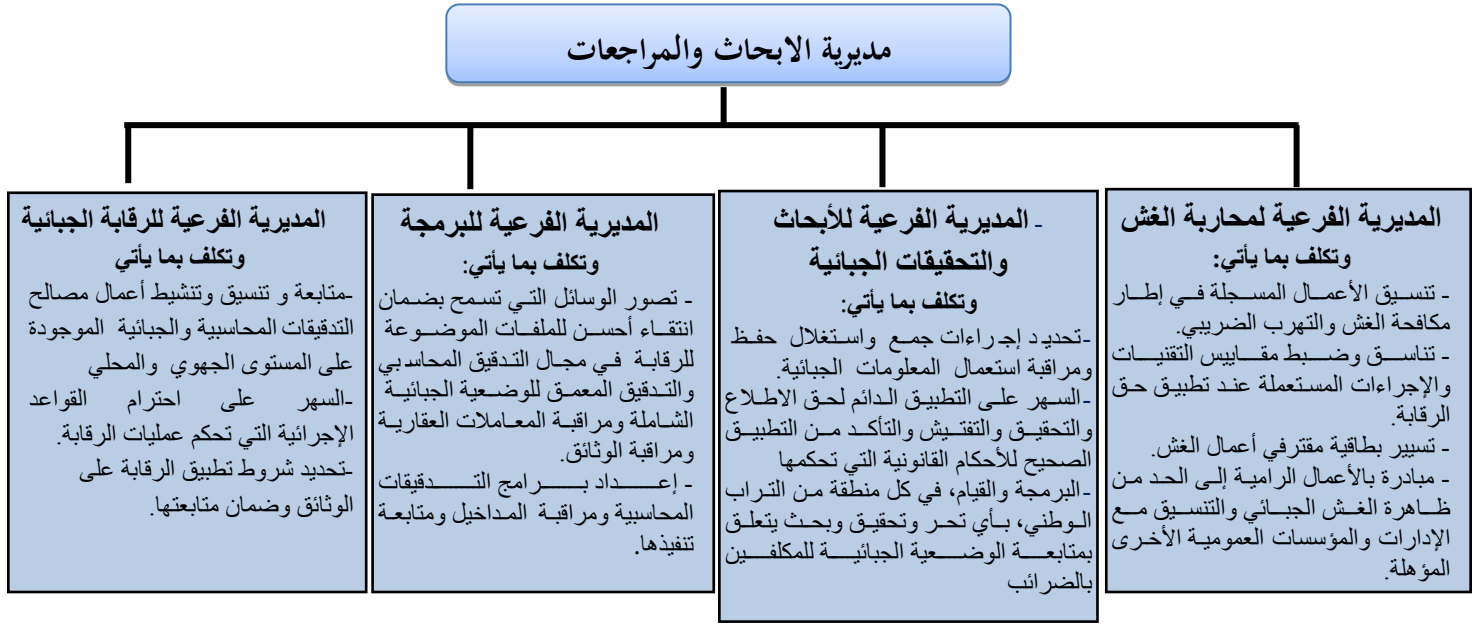
²-المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر ج د ش، العدد 51، الصادرة بتاريخ 15 جويلية 1998، ص 12

- 1- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛
- 2- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن؛
- 3- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الشراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية؛
- 4- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية؛
- 5- البرمجة والقيام، في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تحر وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.¹
- 6- طبقا للتعليمة رقم 268/وم/م ع ض المؤرخة في 15/09/1998 تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات مهمة الرقابة بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يساوي أو يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى.²
- وتتضمن مديرية البحث والمراجعات ثلاث (3) مصالح خارجية جهوية سنتطرق إليها فيما بعد، ومن أربع مديريات فرعية لكل منها مهام تقوم بها نلخصها في الشكل الموالي.

¹- المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر ج ج د ش، العدد 75 الصادرة بتاريخ 02 ديسمبر 2007، ص 18.

²-عتيق سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص ص 88، 89.

الشكل رقم (5) التنظيم الداخلي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر ج د ش، العدد 75 الصادرة بتاريخ 02 ديسمبر 2007، ص 18.

الفرع الثاني: مديرية كبريات المؤسسات

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات (DGE) من بين الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية وذلك بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002،¹ وذلك في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية، كما تم تدعيم المادة 32 سالفه الذكر بالمرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002،² والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 26/12/2005،³ الذين يحددان تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وجاء إنشاء هذه المديرية لتحقيق هدفين رئيسيين هما:

- الأول وهو تفعيل الوعاء الضريبي، حيث تبين من خلال اجتماع إدارات المديرية العامة للضرائب (تحت إشراف خبراء من صندوق النقد الدولي) أن 70% من المردود الجبائي مصدره 0.3% من مجموع المكلفين، أي مقابل 9.52% من الناتج الداخلي الخام خلال سنة 2001، وأن هذه النسبة

¹ - القانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج د ش، العدد 79، الصادرة في 23 ديسمبر 2001، ص 16.

² - المرسوم التنفيذي رقم 303/02 مؤرخ في 28 ديسمبر 2002، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج د ش، العدد 64، الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 2002، ص 13.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 494/02 مؤرخ في 26 ديسمبر 2005، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج د ش، العدد 84، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2005، ص 16.

- من المكلفين بالضريبة تتشكل من المؤسسات التي رقم أعمالها يساوي أكثر من 100 مليون دج؛¹
- الثاني وهو تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية من خلال تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة أو العملية من خلال تكفل الهياكل المستحدثة في إطار العصرنة بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات.
- تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي، أو مديريتها الفعلية أو مقرها، بالإضافة لما سبق تقوم بالتنسيق والتعاون مع الهياكل المركزية المكلفة بالإعلام في مجال استراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.
- يخضع الأشخاص المعنويون المبينون أدناه، لاختصاص الهيئة المكلفة بتسيير كبريات المؤسسات، حيث يتم على مستواها إيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم، والمعنيين هم:²
1. شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هي مذكورة في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي يفوق رقم أعمالها عند اختتام السنة المالية، أو يساوي ملياري دينار (2.000.000.000 دج)؛
 2. تجمعات الشركات عندما يفوق رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يساوي ملياري دج؛
 3. الشركات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري.

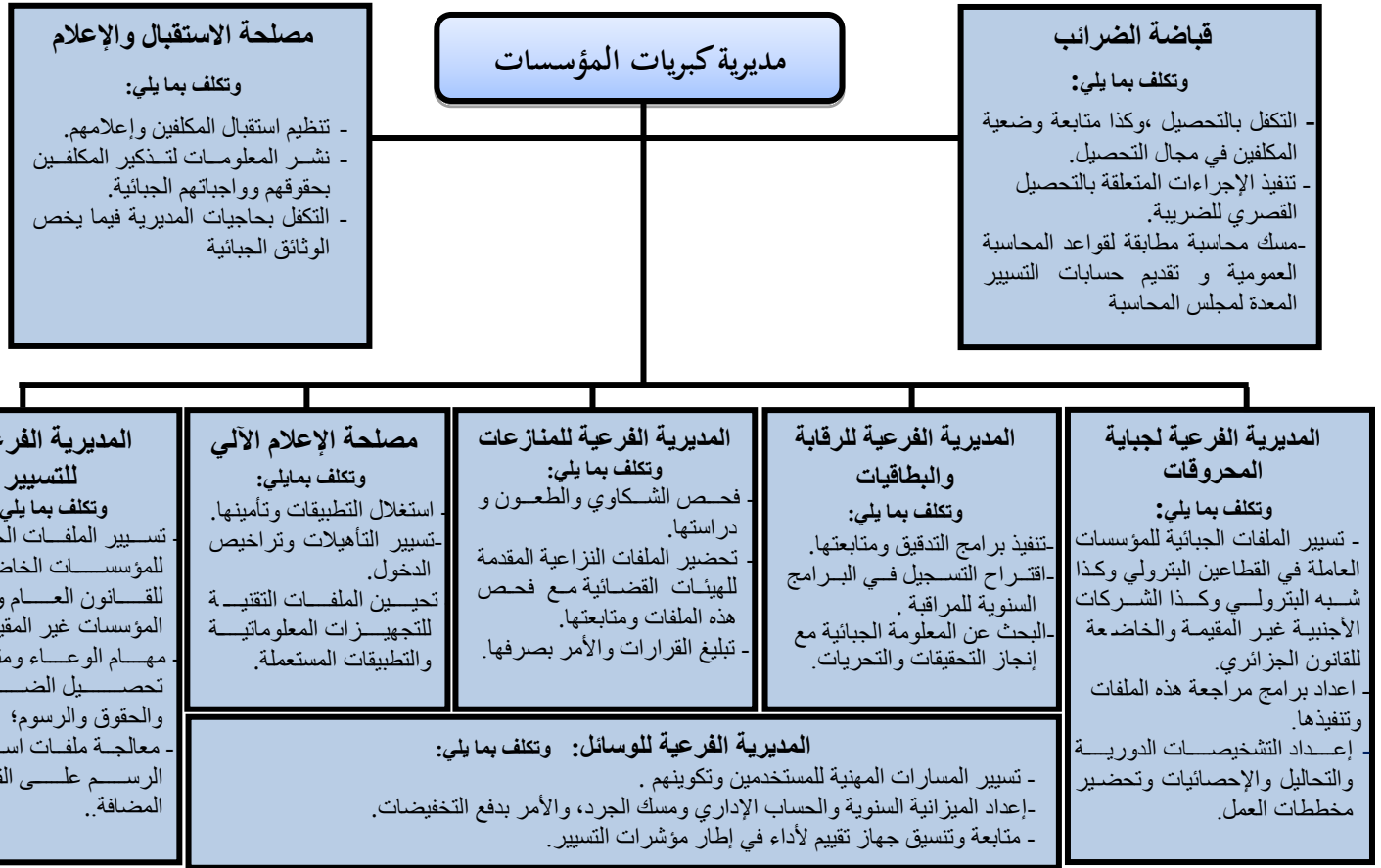
تتشكل مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية وقابضة ومصلحتين كما نص عليه القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21،³ والشكل الموالي يوضح هذه المديريات ومهامها.

¹- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية - حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008، ص 184.

²- المادة 2 من القرار المؤرخ في 24 ديسمبر 2017، الذي يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ج ر ج د ش، العدد 77، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2017، ص 23.

³- المواد من 2 إلى 24 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، التي تحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج د ش، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009، ص ص 11-14.

الشكل رقم (6) التنظيم الداخلي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد من 2 إلى 24 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج د ش، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29/03/2009، ص ص 11-14.

الفرع الثالث: المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV)

لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية وضمان السير الجيد والمستمر لتنفيذ إجراءاتها، تم تدعيم مديرية الأبحاث والتحقيقات والتي تم التطرق لها سابقا، بثلاثة مصالح جهوية للبحث والمراجعات تتواجد في كل من الجزائر ووهران وقسنطينة وهي مكلفة ب:¹

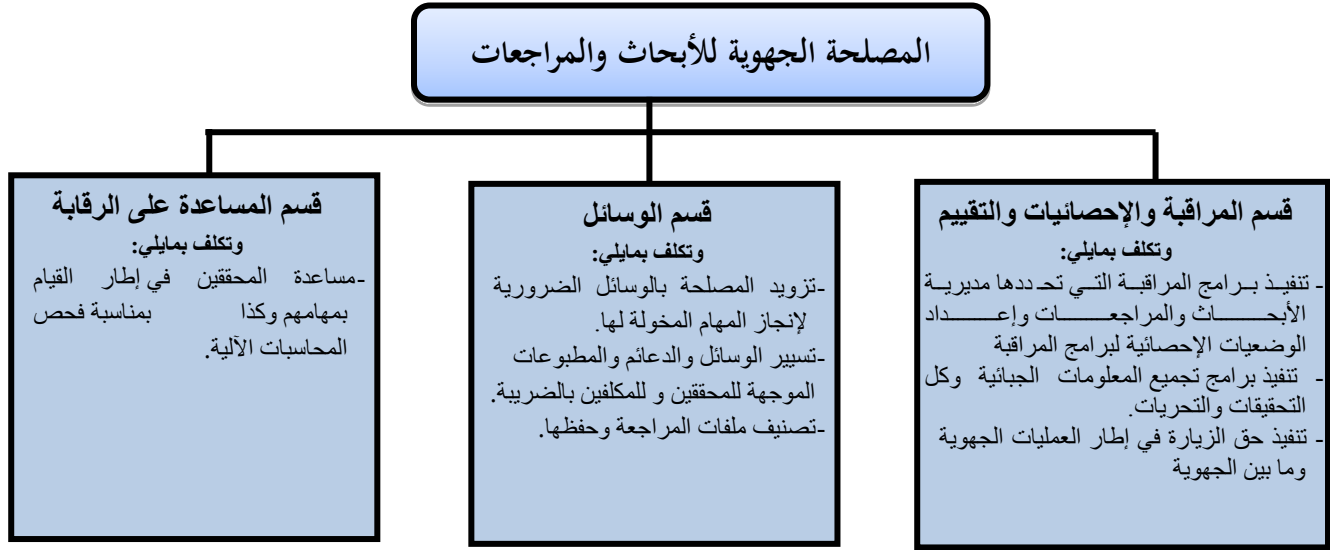
1. تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصاءات المتعلقة بها، وتسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
2. تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛
3. تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛

¹ - المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 6-327 المؤرخ بتاريخ 18/09/2006، الذي يتناول تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، مرجع سابق، ص 9.

4. تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين ولائيتين فأكثر.

فيما يخص الاختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات فقد تطرق لها القرار المؤرخ في 24 ماي 2007 وبالتفصيل،¹ وتتكون المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة أقسام نوضحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (7) الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد من 42 إلى 45 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج د ش، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29/03/2009، ص 16.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF)

كما جاء في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الخاص بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها تتفرع عن المديرية الولائية للضرائب خمسة (5) مديريات فرعية، تعتبر المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من بين هذه المديريات التي أوكل لها مهمة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى:²

1. البرمجة والتحقيق والمتابعة المستمرة مع القيام بالأبحاث والمراجعات لكل نقطة من إقليم الولاية؛
2. دراسة واقتراح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي؛

¹ -قرار مؤرخ في 24 ماي 2007 يحدد الاختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات، ج ر ج ج د ش، العدد 44، الصادرة بتاريخ 8 جويلية 2007، ص ص 15 و 16.

² -قلاب ذبيح لباس، مرجع سابق، ص 108.

3. السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من عمليات الرقابة الجبائية المسؤولة عنها؛

4. البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي مع إيجاد الحلول الناجعة والاقتراحات المناسبة؛

5. دراسة وتقسيم نتائج التقارير المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

وتتكون المديرية من أربع مكاتب لكل منها دور تقوم به نتطرق إليها فيما يلي:¹

أولاً: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية (BRIF): الذي يعمل في شكل فرق، وتمثل مهامه في:

✓ 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 المعنية.

ثانياً: مكتب البطاقات والمقارنات (BFR) وتمثل مهامه في:

✓ 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.

ثالثاً: مكتب الأبحاث والمراجعات (BRV) وتمثل مهامه في:

✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

✓ إعداد الوضعيات والإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية.

رابعاً: مكتب مراقبة التقييمات (BCE): وتمثل مهامه في:

✓ استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.

✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

✓ المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.

¹ - المواد من 74 إلى 78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 محدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، ج ر ج د ش، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009، ص 19.

الفرع الخامس: مراكز الضرائب (CDI)

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية، وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم، ويطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة، ويمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.¹ فيما يخص المهام التي تقوم بها مراكز الضرائب فقد حددتها المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18، وهي:²

- 1- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين برسم الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات غير تابعين لمديرية كبريات المؤسسات، والمؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 15.000.000 دج؛
 - 2- تتكفل بجدول وقوائم التحصيل والشهادات، وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم؛
 - 3- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود، بالإضافة إلى ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم؛
 - 4- جمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإنجاز برامج التدخلات لدى المكلفين وتقييم نتائجها؛
 - 5- تدرس الشكاوى وتتابع المنازعات، وتعوض قروض الرسوم؛
 - 6- تتكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء وإنشاء الشركات وتعديل نظامها؛
 - 7- تتكفل باستقبال وإعلام المكلفين ونشر الآراء والمعلومات لصالح المكلفين التابعين لها.
- وتتكون مراكز الضرائب من خمس مصالح، كما يوضحها الشكل التالي:

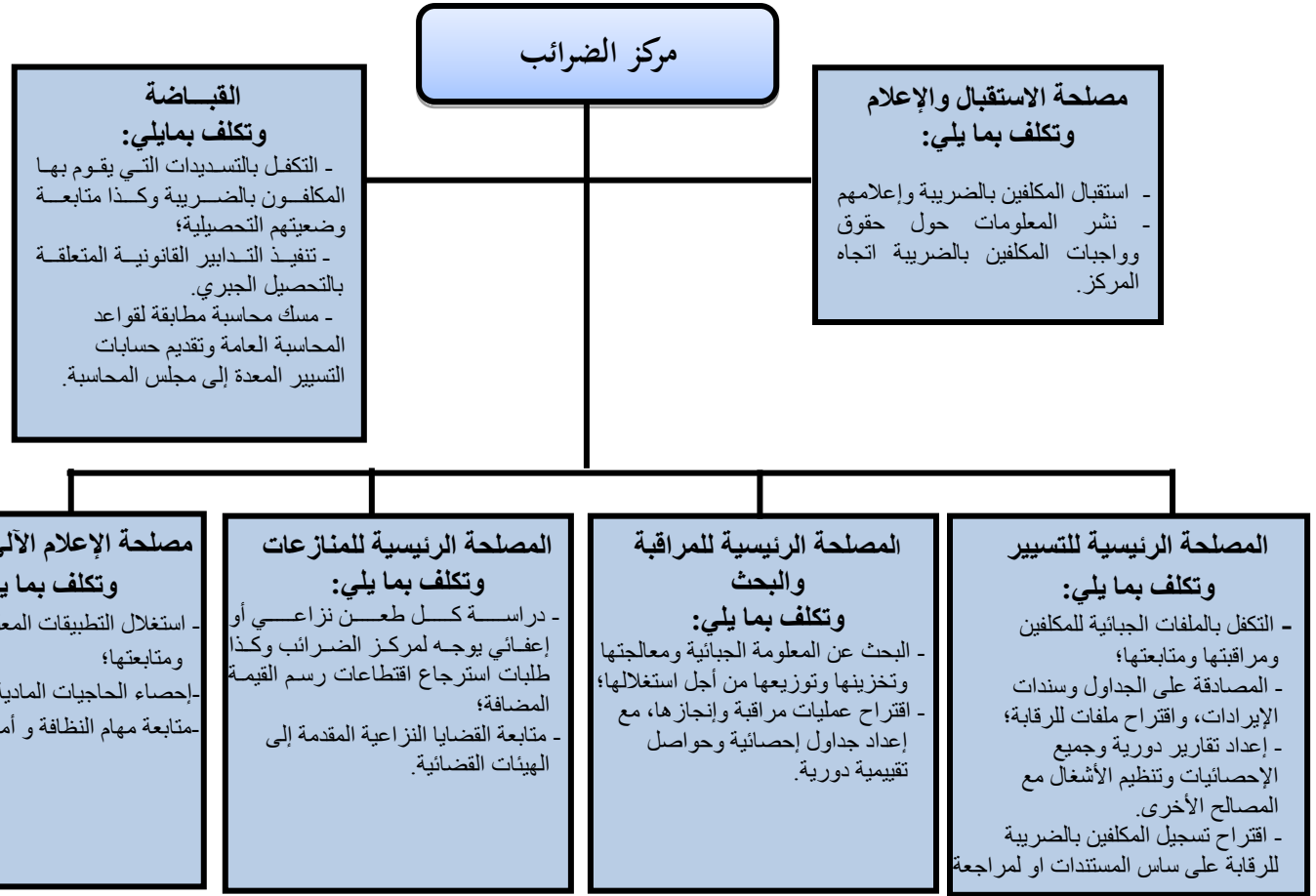
¹- موقع المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، على الرابط الإلكتروني:

<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32>، تم الاطلاع

بتاريخ: 2017/11/13، على الساعة: 21:57

²- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 6-327 المؤرخ بتاريخ 18 سبتمبر 2006، الذي يتناول تحديد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

الشكل رقم (8) الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد من 88 إلى 101 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج د ش، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، ص ص 20-22.

نظراً لحداثة مراكز الضرائب، وفي انتظار تعميمها على كامل التراب الوطني، تحتفظ مفتشيات وقباضات الضرائب بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوية للضرائب بشكلها الحالي وتمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به.¹

المطلب الثالث: الموارد البشرية والمعلوماتية الخاصة بالرقابة الجبائية

تعتمد الإدارة الجبائية على الإمكانيات البشرية والمادية للقيام بمهامها وتحقيق أهدافها، والإدارة الناجحة هي التي تمتلك إطارات وموظفين يمتلكون الخبرة والتأطير الجيد، وتوافق بين الجانب الكمي (العددي) والجانب النوعي (التأهيل)، والتي تمتلك نظام معلوماتي يساعد على متابعة ومعالجة ملفات المكلفين المتزايدة سنوياً، بكل دقة وسرعة، وتخزينها في مساحات صغيرة (تقليص حجم

¹ - المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 6-327 المؤرخ بتاريخ 18 سبتمبر 2006، الذي يتناول تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، مرجع سابق، ص 12.

الأرشيف)، بطريقة تتيح الاطلاع عليها بكل سهولة وسرعة، لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب لكل من الموارد البشرية والمنظومة المعلوماتية للمديرية العامة للضرائب.

الفرع الأول: الموارد البشرية

تعتمد الرقابة الجبائية على القوانين الجبائية،¹ وعلى التقنيات المحاسبية لكشف كل عملية غش أو تهرب سواء عن قصد أو دون قصد، هذه العملية تعتمد بالدرجة الأولى على العنصر البشري الذي يقوم بعمليات التحليل والمقارنة واستخدام ذكائه وخبرته والمعلومات المكتسبة على مدى مسيرته الدراسية والتكوينية والعملية، لذا أولت الإدارة الجبائية اهتماماً كبيراً لهذا العنصر بداية من طريقة التوظيف، وتعريفه بالقواعد والواجبات الرئيسية التي يتعين التقيد بها عند ممارسة المهام الموكلة له، والتكوين والتطوير.

أولاً: التوظيف

تطرق المشرع الجزائري لهذه النقطة من خلال القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، وذلك باعتبار أن العلاقة بين الموظف والإدارة هي علاقة لائحية تنظيمية تخضع لأحكام قانون الوظيفة العامة، حيث أشار القانون الأساسي للوظيفة العمومية من خلال الباب الرابع منه تحت عنوان تنظيم المسار المهني إلى النقاط التالية:

- 1- يخضع التوظيف إلى مبدأ المساواة في الالتحاق بالوظيفة العمومية؛²
- 2- لا يمكن أن يوظف أي كان في وظيفة عمومية ما لم تتوفر فيه الشروط التالية:³
 - أن يكون جزائري الجنسية، متمتعاً بحقوقه المدنية؛
 - ألا تحمل شهادة السوابق القضائية ملاحظات تتنافى وممارسة الوظيفة المراد الالتحاق بها؛
 - أن يكون في وضعية قانونية تجاه الخدمة الوطنية؛
 - أن تتوفر فيه شروط السن والقدرة البدنية والذهنية وكذا المؤهلات المطلوبة للالتحاق بالوظيفة المراد الالتحاق بها.

¹- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الضرائب غير مباشرة، قانون الإجراءات الجبائية.

²- المادة 74 من الأمر رقم 06-03 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر ج د ش، العدد 46، صادرة بتاريخ 16 يوليو 2006، ص 8.

³- المادة 75 من الأمر رقم 06-03 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، المرجع السابق، ص 8، 9.

- 3- يتوقف الالتحاق بالرتبة على إثبات التأهيل بشهادات أو إجازات أو مستوى تكوين وبعد اجتياز:¹
- المسابقة على أساس الاختبارات، أو الفحص المهني؛
 - المسابقة على أساس الشهادات بالنسبة لبعض أسلاك الموظفين؛
 - التوظيف المباشر من بين المرشحين الذين تابعوا تكوينا متخصصا منصوص عليه في القوانين الأساسية لدى مؤسسات التكوين المؤهلة.

ثانيا: القواعد والواجبات المرتبطة بممارسة المهنة

بغية تحسين الأداء الوظيفي لموظفي المديرية العامة للضرائب، وزيادة الحاجة إلى إرساء أخلاق مهنية مستمدة من المبادئ والقيم التي تسير الخدمة العمومية، أصدرت المديرية العامة للضرائب دليل أخلاقيات المهنة لموظفيها، حيث يعتبر هذا الدليل قانونا لحسن السلوك، تطرق في الباب الأول منه إلى كل من القواعد والواجبات المرتبطة بممارسة المهنة، سيتم تفصيلها فيما يلي:

1- الواجبات المرتبطة بممارسة الوظيفة: بعد انتهاء عملية التوظيف وبمجرد تعيين الأعوان يخضعون

لعدد من الالتزامات المرتبطة بصفتهن ممثلين للدولة نلخصها في النقاط التالية:²

- وجوب الالتحاق بمنصب التعيين أو المنصب الذي نقل إليه؛
- الالتزام بتأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية؛
- الالتزام بتأدية اليمين، مع واجب الالتزام بخدمة الدولة، وممارسة الوظيفة وحدها؛
- منع تعيين أي عون في منصب يجعله تحت السلطة السلمية المباشرة لزوجة أو أحد أقربائه حتى الدرجة الثانية؛

- الالتزام بممارسة الوظيفة بصفة شخصية، فعلية ومستمرة، وتأدية الخدمة بكل استقلالية؛
- الالتزام بالحياد. (الالتزام بالحياد اتجاه المكلفين بالضريبة، واتجاه الزملاء)؛
- الالتزام بالتحفظ والنزاهة والسر المهني، والالتزام باحترام الأنظمة الداخلية للإدارات؛
- الالتزام بتلبية طلبات الاستعلام الواردة من الجمهور، والالتزام بالكتمان المهني*.

¹-المادة 80 من الأمر رقم 06-03 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع السابق، ص 9.

²-دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، بدون ذكر سنة النشر، ص 4.

*-السر المهني يهدف إلى حماية مصالح المكلفين، الكتمان المهني يهدف إلى حماية السلوك والصورة المعروفة بها الإدارة.

2- القواعد العامة لسلوك أعوان الرقابة الجبائية: يجب على أعوان الرقابة الجبائية عند تأدية مهامهم احترام سلطة الدولة وفرض احترامها، ولا يكون ذلك إلا من خلال تجنب كل فعل يتنافى مع طبيعة مهامهم، ولو كان ذلك خارج الخدمة، كما يجب عليهم أن يتسموا في كل الأحوال بسلوك لائق ومحترم،¹ وقد تطرق دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب للقواعد العامة لسلوك أعوان الإدارة الجبائية، والقانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، وتتمثل فيما يلي:

- واجب التحفظ والحفاظ على الكرامة في الحياة الخاصة: يتعين على الموظف احترام هذه الواجبات من خلال سلوكه، فبالرغم من حرية إبداء الرأي التي يتمتع بها الموظف، إلا أنه مقيد ببعض التعليمات كونه موظفاً يعمل في خدمة الإدارة، لذلك يمنع عليه إبداء آراء سياسية أو فلسفية أو دينية داخل الإدارة، وتفادي كل سلوك أو فعل يسئ إلى سمعة الإدارة وزملائه؛²
- الالتزام بالاستقلالية في الحياة العامة: يمنع على كل موظف، مهما كانت وضعيته في السلم الإداري، أن يمتلك داخل التراب الوطني أو خارجه، مباشرة أو بواسطة شخص آخر، بأية صفة من الصفات، مصالح من طبيعتها أن تؤثر على استقلاليته أو تشكل عائقاً للقيام بمهمته بصفة عادية في مؤسسة تخضع إلى رقابة الإدارة التي ينتمي إليها أو لها صلة مع هذه الإدارة، وذلك تحت طائلة تعرضه للعقوبات التأديبية المنصوص عليها في القانون الأساسي؛³
- الحفاظ على أملاك الدولة: يجب على الموظف في إطار ممارسة مهامه، الحفاظ على أملاك الدولة، وذلك من خلال الحفاظ على سلامة التجهيزات والأثاث والمركبات وصيانتها وكذا الملفات، وكل الأملاك الموضوعة تحت تصرفه؛⁴
- سلامة المعطيات والأنظمة المعلوماتية: يشكل فتح الشبكة المعلوماتية خطراً على سلامة المعطيات والأنظمة المعلوماتية، ويعتبر مستعمل هذه الشبكة وما تحويه من معلومات مسؤول مباشر عنها وعن سلامتها، لذا تسهر الإدارة على حماية أنظمتها المعلوماتية، وذلك من خلال تحديد معايير ومقاييس

¹ - المادة 42 من الأمر رقم 03-06 مؤرخ في 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع السابق، ص 6.

² - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 17.

³ - المادة 45 من الأمر رقم 03-06 مؤرخ في 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع سابق، ص 7.

⁴ - المادة 50 من الأمر رقم 03-06 مؤرخ في 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، المرجع السابق، ص 7.

السلامة وحصر الدخول إلى الشبكة على الأشخاص المؤهلين والمسموح لهم في حدود مهامهم وما تقتضيه مصلحة الإدارة.¹

ثالثاً: اكتساب الكفاءة المهنية

تتطلب الخدمة المهنية الكفاءة ممارسة القرار السليم في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى: الحصول على الكفاءة المهنية، وهنا نتكلم عن التكوين والتطوير المستمر لمهارات أعوان الرقابة الجبائية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية، وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، لذلك يؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن الأعوان من أداء مهامهم بكفاءة في بيئات العمل المختلفة والمحافظة عليها.²

الفرع الثاني: الموارد المعلوماتية

في إطار استراتيجية عصرنه الإدارة الجبائية من أجل تحقيق الأهداف المتوخاة منها، وإثرائها بتنظيمات وإجراءات مستوحاة من أفضل التطبيقات الدولية ووسائل العمل الأكثر ملائمة (المنشآت، التجهيزات، التكوين)، يعتبر إنشاء منظومة معلوماتية جديدة وفق المعمول بها في مختلف الدول المتقدمة أولوية خاصة في مجال عصرنه الإدارة الجبائية، لذا تسعى الإدارة الجبائية إلى:

1-تحسين فهم المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء) وتسهيل عملية التحصيل: ويتحقق ذلك من خلال عدة مجالات للتحسين بما في ذلك إنشاء نظام معلوماتي يتمحور حول قاعدة بيانات وطنية يتم إثرائها بالمعلومات الجبائية الداخلية والخارجية،³ حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل، ذلك أن وظيفته تبدأ بجمع البيانات عن الوعاء وإدارتها، ومراقبتها وحمايتها، وضمان وصولها لمستعملها،⁴ أما فيما يخص عملية التحصيل فتتوفر مختلف وسائل الدفع الإلكترونية عن بعد، والتي تسهل من عملية تحصيل

¹- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 19.

²- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 83.

³- خمسون سنة من الإنجاز (كتاب)، مديرية الاتصال، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، 2012، ص 96.

⁴- واهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص 16.

الضريبة في وقتها، وبطريقة سهلة وبسيطة تخفف عن المكلف عناء التنقل وتكبد مختلف الأعباء التي تنجر عنها.

2- تقديم أفضل خدمة للمكلفين بالضريبة والشركاء: وذلك من خلال:¹

- إعلام وتوعية المكلفين (من خلال المنشورات، الملتقيات، الحصص الإعلامية، موقع الأنترنت ..)؛
- تحسين وتعميم الاستقبال؛
- تبسيط الإجراءات لتسهيل فهم ودفع الضريبة؛
- استخدام تكنولوجيا جديدة لمعالجة المعلومات وتطور الخدمات الهاتفية والإلكترونية (الأنترنت،
- التصريح عن بعد، الدفع عن بعد، مركز المكالمات الهاتفية، مكتب الاستقبال).

3- إنشاء نظام معلوماتي جديد يسير موازاة مع الاستراتيجية التي وضعت لهذا الشأن، والذي

سيحظى بدعم قوي من الفرص التي تتيحها التكنولوجيات الجديدة، بما في ذلك:²

- إنشاء برنامج لدعم الإصلاح الإداري وعصرنة المديرية العامة للضرائب؛
- اقتناء الحل البرمجي والخدمات الأخرى لتنفيذه (لصالح مخطط النظام المعلوماتي المستقبلي الذي سيتم تطبيقه في مراكز الضرائب والمراكز الجوارية ومديرية كبريات المؤسسات والهيكل للأكزية واللامركزية)؛
- توظيف الخبرة من أجل وضع تدابير خاصة بالتصريحات الجبائية عن بعد؛
- الترقية الجبائي حيث يتم تأسيس ترقيم للمكلفين والذي يعتبر هوية مركزية فريدة من نوعها ونهائية لا يمكن تجنبها في التسيير العصري للضريبة.

¹-خمسون سنة من الانجاز، مرجع سابق، ص 96.

²-المرجع السابق، ص 96.

المبحث الثالث: التزامات و ضمانات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

حدد المشرع الضريبي من خلال مختلف القوانين الجبائية الإطار التشريعي والتنظيمي للرقابة الجبائية، حيث رتب من خلالها حقوق والتزامات كل من المكلف والإدارة الجبائية، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق للضمانات الممنوحة للمكلف، والالتزامات القانونية التي يتوجب عليه القيام بها، لكن قبل ذلك سنتطرق لمدلول المكلف في مختلف القوانين الضريبية.

المطلب الأول: تحديد مدلول المكلف بالضريبة

لم يقدم المشرع الجزائري تعريفا صريحا للمكلف بالضريبة من خلال النصوص التي أصدرها، وباعتبار أن اصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، فإن كل شخص ملزم بدفع الضريبة، أو اقتطاعها، أو توريدها يعتبر مكلفاً، وبناءً على ما سبق ومن خلال مختلف القوانين والدلائل والمنشورات نلاحظ أن الإدارة الجبائية تميز بين نوعين من المكلفين، وذلك حسب الطبيعة القانونية للشخص (شخص طبيعي، شخص معنوي).

الفرع الأول: المكلف شخص طبيعي

تبدأ الشخصية الطبيعية للإنسان حسب القانون المدني بتمام ولادته حياً، حيث يعتبر شخصاً يتمتع بكامل الحقوق التي يحددها القانون،¹ أما من ناحية القانون الجبائي فينظر للشخص الطبيعي على أنه ذلك الشخص الذي يتمتع بالإضافة لشروط المادة 25 من القانون المدني، التمتع بكامل الأهلية وفقاً لما جاءت به المادة 40 من نفس القانون.²

إذن الأهلية يراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق التي يتمتع بها والاعتماد على ذاته في تأدية التزاماته، ومنه يمكنه أن يصدر تصرفاً قانونياً يعتد به من الناحية القانونية، وعلى هذا فإن أي تصرف في إطار الالتزام يدين الضريبة ومادام أنه يتمتع بالأهلية*، فإن عمله يكون قانونياً وبالتالي يلزم في هذه الحالة بدفع دينه في إطار دفع ضرائبه.¹

¹-المادة 25 من القانون رقم 02-10 المؤرخ في جوان 2005، الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني معدل ومتمم، ج ر ج د ش، العدد 44، صادرة بتاريخ 20 جوان 2005، ص 7.

²-المادة 40 القانون المدني، مرجع سابق، ص 7.

-تنص على أنه: "كل شخص بلغ سن الرشد متمتعاً بقواه العقلية، ولم يحجر عليه يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية، وسن الرشد 19 سنة كاملة".

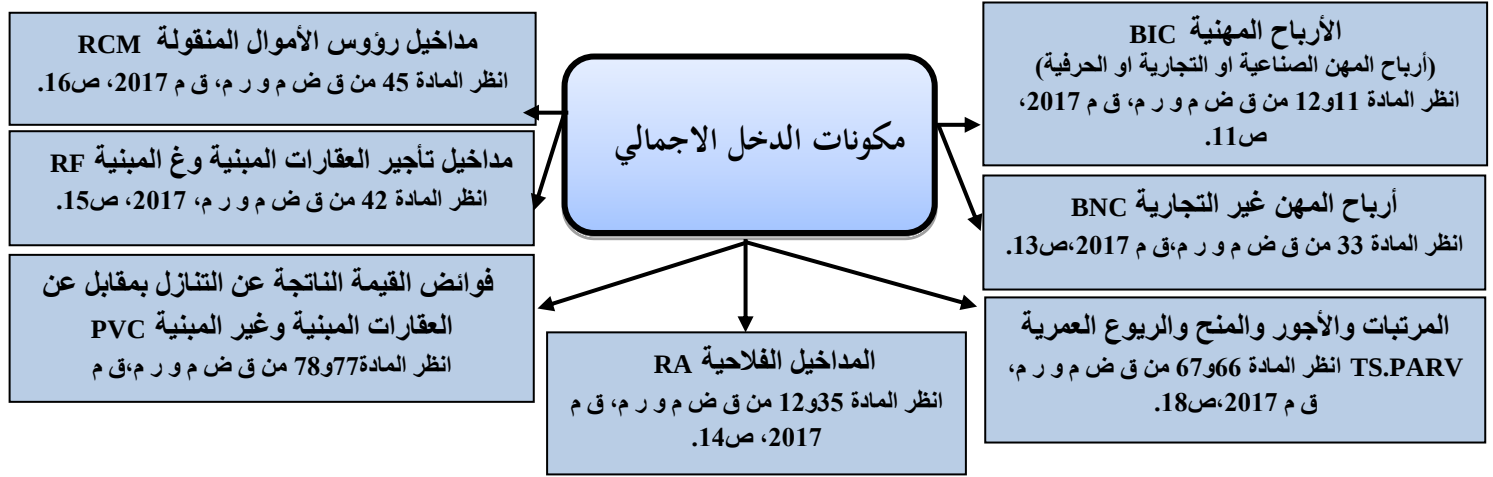
*-نقصد هنا أهلية الأداء، أما أهلية الوجوب فقد أشارت إليها المادة 25 السابقة ويقصد بها أن الشخص مؤهل لاكتساب الحقوق فقط.

من خلال ما سبق نلاحظ أنه إذا توفرت في الشخص الشروط السابقة، شروط أهلية الوجوب وشروط أهلية الأداء، يصبح ملزماً اتجاه الإدارة الجبائية، وتتمثل الضرائب الملزم بها فيما يلي:

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي

تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، حيث قد يحقق المكلف دخلاً واحداً أو عدة مداخيل يجب عليه اكتتابها في تصريح سنوي واحد يقوم بتقديمه لمصلحة الضرائب لمقر سكنه،² والشكل الموالي يلخص هذه المداخيل:

الشكل رقم (9) يوضح مكونات الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة

2017، ص ص 11-21.

ثانياً: الرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة (معنويين وطبيعيين)، الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية، أو الضريبة على أرباح الشركات،³ وهو يحتسب على أساس رقم الأعمال (خارج الرسم على القيمة المضافة)، الذي يحققه المكلفون بغض النظر عن النتيجة المحققة، وهذا ما يميز الرسم على النشاط المهني عن الضريبة على النشاط التجاري، التي تفرض على صافي الربح.

¹ - محمود علوم محمد على المحمود، الطبعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2010، ص 98.

² - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2016، ص 10.

³ - المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020، ص 50.

ثالثاً: الرسم العقاري

ويتعلق بممتلكات المكلف المبنية أو غير المبنية، وهو رسم سنوي يطبق على الملكيات المبنية وغير المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة.

رابعاً: الرسم على القيمة المضافة

نظراً لأهمية هذا الرسم تم تخصيص قانون خاص به، تحت عنوان قانون الرسوم على رقم الأعمال ويطبق كما جاء في المادة الأولى منه على عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة*، التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً، ويتم إنجازها في الجزائر، بصفة اعتيادية أو عرضية،¹ ويعتبر رسماً حيادياً لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين لأن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعلياً، والمكلف القانوني يعتبر ناقلاً للعبء الضريبي فقط.

الفرع الثاني: المكلف شخص معنوي (اعتباري)

إن الحاجات الاقتصادية والحقائق الواقعية استلزمت منح الشخصية القانونية لجماعات أخرى من الأشخاص أو الأموال أشار إليهم المشرع الجزائري من خلال المادة 49 من القانون المدني² ".الشركات المدنية والتجارية، الجمعيات والمؤسسات، الوقف، كل مجموعة من أشخاص أو أموال يمنحها القانون شخصية قانونية"، وهذه الأخيرة هي المعنية بالدراسة، حيث نميز بين نوعين من الشركات، شركات الأموال، وشركات الأشخاص.

أولاً: شركات الأموال

تقوم شركات الأموال على الاعتبار المالي ولا أهمية للاعتبار الشخصي فيها،³ حيث تقوم على جمع الأموال، وتزامن ظهور هذا النوع من الشركات مع ظهور الثورة الصناعية، بالنظر لضخامة الشركات التي تتطلب أموال ضخمة وأكثر من شخص في ذلك الوقت، وهذا ما يميزها عن شركات الأشخاص المبنية على أساس التضامن، وهي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء، ومسؤوليتهم محدودة

*- باستثناء خدمات القطاع الإداري العمومي.

¹- المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020، ص 04.

²- المادة 49 عدلت بموجبها القانون رقم 02-10 المؤرخ في 20 يونيو 2005، الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني معدل ومتمم، ج ر ج د ش، العدد 44، صادرة بتاريخ 20 يونيو 2005، ص 21.

³- فضيل نادية، شركات الأموال في القانون الجزائري، دار المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص 141.

في حدود الحصة التي يقدمونها في رأس المال، وتمثل هذه الشركات حسب القانون التجاري في شركة المساهمة، شركة التوصية بالأسهم، شركة المسؤولية المحدودة.

تخضع الشركات المشار إليها سابقاً بمجرد تصريحها بالوجود خلال 30 يوماً الأولى من بداية النشاط بالالتزامات الضريبية، وتمثل في:

1- الضريبة على أرباح الشركات: تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين"¹، والذين أشارت إليهم المادة 136 من نفس القانون، تم تأسيس هذه الضريبة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:²

- عصرنه جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض العبء الضريبي؛
- الاقتراب من العدالة: من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية؛

- الشفافية: وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع أرباح المكلف، وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة؛

- البساطة: سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الضرائب، بحيث أن هؤلاء المكلفين مطالبون بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، وبالتالي تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها؛
- تجسيد مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص والضرائب على دخل الشركات.

2- الرسم على النشاط المهني؛

3- الرسم على القيمة المضافة؛

4- الرسم العقاري.

إذا كانت الشركة الأجنبية شركة أموال وتمتلك منشأة دائمة بالجزائر فتعامل نفس معاملة الشركات الوطنية، إلا فيما يخص تحويل الأرباح إلى الخارج فتخضع لضريبة الاقتطاع من المصدر بنسبة 15%.³

¹-المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 29.

²-ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 27.

³-المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 24.

أما إذا كانت الشركة لا تمتلك منشأة دائمة بالجزائر وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات فتخضع للضريبة على أرباح الشركات، أو تختار نظام فرض الضريبة للنظام العام بدلاً من نظام الاقتطاع من المصدر، وذلك بإرسال طلب الاختيار حسب الحالة، إلى مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، المختصين إقليمياً، في أجل لا يتعدى (15) يوماً، من تاريخ العقد.¹

ثانياً: شركات الأشخاص

على عكس شركات الأموال تقوم شركات الأشخاص على الاعتبار الشخصي، حيث يعتبر الشركاء متضامنين عن ديون الشركة، ويسأل فيها الشركاء عن ديون الشركة تجاه الغير حتى في أموالهم الخاصة، إضافة إلى رأس المال، وهي تتكون من عدد قليل من الأشخاص، تربطهم صلة معينة، كصلة القرابة (شركة عائلية) أو صداقة أو معرفة،² وما يميزها عن شركات الأموال بالإضافة إلى ما سبق أنها تتأثر بانتماء الشريك إليها أو خروجه منها نتيجة وفاته أو انسحابه أو الحجر عليه أو إفلاسه أو اعساره،³ وقد تناول القانون التجاري هذا النوع من الشركات وهي: شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، شركة المحاصة، تخضع هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأرباح الصناعية والتجارية، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، والرسم العقاري.

إذا كانت الشركة الأجنبية شخصياً طبيعياً أو شركة أشخاص، وتمتلك منشأة دائمة بالجزائر، فهي تعامل وفق القانون العام وكأنها شركة جزائرية وتخضع للضرائب السابقة، أما إذا كانت الشركة أجنبية ولا تمتلك منشأة مهنية دائمة بالجزائر، وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات فهي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.⁴

¹-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020، ص 6.

²-مصطفى كمال طه، الشركات التجارية-الاحكام العامة في الشركات، شركات الأشخاص، شركات الأموال، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 1998، ص 61.

³-للتوسع أكثر في أسباب الانقضاء الخاصة بشركات الأشخاص، انظر: سامي عبد الباقي ابو صلاح، الشركات التجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013، ص 99-104.

⁴-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2020، مرجع سابق، ص 5، 6.

المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة

إن التزام المكلف بالضريبة لا يقتصر على الامتثال بالقانون الجبائي فقط، بل يشمل الالتزام بالقوانين الأخرى المرتبطة بتطبيق القانون الجبائي كالقانون التجاري وقانون الإجراءات المدنية والإدارية..، وسنركز من خلال هذا المطلب على الالتزامات ذات الطابع المحاسبي، والالتزامات ذات الطابع الجبائي.

الفرع الأول: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي باحترام المبادئ العامة للمحاسبة، وذلك من خلال مسك محاسبة منتظمة وفقاً للنظام المحاسبي والمالي، بالإضافة إلى مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية التي أشار إليها القانون التجاري من خلال المواد من 09 إلى 12 وتمثل في:

أولاً: دفتر اليومية

وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليمياً ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المصنفين ضمن النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية، في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين لها إقليمياً، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية، أما غيابه فيشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.¹

ثانياً: دفتر الجرد

تنص المادة العاشرة (10) من القانون التجاري على وجوب مسك دفتر الجرد من طرف كل تاجر، حيث يعتبر الجرد العملية التي تهدف إلى إعطاء صورة حقيقة وواضحة عن المركز المالي للمؤسسة من خلال رصد كل الحسابات المعنية بالدورة لغرض إعداد الميزانية الختامية وحسابات النتائج التي تعد في نهاية الفترة.²

يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة.³

¹-قلاّب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص 36.

²-المادة 10 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، ج ر ج د ش، الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم، ص 4.

³-المادة 11 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، مرجع سابق، ص 4.

يجب على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات المتعلقة بالنشاط والمداخل المحققة لمدة لا تقل عن عشرة (10) سنوات وعدم إتلافها أو تغيير معالمها بمجرد انتهاء السنة الخاصة بها*، وذلك كي يتاح للإدارة الضريبية الوقت الكافي لمطابقة المعلومات المتوافرة لديها مع البيانات والمعلومات التي تحتويها هذه الدفاتر والمستندات التي بحوزة المكلف، كما تفيد المكلف باعتبارها الدليل أو الحجة التي يحق له التمسك بها في مواجهة تقديرات الإدارة الجبائية غير الصحيحة.

الفرع الثاني: الالتزامات ذات الطابع الضريبي

إن العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية هي علاقة مبنية على الثقة المتبادلة وحسن النية، فالمكلف ملزم اتجاه الإدارة الجبائية بتقديم مجموعة من التصريحات من شأنها أن تعرف بالأنشطة المولدة لدخله، و التصريح عن الذمة المالية،¹ وأرقام الأعمال المحققة، لذا خصصنا هذا الفرع للتطرق للالتزامات المكلف اتجاه الإدارة الجبائية.

أولاً: التصريح بالوجود

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوماً الأولى من تاريخ بداية النشاط لمفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة،² والذي يحتوي على مجموعة المعلومات المتعلقة بالمكلف*، ويعبر هذا التصريح عن ميلاد مكلف جديد بالضريبة.

ثانياً: التصريحات السنوية والشهرية والثلاثية

بمجرد حصول المكلف على شهادة الوضعية الجبائية** يفتح له ملف جبائي على مستوى مفتشية الضرائب سواء باسم الشخص الطبيعي أو المعنوي، ومن تاريخ استلام هذه الشهادة يعتبر المكلف مطالب بجميع التصريحات، ونبين فيما يلي أنواع هذه التصريحات.

*- إن الغاية من الاحتفاظ بالدفاتر التجارية الإلزامية مدة عشرة سنوات هي إمكانية الرجوع إليها، إذا ما دعت الحاجة إليها في الإثبات، وتجد الإشارة إلى أن هذه المدة لا تتعلق ببقاء أو سقوط الحقوق المقيدة بالدفاتر، فهي ليست مدة تقادم، لذلك يحق للتاجر أو المكلف أن يطالب بماله من حقوق، مثبتة بدفاتره التجارية حتى ولو انقضت مدة عشرة سنوات، فحجية الدفاتر تظل قائمة طالما بقيت الدفاتر، لذا من المستحسن الاحتفاظ بها كأرشيف.

¹- يقصد بالذمة المالية كل ما يملكه المكلف من ثروات أو أموال.

²- المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 43.

*- أنظر الملحق رقم (1)، يتضمن نموذج لشهادة التصريح بالوجود.

** - أنظر الملحق رقم (2)، يتضمن نموذج لشهادة الوضعية الجبائية.

1- التصريح السنوي بالمداخيل والحواصل

بالنسبة لهذا النوع من التصريحات، نميز بين ثلاثة أنواع من التصريحات السنوية، إذا استثنينا التصريح السنوي المتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة، باعتبار الدراسة تركز على تصريحات المكلفين التابعين للنظام الحقيقي (التحقيق في المحاسبة).

1-1- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي

ونميز بين نوعين من التصريحات، التصريح الإجمالي بالمداخيل، والتصريحات المهنية الخاصة.

1-1-1- التصريح الإجمالي بالمداخيل

- يتعين على المكلفين بالضريبة اكتاب على الأكثر يوم (30) أفريل من كل سنة تصريحا إجمالي بالمداخيل المحققة وذلك من خلال السلسلة ج-1 (G1)*، والأشخاص المعنيين بهذا التصريح هم:¹
- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً أو غير تجاري أو فلاحى؛
 - الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية وغير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية؛
 - الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
 - الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية أو غير أجرية، زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.
- ### 1-1-2- التصريحات المهنية الخاصة: إضافة للتصريح الإجمال بالمداخيل، ينبغي على المكلفين اكتاب تصريحات خاصة، والتي نلخصها من خلال الجدول التالي:

*-أنظر الملحق رقم (3)، يتضمن نموذج لوثيقة التصريح بالدخل الاجمالي.

¹-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2020، مرجع سابق، ص 76، 77.

الجدول رقم (1) التصريحات المهنية الخاصة

فئة المداخل	نظام فرض الضريبة	مطبوعة التصريح	آخر اجل لإيداع التصريحات	مكان إيداع التصريحات
أرباح مهنية	النظام الحقيقي	سلسلة G11*	على الأكثر يوم 30 افريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط، وفي حالة تعدد الأمكنة مفتشية مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسي.
مدخلات فلاحية	/	سلسلة G15**	على الأكثر 30 افريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان الاستغلال.
مدخلات رؤوس الأموال المنقولة	/		على الأكثر 30 افريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها الموطن الجبائي للمستفيد.
المرتبات والأجور	/	سلسلة G29***	30 افريل على الأكثر (ويكتب التصريح من طرف المستخدم أو المدين).	-مفتشية الضرائب التابع لها مسكن رب العمل أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي قام بعملية بالدفع. -مديرية كبريات المؤسسات بالنسبة للمكلفين التابعين لها مهما كان محل دفع المدخلات الخاضعة للضريبة.

المصدر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020، ص 80.

1-2- الضريبة على أرباح الشركات (IBS): على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات

اكتتاب التصريح السنوي الخاص بها ****(G n°4) على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة، وذلك بخصوص أرباح السنة السابقة، ويودع التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها.

بالإضافة للتصريح السنوي الخاص بالضريبة على الشركات يتعين على المكلف إرفاق الميزانية

الجبائية والتصريحات التالية:

- كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني؛
- كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات؛
- وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها، بالنسبة للشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات عندما تكون متحالفة؛

*-أنظر الملحق رقم (4)، يتضمن نموذج لوثيقة التصريح بالرسم على النشاط المهني.

** -أنظر الملحق رقم (5)، يتضمن نموذج لوثيقة التصريح بالإيرادات الفلاحية.

***-أنظر الملحق رقم (6)، يتضمن نموذج لوثيقة التصريح بالمرتبات والأجور المدفوعة.

****-أنظر الملحق رقم (7)، نموذج للتصريح بالضريبة على أرباح الشركات (الرسم على النشاط المهني).

- بالنسبة للشركات الأجنبية التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر، فيجب عليها اكتتاب تصريح وفق النموذج الذي تقدمه الإدارة مرفق بكشف مفصل بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة للغير، لقاء أشغال المقاوله من الباطن وأشغال الدراسات وتأجير العتاد أو المستخدمين، والمساعدة التقنية.¹

1-4- الرسم على القيمة المضافة نظام الأقساط الوقتية: يطبق هذا النظام على المدينين بالضريبة الذين يملكون مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم على الأقل منذ ستة (6) أشهر ويتوقف هذا النظام على وجود ترخيص مسبق من الإدارة، لذا على المدين بالضريبة أن يقدم طلبا للمفتشية التابع لها قبل الفاتح من فيفري، ويعتبر الاختيار قابلا للتجديد ضمينا وصالحا لسنة كاملة، ما عدا في حال تنازل أو توقف. وفيما يخص التصريح فيجب على المكلف إيداع كل شهر تصريح يبين فيه نسبة رقم الأعمال الخاضعة للضريبة، والذي يساوي (12/1) من رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة، أما دفع الرسوم المطابقة فيتم بعد خصم الرسوم القابلة للخصم (فواتير، خدمات مقدمة ...).

تتم التصفية قبل الفاتح من أفريل من كل سنة، حيث يتم إذا اقتضى الأمر خلال (20) يوماً الأولى من أفريل دفع الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلاً والأقساط المدفوعة مسبقاً.

2- التصريح الشهري أو الثلاثي للضرائب والرسوم المستحقة: من خلال التصريح الشهري أو الثلاثي يتقدم المكلف إلى قبضة الضرائب المختصة إقليمياً بتصريح عن طريق السلسلة (G50)، وذلك لتسديد مختلف الضرائب والرسوم المتعلقة إما بالشهر أو الثلاثي السابق مثل: الرسم على القيمة المضافة، أقساط الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني...، وذلك خلال 20 يوماً من كل شهر أو الثلاثي الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الاقتطاعات من المصدر.

ثالثاً: التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة

في حال قرر المكلف التنازل أو التوقف عن ممارسة نشاطه، أو وفاته، وجب عليه أو على ذويه، اكتتاب التصريحات اللازمة لتبرئة ذمته، ونميز في هذه الحالة بين ثلاثة أنواع من الضرائب.

¹- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2020، مرجع سابق، ص 82، 83.

*- الملحق رقم (8)، يتضمن نموذج للتصريح بالضرائب والرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر.

1- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي

ونميز حالتين:

1-1- التنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة عن النشاط، أو التوقف عن ممارسة مهنة حرة، أو استغلال مستثمرة فلاحية، على المكلف أن يكتب في أجل عشرة (10) أيام تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة، وتصريح خاص بمداخيله الفتوية، وذلك ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

1-2- الوفاة: في حالة وفاة المكلف على ذوي حقوق المتوفى، اكتتاب في أجل ستة (6) أشهر، اعتباراً من تاريخ الوفاة، تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة، وتصريح خاص بمداخيله الفتوية، بالإضافة إلى أي معلومات من شأنها تأسيس الضريبة.¹

2- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع تصريح خاص بالتنازل أو توقف نشاط المؤسسة لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.²

3- بالنسبة للرسم على النشاط المهني: في حالة التنازل أو توقف المؤسسة جزئياً أو كلياً يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية إيداع تصريح خاص بالرسم على النشاط المهني لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام، مع الزامية ذكر رقم التعريف الضريبي* في الوثائق المتعلقة بنشاطهم (التصريحات الجبائية، الوثائق المحاسبية،....).³

المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية

منح المشرع الجزائري الإدارة الجبائية الحق في الرقابة كما جاء في المادة 18 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي المقابل قدم للمكلف مجموعة من الضمانات ترمي للمحافظة على حقوقه،

¹- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 131.

²- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2020، مرجع سابق، ص 87.

*- نص قانون المالية لسنة 2006، على اعتماد رقم التعريف الضريبي كأداة لتحديد دافعي الضرائب، لتحل محل رقم التعريف الإحصائي، ورقم التعريف الضريبي الممنوح من قبل إدارات السلطات الضريبية، يكون مدون على بطاقات مغطاة أو على شهادات التسجيل.

³- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2020، مرجع سابق، ص 87.

وتحميه من تعسف الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة، باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة المكلف/ الإدارة الجبائية، لأنه دائماً يكون ملزماً ومطالباً بدفع الضريبة، وإذا ما أحل بهذا الالتزام فإنه يتعرض للعقوبات، وذلك من خلال النصوص والتوصيات التي سنراها.

الفرع الأول: الإشعار بالتحقيق

لا يمكن مباشرة التدقيق في المحاسبة أو التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق* مسبقاً، وإرفاقه بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير تقدر بعشرة (10) أيام، يحق للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عملية المراقبة، إلا أنه لا يمكن البدء في الفحص الدقيق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير،¹ نشير فقط إلى أنه:

- في حال التحقيق المصوب في المحاسبة، وجب توضيح طبيعة العمليات المحقق فيها؛²
- في حال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وجب توضيح موضوع التحقيق، ومنح المكلف أجل أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشرة (15) يوماً.³
- إن عدم إرسال الإشعار، أو إغفال بعض البيانات الواجب إعلام المكلف بها من خلال الإشعار من شأنها إبطال إجراءات ونتائج عملية الرقابة، وتتمثل أهم هذه البيانات في:
- أسماء والقباب ورتب المحققين، وفي حال استبدال المحققين وجب إعلام المكلف بذلك؛
- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها؛
- الحقوق وضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، والوثائق الواجب الاطلاع عليها؛
- الإشارة صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.⁴

*-الملحق رقم (9)، يتضمن نموذج للإشعار بالتحقيق في المحاسبة.

¹-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2017، مرجع سابق، ص 9.

²-المادة 20 مكرر 3- من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 12.

³-المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 13.

⁴-المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

الفرع الثاني: تحديد مدة التحقيق

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق بعين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية المدة المحددة قانون (ثلاثة أشهر) وذلك فيما يخص:¹

- مؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها المحقق لا يتجاوز 5.000.000 دج؛

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها المحقق لا يتجاوز 10.000.000 دج.

وفي أي حال من الأحوال لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة (09) أشهر، ونشير إلى أنه لا تطبق مدد المراقبة بعين المكان المحددة سابقا في حالة استعمال مناورات تدليسية أو عند تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو في حالة لم يتم الرد في الآجال المحددة عن طلبات التوضيح أو التبريرات المنصوص عليها في القانون.²

بالإضافة إلى ما سبق تمديد الآجال بستة (06) أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات المعلومات في إطار المساعدة الإدارية، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.³

بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02)، وتعانين نهاية عملية التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعى المكلف للتأشير عليه.⁴

بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، لا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، إلى غاية الإشعار بإعادة التقويم، ويمدد هذا الأجل بثلاثين (30) يوماً عند الاقتضاء وبناءً على طلب المكلف عندما يكون تبرير الأرصدة ومداخيل

¹-المادة 20- 5 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

²-المادة 20- 5 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، المرجع السابق، ص 11.

³-المادة 20- 5 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، المرجع السابق، ص 11.

⁴-المادة 20 مكرر- 4 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، المرجع السابق، ص 12.

الأرصدة من الخارج، وفي حال فشل المكلف في الحصول على التبريرات من الخارج، تمدد الفترة السابقة ثلاثين (30) يوماً أخرى خاصة بالإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب، وذلك ابتداءً من طلب الإدارة الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية، وتمدد المدة المذكورة سابقاً (سنة) إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي.¹

يعد تحديد مدة التحقيق من الضمانات القليلة التي رتب المشرع على مخالفتها البطلان المطلق للتحقيق الجبائي، وذلك سعيًا منه لحماية المكلف من مبالغة الإدارة واستمرارها في التحقيق لمدة قد تطول مما تسبب للمكلف ضرراً أو إزعاجاً،² من شأنه عرقلة نشاطه هذا من جهة، ومنعاً لتعسف أعوان الرقابة الجبائية من خلال إطالة مدة التحقيق للضغط على المكلف من جهة أخرى.

الفرع الثالث: عدم إعادة الرقابة

عندما تنتهي عملية 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 أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.³

فيما يخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية،⁴ كما أن خضوع المكلف للتحقيق المصوب في المحاسبة لا يمنع الإدارة من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عن التحقيق المصوب.⁵

¹ - المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 13.

² - سيد امير محمد، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 2، جامعة غرداية، 2020، ص 511.

³ - المادة 20-8، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 11.

⁴ - المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، المرجع السابق، ص 14.

⁵ - المادة 20-6 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2020، المرجع السابق، ص 12.

الفرع الرابع: تبليغ المكلف بنتائج التحقيق

بعد استنفاد المدة الممنوحة للمكلف، تأتي مرحلة التدخل بعين المكان، والتي بموجبها تبدأ دراسة الملفات والفحص المحاسبي، وتعد مرحلة التدخل بعين المكان خطوة مهمة في التنسيق بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب، والرقابة المادية المنجزة بعين المكان، ولمقارنة مدى مطابقة التصريحات المقدمة وواقع المؤسسة،¹ بعد انتهاء عملية التحقيق بعين المكان يتم تحرير محضر معاينة* وتسلم للمكلف نسخة منه وهذا حتى يظهر احترام فترة التحقيق في عين المكان.²

بعد انتهاء عملية المعاينة يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين، وكل وثيقة من شأنها أن تبرر الإيرادات والمصاريف، وتوفير مكتب ملائم لقيامهم بعملية التحقيق لأنها يجب أن تتم بمقر ممارسة نشاط المكلف، وهذا لخلق جو للمناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة.³ ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة الذي يوجهه كتابيا لمصلحة الضرائب، وفي حال قبوله، أو في حالة قوة قاهرة تحول دون ممارسة الرقابة بعين المكان، يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة، بحيث يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم**،⁴ وعلى المحققين في هذه الحالة تسليم المكلف وثيقة تثبت الوثائق المسلمة بالتفصيل سواء من حيث عددها وطبيعتها...، من خلال التحقيق والفحص الدقيق لمختلف الوثائق المحاسبية، والدفاتر التجارية شكلاً ومضموناً، يقوم المحققون بالحكم على المحاسبة المسوكة ويكون الحكم بالرفض أو قبول المحاسبة، وفي كلا الحالتين وجب تبليغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها.

أولاً: الإشعار بإعادة التقييم

يتعين على الإدارة إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق***، وذلك بواسطة إرسال إشعار إعادة التقييم وهذا حتى في حالة غياب إعادة التقييم أو في حالة قبول المحاسبة، ويجب أن يرسل التبليغ برسالة

¹-عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 77.

*-الملحق رقم (10)، يتضمن نموذج لمحضر المعاينة.

²-المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 11.

³-كواشي مراد، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية -دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2017، ص 169.

** -الملحق رقم (11)، يتضمن نموذج للموافقة على اجراء التحقيق في المحاسبة خارج مقر المكلف.

⁴-المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

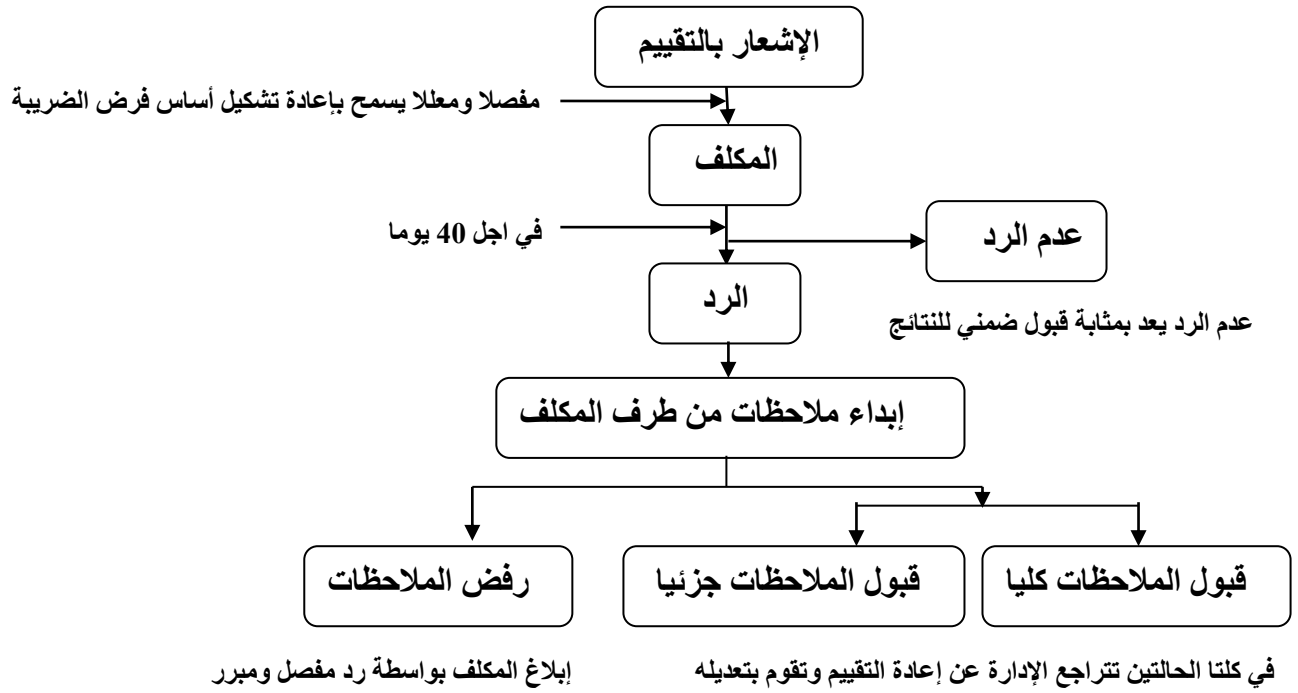
***-الملحق رقم (12)، يتضمن نموذج للإشعار بالتبليغ بنتائج التحقيق في المحاسبة.

مضمونة مع إشعار بالاستلام، بحيث يكون الإشعار مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

ثانياً: حق الرد

بعد تبليغ المكلف بنتائج التحقيق، يحق للمكلف الاعتراض بتقديم التبريرات والملاحظات، وذلك في أجل أربعين (40) يوماً، إلا أنه في حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر التقييم مقبولاً ضمناً، أما في حالة القبول يصبح أساس فرض الضريبة محدداً نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة اكتشاف استعمال مناورات تدليسية أثناء التحقيق، ونوضح من خلال الشكل الموالي سير عملية الرد.

الشكل رقم (10) سير عملية الرد على التقييم



المصدر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2017، ص ص 89، 90.

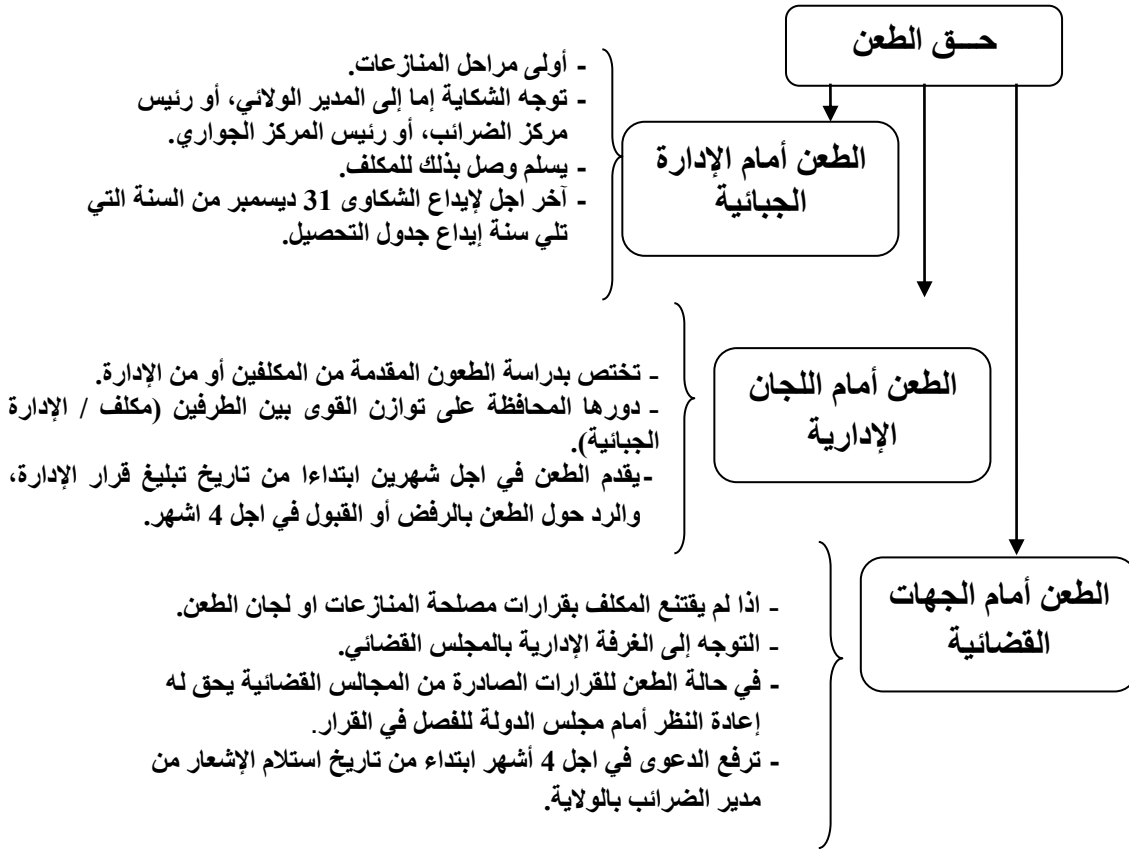
ثالثاً: حق الطعن

في حالة عدم اقتناع المكلف بنتائج الرقابة يحق له طلب التحكيم، وذلك من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو بالقوانين التي أبدى عدم موافقته عليها*، بحضور المكلف أو ممثله القانوني، إذا لم يقتنع المكلف يمكنه أيضاً التظلم عن طريق إتباع إجراءات المنازعات الجبائية، كما نصت عليه المادة 70

*- طلب الاستفادة من التحكيم يكون في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق.

من قانون الإجراءات الجبائية: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، ونوضح من خلال الشكل رقم (11) أشكال الطعن المنصوص عنها في التشريع و التي تعتبر حق مضمون للمكلف:

الشكل رقم (11) طرق الطعن



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، المواد 71، 80، 81، 82، ص ص 28-32.

إذن بدون أو بعض هذه الضمانات تصبح الرقابة غير مقبولة شكلاً، يحق للمكلف أن يطالب بإلغاء نتائجها لكون المحقق لم يحترم الطريقة والإجراءات المنصوص عليها قانونياً.

المبحث الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية ومقترحات تفعيلها

تعد الرقابة الجبائية وسيلة من وسائل الإدارة الجبائية في مواجهة التهرب والغش الضريبي، خاصة بعد تنامي هذه الظاهرة، لذا بات من الضروري تفعيل دورها بما يضمن المحافظة على الوعاء الضريبي والاستعادة الأموال المهربة، لذا خصصنا هذا المبحث للصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها.

المطلب الأول: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية العديد من العوائق التي تحد من كفاءتها وفعاليتها، منها ما يتعلق بالنظام الضريبي ومنها ما يتعلق بالإدارة الجبائية، وعلى هذا الأساس تم تقسيم المطلب لفرعين الأول يتناول الصعوبات المتعلقة بالنظام الضريبي أما الفرع الثاني فقد تم تخصيصه للصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي

يرتكز النظام الضريبي على ركنين أساسيين هما الأهداف والأدوات، حيث يعكس النظام الضريبي الأهداف التي تنشدها الدولة وذلك من خلال تحقيق التوازن بين الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي قد تتعارض في بعض الأحيان، وأما الأدوات فهي تعمل على تحقيق أهداف النظام الضريبي، هذه الأخيرة تأخذ صورا فنية باعتبار الضريبة أسلوب تشريعي لتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين، وصور تنظيمية (كفاءة الإدارة الضريبية) تتعلق بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، وكل ذلك في إطار بيئة تشريعية وتنظيمية ومؤسسية معينة.

إن الصعوبات التي تواجه النظام الضريبي تكمن في كيفية تحقيق التوازن بين مختلف الأهداف وكذا الكيفية أو الأدوات التي عن طريقها يتم تحقيق هذه الأهداف، وتتمثل أهم الصعوبات التي تعد حائل دون تحقيق فعالية النظام الضريبي فيما يلي:

أولا: عدم استقرار النظام الضريبي الجزائري

لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري من تحقيق الاستقرار، مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات، بالإضافة إلى تعقد ذلك النظام ففي هذا المجال نلاحظ سنويا صدور تعديلات ضريبية، فلا

يخلو قانون مالية لكل سنة من تعديل أو إلغاء أو إتمام،¹ وما يفسر ذلك التغيير الدائم للسياسة الضريبية مع كل تغيير يمس واضعي السياسة، واستخدام النظام الضريبي كأداة لتوزيع الدخل وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية تماشياً مع الظروف التي تعيشها الدولة.

ثانياً: عدم ضبط التشريع الجبائي

من الواجب إعادة تكييف النصوص التشريعية والعمل على وضعها في نظام ضريبي منسجم ومترابط، خال من الغموض والتعقيد، إن بساطة النصوص التشريعية على مستوى المادة الجبائية يتولد عنها قبول ورضي من قبل المكلفين، وسيعملون على تطبيق هذه النصوص واحترامها،² إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين للتهرب،³ للتذكير يشمل النظام الضريبي الجزائري خمسة قوانين في ميدان التشريع بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثاً: غياب آليات الترشيح الجبائي واختلال الهيكل الضريبي

يتضح ذلك من خلال التركيز على الضرائب والرسوم التي تقتطع من المصدر أو تحمل في أسعار السلع والخدمات، وهو ما يؤدي إلى عدم نشر الوعي الجبائي من خلال الشفافية الجبائية والاعتماد على التصريح، ووضوح طرق الطعن، وزيادة شفافية الإجراءات الجبائية (وعاء، تحصيل)،⁴ أما الهيكل الجبائي فقد تأثر بإيرادات الجبائية البترولية العالية خلال العقد الأول من الألفية الثالثة حيث بلغ سعر البرميل 111 دولار خلال 2011، ولم يستمر الوضع مع انخفاضه ما دون 55 دولار للبرميل 2014، خاصة وأن الميزانية تمول بما نسبته 60% من الجبائية البترولية،⁵ مما أدى إلى اختلال هذا الهيكل، وهو ناتج عن غياب الوعي الضريبي وعدم رسم سياسة جبائية راشدة من جهة، وعدم وجود بدائل مولدة للضريبة نتيجة عرقلة الاستثمار وهيمنة الاستيراد من جهة أخرى.

¹- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 30.

²- داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2005-2006، ص 19.

³- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 156.

⁴- الحرتسي حميد عبد الله، مرجع سابق، ص 273.

⁵- موجز قطري للجزائر 2016، اللجنة الاقتصادية لأفريقيا، الأمم المتحدة، 2016، ص 5، تم الاطلاع بتاريخ 2017/11/26 على الساعة 17:06، رابط تحميل

نسخة من الموجز: https://www.uneca.org/sites/default/files/uploaded-documents/CountryProfiles/2017/algeria_cp_arb.pdf

الفرع الثاني: الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية حلقة الوصل بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف، حيث يقع على عاتقها تطبيق القانون الجبائي، وذلك من خلال تفاعل مجموعة من الوسائل والأدوات، ويرجع قصور دور الإدارة الجبائية في الغالب لقلة الإمكانيات البشرية والوسائل المادية والصعوبات التي تواجهها.

أولاً: محدودية الكفاءة والإمكانيات البشرية

تسعى الإدارة الجبائية منذ الاستقلال إلى الزيادة في عدد أعوانها لتغطية العجز، وإلى الرفع من مستوى كفاءة مستخدميها، ويظهر ذلك من خلال إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب، والمعهد المغربي للجبابة والجمارك، ومراكز التكوين وإعادة التكوين وتحسين قدرات مستخدميها، إلا أن هذه الجهود تظل متواضعة بالنظر إلى الأهداف المسطرة، والوظائف والمهام الملقة على عاتقها، وتتمثل محدودية الكفاءة والإمكانيات البشرية في نقطتين رئيسيتين:

- 1- الجانب الكمي (العددي): ويقصد به عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين، ولعدد الملفات المطروحة للمعالجة والمراقبة،¹ وهو ما لاحظناه خلال اجراء الدراسة الميدانية، حيث أن عدد أعوان الرقابة الجبائية كان محدود جداً؛
- 2- الجانب النوعي (التأهيل): من ناحية الكفاءة والخبرة يلاحظ أنه لازالت الإدارة الجبائية تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة في استعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في المجال،² فالخبرة والكفاءة تساعد في سرعة ودقة التحقيقات واكتشاف التلاعبات والأخطاء في أقصر وقت ممكن.

ثانياً: نقص الإمكانيات والوسائل المادية

إن عدم توفر الإمكانيات والوسائل المادية يعد حاجزا أمام عصنة الإدارة الجبائية، فرغم تدعيم الإدارة الجبائية بهياكل جديدة، إلا أنها لا زالت تعتمد على وسائل تقليدية في جمع المعلومات ومعالجتها،

¹-عوادي مصطفى، رجال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2011، ص 63.

²- سوالم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتنفيذها، مداخلة مقدمة خلال الملتقى الوطني: الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة 08 ماي 1945 قالة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015، ص 3.

وتسيير تلك المعلومات، ويتجسد نقص الإمكانيات والوسائل المادية فيما يلي:¹

- نقص اللوازم والتجهيزات المكتبية بالإضافة للمطبوعات الإدارية التي تعتبر كمرجع لأعوان الرقابة الجبائية (متطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الرقابة الجبائية)؛
- نقص أجهزة الاعلام الآلي على مستوى الإدارة الجبائية خاصة التنفيذية منها، وقدمها إن وجدت؛
- قلة وسائل النقل الخاصة بتنقل أعوان المتابعة وتدخلات مصالح التفتيش؛
- انعدام المحفزات المالية المشجعة على التفاني في العمل، في ظل الظروف المزرية والضغط التي يتعرض لها أعوان الرقابة الجبائية، خاصة أثناء عملية الرقابة والتحقيق المحاسبي.

المطلب الثاني: الصعوبات المتعلقة بالأطراف التي لها علاقة بالإدارة الجبائية والمحيط العام

إن الإدارة الجبائية تعتبر طرف هام في القطاع المالي، حيث تربطها في إطار أداء مهامها علاقات هامة مع أطراف عدة، ولا شك أن هذه العلاقات تلاقيها عدة صعوبات، سنتطرق إليها من خلال النقاط الموالية.

الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة

تسعى الإدارة الجبائية إلى نشر القوانين الضريبية وجعلها في متناول الجميع بما في ذلك القرارات و التعليمات الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين، والهادفة في مجملها إلى تعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم وهذا ما يعرف بالوعي الضريبي،² إن أعوان الرقابة الجبائية بصفتهم ممثلي الدولة، يطبقون القانون الذي يكون في بعض الأحيان قاسيا، في حين أن المكلف بالضريبة مطالب بالخضوع له، لذا يشعر دائما أنه ضحية هذا الإذعان الذي لم يعد بمقدوره تحمله وهذا ما يدفعه إلى استعمال كل الحيل للتهرب من دفع الضريبة أو التخفيف منها إن استطاع.³

الفرع الثاني: عدم التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والمؤسسات

إن إتمام عملية الرقابة تتطلب الاتصال بمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا

¹-يوسف نور الدين، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة من 2000-2008، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص 146.

²-سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة العراق، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 19، جامعة البصرة، العراق، 2011، ص 263.

³-خمسون سنة من الإنجاز، مرجع سابق، ص 120.

المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها،¹ كما أن الإدارة الجبائية تعتمد على طرق تقليدية في الحصول على المعلومات من المصادر السابقة والتي تأخذ الكثير من الوقت وعادة ما تكون المعلومات ناقصة، مما يضطرها إلى إعادة الطلب وما يصاحب ذلك من تعطيل لمصالحها.

الفرع الثالث: العوامل المرتبطة بظروف المحيط العام

تعمل الادارة الجبائية في ظل الظروف التي يشهدها محيطها سواء الداخلي أو الخارجي، والتي بات من الضروري عليها التكيف معه، للتقليل من حدة تأثيره، ومن بين العوامل المرتبطة بظروف المحيط العام، نجد الاقتصاد الموازي الذي ينخر الاقتصاد الوطني، والفساد الإداري الذي يقف أمام تحقيق العدالة.

أولاً: العوامل المرتبطة بالاقتصاد الموازي

إن الاقتصاد الموازي عبارة عن مجموعة من الأنشطة التي تحقق دخلاً لا يتم تسجيله رسمياً ضمن حسابات الناتج القومي، إما لتعمد إخفائه تخرباً من الالتزامات القانونية المرتبطة بالكشف عن هذه الأنشطة، وإما بسبب أن هذه الأنشطة المولدة للدخل بحكم طبيعتها تعد مخالفة للقوانين السائدة.² يتزايد الحافز نحو العمل في الاقتصاد الموازي إذا كان الاقتصاد الرسمي يتعرض لنسب ضرائب مرتفعة ومتزايدة من وقت لآخر، ولا يعزى نمو الاقتصاد الموازي إلى نوع معين من الضرائب، فمثلاً يرجع نمو الاقتصاد الموازي في الولايات المتحدة الأمريكية إلى الضرائب على الدخل، أما في دول الاتحاد الأوروبي فترجع إلى ارتفاع اشتراكات الضمان الاجتماعي والتأمينات والضرائب على القيمة المضافة، أما إذا أخذنا الدول النامية فيرجع إلى الضرائب المرتفعة على التجارة الخارجية (رسوم جمركية وضرائب) باعتبارها تعتمد على الاستيراد بشكل كبير.³

وإذا قمنا بربط الاقتصاد الموازي بالضرائب، فيمكننا القول بأنه ذلك الاقتصاد الذي لا يتم فيه الكشف عن المداخل للسلطات الضريبة، ونلمس هذه الظاهرة في الجزائر من خلال:

¹-سولم سفيان، مرجع سابق، ص 4.

²-صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري-دراسة في آليات الاقتصاد الخفي وطرق علاجه، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص 9.

³- شيجان شهاب حمد، اقتصاد الظل بين السببية والتحييد-دراسة حالة العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5، العدد 10، كلية الادرة والاقتصاد، جامعة الانبار، العراق، 2013، ص 4.

- عدم كشف المكلف عن الدخول الإضافية، كساعات العمل الإضافية غير مصرح بها أو نشاط مؤسسة فوق ساعات تشغيل الآلات المصرح بها؛
- وجود العديد من الأنشطة لها دخل وغير مسجلة كنشاط تجاري، وبالتالي لا تدفع الضريبة؛
- التهرب من الضريبة على القيمة المضافة من خلال الاتفاق بين المنتجين والمشتريين؛
- إن المعاملات في الاقتصاد الموازي والتي تتم عادة بدون فاتورة يجعل من الضريبة مصدرا أو دخلا للتجار، حيث يمكنهم ذلك من الرفع من أعمالهم من خلال التخفيضات التي يمنحونها لزملائهم والتي تصل في بعض الأحيان إلى قيمة الضريبة أو جزء منها؛
- تعتبر المؤسسات الصغيرة مهمة في الاقتصاد الموازي فهي تميل في معاملاتها إلى استعمال النقود السائلة، لذا وجب التعامل بالشيك بسهولة متابعته؛
- إن زيادة الطلب على السلع النادرة أو نقص السلع واسعة الاستهلاك يؤدي إلى ازدهار السوق الموازية إما من خلال إعادة بيع تلك السلع وغالبا ما تكون مدعومة من طرف الدولة أو من خلال إنتاجها بطريقة غير قانونية للوفاء بالطلب المتزايد عليها.

ثانيا: العوامل المرتبطة بالفساد الإداري

إن الفساد بأبعاده وأشكاله العديدة ظاهرة متفشية في مجتمعات بلدان العالم الثالث بسبب فساد مؤسسات الدولة وتدني مستويات الرفاه الاجتماعي، حيث يتم استغلال السلطة لأغراض خاصة سواء في تجارة الوظيفة أو الابتزاز أو المحاباة أو إهدار المال العام أو التلاعب فيه،¹ ويعد انتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الرقابة الجبائية من بين هذه الظواهر، حيث أن بعض الأعوان لا يتورعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاي، ويرجع انتشار هذه الظواهر لنقص المراقبة الحكومية، وغياب أجهزة رقابة مختصة لمحاربتها، أو قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، وقلة المرتبات الممنوحة لأعوان الرقابة الجبائية.²

¹ - عبد الجواد فاطمة، الفساد الإداري والمالي وأثاره السلبية على مؤسسات الدولة العراقية وسبل معالجته، موقع الهيئة العامة للضرائب العراقية، تم الاطلاع بتاريخ: 2017/08/05، على الساعة: 16:32، على الرابط: <http://www.tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=21>

² - Athmane kandil, Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne, SNED, Alger.1970, p 133.

تطرق كل من "Patrick A. Imam" و "Davina F. Jacobs" للعوامل المسببة للفساد على مستوى إدارة الضرائب وقسمها إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي:

1- عوامل مرتبطة بالنظام الضريبي: يحتوي النظام الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص وسلبات، تشجع على الفساد، وتتمثل في:¹

- النظام الضريبي المعقد يسهل الفساد، حيث يقوم المكلف بالإبلاغ الناقص عن دخله، أو تقديم رشاي لتغيير التزاماته الجبائية وذلك من خلال الاستفادة من القواعد المعقدة أو ممارسة السلطة التقديرية لديهم بسبب اللوائح والقوانين والإجراءات غير الواضحة؛
- تؤدي معدلات الضريبة المرتفعة إلى المزيد من الفساد من خلال زيادة حافز المكلفين للتهرب منها؛
- عدم وجود عقوبات رادعة للفساد، حيث تزداد احتمالات الفساد إذا لم تكن العقوبات رادعة؛
- قد تواجه المكلف معاملات تأخذ وقتا طويلا ومكلفا، لذا يلجأ إلى السلوك الفاسد لإنجازها.

2- عوامل مرتبطة بالإدارة الجبائية: إن قلة الإمكانيات البشرية والمادية، وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، عوامل من شأنها التشجيع على الفساد على مستوى الإدارة الجبائية، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية للعوامل التالية:

- تتميز الإدارة الجبائية في الدول النامية بطابع تقليدي، حيث يغلب على معاملاتها استخدام الوسائل التقليدية في فرض الضرائب وتحصيلها، وزيادة على ذلك النقص الكبير في الخبرة والكفاءة المهنية وانتشار الفساد الإداري؛²
- يلجأ المكلفون بالضريبة إلى التهرب من دفع الضريبة في حالة شعورهم بضعف الإدارة الجبائية، وعدم قدرتها على كشف عملية التهرب، أو قد يرى المكلف أنه سوف يحقق عائدا كبيرا مقارنة بالمخاطر التي سيتعرض لها في حالة اكتشاف تهربه؛

¹-Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs, Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East, International Monetary Fund, 2007, 07-08-2017, 18.55, from: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07270.pdf>

²- بريس عبد الكريم، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988-2011، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013/2014، ص 255.

- إن ضعف رواتب الموظفين بالإدارة الجبائية، يجعلهم أكثر عرضة للفساد، حيث تعتبر في نظرهم طريقة مقبولة لتكملة الدخل (الرشوة).

3-عوامل سلوكية وثقافية: في الإدارة التي يستفحل فيها الفساد قد يؤثر الموظفون غير النزهاء على الموظفين الشرفاء سلباً، خاصة إذا كان كبار المسؤولين معروفين بذلك، فماذا تنتظر من الموظفين ذوي المستوى الأدنى الذين طبعاً سيجدون ذلك مبرراً للانخراط في ممارسات مماثلة.

المطلب الثالث: مقترحات لتفعيل آليات الرقابة الجبائية

الإدارة الجبائية على غرار الإدارات الأخرى تحتاج دائماً إلى إصلاح منظومتها، وعصرنه هياكلها، وذلك لاستدراك النقائص ومواكبة التطورات الاقتصادية المتسارعة، وتقديم أحسن خدمة للمكلفين، بالإضافة إلى دورها الأساسي بتوفير الموارد المالية للدولة، إلا أنه رغم كل الإصلاحات يبقى مردود الجبائية ضعيفاً، ويرجع ذلك لعدة أسباب لعل أبرزها الاعتماد على إيرادات المحروقات، وعدم بناء اقتصاد قوي* يولد إيرادات ويخلق ضريبة، وسنحاول من خلال هذا المطلب اقتراح بعض الحلول لتفعيل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والفساد، لكن قبل أن نتطرق إلى أهم مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية سنسلط الضوء على عنصرين هامين لا بد من توفرهما لتحقيق أهداف الرقابة.

الفرع الأول: تفعيل دور الدولة (من جانب الرقابة/جانب تسيير موارد الضريبة)

على الدولة أن تولى بالغ الأهمية إلى الجانب الرقابي بصفة عامة من خلال تفعيل آلياته، وجانب الرقابة الجبائية بصفة خاصة باعتبارها مورداً هاماً من موارد الإيرادات العامة، فبعد أن كان الاقتصاد تحت هيمنة قطاع المحروقات، وجدت الدولة نفسها في أزمة بعد تهاوي أسعاره، ولم يعد من حل سواء لجوء الدولة إلى الجبائية باعتبار أنها لم تبذل أي جهد خلال الرخاء المالي لتطوير القطاعات الأخرى أو بناء آلية رقابية جيدة لخلق مورد جبائي بديل، ولا ينحصر دور الدولة في الجانب الرقابي فقط، بل في جانب تسيير واستغلال الموارد الضريبية وغيرها أحسن استغلال ففي حال سوء استغلالها -لا تعود بالنفع على المجتمع- سوف تولد لدى المكلف نفوراً من دفعها وبالتالي سلوك طرق أخرى إما للتهرب أو الغش... .

*-يعاني كل من القطاع الصناعي والفلاحي والقطاع العام الركود فكل الهياكل والمصانع موروث من عهد الرئيس الراحل بومدين ولم تستحدث أي منشأة اقتصادية يعتمد عليها، أما القطاع الخاص لم يتمكن من فرض نفسه إلا مؤخراً نتيجة لقوانين الاستثمار الصادرة مؤخراً.

الفرع الثاني: تحسين علاقة الإدارة بالمكلف

يتطلب تحسين علاقة الإدارة بالمكلف معالجة الإختلالات الرئيسية التي يمكن تصنيفها إلى مستويين:

1- الإختلالات ذات الصلة المباشرة بمجال العلاقات والروابط القائمة بين المرافق العمومية، وهذه الإختلالات على مستوى داخلي أي داخل الإدارة نفسها، والتي تقتضي تطوير وتحديث عمل الإدارة والممارسة اليومية للعمل الإداري "La pratique administrative" فالتغيير هنا يهم داخل الإدارة والعلاقة بين التقسيمات الإدارية و المسؤولين الإداريين، وهنا يتعين الأخذ بالمفاهيم الجديدة في ميدان التسيير كالحكم الرشيد أو الحكامة "La bonne gouvernance" والخضوع للمساءلة "L'obligation de rendre compte"، ومن بين دلائل الحكم الرشيد التي أتت بها بعض الدراسات مؤخرا هي ثقة المكلف في مؤسساته و إدارته وكذلك رضاه و إرضاءه.¹

2- إختلالات ذات صلة بالتزامات الإدارة الجبائية والمكلف، هذه الالتزامات يمكن استنتاجها من النصوص واللوائح المتعلقة بالضرائب، والأصل احترام هذه الالتزامات من كلا الطرفين، لأن نجاح الإصلاحات الجبائية والمشاريع التي تبنتها الإدارة يتوقف على مدى التزامهما، وتتمثل في:

- **التزامات الإدارة الجبائية:** وتتمثل في نشر الوعي الضريبي، الالتزام بالشفافية والوضوح في تعاملاتها، تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارة الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة التي تقوم من خلالها بمساعدة المكلفين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة للأحكام وقوانين الضرائب، عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها،² إن التزام الإدارة الجبائية بما سبق سوف يقلل من المنازعات والتعقيدات التي تنتج عن عدم معرفة المكلف لحقوقه وواجباته، ومن جهة أخرى تسهل على المكلف الإجراءات وتعرفه بالتزاماته اتجاهها.
- **التزامات المكلف بالضريبة:** وتتمثل في:

- وعي المكلف بأهمية الجباية وأدوارها الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي أداء واجبه الجبائي؛
- تحلي المكلف بجزء من الاطلاع والثقافة من خلال الاطلاع على مختلف القوانين واللوائح

¹ - الشاهدي الحسن الوزاني، تشخيص الإختلالات الرئيسية في علاقة الإدارة مع المواطنين، مداخلة خلال اليوم الدراسي الذي نظمته ولاية الدار البيضاء، حول الخدمات العمومية في المغرب، 2003/12/26.

² - نوي نجاد، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سابق، ص ص 133، 134.

والجديد في مجال الضرائب، ومعرفة حقوقه وواجباته؛

- الإدارة الجبائية في خدمة المكلف، على عكس ما ينظر إليها البعض، فمهامها تسهيل الإجراءات للمكلف ومساعدته وإعلامه بكل جديد، وأبوابها مفتوحة له، لذا وجب عليه الاتصال بها في حال واجهته مشاكل أو صعوبات.

من خلال دراستنا لموضوع هذا الفصل نستخلص جملة من المقترحات التي نرى بأنها لازمة لتفعيل دور الرقابة الجبائية وهي:

- تفعيل دور الإدارة الجبائية في نشر وتنمية الوعي الضريبي، وذلك على مستوى الإدارة الجبائية أولاً، من خلال تنمية الوعي الضريبي لدى موظفيها بصفة عامة، ولدى أعوان الرقابة الجبائية بصفة خاصة، بالدور الذي تلعبه الضريبة ودور المكلف في رفق الخزينة العمومية، وتنمية الوعي والحس الضريبي لدى المكلف من جهة ثانية (مساهمة الضريبة في التنمية بصفة عامة)، لذا يرى الباحث أنه على الإدارة الجبائية العمل على إقامة علاقة جيدة مع المكلف بالضريبة، وفتح مجال الحوار معه، لتقليص الفجوة بينهما قدر الإمكان.
- تفعيل دور الهياكل المساعدة في جمع المعلومات وعملية الرقابة الجبائية، حيث أنه ورغم الإصلاحات التي قامت بها الإدارة الجبائية في إطار عصنة هياكلها، للتكفل بالمهام الجديدة في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات، إلا أن دورها يظل محدود، لذا وجب تفعيل دور هذه المصالح من خلال:¹
 - تفعيل نظام المعلومات الجبائية، من خلال اللجوء للإجراءات الحديثة في جمع ومعالجة البيانات؛
 - تدعيم الإدارة الجبائية بالعدد الكافي من أعوان الرقابة الجبائية المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام بأخلاقيات المهنة، مع تبني سياسة قوية من خلال تحسين وضعية أعوان الرقابة الجبائية مادياً ومعنوياً.
- العمل على استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية ومعدلاتها قدر الإمكان، حتى يستوعبها أعوان الرقابة الجبائية والمكلفين.

¹-سولم سفيان، مرجع سابق، ص ص 6-8.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية الأداة القانونية المخولة للإدارة الجبائية للمحافظة على الأموال العامة، فمن خلال الرقابة الجبائية يتم التأكيد من صحة ومصادقية تصريحات المكلف، واكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة لتصحيحها وبالتالي إعادة تقدير الوعاء الضريبي الصحيح لاسترجاع الأموال المتهرب من دفعها من جهة، والوقوف على مدى احترام المكلف للقوانين والتشريعات الجبائية من جهة أخرى. تعمل الإدارة الجبائية على تفعيل دور الرقابة الجبائية، ويظهر ذلك من خلال القوانين والإمكانيات التي تنظم سير هذه الأخيرة، حيث سن المشرع الجزائري جملة من القوانين، خمس منها في ميدان التشريع بالإضافة لقانون الإجراءات الجبائية، وتعتبر هذه القوانين كدليل ومنظم للعلاقة بين كل من الإدارة الجبائية والمكلف، حيث تضمن لكل منهما حقوقه في حال الالتزام بما جاءت به ، أما من ناحية الإمكانيات فقد خصص للرقابة الجبائية أجهزة مختصة بها، تعمل الإدارة الجبائية على تطويرها وعصرنتها باستمرار، لتسهيل مهامها وتحقيق أهدافها من جهة، وتقديم أفضل خدمة للمتعاملين الاقتصاديين والمواطنين من جهة أخرى.

رغم الصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، والجهود المبذولة على جميع المستويات التنظيمية منها والتشريعية والهيكلية، إلا أن تفعيل دور الرقابة للحد أو التخفيف من حدة ظاهرة التهرب والغش الضريبي تبقى محدودة خاصة في ظل الظروف التي تشجع على تنامي هذه الظاهرة والتي أشرنا إليها في سياق هذا الفصل.

الفصل الثاني:

مراحل وإجراءات تنفيذ
التدقيق المحاسبي لأغراض
جبائية

تمهيد

يعد التدقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الذي تنتهجه الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، وللتأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، ومن مسك محاسبة قانونية ومنتظمة تعكس نشاطهم ومداخلهم المحققة، ويعد الهدف الأساسي من وراء التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة، وذلك وفق النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري ومختلف القوانين المحاسبية والجبائية.

نظراً لأهمية التدقيق المحاسبي باعتباره أحد وسائل الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ارتأينا تخصيص هذا الفصل للتطرق لمراحل وإجراءات التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسة، المبحث الأول وتم تخصيصه للمرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية، أما المبحث الثاني فتم تخصيصه لإجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية، لنختم بالمبحث الثالث والذي تم تخصيصه لدراسة أثر التدقيق المحاسبي على دعم فعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية

تقوم المصالح المسؤولة عن التدقيق والتي تم الإشارة لها سابقاً، إثر حصولها على برامج التحقيق بإعداد مخطط للتنفيذ، وذلك خلال عقد اجتماع على مستواها يتم خلاله تكوين فرق التحقيق، تكون كل فرقة من محققين ورئيس فرقة يتم تسليمهم الأمر بمهمة التحقيق مع مراعاة صلة القرابة بين المكلف والمحقق، كل فرقة مطالبة بتنفيذ العمليات المسندة إليها مع احترام إجراءات التحقيق وضمانات المكلفين بالضريبة، فضلاً عن مسك بطاقة المكلف التي يتم فيها تسجيل كل المعلومات الخاصة به وإرسال هذه البطاقات ثلاثياً للمديرية الجهوية للضرائب.

بعدما تتم الإجراءات السابقة يقوم العون المحقق بسحب ودراسة ملفات المكلف الخاضع للرقابة والوثائق التقنية لنشاطه، وذلك وفق الطرق المعمول بها، وهو ما سنحاول تسليط الضوء عليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: سحب وفحص الملفات الجبائية

يقوم المحققون بسحب الملفات الجبائية الخاصة بالمكلف من المصالح الجبائية المسيرة لملف المكلف (مفتشيات الضرائب، المصالح الرئيسية للتسيير على مستوى مراكز الضرائب، ونفس المصالح على مستوى مديرية كبريات المؤسسات)، بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد باستلامه للوثائق والملفات الخاصة بالمكلف، والتأكد من احتواء ملفات المكلف على الوثائق والتصريحات للقيام بدراستها فيما بعد، ونميز بين نوعين من الملفات ملف جبائي و ملف شخصي.

الفرع الأول: الملف الجبائي

ويحتوي مختلف الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف وتصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها، كما يتضمن الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، وردود وطلبات المكلف حتى التسويات الجبائية المنجزة سابقاً، وكشوف التحريات والربط الواردة من مختلف المصالح الجبائية إن وجدت، وتخص المعلومات والبيانات التي يحتاجها المحقق الأربعة (04) سنوات الغير متقادمة بالإضافة للسنة التي تسبق السنوات المعنية بالتحقيق التي لم يمسه التقادم.

الفرع الثاني: الملف الشخصي

وهو خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) للأشخاص الطبيعيين الشركاء أو المسيرين الأساسيين للشركات محل التدقيق.

بعد سحب الملفات الجبائية وملء بطاقة انطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف (O N°23)* تأتي مرحلة دراسة التصريحات الجبائية، وذلك من خلال تجميع كشوف رقم الأعمال المصرح بها لجميع أنواع الضرائب والرسوم التي تحتويها، ولكامل مدة التحقيق الغير متقادمة، وذلك من خلال الوثيقة (D29)**، كما يقوم المحقق بفحص الضريبة على الدخل الإجمالي فئة المرتبات والأجور من خلال الوثيقة (G29)***، ومقارنتها مع تصريحات صندوق الضمان الاجتماعي، والمقارنة كذلك بين الأجور المسددة فعلا وتلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجور... .

المطلب الثاني: إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة

بعد توزيع الملفات المعنية بالتحقيق على رؤساء الفرق والمحققين، وقيامهم بالإجراءات سابقة الذكر، يأتي دور إعلام المكلف بخضوعه لعملية التحقيق، وذلك من خلال إرسال الإشعار بالتحقيق، مرفوقاً بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير، وذلك حسب نوع الرقابة (10 أيام بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة، 15 يوماً بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية)، وذلك اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام، إن عدم استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق، في هذه الحالة يلجأ المحقق إلى فرض الضريبة تلقائياً.¹ يجب أن يحدد الإشعار بالتحقيق تاريخ وتوقيت أول تدخل والفترة موضوع التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية، الوثائق الواجب الاطلاع عليها، أسماء والقاب ورتب المحققين، وأن

*-أنظر الملحق رقم (13)، يتضمن بطاقة انطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف.

** -أنظر الملحق رقم (14)، يتضمن بطاقة تجميع لكشوف رقم الأعمال المصرح بها (G50).

***-أنظر الملحق رقم (15)، يتضمن بطاقة التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة المدفوعة.

¹-ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة 2017، مرجع سابق، ص9.

يبين صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أنه يمكن للمكلف الاستعانة خلال عملية الرقابة بمستشار من اختياره.¹

كما تم الإشارة له أعلاه قد يتم تسليم الإشعار بالتحقيق مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام، وبهذا الصدد منح القانون المحقق في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة الرقابة المفاجئة التي ترمي لمعاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية، ولا يمكن البدء في فحص معمق للوثائق إلا بعد استنفاد أجل التحضير الذي تم الإشارة له سابقاً،² والهدف من الرقابة المفاجئة هو السماح للمحققين بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت.

بعد الانتهاء من المعاينة يتم تحرير محضر المعاينة، يسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية المعاينة، ويستدعى المكلف للتوقيع عليه، وفي حالة رفضه يتم بيان ذلك في محضر المعاينة.

بالإضافة للرقابة الفجائية يقوم المحقق بإجراء التحقيقات الخارجية، وذلك من أجل جمع المعلومات والإحاطة والإلمام أكثر بالجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية لنشاط للمكلف، ومن المصادر الخارجية التي يلجأ إليها المحققون نجد الموردين والزبائن الذين يتعامل معهم المكلف، البنوك، الجمارك والإدارات العمومية بصفة عامة، ويستعملون في ذلك حقهم في الاطلاع الممنوح لهم بقوة القانون، ويتم تسجيل المعلومات المتحصل عليها في استمارات مساعدة (بطاقة المعلومات)* من شأنها تسهيل عملهم.

المطلب الثالث: ملء استمارات التدقيق في المحاسبة (الجدول الملخصة للتصريحات)

تعتبر استمارات التدقيق في المحاسبة، جداول ملخصة للأربع سنوات محل التدقيق، يكون من خلالها المحقق نظرة عامة عن وضعية المكلف، ويقف من خلالها على أهم التغيرات التي مست الحسابات الرئيسية للقوائم المالية.

الفرع الأول: ملء استمارة كشف مقارنة الميزانيات (Etat Comparatif de Bilan)

بعد اطلاع المحقق على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف محل المراقبة يقوم بملء بيان مقارنة الميزانيات (O N°16)**، الذي يعتبر بمثابة النافذة التي يطل من خلالها المحقق على شكل

¹- دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاعلام، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2021، ص 28.

²- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

*- أنظر الملحق رقم (16)، يتضمن نموذج بطاقة المعلومات.

** - أنظر الملحق رقم (17)، يتضمن بيان مقارنة الميزانيات.

المحاسبة ويكون نظرة ولو سطحية على مضمونها، وذلك من خلال تسجيل المعلومات الموجودة في الميزانية المصرح بها سنوياً، ولمدة أربعة (04) سنوات المعنية بالتدقيق، مع إضافة السنة التي تسبق السنوات المراد مراقبتها، والتي تعتبر كسنة مرجعية لمقارنة المعلومات المدونة فيها.

لا يكفي المحقق بتسجيل الخصوم والأصول، بل يقوم بدراسة التغيرات التي تمسها، خاصة ما تعلق بـ:

1-الأرباح المعاد استثمارها: على المحقق أن يتأكد أن النتائج المعاد استثمارها تتوافق مع نص المادة (142) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،¹ والمقصود بإعادة الاستثمار، الاستثمار في الأنشطة والسلع والخدمات المؤهلة للاستفادة من الامتيازات المنصوص عليها بموجب القانون رقم 16-09 المؤرخ في 2016/08/03،² والتي لم يتم إقصاؤها بالمرسوم التنفيذي رقم 17-101 المؤرخ في 2017/03/05،³ كما يجب أن يتأكد من إعادة استثمار النسبة المحددة من الامتياز (30%) من حصة الامتيازات الموافقة لهذه الإغفالات أو التخفيضات) خلال الأربعة (4) سنوات التي تبدأ من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام الجبائي التفضيلي*.

2-النتائج المحولة من جديد: يجب على المحقق متابعة هذا الحساب، من خلال مقارنته مع حساب نتيجة الدورات السابقة من جهة، ومقارنة المبالغ الموزعة مع تقرير مجلس الإدارة من جهة أخرى.

3-النتائج الصافية: على المحقق معرفة ما إذا كانت النتائج الصافية، كافية لمكافأة رأس المال الملتزم بإعادة استثماره،⁴ لأن الأساس في دورة الاستثمار هو كيفية استرداد رأس المال المستثمر عن طريق صافي الربح السنوي، ولأن أساس الضريبة هو المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه المكلف، مع التحقق من كل تخفيض أو رفع لرأس المال، باعتبار أن الأرباح الموزعة والاحتياطات يتم رفع بها رأس المال، والنتيجة خسارة يتم تغطيتها في بعض الحالات بتخفيض رأس المال.

¹-المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 34.

²-القانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، ج ر ج د ش، العدد 46، الصادرة بتاريخ 03 أوت 2016، ص 18.

³-المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المؤرخ في 05 مارس 2017 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفية تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات، ج ر ج د ش، العدد 16، الصادرة بتاريخ 08 مارس 2017، ص 7.

^{*}-النظام التفضيلي هو تلك المعاملة الضريبية الإمتيازية التي تمنح لفائدة بعض القطاعات أو بعض أنواع الأنشطة المعتمدة ذات أولوية بالنسبة للدولة والتي تماشى مع مخططات التنمية الاجتماعية والاقتصادية، وذلك من خلال النظام الضريبي والمالي في شكل إعانة تعود إلى ترك إيراد جبائي بشكل مقصود بنية التحفيز والتشجيع على تحقيق أهداف معينة وذلك إما بمقتضى نصوص قانونية كقانون المالية السنوي أو مدونات الاستثمار أو القوانين الضريبية.

⁴-ونادي رشيد، مرجع سابق، ص 82.

4-الاهتلاكات: تعبر الاهتلاكات عن النقص في قيمة الاستثمارات، نتيجة لتقادمها وتدهور قيمتها نتيجة الاستغلال،* وعلى المحقق التأكد من أن: ¹

- الأصول أو الاستثمار القابل للاهلاك مقيدة ضمن الأصول؛
- أن يكون أساس حساب الأقساط صحيح، بحيث لا تتجاوز مجموع الأقساط قيمة الأصل، ووجب على المحقق الانتباه فيما يخص السيارات السياحية التي تهتك في حدود 1000.000,00 دج؛
- الانتباه فيما يخص إدخال الرسم على القيمة المضافة في القيمة القابلة للاهلاك بالنسبة للنشاطات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، أما فيما يخص النشاطات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة فالقيمة القابلة للاهلاك تكون متضمنة لكل الرسوم؛
- على المحقق أيضا متابعة حساب الأقساط**، وفحوى العقد فيما يخص حيازة أصول عن طريق التمويل الإيجاري.

5-المخزونات: تتعدد أنواع المخزونات بتعدد طبيعة نشاط المؤسسات، سواء أكانت صناعية أو تجارية أو تقديم خدمات، وعلى المحقق كمرحلة أولية التأكد من:

- أن قيمة المخزونات المسجلة في ميزانية نهاية الفترة "ن" هي نفس القيمة في بداية الفترة التي تليها "ن+1"؛
- أن قيمة المخزون مسجلة خارج الرسم على القيمة المضافة.

6-المؤونات: على المحقق التأكد من صحة المؤونات، واستيفائها للشروط من حيث الشكل والمضمون، وأن يتحقق الغرض الذي خصصت له، كما نصت عليه المادة (141) الفقرة 5،² وتمثل الشروط الواجب استيفاؤها من حيث الشكل والمضمون في:³

*-جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري بأربعة طرق للاهلاك: الاهلاك الخطي، الاهلاك المتناقص، طريقة وحدات الانتاج، طريقة الاهلاك المتزايد، وينصح باعتماد طريقة الاهلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

¹-المادة 141-3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 33.

**-بالنسبة لحساب أقساط الاهلاك فقد تطرقت له المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحت عنوان نظام الاهلاك المالي، ص 41.

²-المادة 141-5، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المرجع السابق، ص 33.

³-ونادي رشيد، مرجع سابق، ص 83.

- الشروط من حيث الشكل: أن تكون المؤونة خاصة بعناصر الأصول الغير قابلة للاهلاك، وأن تكون مسجلة الصفة والقيمة؛
- الشروط من حيث المضمون: أن تكون قيمة المؤونة محددة بدقة، ومبينة بثيقة إثبات، وأن يكون احتمال الخسارة قائماً إلى حين غلق حسابات الدورة.

الفرع الثاني: ملء استمارة كشف المحاسبة (مراجعة جدول حساب النتائج)

وهو عبارة عن قائمة تتضمن جدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة المحقق فيها، حيث يقوم المدقق بملء القائمة (Relève de Comptabilité) انطلاقاً من جداول الحسابات المقدمة من قبل المكلف التي لم يمسه التقادم، وتعتبر هذه القائمة بمثابة لوحة القيادة للتسيير داخل المؤسسة، فهي تسمح للمحقق بتكوين صورة عن:

- 1- التغيرات التي تمس رقم الأعمال المصرح به، وفي نفس الوقت مقارنة أرقام الأعمال السنوية المصرح بها لمديرية الضرائب (G50) مع المسجلة بجدول حسابات النتائج، والضرائب والرسوم المرتبطة بها؛
 - 2- التغيرات التي تمس نتائج الدورات المحاسبية، ومقارنتها برقم الأعمال؛
 - 3- التكاليف والمصاريف العادية التي تؤدي إلى تخفيض النتائج، أو غير العادية التي يرى بأنها غامضة.
- بالإضافة إلى ما سبق يقوم المحقق بتسجيل كل النقاط التي يرى بأنها غامضة أو مشكوك فيها لتكون فيما بعد نقطة الانطلاق في التدقيق.

المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية

بعد انتهاء أعوان الرقابة الجبائية من المرحلة التمهيديّة لعملية التدقيق، تأتي مرحلة تنفيذ التدقيق في المحاسبة، حيث يقوم الأعوان وبعد انقضاء المهلة الممنوحة للمكلف للتحضير بفحص الوثائق والمستندات من حيث الشكل والمضمون، ومن ثم القيام بإجراءات إعادة تأسيس القواعد الخاضعة للضريبة، وتبليغ المكلف بالنتائج التي تم التوصل إليها، في حال اكتشاف تجاوزات أو إغفالات خطيرة.

المطلب الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل

بعد انقضاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، يتم التدخل بعين المكان (محل المكلف)، حيث يتم تسليم المحققين جميع الوثائق والدفاتر المحاسبية مع توفير مكان مناسب للقيام بعملية التدقيق، أما في حالة تعذر التدقيق بعين المكان، أو بتقديم المكلف طلب مع موافقة إدارة الضرائب عليه، يتم نقل الوثائق والدفاتر لمكتب المحققين مع تسليم المكلف وثيقة تثبت طبيعتها ونوعيتها¹ وبذلك تنطلق أولى مراحل التدقيق، حيث يتم فحص الوثائق من حيث الشكل، ولا تكون المحاسبة مقبولة شكلاً إلا إذا كان المكلف يحوز على الدفاتر والوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والتي تطرقنا لها من خلال الفصل الأول تحت عنوان الالتزامات ذات الطابع المحاسبي، بالإضافة إلى احترام المعايير التالية:

الفرع الأول: محاسبة منتظمة

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوقة حسب القواعد والإجراءات المعمول بها والمنصوص عليها قانوناً، وبعبارة أخرى لكي تعتبر المحاسبة منتظمة يجب أن تكون مطابقة وتامة ومدعمة بالوثائق والمستندات اللازمة.

1-الإمتثال: يقصد بالإمتثال احترام جميع القواعد والمبادئ المحاسبية التي سنّها النظام المحاسبي المالي (SCF) ويمكن الاستشهاد بجملة أمور منها المبادئ التالية:

أ- مبدأ محاسبة الالتزام أو التعهد: يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها، حيث ينص في

¹ -المادة 20 -1، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

المادة (6) منه على هذه المبادئ،¹ ومن بينها مبدأ محاسبة الالتزام، والذي تطرقت له أيضا المادة (6) من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 حيث تنص على أنه: " تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام* عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها"².

ب- مبدأ استقلال السنوات المالية: يقوم هذا المبدأ على تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى كل فترة دورة مالية، بحيث يتم تحديد نتائج كل دورة مالية وفقاً للإيرادات والمصروفات الخاصة بها، وبعبارة أخرى لتحديد نتيجة دورة مالية محددة وجب أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

ج- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، إلا في حالة البحث عن معلومات أفضل أو تغيير في التنظيم.³

ويستند مبدأ ثبات الطرق المحاسبية في مفهومه لمبدأ استمرار الاستغلال الذي يعتبر الشركة كياناً قانونياً من المفترض أن يستمر نشاطه في المستقبل، مع الإشارة إلى أنه في حالة قيام المكلف بتغيير طرق التقييم أو العرض وجب تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، مع التبرير والتفسير في الملحق كما أشارت المادة (29) من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 / 11 / 2007.

د- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تم استحداث هذا المبدأ بموجب المادة (18) من المرسوم التنفيذي رقم 156-08، الذي ينص على: "تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشف مالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني"⁴، وكمثال على ذلك عقد التمويل الإيجاري، حيث يسجل الأصل في أصول المستأجر على الرغم من أنه من وجهة النظر القانونية لا ينتمي إليها.

¹-أنظر المادة 6 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر ج د ش، العدد، 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 4.

*- جميع الإيرادات والمصاريف التي تخص السنة يجب أن تسجل بتاريخ حدوثها سواء حصلت أم لم تحصل بالنسبة للإيرادات، أو دفعت أو لم تدفع بالنسبة للمصاريف.

²-المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 11-07، والمتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي، ج ر ج ج د ش، العدد 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، ص 11.

³-المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المرجع سابق، ص 12.

⁴-المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المرجع السابق، ص 12.

هـ- **مبدأ عدم المقاصة:** حسب مبدأ عدم المقاصة لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساس صاف.¹

و- **مبدأ قابلية الفهم:** نصت المادة (6) من القانون رقم 11-07 على هذا المبدأ، كما عرف القرار المؤرخ في 2008/07/26 قابلية الفهم من خلال الملحق (3) الخاص بتعريف المصطلحات التقنية المحاسبية على أنها: "جودة أو نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية، وبالحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية"²، وبالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية يجب أن تكون مفهومة، مع وجوب تطبيق هذا المبدأ خاصة فيما تعلق بملحق الكشف المالية والمتمثلة في توضيح:³

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
- مكملات إعلام ضرورية لفهم القوائم المالية؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام التي تعنى بعض العمليات الخاصة.

2- محاسبة تامة: ويعني هذا المفهوم أن المحاسبة يجب أن تشمل على جميع الدفاتر والوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري (المواد من 09 إلى 10) والنظام المحاسبي والمالي (المادة 20 من القانون رقم 11-01)، مع وجوب الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق قانونياً ولمدة عشرة (10) سنوات ابتداءً من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية، وذلك على اختلاف طريقة مسك المحاسبة يدوية أو آلية، لأنه في حالة هذه الأخير يجب أن تلبى مقتضيات الحفظ والأمن والمصادقية والاسترجاع.

3- أدلة الإثبات: لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية على الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت تستند لوثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على

¹- المادة 15 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 4.

²- أنظر الملحق رقم (3) الخاص بالمعجم الذي يضم تعاريف للمصطلحات التقنية المحاسبية الواردة بالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 87.

³- للتوسع أكثر أنظر الفصل الثامن من الباب الثاني الخاص بعرض الكشف المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. من ص 38 إلى ص 41.

الأوراق (فواتير، عقود مبرمة، إيصالات، تراخيص....)، وتلخص العمليات من نفس الطبيعة التي تمت في نفس اليوم وفي نفس المكان في وثيقة محاسبية وحيدة،¹ وأي عيب في أدلة الإثبات يجرّد المحاسبة من صفة الإقناع ويمكن للمحقق في هذه الحالة رفض المحاسبة.

الفرع الثاني: محاسبة تعطي صورة صادقة

يقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى العون أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل سليمة، وكذا التأكد من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد والسجلات المساعدة له كيومية المشتريات، المبيعات، الصندوق وغيرها،² أي خلو المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية من الأخطاء*، التي ترجع إلى عدة أسباب لعل أهمها عدم الإلمام الجيد بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها التي يجب تطبيقها عند تحليل العمليات وتسجيلها وترحيلها، أو نتيجة الإهمال والتقصير في أداء العمل المحاسبي، مما يترتب عليه إغفال بعض العمليات وعدم ترحيلها أو قيدها أو تكرار قيد عملية معينة أو تكرار ترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

بعد قيام المحقق بمعاينة الحسابات والدفاتر التجارية، ومدى احترام المكلف للمعايير السابقة، يمكنه الحكم على مدى مطابقتها للأحكام والقوانين والتشريعات السارية، حيث نميز بين حالتين:

- قبول المحاسبة من حيث الشكل، وبالتالي يشرع في عملية الفحص من حيث المضمون.
- رفض المحاسبة من حيث الشكل، ويتم هذا الرفض بناءً على عدة عوامل كأن يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري، وغير ملتزمة بتطبيق قواعد النظام المحاسبي والمالي، أو انعدام الوثائق الثبوتية المبررة للأحداث المحاسبية، وعندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

¹- المادة 18 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 جويلية 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 4.

²-قلاّب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص 68.

*-الخطأ يحدث بحسن نية عكس الغش، فالغش يعني التلاعب أو التزوير في البيانات المحاسبية بشكل متعمد ويحدث بغرض الاختلاس أو السرقة أو بغرض إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة على غير حقيقته بقصد التهرب الضريبي أو غيرها من الأغراض غير المشروعة.

المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي لحسابات الأصول والخصوم (من حيث المضمون)

تعتبر قائمة الميزانية من أهم القوائم المالية، التي تبرز من خلالها المؤسسة وضعها المالي خلال فترة معينة، وتنقسم لقسمين حسابات الأصول وحسابات الخصوم، جانب الأصول يمثل موارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ينتظر الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية* من ورائها، أما جانب الخصوم، فيمثل التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، ويترتب على انقضائها خروج موارد تمثل منافع اقتصادية، وعلى المحقق تدقيق التغيرات التي تطرأ على حسابات الجانبين.

الفرع الأول: التدقيق المحاسبي لحسابات الأصول

تقسم الأصول التي تمتلكها المؤسسة إلى أصول جارية (أصول متداولة) وأصول غير جارية (الأصول الثابتة)، ويحتوي كل قسم منهما على أنواع مختلفة من الأصول**، وتختلف طرق وأهداف إجراءات التدقيق من أصل لآخر، وسنحاول التركيز على أهم النقاط التي تعتبر مهمة خلال عملية التدقيق والتي لا يجب إغفالها من طرف أعوان الرقابة الجبائية.

1- حسابات الصنف (2): يميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من التثبيات، التثبيات العينية وهي أصول تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج أو تقديم الخدمات أو الإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والتي تعتزم استعمالها لأكثر من سنة مالية، أما التثبيات المعنوية، فهي أصول غير نقدية، قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها، تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية.¹

1-1- حساب 20/ التثبيات المعنوية: ويطلق عليها مصطلح الأصول الثابتة غير الملموسة، وتضم كل من الشهرة، حق الاختراع، العلامات التجارية، برمجيات المعلومات وما شابهها، نفقات البحث والتطوير القابلة للتثبيات، التثبيات المعنوية الأخرى، وعند تدقيق التثبيات المعنوية على الأعوان المحققين التأكد من النقاط التالية:

*- منافع اقتصادية مستقبلية (Avantage économique futur): تعني القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة المؤسسة.

** - سيتم الاعتماد خلال معالجة الموضوع على الاصناف الرئيسية لجانب الأصول والخصوم من الميزانية، فمثلا في جانب الأصول سنعتمد على الأصناف الرئيسية الأربعة وتمثل في: الصنف الثاني (2) التثبيات، الصنف الثالث (3): المخزونات والمتنوعات قيد التنفيذ، الصنف الرابع (4) حسابات الغير

¹ - القرار المؤرخ في جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 86.

- القيم المحاسبية المسجلة للتبittات تمثل فعلاً أصولاً وليست أعباء أو مصاريف، وتتناسب مع تكاليف إنشائها أو اقتنائها؛
- مصاريف التنمية أو التطوير القابلة للتبitt مسجلة محاسبياً، وخارج الرسم على القيمة المضافة، وأن الرسم على القيمة المضافة يتم استرداده بانتظام، مع التمييز بين مصاريف البحث التي تعامل كأعباء (مرحلة البحث)، ومصاريف التطوير التي تعامل كتبittات معنوية (مرحلة التطوير)*، والتأكد من إثبات المؤسسة بالأدلة والوثائق إمكانية تبitt هذه المصاريف؛
- إذا كان التبitt المعنوي مولداً داخلياً على المحقق التأكد من أن المصاريف قد تم تخصيصها على أساس معقول وثابت لإنتاج وإعداد الأصل للاستعمال المقصود، وتشمل التكلفة:¹
 - الأعباء الخاصة بالمواد والخدمات، ورواتب وأتعاب الموظفين المتعلقة بتوليد الأصل؛
 - كل إنفاق يؤدي إلى توليد الأصل مثل رسوم تسجيل حق قانوني، وإطفاء البراءات، التراخيص.
- إظهار حساب فارق الاقتناء مهما كان رصيده سلباً كان أو موجباً عند تجميع المؤسسات،² والاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركتين المندمجتين والطريقة التي تمخض عنها ظهور شهرة المحل وقيمتها المسجلة؛
- التأكد من أن الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات والرخص والعلامات، مثبتة بالوثائق، فمثلاً إذا كانت الدولة قد منحت المؤسسة حصص استيراد أو استغلال مناطق محددة وجب الاطلاع على التراخيص أو العقود التي تبitt ملكية الحقوق، والتأكد من مدة الاستغلال ومن عدم سقوط هذه الحقوق.

1-2- حساب 21/التبittات العينية: ويطلق عليها مصطلح الأصول الثابتة الملموسة، وتقتنيها المؤسسة للاستفادة منها في النشاط على مدى مدة زمنية أكثر من سنة، وتضم كل من الأراضي وعمليات تهيئتها، المباني، المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية، التبittات العينية الأخرى، وعند تدقيق التبittات العينية على أعوان الرقابة الجبائية التأكد من النقاط التالية:

*- في حالة عدم القدرة على التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير تسجل المصاريف كأعباء.

¹- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 144-145.

²- القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 57.

- الوجود الفعلي والمادي للتثبيتات العينية، وذلك عن طريق فحص بطاقات تقييم الأصول مع ما هو موجود على أرض الواقع، وما طرأ على هذه التثبيتات من إضافات أو تخفيضات؛
- التثبيتات العينية المقتنية ليست لها نوعية السلع والخدمات؛¹
- التأكد من ملكية التثبيتات من طرف المؤسسة، من خلال الاطلاع على الوثائق التي تثبت اقتناء الأصل، أو تكاليف انجاز التثبيت المادي من طرف المؤسسة لذاتها، والذي يكون عادة بغية تخفيض التكاليف، أو ضمان جودة الأصل، وتأخذ طرق الاقتناء أشكال مختلفة تتمثل في:
 - امتلاك الأصول عن طريق الاقتناء (شراء الأصل)*، في هذه الحالة على المحقق التأكد من أن القيمة المسجل بها الأصل معقولة وتعكس القيمة الحقيقية للأصل من خلال فاتورة شراء الأصل، والمصاريف المرتبطة مباشرة بوضع الأصل في حالة الاستخدام؛
 - إنشاء الأصل من طرف المؤسسة لذاتها، في هذه الحالة تظهر قيمة التثبيت المادي من خلال احتساب جميع التكاليف التي تكبدتها المؤسسة من أجل استكمال إنشاء هذا التثبيت، من تكلفة العتاد، اليد العاملة، أعباء الإنتاج الأخرى،² وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من الوثائق التي تشكل هذه التكاليف ومن درجة مصداقيتها؛
 - امتلاك تثبيتات عن طريق المبادلة، في هذه الحالة يتم تسجيل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة،³ وعلى المحقق الاطلاع على طريقة سير العملية؛
 - امتلاك التثبيتات عن طريق منح (إعانات) حكومية، يميز النظام المحاسبي والمالي بين نوعين من الإعانات، إعانات الاستغلال، وإعانات التجهيز، هذه الأخيرة التي توجه لاقتناء أو خلق تجهيزات كمعدات الإنتاج والمباني التي تستغل في النشاط، وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد

¹- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 195.

*- تكلفة الاقتناء أو الشراء تعبر عن سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملة، مضاف إليها الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الغير مسترجعة، والمصاريف المرتبطة مباشرة بوضع الأصل في حالة الاستخدام.

²- القرار المؤرخ في جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 8.
- وللتوسع أكثر بالإمكان الرجوع للمعيار الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" والذي تطرق لتوقيت الاعتراف بالتثبيتات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الاهلاك التي يتم الاعتراف بها.

³- القرار المؤرخ في جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 7.

من صرف الإعانة في الاتجاه الذي منحت له، وطريقة اهتلاك هذه التجهيزات، وطريقة تحويل أقساط الإعانة؛

■ اقتناء التثبيتات في إطار عقود الإيجار، ونقصد هنا عقد الإيجار التمويلي الذي بموجبه يتم تحويل مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل للمستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد من عدمه، وعلى المحقق التأكد من صيغة العقد والقيمة المسجل بها الأصل في ميزانية المستأجر، والتي تكون بقيمته الحقيقية أو بالقيمة الحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنًا.¹

- تشكل الأراضي والمباني أصولاً متميزة، فالمباني أصول قابلة للاهلاك عكس الأراضي التي تعتبر غير قابلة للاهلاك،² إلا في حالات خاصة كالأرضي التي بها مناجم أو محاجر، والتي تسجل بمعزل عن حساب الأرضي (ح/211)، لذا وجب على المحقق التأكد من صحة تسجيل كل من الأصول السابقة واهتلاكاتها؛

- إذا كانت هناك تحسينات للأراضي ذات عمر افتراضي محدد، فعلى المحقق التأكد من عدم إضافتها لتكلفة الأراضي، وإنما يتم تسجيلها في حساب مستقل وتحتك على مدار عمرها الافتراضي ومثال ذلك إقامة سور حول الأرض أو إنشاء ساحة انتظار السيارات وغيرها؛³

- التأكد من أن تسجيل واهتلاك التثبيتات محاسبياً خارج الرسم على القيمة المضافة، وفي حالة حيازة سيارة سياحية فيتأكد من أن القيمة القابلة للاهلاك تكون في حدود 1000.000 دج؛⁴

- حقوق التسجيل لتحويل الممتلكات المنقولة وغير المنقولة تم بشكل صحيح وتم دفعها للخزينة.⁵

1-3- حساب 23/تثبيتات جاري إنجازها: تم تخصيص هذا الحساب لتسجيل قيمة التثبيتات سواء

¹ - القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 19.

² - مخلوفي عزوز، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية- حالة الأصول المادية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، 2016/2015، ص 147.

³ - إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة المتوسطة في الأصول طويلة الأجل، الالتزامات بعض مشاكل قياس الدخل، الدار الجامعية للطباعة النشر والتوزيع، مصر، 1996، ص 8.

⁴ - المادة 3-8 من القانون رقم 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2010، ج رج د ش، العدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2009، ص 5.

⁵ - بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 195.

المادية أو المعنوية التي هي في طور الإنجاز، والتي لم يتم استلامها بعد في نهاية الدورة المحاسبية، والتي تسجل عادة في حدود نسبة تطور الإنجاز، والتسيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت ما، وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من أن القيمة المسجلة بهذا الحساب تعكس نسبة الإنجاز، وأنه قد تم احتساب الرسم على القيمة المضافة لها، وأن التثبيات الجاري إنجازها لم يتم حساب اهتلاك لها.

1-4-4-1- التثبيات المالية: وتمثل الأسهم والسندات والديون التي يكون للمؤسسة القدرة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، وتشمل التثبيات المالية حسابين رئيسيين:

1-4-4-1-1 ح/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات: قد تقوم المؤسسة في إطار توسيع استثماراتها، أو بسط نفوذها في مجال نشاطها، أو أنشطة أخرى، بحيازة سندات من أجل ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة (ح/261)، أو قد يكون الغرض ليس ممارسة النفوذ بل أن حيازتها ضروري للمؤسسة المالكة لها (ح/262)، وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من طبيعة العلاقة بين المؤسسة الخاضعة للرقابة الجباية والمؤسسة المصدرة للسندات (نسبة امتلاكها من حصص راس المال الاجتماعي)، ومختلف التدفقات الحاصلة بينهما.¹

1-4-4-2 ح/27 التثبيات المالية الأخرى: يدرج في هذا الحساب السندات من غير سندات المساهمة، كالسندات المثبتة لنشاط المحفظة (ح/273)، والتي يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية سواء على الأمد الطويل أو القصير، ويمارس هذا النشاط دونما تدخل في تسيير المؤسسات المحتاز سنداتهما، بالإضافة للسندات المثبتة الأخرى غير التابعة لنشاط المحفظة والتي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها، أو لا يسعها بيعها على الأمد قصير الأجل (ح/271)، كسندات التوظيف على المدى طويل الأجل، وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من تسجيل هذه السندات بسعر شرائها مضافا إليها عمولة الوسطاء والرسوم غير المسترجعة، والتأكد من تسجيل الفوائد الناتجة عنها، وفوائض القيمة أو الخسارة في حالة التنازل، أما إذا كانت السندات تم حيازتها في إطار سندات المحفظة أو القروض التي تمنحها المؤسسة للغير، أو الودائع والكفالات المدفوعة للغير والتي تستحق خلال فترة تزيد عن اثنا عشر

¹ - عطية عبد الرحمان، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار النشر جملطي، برج بوعريش، الجزائر، 2011، ص 77.

(12) شهراً، وجب التأكد من تسجيل الأصول المالية بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل.¹

وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من النقاط التالية:

- الامتثال للقواعد التي تنظم أو تحكم إصدار السندات؛²

- التأكد من امتلاك هذه الأصول من المصدر، وأنها مسجلة بتكلفة الاقتناء، وتم تقييد الفوائد المنتظرة؛

- تسديد الأعباء الضريبية الناتجة عن المعاملات التي تتعلق بالشراء.

1-5-28/اهتلاك الثبittات: يعرف الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على أنه استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي نتيجة الاستغلال،³ وعلى المؤسسة اختيار نوع الاهتلاك الذي يلائم خصائص نشاطها ونوعية الأصل، وذلك وفق مبدأ تفضيل الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، ومقابلة إيرادات السنة بنفقاتها، ويميز النظام المحاسبي المالي بين أربعة طرق للاهتلاك، ولإشارة فإنه:⁴

- يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك الثابت على كل الثبittات باستثناء الثبittات المذكورة في المادة (174) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- في حال اختيار طريقة الاهتلاك المتناقص أو المتزايد من طرف المؤسسة وجب إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحها السنوي، ويعتبر هذا الاختيار لا رجعة فيه بخصوص نفس الثبittات؛

وتعتبر أهم النقاط التي يجب التركيز عليها أثناء التحقيق ما يلي:

- التأكد من نوع الاهتلاك المنتهج، ومدى توافقه مع النصوص القانونية؛

- التأكد من إتباع نوع واحد للاهتلاك (الثبات في الطرق المحاسبية)؛

¹-للتوسع أكثر أنظر:

-القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 61.
-بوسبعين تسعديت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية-مدعمة بتمارين محلولة، موجهة لطلبة الماستر في العلوم التجارية والمالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد اوحاج البويرة، 2016/2015، ص ص 33-34.

²-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 210.

³-عمورة جمال، الاهتلاكات وتدهور قيم الثبittات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 17-18 فيفري 2010، ص 6.

⁴-المادة 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 41.

- التأكد من أن القيمة القابلة للاهلاك* خارج الرسم على القيمة المضافة؛
- التأكد من الاعتراف بالهلاك الخاص بكل دورة محاسبية عند إقفال حسابات الدورة؛
- التأكد من التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاهلاك على المدة النفعية، وذلك على أساس المدة الحقيقية لاستخدام الأصل،¹ أي أن تاريخ بداية احتساب الهلاك تكون بداية الاستغلال؛²
- التأكد من أن توزيع الأسعار بين الأراضي والمباني المكتناة معا تم بطريقة معقولة، وأن المباني فقط هي التي تملك، وليست الأراضي إلا في حالات خاصة؛
- في حالة حيازة أصل عن طريق التمويل الإيجاري، من الناحية الجبائية يتوفر على ملكية الأصل المستأجر، وبهذه الصفة يكون صاحب الحق في ممارسة الهلاك، وحق ممارسة خصمه من الربح الخاضع للضريبة،³ وتكون القيمة القابلة للاهلاك خارج الفوائد المتعلقة بحيازة الأصل.

1-6-29/خسائر القيمة عن التثبيات: قد تتعرض القيم الثابتة إلى نقص في قيمتها لسبب أو

آخر، فقد تكون هذه الخسارة ناتجة عن أحداث مختلفة كالأزمات الاقتصادية، الحوادث الطبيعية، حوادث المرور (وسائل النقل)، أو لتطور علمي يفقد القيم الثابتة قيمتها أو جزء منها دون استعمالها حتى ولو كانت جديدة،⁴ وعلى المحقق عند تدقيق هذه الحساب التركيز على النقاط التالية:

- أن المؤسسة تقوم عند حلول تاريخ إقفال الحسابات باختبار تدني قيمة الأصول، والتي تعتمد على التقدير بشكل كبير، وعلى المحقق التأكد من المؤشرات التي تم اعتمادها لإثبات تدني القيمة، وأن قيمة التخفيض قد تم تحديدها وفق الأطر المنصوص عنها قانونا؛

- التأكد من أن مخصصات انخفاض القيمة عن التثبيات (Perte de valeur) التي أصبحت غير مبررة أو انخفضت بعد تقدير القيمة القابلة للتحصيل الجديدة، قد تم تسجيلها كمنتجات أي ضمن الربح الخاضع للضريبة؛

*- القيمة القابلة للاهلاك هي القيمة الإجمالية للأصل ناقص القيمة المتبقية، والقيمة الباقية هي القيمة التي تحصل عليها المؤسسة نتيجة التنازل عن الأصل، ولا تأخذ في الحسبان إلا إذا كانت ذات معنى ويمكن قياسها، أما جبائيا فتمثل القيمة القابلة للاهلاك سعر الشراء أو التكلفة.

¹- بن عمارة منصور، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، العدد 22، مؤسسة كنوز الحكمة، الجزائر، 2014، ص 17.

²- للتوسع أكثر في موضوع الهلاك يمكن الرجوع لمقال دكتور بورنان إبراهيم، الهلاك الاقتصادي للتثبيات المادية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، العدد 23، جامعة عمار ثليجي الاغواط، 2015.

³- بن عمارة منصور، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مرجع السابق، ص 21.

⁴- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستند من المعايير الدولية للمحاسبة، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009، ص 72.

- التأكد من أن القيمة المحاسبية للتثبيت قد تم رفعها بما يتناسب والقيمة القابلة للتحصيل،¹ دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية² التي لم تدرج فيها خسارة قيمة خلال السنوات المالية السابقة.³

2- حسابات الصنف (3) المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: أخذ النظام المحاسبي على العموم معيارين لتصنيف المخزونات وذلك في إطار مدونة الحسابات، الأول على أساس معيار الترتيب الزمني لدورة الإنتاج بدءاً من مرحلة التمويل إلى مرحلة الإنتاج ثم مرحلة التخزين، والبضاعة المشتراة بغرض إعادة بيعها على حالها، أما المعيار الثاني فقائم على أساس طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل مؤسسة حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير،⁴ وعلى المحقق أن يولي عناية خاصة لهذا الحساب نظراً لما له من تأثير مادي كبير على عدالة القوائم المالية، ولكون المخزونات من الأصول التي تتعرض للعديد من المخاطر التي تؤثر على القيمة المضافة التي ستظهر في القوائم المالية سواء من حيث تعرضه للتلف أو الاختلاس.⁵

يقوم المحقق فيما يخص المخزونات بالتأكد من:

- أن رصيد المخزونات في بداية الفترة قد تم تصنيفه كما هو في نهاية الفترة من العام السابق والتحقق من أي تغييرات ذات أهمية، وأن هذه المخزونات تخص نشاط المكلف؛
- التأكد من أن القيمة التي يظهر بها المخزون تمثل تكلفته خارج الرسم على القيمة المضافة وهامش الربح، وأن قيمة المخزون في بداية الفترة زائداً لمجموع المشتريات ناقصاً لمجموع المبيعات التي تظهرها التصريحات الجبائية (G50)، يساوي قيمة المخزون في نهاية الفترة؛
- أن البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى قد تم تسجيلها بسعر الاكتساب، والإطلاع على مختلف الوثائق التي تثبتها؛⁶

¹-تقيم القيمة القابلة للتحصيل (القيمة المسترجعة) للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي للأصل وقيمتها المنفعة.

²-تمثل القيمة المحاسبية الصافية الفارق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل (أو التثبيت) ومجموع الاهتلاكات الخاصة به وكذلك خسائر عن القيم.

³-كيموش بلال، تدني قيم التثبيتات وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS36)، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 02، جامعة 20 أوت، سكيكدة، 2014، ص 298.

⁴-القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 62.

⁵-شريم عبيد سعد، بركات لطف حمود، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص 400.

⁶-ثمن الاكتساب عبارة عن ثمن الشراء ناقص التخفيضات التجارية والمالية زائد المصاريف الملحق بعملية الشراء والضرائب والرسوم المتعلقة بالشراء عدا القيمة المضافة، وللإشارة فإن الغرامات لا تدخل في تكلفة الشراء كالغرامات الناتجة عن تأخر البضائع على مستوى الميناء والإخلال بالقوانين الجمركية. الخ، وعلى العون المدقق التأكد من عدم إدخالها في تكاليف البضائع.

- على المكلف بالضريبة إعادة دفع الرسم المسترجع على المشتريات في حالة مردودات المواد الأولية واللوازم المستهلكة، المنتجات، البضائع الفاسدة، أو المنتهية الصلاحية أو حتى منها الضائعة، والرسم على المخزون في حالة التنازل عن الأصول أو التوقف عن النشاط؛¹
- اختيار عينة من البضائع المخزنة لاختبار سعرها ووجودها الفعلي من خلال بطاقة المخزون، والحصول على صورة من كشف الجرد الفعلي لمطابقته مع أرصدة المخزون في نهاية الفترة؛
- عندما يكون المخزون في حيازة أو تحت رقابة طرف خارجي، على المحقق الحصول على مصادقة مباشرة منه فيما يتعلق بكمية وحالة ذلك المخزون، والعكس إذا كان المخزون ملك للغير وموجود بمخازن المؤسسة؛

- خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ(المؤونات)، الذي يظهر عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون،² فعلى المحقق التأكد من أن مخزون أول مدة يساوي مخزون آخر المدة للسنة الفارطة، وفي حالة وجود اختلاف سواء بالزيادة أو النقصان عليه القيام بالتصحيحات اللازمة، أما في حالة تدهور السعر الخاص بمشتريات البضاعة المباعة أو المواد الأولية، أو فساد البضاعة أو المواد الأولية المصنعة أو النصف مصنعة، يجوز للمؤسسة أن تشكل مؤونات لتدهور القيمة وعلى المحقق التأكد من صحة المبالغ المخصصة لهذه المؤونات وأن تحقق الهدف أو الغرض منها.³

3-حسابات الصنف (4) حسابات الغير: تتكون حسابات الغير (المدينين) من إجمالي أرصدة عدد من الحسابات المدينة، فجزء منها يكون نتيجة مبيعات بضاعة أو خدمات بالأجل، وقد يكون عبارة عن سلفيات لموظفي المؤسسة، تسبيقات الزبائن، كما قد يتضمن حسابات أخرى، وعلى المحقق قبل القيام بعملية التحقيق التأكد من نظام الرقابة الداخلية المتبع من قبل المؤسسة، فالنظام الجيد والذي يعتمد عليه هو الذي يتحكم في العمليات بصورة جيدة ومنظمة، وسنركز من خلال النقاط التالية على أهم الحسابات وأهم النقاط التي يركز عليها المحقق أثناء عملية التحقيق.

¹-قلاّب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص 70.

²-قيمة الإنجاز الصافية= سعر البيع المقدّر - (تكلفة إتمام التصنيع المقدّر + تكلفة البيع)، ويتبع المدقق عند تدقيق هذه الحساب تقريرا نفس طريقة تدقيق ح/29.

³-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 200.

4-1-ح40/الموردون والحسابات الملحقه: وسنتطرق لهذا الحساب بالتفصيل فيما بعد، لأنه حساب دائن بطبيعته، ويظهر في الميزانية ضمن عناصر الخصوم، إلا في حالات شاذة أو خاصة ضمن ح 409/ الموردون المدينون الذي يضم التسبيقات المدفوعة على الحساب، التخفيضات والتزييلات للحصول، رد البضاعة بدون تحصيل النقود، وعلى المحقق في هذه الحالة طلب تحليل تفصيلي لحسابات الموردين في 12/31، الذي يثبت حالة الرصيد العام المدين، والتأكد من صحة الرصيد من خلال مراسلة الموردين المعنيين، مع تتبع معالجة هذا الرصيد خلال السنوات اللاحقة.

4-2-ح41/الزبائن والحسابات الملحقه: ويضم الحسابات الناتجة عن بيع البضاعة أو المنتجات أو الخدمات بالأجل، الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها (السفينة أو السند لأمر)، الزبائن المشكوك فيهم، وتعتبر جميع الحسابات الفرعية لحساب 41 مدينة بإستثناء الحساب 419 الزبائن المدينون الذي يعتبر دائنا وسنتطرق إليه فيما بعد ضمن عناصر الخصوم.

ولمراقبة هذا الحساب على المحقق القيام بالإجراءات التالية:

- الحصول على بيان بأرصدة الزبائن لكل سنة مالية، ومطابقة البيانات الواردة في الميزانية مع رصيد دفتر الأستاذ وميزان المراجعة، والتأكد من تطابق أرصدة الزبائن سواء بصفة فردية أو جماعية، والاستعانة كذلك بقائمة (etat104)، باعتبارها تحتوي على مجموع مشتريات الزبائن خلال السنة؛¹
- اختيار بعض الزبائن، لإرسال طلبات المصادقة على أرصدهم ومطابقتها مع رصيد العملاء في دفتر الأستاذ، والتأكد من سداد الزبائن للمبالغ المستحقة بعد تاريخ الميزانية بالرجوع إلى كشوف حسابات البنك الخاصة بالمؤسسة؛
- التأكد من عدم وجود زبائن وهميين ضمن حسابات الزبائن، حيث أصبح من السهل التأكد من أن الزبون نشط أو متوقف من خلال موقع الانترنت للوكز الوطني للسجل التجاري؛
- التركيز أثناء التدقيق على عمليات البيع التي تمت بالأجل خلال الفترة الأخيرة من السنة المالية، وعلى الزبائن الأكثر أهمية (الكبار) بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق؛
- التأكد من أعمار الديون، ومن مدى انتظام سداد الزبون لديونه بالإضافة إلى عدة معايير أخرى لأنها

¹- جرى العرف على ألا يعدم دين إلا بعد التأكد من الظروف الخاصة بالزبون، ومرور فترة من الزمن تتراوح بين ثلاث إلى خمس سنوات لم تستطع المؤسسة خلالها تحصيل أي مبلغ بالرغم من المحاولات الجادة التي قامت بها للمطالبة بها.

تحدد مدى قدرة الزبون على الوفاء من عدمه؛

- أما فيما يخص أوراق القبض(ح/413) المتواجدة لدى المؤسسة فعلى، المحقق أن يقوم بمجرد لها تزامنا مع جرد النقدية والاستثمارات، وفي حالة الأوراق المخصصة أو المودعة كضمان قرض لدى أحد البنوك، فإن المصادقة على وجود تلك الأوراق لدى البنك يتم في إشعار المصادقة ذاته المرسل للبنك للتحقق من رصيد النقدية المودع لديه.¹

4-3-ح/425 مستخدمون -تسبيقات ومدفوعات ممنوحة على الحساب: في حالات خاصة قد يحتاج المستخدمون إلى تغطية بعض مصاريفهم المستعجلة عن طريق طلب سلفات، لتقتطع بعد ذلك عند تاريخ استحقاق أجورهم،² وعلى المحقق التأكد من ادماجها ضمن الأعباء القابلة للخصم.

4-4-ح/49 خسائر القيمة عن حسابات الغير: ويضم هذا الحساب أي نقص محتمل في حسابات الغير، حيث يضبط في نهاية السنة وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من أن المؤونات قابلة للخصم وفي حال لم تتحقق المؤونات وجب التأكد من دمجها في النتيجة الجبائية، كما على المحقق التثبت من أنه تم التخفيض أو التخلص من قيمة الحسابات المقابلة لهذه المؤونات (حقوق المؤسسة لدى الغير).

5-حسابات الصنف (5) الحسابات المالية: تضم حسابات الصنف الخامس الحسابات المالية، التي قد تكون على شكل نقدية سواء في صندوق المؤسسة أو أحد فروعها، أو لدى البنوك مع التأكد من عدم وجود أية قيود تحول دون تحويلها إلى نقدية بدون فقدان أي جزء من قيمتها في تاريخ الميزانية،³ بالإضافة للاستثمار في الأوراق المالية، وتتمثل أهم النقاط التي يركز عليها المحقق أثناء عملية التحقيق فيما يلي:

5-1-ح/50 القيم المنقولة للتوظيف: إن الهدف من شراء القيم المنقولة للتوظيف هو بيعها على المدى القصير قصد تحقيق ربح رأسمالي،⁴ وتضم القيم المنقولة كل من الحصص في المؤسسات المرتبطة، الأسهم الخاصة والأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية، السندات وقسائم الخزينة

¹-أمين السيد احمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، الكتاب الرابع، دون دار نشر، القاهرة، مصر، 2000، ص244

²-علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد(SCF)، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014، ص333.

³-شرتم عبيد سعد، بركات لطف حمود، مرجع سابق، ص 370.

⁴-بن بلغيث مداني، سير الحسابات والتسجيل المحاسبي للعمليات حسب قواعد، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي والمالي الجديد (الدرس السابع)،

محاضرات سنة أولى علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، فيفري 2011، ص8.

وقسائم الصندوق القصيرة الأجل،¹ ويقوم المحقق بالتأكد من النقاط التالية:

- امتثال المكلف للقواعد والقوانين والرسوم التي تحكم إصدار السندات؛
- في إطار تحقيق أهداف مشروع تنمية وعصرنة سوق المال، تم الإبقاء على النظام الجبائي التحفيزي للمستثمرين والمنصوص عليه بموجب المادة 63 من قانون المالية لسنة 2003، والذي يجب على المحقق الاطلاع عليه قبل التحقيق؛²
- في حال قام المكلف بالتحصيل المسبق لسنداته قبل أجل الاستحقاق المقدّر بخمسة (05) سنوات، على المحقق التأكد من دفع الضريبة على النتائج المحققة خلال الفترة المنصرمة؛³
- بالنسبة للمداخل (الفوائد) المترتبة عن السندات غير الإسمية أو لحاملها، على المحقق التأكد من إخضاعها للاقتطاع من المصدر بنسبة 50% محررة من الضريبة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي كما أشارت لذلك المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛⁴
- يلزم القانون الأشخاص المعنويين الخاضعين للأرباح على الشركات، الذين يمارسون عدة أنشطة في نفس الوقت أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، وعدم احترام ذلك يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%، وهذا القانون يسري على الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فيما يخص المداخل الناتجة عن سندات الصندوق غير الإسمية ولحاملها المحددة بـ 40% ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرراً؛⁵
- مراسلة المؤسسات التي يمتلك فيها المكلف حصص، أو شركة تسيير بورصة القيم المنقولة أو الوسطاء في عمليات البورصة، أو الاطلاع على سعر التنازل أو التقييم من خلال نتائج جلسات التسعير.

¹-للتوسع أكثر أنظر القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 71.

²-تقر المادة 63 من قانون المالية 2003 مجموعة من إعفاءات فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وحقوق التسجيل، وقد تم تمديدتها من خلال المادة 44 من قانون المالية لسنة 2019.

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، ما الذي سيتغير في جبايتكم ابتداء من الفاتح جانفي 2019، تحميل الملف على الرابط: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Ce_qui_change_pour_votre_fiscalite_2019_a_r.pdf، تاريخ الاطلاع 2019/06/07، 18:34.

³-المادة 156 من قانون الاجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 44.

⁴-المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 13.

-المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 24.

⁵-المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المرجع السابق، ص 36.

5-2-ح/51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها: من أجل التحقيق الجبائي لهذا الحساب بالإضافة للحسابات النقدية الأخرى كحساب الصندوق والحساب البريدي الجاري للمؤسسة يجب على المحقق التأكد من صحة ومطابقة أرصدة حسابات النقدية الموجودة بالدفاتر مع تلك الموجودة في حسابات البنوك والمؤسسات المالية وذلك عن طريق:

- إجراء تدقيق مستندي لحركة الأموال من إيداعات ومسحوبات من البنوك والحسابات النقدية الأخرى، وذلك بفحص المستندات المؤيدة لهذه العمليات ومطابقتها مع القيود المثبتة بالدفاتر؛¹
- التحقق من القنوات التي ترد منها الأموال، سواء كانت نقداً، تحويلات، تحصيل لشيكات للعملاء، بالإضافة للتحويلات من الحسابات الجارية الخاصة بأصحاب المؤسسة أو الصندوق أو العكس؛
- التحقق من القنوات التي صرفت فيها الأموال، من خلال تدقيق فواتير الشراء المسددة، باعتبارها دليل الإثبات، تسديد أجور العمال أو تسديد فواتير الكهرباء والهاتف، الرسوم الجمركية والضرائب .. .

5-3-ح/58 التحويلات الداخلية: يستعمل هذا الحساب في عمليات التحويلات الداخلية كتحويل مبلغ من الصندوق إلى البنك أو العكس(ح/581)، أو عمليات التحويل التي قد تكون موضع تسجيل مزدوج بسبب نوع المعاملة كتلك التي تحدث بين حسابات المقر الرئيسي وأحد فروع(ح/588)، وفي كل الحالات يجب أن يرصد هذا الحساب بعد الانتهاء من هاته العمليات، باعتباره حساب وسيط فقط، يساعد المؤسسة والمحقق من إجراء عملية الرقابة وتدقيق الحسابات المالية بصورة صادقة،² وعلى المحقق التأكد أن:³

- الكتابات الظاهرة في هذا الحساب لا تتعلق بأعباء وإيرادات مؤجلة، لأن لها أهمية كبيرة في تحديد النتيجة الجبائية؛
- التأكد من ترصيد هذا الحساب في نهاية الدورة.

الفرع الثاني: التدقيق المحاسبي لحسابات الخصوم: يعبر جانب الخصوم عن مصادر الأموال المستثمرة في المؤسسة، وهو لا يقل أهمية من حيث التدقيق عن جانب الأصول.

¹- زهير عيسى، تدقيق الحسابات (الإجراءات العملية)، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 149.

²- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد (SCF)، مرجع سابق، ص 244.

³- Khelassi Réda, précis d'audit fiscal, Berti édition, Alger, 2013, P 457.

1-تدقيق حسابات رأس المال (الأموال المملوكة): يمثل رأس المال إجمالي حقوق المساهمين الموضوعة تحت تصرف المؤسسة (رأس مال قانوني)، بالإضافة لمصادر التمويل الأخرى التي اكتسبتها المؤسسة بمناسبة مزاوله نشاطها (النتائج المحققة، النتائج المحول لرفع رأس المال، الاحتياطات المحول لرفع رأس المال ..)، إضافة للقروض التي تعتبر مصادر تمويل أخرى تعتمد عليها المؤسسة في تمويل استثماراتها (الالتزامات).

وعند التحقيق الجبائي للحسابات الفرعية لرأس المال على المحقق إتباع الخطوات التالية:

1-1-ح/101 رأس المال الصادر: تختلف مكونات أو مفهوم رأس المال في المؤسسات باختلاف الشكل القانوني لها، ومن خلال هذا الحساب نستطيع تمييز الشكل القانوني للمؤسسة، ويمثل حساب رأس المال القيمة الصافية للأسهم أو الحصص الاجتماعية للمساهمين أو الشركاء، ويتألف من المساهمات العينية والنقدية التي يقدمها هذين الأخيرين، وعلى المحقق التأكد من:¹

- الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، من زيادة أو تحويل وأنه يتم تسجيلها في الوقت الطبيعي لها؛
- الامتثال للأحكام القانونية ومدى التزام المؤسسة بها؛
- عند التخفيض من رأس المال لتغطية خسائر ما، وجب أخذ الجانب الجبائي بعين الاعتبار؛
- أن رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي للمؤسسة.

1-2-ح/103 العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة: قد تلجأ الشركة إلى رفع رأس مالها عن طريق طرح أسهم جديدة في السوق في صيغة الاكتتاب العام أو انصهار أو تحويل سندات إلى أسهم ... ، والعلاوات المرتبطة برأس المال تمثل الفرق بين القيمة الاسمية لهاته الأسهم وقيمتها السوقية،² وعلى المحقق التأكد من أن هذه العلاوات قد تم معالجتها جبائيا كحصص، سواء خلال تسجيلها في الميزانية أو رسملتها أو تعويضها.³

1-3-ح/105 فارق إعادة التقييم: يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية، لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية، ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة

¹-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 191.

²-علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد (SCF)، مرجع سابق، ص ص 279-281.

³- Khelassi Rédha, Op, Cit, P:428.

تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه،¹ وعلى المحقق التأكد من إعادة تقييم القيم الحقيقية للتبittات وفق الشروط المعمول بها، وأن معالجة فارق إعادة التقييم للتبittات قد تم وفق ما نص عليه القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، بالإضافة ل:²

- أن قيمة فارق إعادة التقييم لا يستخدم للتعويض عن الخسائر السابقة، ولا يدرج في توزيع الأرباح؛
- أن فائض القيمة في حالة التنازل عن التبittات له تأثير على نتيجة الدورة؛
- التحقق من فائض القيمة في حالة التوقف عن النشاط؛
- أن فارق إعادة التقييم قد أعيد دمجها في تحديد النتيجة الجبائية.

2-ح/12 نتيجة السنة المالية: يضم حساب نتيجة السنة المالية، نتائج السنة المالية الحالية والسنوات السابقة غير الموزعة، وعلى المحقق التأكد من أن:

- النتيجة (صافي الربح) قد استوفت كل الشروط الخاصة بتوزيع الأرباح،³ من تغطية للخسائر السابقة، تكوين الاحتياطي الاختياري والإجباري، مكافآت أعضاء مجلس الإدارة توزيعات المساهمين..، والتأكد من نسبة صافي الأرباح ومدة بقائها دون توزيع، لما له من تأثير على ضريبة الدخل للشركاء؛
- احترام الشروط المطلوبة من حيث الشكل والمضمون للاستفادة من المعدل المخفض للضريبة في حالة الأرباح المعاد استثمارها، أو إعفاء فائض القيمة من الضريبة في حالة إعادة استثماره، أو الإعفاءات أو التخفيضات في مجال الضريبة على أرباح الشركات في إطار أنظمة دعم الاستثمار.

3-ح/13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج الدورة: يسجل في هذا الحساب ضرائب الأصول والخصوم المؤجلة، والمنح أو الإعانات الحكومية التي تقدمها الدولة، ونميز بين نوعين من الإعانات:

3-1-ح/131 إعانات التجهيز: إعانات التجهيز هي الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها، ويقابله حساب من الصنف (2) إذا كانت الإعانة تحويلا مجانياا للتبittات، أو حساب من الصنف (4) عندما تترتب عن الإعانة حركة مالية للمؤسسة.⁴

¹-الداعور جبر إبراهيم، محمد نواف عابد، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين-دراسة ميدانية، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10، العدد A-1، غزة، فلسطين، 2008، ص 164.

²-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 191.

³-المرجع سابق، ص 192.

⁴-القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 54.

3-2-ح/132 إعانات أخرى الاستثمار: هي عبارة عن إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل

أنشطة طويلة الأجل، وعلى المحقق أثناء التحقيق التأكد من:

- صحة التسجيل للإعانة، وذلك حسب أصلها وطبيعتها، والتأكد من أن إدراج إعانة التجهيز التي تمول تثبيت قابل للاهلاك ضمن النواتج (ح/745 قسط إعانة التجهيز المحول للنتيجة)، وبنفس قيمة قسط الاهتلاك الممول للإعانة،¹ أما في حال مولت الإعانة تجهيز غير قابل للاهلاك توزع على المدة التي يعتبر خلالها التجهيز غير قابل للتصرف فيه، وإذا لم يكن هناك شرط قابلية عدم التصرف، فيتأكد من استرجاع الإعانة في النتيجة على مدة عشرة (10) سنوات وفقاً لطريقة الاهتلاك الخطي؛²
- فيما يخص الإعانات الأخرى للاستثمار، فإنها تدرج في حسابات النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي خصصت لها هذه الإعانة؛³

- في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتنائها عن طريق الإعانات، يتأكد المحقق من طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.⁴

3-3-ح/133 و ح/134 الضرائب المؤجلة على الأصول/الخصوم: نظراً لطبيعة الضريبة على

الأرباح والوقت الذي تحسب فيه، وهو نهاية الدورة المحاسبية، فإن الضريبة تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة انطلاقاً من مبلغ الضريبة للدورات السابقة، وفي آخر الدورة المحاسبية عند تحديد النتيجة، قد يحسب فارق بين ما تم تسديده تقديرياً وما تم تحقيقه فعلياً، وهنا قد ينتج التزام ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من المقدرة والفرق يجب أن يسدد، أما في حالة العكس، فتنشأ ضريبة أصل مؤجلة، لا يمكن استرجاعها ولكنها تبقى تسبيقاً للدورة المحاسبية المقبلة،⁵ وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من ذلك من خلال التصريحات المقدمة والضريبة عن نتائج السنة المعنية.

¹- عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 212، 213.

²- همامة جعة، المحاسبة المعقدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS 2010/2009، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 116.

³- عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 214.

⁴- المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 35.

⁵- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص 37.

4-ح/15 المؤونات للأعباء: مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد،¹ تشكل بغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في المخزونات، أو خسائر القيم غير المبنية بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية، وتبينها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة (152) من نفس القانون،² وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من الحالات الموجبة لإدراج المؤونات في الحسابات وتمثل في:³

- عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني)، ناتج عن حدث مضى؛

- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمراً ضرورياً لإطفاء هذا الالتزام؛

- عندما يكون القيام بتقدير هذا الالتزام تقديراً موثقاً فيه.

وفي الأخير على المحقق أن يتأكد من تحويل كل الحصص التي وظفت جزئياً أو كلياً في مجال غير مطابق لمجال تخصصها، أو التي تصبح بدون غرض خلال السنة الموالية للسنة التي شكلت فيها، إلى نتائج السنة المعنية، وإذا لم تقم المؤسسة بنفسها بتحويل هذه الحصص يقوم المحقق بتصحيحها.⁴

5-ح/16 الاقتراضات والديون المماثلة: تلجأ المؤسسات عادة للاقتراض لتغطية احتياجاتها، نتيجة لتوسعة نشاطها واستثماراتها، أو للوفاء بالتزاماتها، وعلى المحقق أثناء التحقيق الجباي القيام بالإجراءات التالية:⁵

- الحصول على بيان تحليلي بالقروض المستحقة على المؤسسة، مع التفرقة بين القروض التي تستحق خلال فترة أكثر وأقل من سنة من تاريخ الميزانية؛

- التأكد من المبالغ المستحقة والمبالغ التي سددت خلال العام ومعدل الفائدة وتاريخ استحقاقها، والتسجيل المحاسبي السليم لها مع التأكد من ظهورها بكشوف حساب البنك في فترة السداد؛

- في حالة ما إذا كانت القروض مضمونة بكل أو بعض أصول المؤسسة (رهن)، أو مقابل حقوق امتيازات أو غيرها، على المحقق الإلمام بكل هذه المعلومات؛

¹- الفقرة 1.125 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 14.

²- المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 33.

³- المادة 125-1 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، المرجع السابق، ص 14.

⁴- المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 33.

⁵- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة السادسة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 246.

- التحقق من شروط إصدار السندات من حيث الفائدة المستحقة ومواعيد سدادها، وأي نص خاص بتكوين احتياطي سداد السندات واحتساب الفائدة المستحقة في نهاية السنة المالية.

6-ح/17 الديون المرتبطة بمساهمات: يضم هذا الحساب الديون المرتبطة بمساهمات المجمع (الفرع أو الشركات المشاركة)، والديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع،¹ وعلى المحقق التأكد من مضمون الارتباط بين المؤسسة والشركات المقرضة، خاصة إذا كانت هذه الشركات تمتلك فروع خارج الوطن.

7-حسابات الصنف (4) حسابات الغير:

7-1-ح/40 الموردون والحسابات الملحقه: تظهر المؤسسة الرصيد العام للموردين من خلال هذا الحساب، حيث يعبر عن الديون (ح/401، ح/403، ح/404، ح/405، ح/408)، والتسيقات (ح/409) المرتبطة باقتناء السلع والخدمات، وعلى المحقق أن يطلب الكشف التحليلي لأرصدة الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة سواء المحليين أو الأجانب، ويقوم بالتأكد من:

- التأكد من أن جميع أرصدة الموردين ناتجة عن عمليات شراء أو خدمات فعلية وبناء على فواتير مقدمة من الموردين؛

- التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالتقديرات والمشتريات، كما على المحقق أن يستغل الكشف البنكية وبطاقات ربط المعلومات بهدف التأكد من عدم تكرار الفواتير، وأن جميع المشتريات من سلع وخدمات للفترة قد أخذت بعين الاعتبار؛²

- اختيار عينة من الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة بشكل كبير (وفقاً للأهمية النسبة) للتركيز عليهم أثناء التدقيق، بالإضافة للتركيز على العمليات التي تتم في نهاية السنة المالية ومتابعة ذلك في بداية السنة المالية الموالية.

7-2-ح/419 زبائن دائنون: يسجل تحت هذا الحساب التسيقات أو الدفعات المدفوعة على الحساب التي تستلمها المؤسسة على الطلبات المقرر تسليمها أو الأشغال والخدمات الواجب تنفيذها أو تقديمها،³ على المحقق في هذه الحالة التأكد من الأسباب التي أدت لظهور هذا الحساب، لأن الأصل في

¹-القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 56.

²-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 206.

³-القرار المؤرخ في 26/07/2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 66.

حسابات 41 أنها مدينة، والتي تكون في الغالب نتيجة تسوية المستحقات أو رجوع بضائع من الزبائن أو تخفيضات أو تنزيلات ممنوحة بعد البيع.

7-3-ح/42 المستخدمين والحسابات الملحقه: تم تخصيص هذا الحساب لمعالجة أجور المستخدمين، ومختلف الاقطاعات الخاصة بالخدمات الاجتماعية والتسيقات، وتعتبر الأجور ومختلف الاقطاعات الاجتماعية والضريبة من الأعباء التي تتحملها المؤسسة، وتجر المعالجة المحاسبية للأجور بعدة مراحل تبدأ بإعداد استمارة الأجرة ثم تسجيلها محاسبيا وتسجيل مختلف الأعباء التي تلحقها، لتنتهي بالتسديد للجهات المعنية،¹ وعلى المحقق تتبع مختلف هذه المراحل بعناية وذلك من خلال:²

- الحصول على بيان يوضح المرتبات شهريا، وفحص أية تغيرات كبيرة من شهر لآخر؛
- في حال عدد العمال الكبير اختيار عينة من العمال والتحقق من الحساب الجيد للتأمينات الاجتماعية ومختلف الضرائب، والتأكد من وجود مختلف السجلات وتوقيع العمال عليها؛
- التحقق من تحويل الأجور ومختلف الاقطاعات والضرائب، في المواعيد المقررة طبقا للقانون؛
- الاطلاع على استمارة التأمينات ومختلف السجلات للتأكد من أنها تشمل جميع الموظفين.

7-4-ح/43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقه: تم تخصيص هذا الحساب الذي يظهر من اسمه للاشتراكات في الضمان الاجتماعي، حيث يسجل به مختلف المبالغ المستحقة للمؤسسة على مختلف الهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل (ح/4311) والعمال (ح/4310) في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل وتقاعد المستخدمين...³ وعلى المحقق التأكد من التسجيل والحساب الجيد لمختلف الاشتراكات وفق النسب التي نص عليها القانون، والتأكد من أن الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إقفال السنة المالية باعتبارها ملحقة بها.

7-5-ح/44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقه: يتناول هذا الحساب العمليات التي لها علاقة بالمؤسسات التي تعتبر كسلطة عمومية، مثل الضرائب والأعباء الواجب

¹-لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية -وفق النظام المحاسبي والمالي SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص 67.

²-جباية سعد فؤاد علي، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الابتكار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص ص 183، 184.

³-القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 67.

- دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها خارج الضرائب، وتتمثل النقاط الأساسية للتحقيق في التأكد من:¹
- الضرائب القابلة للخصم جبائياً غير محصلة في نهاية الدورة وبأنها ضمن الأعباء القابلة للخصم؛
 - تحديد ما إذا كان نشاط المؤسسة يقع ضمن نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة؛
 - مراقبة جدول الوضعية الجبائية للمؤسسة والتحقق من إمكانية وجود عقد أو فاتورة كوثيقة إثبات؛
 - عدم وجود تعويض أرصدة الحسابات المدينة والدائنة؛
 - التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد.

7-6-ح/45 المجمع والشركاء: يتناول هذا الحساب العلاقة التي تجمع بين المجمع وفروعه (ح/451)

- والعمليات التي تتم بين الشركاء والمؤسسة (ح/455)، وعلى المحقق في هذه الحالة التحقق من:
- صحة ومصدر الأموال التي يضعها أو يتركها الشركاء تحت تصرف الشركة، والتي تكون عادة من فوائد القروض المستحقة للشريك، والفائدة على رأس المال، أو بالرواتب والمكافآت غير المقبوضة، ونصيب الشريك من الأرباح عند توزيع الأرباح، أو من خلال الأموال التي يودعها الشريك من ماله الخاص ويضعها تحت تصرف المؤسسة سواء بفائدة أو بدونها؛
 - التأكد من مصدر الأموال، والعلاقة التي تجمع بين المؤسسة المانحة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة والمؤسسة المستلمة للأموال خاصة إذا كانت خارج الوطن، والظروف التي قادت لمثل هذا الإجراء.

المطلب الثالث: التدقيق المحاسبي لحساب الأعباء والإيرادات

تعتبر الميزانية عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في المؤسسة، وتبرز حقوق الدائنين وحقوق الملكية، على عكس جدول حسابات النتائج الذي يقدم وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، وسنحاول فيما يلي التطرق لمختلف حسابات الأعباء والمنتوجات وأهم النقاط التي يركز عليها أعوان الرقابة الجبائية أثناء التحقيق الجبائي.

الفرع الأول: التدقيق المحاسبي لحسابات الأعباء

خلال فحص الأعباء على المحقق التأكد من أن جميع الأعباء مبررة وقابلة للخصم جبائياً من ناحية، وتكون ضمن نشاط المؤسسة العادي وخاصة بالسنة المالية المعنية من ناحية أخرى.

¹ - بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 208.

1-ح60/المشتريات المستهلكة: ينبغي على المحقق عند فحص المشتريات التأكد من:

- أن الأعباء قابلة للخصم جبائياً حسب ما جاء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛¹
- تسجيل البضاعة المستهلكة (608-600)، وأن الفاتورة رسمية وغير مزورة وتحمل كل المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل التحقيق، وتوضح كل المعلومات المتعلقة بالبضاعة المشتراة من حيث الكمية والقيمة والتاريخ ورقمها، مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية؛
- تساوي مبالغ المشتريات لكل من مشتريات البضاعة المباعة والمواد الأولية والتموينات الأخرى وغيرها (ح/600..)، مع المجموع الدائن للحسابات التي تقابلها من بضاعة ومواد أولية وتموينات أخرى..؛
- التأكد من عدم تسجيل فواتير البضاعة المستهلكة أو تسجيلها مرتين أو أكثر، بالإضافة للتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات ونقل الأرصدة والمجاميع بطريقة سليمة.

2-ح61/الخدمات الخارجية: يضم الحساب الرئيسي للخدمات الخارجية عدة حسابات فرعية (611-619) تتمثل في التقاويل العام والإيجارات والأعباء التجارية وأعباء الملكية المشتركة، الصيانة والتوصيلات والرعاية، أقساط التأمينات والدراسات والأبحاث، التوثيق والمستجدات مع التخفيضات والتنزيلات المتحصل عليها عن خدمات خارجية، ويقوم المحقق بمراجعة الحسابات السابقة والتأكد من الوثائق والأدلة ومدى حجيتها وذلك كالتالي:

- فيما يخص ح/611 وح/613 التقاويل العام والإيجارات والأعباء التجارية يتم فحص كل العقود الخاصة بها ومراقبة شروطها (السعر، تاريخ الدفع، تكاليف الترميم)، مع التحقق من تسجيل المبالغ المدفوعة كتكاليف، حيث تسجل الإيجارات وتكاليف إزالة التثبيتات المستحقة بموجب عقود الإيجار التشغيلية ضمن جدول حسابات النتائج؛

- التحقق من مصاريف الصيانة العادية (ح/615) والناجمة عند حدوث عطل في أحد التثبيتات أو الناجمة عن الصيانة الدورية (تغيير الزيت مثلاً) وصحة تسجيلها، ووجب الإشارة هنا للتفريق بين المصاريف السابقة التي تسجل ضمن جدول حسابات النتائج، ومصاريف الصيانة التي تزيد من العمر

¹-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 214.

-المواد من 169 الى 173، والمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الإنتاجي أو الطاقة الإنتاجية للأصل الثابت، والتي تصنف على أنها مصاريف رأسمالية وتضاف إلى تكلفة الأصل الثابت وتظهر في الميزانية ضمن الأصول وتحمل للأصل المعني؛
- بالنسبة لأقساط التأمينات (ح/616) الخاصة بالعتاد المؤمن لدى مؤسسات التأمين فيمكن للمحقق التأكد من عدم المبالغة في هذه الأعباء من خلال بطاقة جرد العتاد والاتصال بالهيئة المؤمن لديها للتأكد من المبالغ المسددة خلال السنوات المعنية بالتدقيق؛
- التأكد من أنه تم تسجيل نفقات الدراسات والأبحاث الناجمة عن طور البحث (ح/617) عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عند تحملها ولا يمكن تثبيتها،¹ مع الحرص على عدم الخلط بين نفقات الدراسات والأبحاث ومصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح/203) والتي تحدده شروط معينة تطرق لها القانون السابق من خلال المادة 121 الفقرة 14.²
- 3-ح/62/الخدمات الخارجية الأخرى:** إن كثرة وتعدد أصناف التكاليف التي تشكل التكاليف الخارجية أدت إلى تقسيم هذه المصاريف لقسمين من الحسابات ح/61 وح/62، يكونان عادة مجتمعين على خط واحد على مستوى جدول حسابات النتائج وعلى المحقق التأكد من سلامة الحسابات الفرعية للحساب 62 وذلك كما يلي:³
- بالنسبة للعاملين الخارجيين عن المؤسسة (ح/621، ح/622) يتأكد المحقق من مختلف العلاوات والأجور التي تدفعها المؤسسة للغير، بالإضافة لفحص مختلف الفواتير المستلمة من الموثق على أتعاب عمل التوثيق؛
- بالنسبة لمصاريف النشر والإشهار والعلاقات العمومية (ح/623) يتم التحقق من الوثائق المبررة لمختلف عمليات الإشهار، والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب والنشاطات الثقافية، بالإضافة للهدايا ذات الطابع الإشهاري والإعانات والتبرعات المقدمة مع تحديد قائمة المستفيدين والأغراض المقدمة من أجلها، والتأكد من استيفاء هذه المصاريف لشروط الخصم؛*
- بالنسبة للتكاليف المتعلقة بالتنقلات والمهمات والاستقبالات (ح/625) على المحقق التأكد من أنها

¹-المادة 121 الفقرة 15 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 10.

²-للتوسع أكثر انظر المرجع السابق، ص ص 9-10.

³-بانبان عبد الرحمان، محاضرات في مقياس المراجعة المالية، موجهة لطلبة السنة الثالثة والماستر تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2017، ص 70.

-المواد من 168 الى 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص ص 43، 44.

*-على المحقق أن يكون مطلع على المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتعلقة بالأعباء والتكليف الغير قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، ونسب وحدود الخصم لبعض الأعباء، كالمبالغ المخصص للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب وغيرها.

مقبولة وغير مبالغ فيها، بالإضافة للوثائق المبررة لمصاريف حفلات الاستقبال والفندقة والإطعام، مع

التأكد من إدماج المبالغ المتجاوزة الحد المقبول من الإدارة الجبائية في النتيجة الخاضعة للضريبة؛

- بالنسبة لفواتير البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية (ح/626) يتأكد المحقق بأنها تخص المؤسسة وغير مبالغ فيها، ويتأكد من كل الخطوط الهاتفية الموضوع تحت تصرف المؤسسة.

4-ح/63/أعباء المستخدمين: يخصص هذا الحساب لتسجيل المصاريف والمساهمات التي تدفعها

المؤسسة لعمالها ومختلف هيئات الدولة كالأجور، التكاليف الاجتماعية الأخرى، اشتراكات الصناديق الاجتماعية وصناديق الاحتياط المرتبطة بهذه الأجور، التكاليف الإلزامية والاختيارية للمستغل في حالة المؤسسات الفردية، وعلى المحقق لتدقيق هذه الحساب القيام بالإجراءات التالية:

- القيام بفحص إجرائي أولى للتأكد من مسك السجلات والدفاتر المنصوص عن قانونيا، والمتمثلة في سجل الأجور، سجل العطل مدفوعة الأجر، سجل العمال، سجل العمال الأجانب، سجل الفحص التقني للمنشآت والتجهيزات الصناعية، سجل حوادث العمل؛¹

- الحصول على قائمة بأسماء المستخدمين، وفحص عقودهم التي تجمعهم بالمؤسسة؛

- التأكد من عدم وجود عمال وهميين لما ذلك من تأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة؛

- فحص كشوف الأجور، والتأكد من صحة احتساب التأمينات الاجتماعية ومن تسجيلها محاسبيا؛

- فحص حسابات الصندوق والبنك بالتزامن مع حساب الأجور لملاحظة أي تغير غير عادي.

5-ح/64/الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: يتعلق هذا الحساب بالأعباء الضريبية التي

تتحملها المؤسسات اتجاه الدولة والجماعات المحلية، ماعدا الضريبة على الأرباح والضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة التي تسجل في حساب آخر، وعلى المحقق التأكد من:²

- تطبيق المعدلات والنسب الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛

- العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم (ح/641، ح/642)؛

- عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في ح/64 بل تم تسجيله في ح/695؛

¹-المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 6 مارس 1996 الذي يتضمن قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها، ج رج ج د ش، العدد 17، الصادرة بتاريخ 13 مارس 1996. ص 15.

²-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 215.

-بابنات عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 71، 72.

- التحقق من قسائم الجمارك (ح/645)، والتأكد من أن المصاريف تخص المؤسسة محل التدقيق، وذلك بالتزامن مع تدقيق فواتير الاستيراد والتصدير واتفاقيات البيع والشراء؛
- التحقق من تسجيل حقوق التسجيل، وحقوق التسجيل على العقود والأسواق، وحقوق الطابع، والحقوق والضرائب والمصاريف الأخرى، والوثائق التي تبررها.

6-ح/65/الأعباء التشغيلية(العملية) الأخرى: تعبر العناصر الموجودة في الحساب الرئيسي ح/65 بطبيعتها عن المصاريف الناتجة عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال نشاطاتها العادية، والمتمثلة في الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة(ح/651)، نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية(ح/652)، أجور الإداريين المتعلقة بوظيفتهم (أتعاب الحضور ح/653)، الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات (ح/656)..¹ وعلى المحقق عند تدقيق الحسابات الفرعية للأعباء التشغيلية القيام بالإجراءات التالية:

- بالنسبة لأتعاب الحضور التأكد من صحة الحساب وصحة التسجيل المحاسبي، بالإضافة للتأكد من مطابقة هذه الأتعاب مع النسب أو المبالغ المتفق عليها ومصادق عليها؛
- بالنسبة لنواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية، فيتأكد من صحة المبلغ المصرح به من خلال المعادلة التالية:

نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية=تكلفة حيازة الشبكات- (الامتلاك المتراكم+قيمة التنازل)
حيث يكون الناتج أقل من الصفر، ويتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح؛

- التأكد من أن الأعباء المصرح بها مبررة وتخص نشاط المؤسسة، أما فيما يخص الهبات والتبرعات فيتم التأكد من صحتها من خلال الجهة التي سلمت لها.

7-ح/66/الأعباء المالية: يتفرع هذا الحساب حسب احتياجات التسيير لغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء المالية، وعلى المحقق القيام بمراقبة الحسابات كالتالي:

- بالنسبة لأعباء القروض (ح/661) على المحقق الاطلاع على فحوى القرض ونسبة الفائدة المتفق عليها، والتي لا تتجاوز النسب المنصوص عنها قانونا، ويتأكد من صحة التسجيل المحاسبي؛

¹-القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 74.

- بالنسبة لخسائر الصرف (ح/666) في حالة الفاتورة بالعملية الأجنبية على المحقق التأكد من صحته، من خلال الاطلاع على العملية البنكية المعنية؛

- بالنسبة للخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية (ح/667) على المحقق التأكد من صحة العملية خاصة إذا كانت السوق المالية منظمة، ومن صحة التسجيل المحاسبي، وتنتج الخسائر عندما يكون سعر التنازل أقل من سعر الاقتناء، مع العلم أن التثبيتات المالية غير قابلة للاهلاك.

8-ح/67/الأعباء غير العادية: الأعباء غير العادية أو الاستثنائية هي مصاريف تتحملها المؤسسة نظراً لظروف استثنائية، وهي لا تتعلق بالنشاط العادي للمؤسسة، كحالة نزاع الملكية والكوارث الطبيعية، وعلى المحقق التأكد من: ¹

- احترام مختلف القواعد الجبائية فيما يخص خصم الأعباء الاستثنائية؛
- يجب أن يخص العبء نتائج الدورة المعنية وليس الدورات السابقة، وأن يخص الاستغلال؛
- التحقق من أن كل التسديدات التي تم منحها، تحت شكل إعانة هي مبررة عن طريق وصل محرر؛
- العقوبات المسجلة في هذا الحساب قد تم إدماجها في القاعدة الضريبية.

الفرع الثاني: التدقيق المحاسبي لحساب الإيرادات

المنتوجات أو الإيرادات هي المنافع التي تحققها المؤسسة من خلال نشاطها الاقتصادي أثناء السنة المالية، وقد تكون هذه المنافع في شكل مداخيل أو مضاعفة للأصول أو تخفيضاً للخصوم،² وأثناء التحقيقات الجبائية على المحقق تدقيق حسابات المنتجات بعناية، لأن أي تقليص فيها أو إغفال لها يؤدي للتخفيض من الأرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي التخفيض من الضريبة.

1-ح/70/المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة تتمثل أهم تحقيقات التي يقوم بها أعون الرقابة الجبائية في:

- أول عمل يقوم به المحقق هو جمع أرقام الأعمال المصرح بها في السلسلة (G50) خارج الرسم على القيمة المضافة، ومقارنتها مع الرقم المصرح به في جدول حسابات النتائج؛

¹-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص ص 216، 217.

²-أنظر الملحق الخاص بالمعجم الذي يضم تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية الواردة بالقرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ويحتوي الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 88.

- القيام بمقاربة بين فئات المبيعات وتصريحات الرسم على القيمة المضافة وعلى النشاط المهني؛
اختيار عينة عشوائية من فواتير المبيعات والتأكد من أنها تخص الشركة والتحقق من تاريخ الفاتورة،
ودقتها الحسابية، والتحقق من أن أسعارها مطابقة لقوائم الأسعار، ووفقاً لهاامش الربح المحدد،
والتحقق من تسلسل الفواتير وفي حال إلغاء فاتورة يتم التحقق من أصل الفاتورة الملغاة، مع التأكد
من المعالجة المحاسبية الصحيحة لها؛¹

- التأكد من أنه لا توجد مبيعات غير مصرح بها، أو مردودات مبيعات أو تخفيضات تجارية وهمية، وهذا
يتوقف على الكفاءة والمهارة العملية والعلمية، وفي استخدام الحس التدقيقي لديه.²

2-ح/72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون: يمثل رصيد الحساب 72 التغير الشامل
للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن) أو المنتوج غير المخزن (الرصيد المدين) وهذا ما بين بداية الفترة
ونهايتها،³ أي التغير في المخزون في بداية الفترة والمخزون في نهاية الدورة، ويأتي المخزون في المرتبة الثانية
بعد النقدية من حيث التلاعب والاختلاس والسرقة، ولكي يتأكد المحقق من صحة رصيد هذا الحساب
عليه القيام بالإجراءات التالية:

- تمثل تكلفة المخزون المباع عنصراً هاماً في قائمة الدخل، لأنه يؤثر على نتيجة السنة المالية بالربح أو
الخسارة، وذلك بسبب أي زيادة أو نقصان في الأخيرين بسبب عدم الثبات في اتباع طريقة معينة من
طرق تقييم المخزون،⁴ لذا على المحقق التأكد من اتباع نسق واحد في تقييم المخزون، والتأكد من
الحساب الجيد لتكلفة السلع المنتجة حسب طبيعتها؛

- التحقق من أن قيمة المخزونات معقول مقارنة بالسنوات السابقة، مع فحص نسبة مجمل الربح إلى
المبيعات، وحساب معدل دوران المخزون، وبالرجوع إلى الطاقة الإنتاجية؛

- الوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمخزون وطريقة الإنتاج والتخزين والمواد الداخلة في
الإنتاج وتكلفة المبيعات؛

¹- حباية سعد فؤاد علي، مرجع سابق، ص 179.

²- حوسو محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2005، ص 130.

³- القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 76.

⁴- سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري-المعايير والقواعد-، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 439.

- طلب الوثائق الخاصة بالمخزون من سجلات المواد الأولية الداخلة في تكوين المنتج، وسجلات مخزون الإنتاج التام وغير التام، والتحقق من أن أرقامها معقولة؛

على المحقق الحضور أثناء الجرد المادي للمخزون والأعمال الجارية،¹ واختبار جرد بعض الأصناف، مع التحقق من أن المنتجات المودعة في المخازن تخص الشركة وأنها ليست ملك للغير.

3-ح/73 الإنتاج المثبت: يضم حساب الإنتاج المثبت حسابين فرعيين، الإنتاج المثبت للأصول المعنوية(ح/731) والإنتاج المثبت للأصول المادية(ح/732)، يسجل في طرفه الدائن تكلفة إنتاج عناصر الأصول المعنوية والمادية (برمجيات معلوماتية، مباني...) التي أنشأتها المؤسسة لذاتها، ويقوم المحقق للتأكد من صحة هذا الحساب بالتأكد من أن تكاليف إنتاج الأصل صحيحة ومعقولة، من خلال مقارنة تكلفة الأصل المنتج من الباطن مع الأصول المشابهة خاصة إذا كانت متوفرة في السوق، ومن خلال الاطلاع على البطاقة التقنية للأصل المنتج، كما يجب على المحقق فحص الوضع بالتفصيل للتبittات الموجودة في الأصل وإعادة التحقق من كل الوثائق التي تبرر المداخل المتعلقة بدقة بربط هذه المنتجات إلى الدخل الخاضع للضريبة.²

4-ح/74 إعانات الاستغلال: يعبر هذا الحساب عن الإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة دون الحاق بتكاليف مستقبلية كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه،³ ولا تدوم إعانات الاستغلال لأكثر من دورة محاسبية واحدة على عكس إعانات الاستثمار والتجهيز، وعلى المحقق التأكد من التسجيل الصحيح لهذه الإعانات، والوثائق المبررة لها، وإدراجها ضمن القاعدة الضريبية للسنة.

5-ح/75 المنتوجات العملية الأخرى: يضم حساب المنتوجات العملية الأخرى جميع الإيرادات الناتجة من نشاطات المؤسسة العادية والتي لم يتم ذكرها سابقا، والتي ستتطرق لها باختصار مع التطرق لكيفية التعامل معها عند إجراء التحقيق الجبائي من طرف أعوان الرقابة الجبائية.

¹-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 219.

²-Khelassi Réda, op.cit., p 472.

³-علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، مرجع سابق، ص340.

- الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة(ح/751)، ويعبر هذا الحساب عن الإيرادات الناتجة عن توظيف الأصول الملموسة وغير الملموسة للغير كامتياز، وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من تملك هذا الأصل من قبل المؤسسة والاطلاع على فحوى العقد الذي تم بموجبه منح هذا الأصل كامتياز؛
 - فائض القيمة الناتج عند التنازل عن أصول غير مالية(ح/752) وعلى المحقق عند مراجعة العملية التأكد من التقيد المحاسبي الصحيح، ومن أنه تم تقييم الأصل بقيمة معقولة؛
 - الرواتب التي تحصلها المؤسسة باسم وظائفها الإدارية(ح/753)، في هذه الحالة على المحقق التأكد صحة هذه الأتعاب من خلال الاطلاع على صحة الوثائق، والاتصال بالجهة المانحة؛
 - أقساط إعانات الاستثمار التي تحول للنتائج (754)، يعنى هذا الحساب بالقسط السنوي للإعانات الاستثمار، وعلى المحقق التأكد من الحساب الجيد لهذا القسط ومن التسجيل المحاسبي لكل قسط خلال كل سنة مالية وفقا لمبدأ استقلالية الدورات؛
 - تحصيلات على الحسابات الدائنة المستهلكة(ح/756)، ويعبر هذا الحساب عن الديون الميؤوس منها والمعدومة، فعند تحصيل هذه الديون فيما بعد تسجل بهذا الحساب، وعلى المحقق التأكد من صحتها من خلال مراسلة المعنى بالدين، ومن الاطلاع على المعالجة السابقة لحساب هذا العميل.
- 6-ح/76 المنتجات المالية:** يقصد بالمنتجات المالية الإيرادات أو الفوائد المحصلة نتيجة توظيف الأموال سواء في شكلها السائل أو من خلال شكلها الثابت، وعلى المحقق التأكد من أن هذه الإيرادات تم إدراجها بالقوائم المالية وذلك كالتالي: ¹
- في حال الفوائد أو الأرباح الناتجة عن الأسهم(ح/761) والسندات والقروض والودائع (عائدات الأصول المالية ح/762)، على المحقق الاطلاع على الأوراق المالية لمعرفة نوعها وأن المكلف مالك لقيمتها، وأن من حقه الحصول على نسبة من أرباح الشركة المستثمر فيها، والاطلاع على فحوى عقد القرض خاصة ما تعلق بمدته والفائدة المرجوة منه؛
 - في حال القيم الزائدة (ح/765) التي تنتج عن عملية تقييم أو إعادة تقييم الأصول المالية أو الخصوم

¹-Khelassi Réda, op.cit., p 475.

- المالية التي تمتلكها المؤسسة بقيمتها الحقيقية، وجب على المحقق التأكد من المؤشر الذي تم اعتماده؛
- قد ينتج عن شراء العملة الصعبة والتعامل بها(ح/766) أو التنازل عن الأصول المالية(ح/767) إيراد مالي، وجب على المحقق التأكد من وجود مثل هذه الإيرادات ومن خضوعها للقاعدة الضريبية؛
- التأكد من دمج دخل حقوق الملكية من الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات في القاعدة الضريبية.

7-ح/77 العناصر غير العادية-المنتجات: تتمثل العناصر غير العادية في النواتج المتحصل عليها من خلال النشاطات الاستثنائية أي غير المرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، كالإيرادات المتأتية من المباني أو الأراضي المؤجرة...، وعلى المحقق التأكد من إدراجها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، وينبغي على المكلف إعداد ملحق مفصل بهذا الإيرادات في نهاية الدورة.

8-ح/78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات: قد تسترجع المؤسسة جزئياً أو كلياً القيم التي سجلت في السابق كأعباء ومؤونات محتملة، ويعتبر هذا النوع من الإيراد المسجل لغرض تحقيق التوازن وليس الهدف المرجو منه تحصيل إيرادات حقيقية،¹ وعلى المحقق في هذه الحالة التأكد من أن المؤونات قد تم استعمالها لعناصر خاصة بالأصول،² والتأكد من أن الأحكام المتعلقة بالمؤونات التي تمت إزالتها من الأصول أو المخاطر المتوقعة أصبحت سارية المفعول خلال السنة المالية، حيث يقابل ح/781 إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات -أصول غير الجارية ح/29 خسارة قيمة عن التثبيتات، وح/785 إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة أو المؤونات -أصول جارية يقابله ح/39 أو ح/49 أو ح/59، أما ح/786 إسترجاعات مالية عن خسائر القيم والمؤونات فيقابله ح/296 أو ح/297 أو ح/298 أو ح/59.

وفي الأخير نشير إلى أنه بالإضافة لما سبق يقوم المحقق بحساب بعض المؤشرات أو النسب التي تدل على التطورات الحاصلة في نشاط المؤسسة والنتائج المحققة، لدراسة أسباب هذه التطورات، وتتمثل هذه المؤشرات في:³

¹-علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، مرجع سابق، ص328.

²-بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 221.

³-قلاب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص 75.

- نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة ÷ رقم الأعمال السنوي؛
- نسب هامش الربح الخام بالنسبة للمشتريات = الربح الخام ÷ سعر تكلفة البضائع المباعة؛
- نسبة هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال = الربح الخام ÷ رقم الأعمال السنوي؛
- نسبة نتيجة الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الاستغلال ÷ رقم الأعمال السنوي؛
- نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الدورة ÷ رقم الأعمال السنوي؛
- معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون.

المطلب الرابع: إجراءات إعادة تأسيس القواعد الخاضعة للضريبة وتبليغ نتائج التحقيق

بعد قيام المحقق بمعاينة الحسابات والدفاتر التجارية، ومدى احترام المكلف للمعايير السابقة، يمكنه الحكم على مدى مطابقتها للأحكام والقوانين والتشريعات السارية، في حال تم قبول المحاسبة قبولاً صريحاً لا تكون هناك أي تسوية جبائية ويتم تبليغ المكلف، أما في حال رفض المحاسبة أو تم قبولها نسبياً، يلجأ المحقق إلى إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وإشعار المكلف بالتقويمات التي قام بها.

الفرع الأول: إجراءات إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة

إن اكتشاف المحقق أثناء فحص محاسبة المكلف لتجاوزات واغفالات خطيرة لها تأثير على رقم الأعمال المحقق، يلجأ المحققون لإعادة تأسيس هذا الأخير، وذلك حسب نوع ونشاط المؤسسة، والمعطيات المتوفرة، بالإضافة للقيام بالاختبارات الميدانية والتقنية اللازمة إذا كان النشاط يستدعي ذلك.

أولاً: إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس عناصر كمية ونسب

1-إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس عناصر كمية: تتميز هذه الطريقة بأنها تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية التي تستعمل المواد الأولية، على غير الأنشطة الأخرى كالخدمات والمهن الحرة قطاع البناء والأشغال العمومية ..، إضافة إلى أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتجدد بسرعة، لأن التطبيق يتم على حساب المواد الأولية أو على عينة من المنتجات بشرط أن يكون لها طابع تمثيلي حتى يمكن التقدير السليم لها،¹ كما يطبق هذا الأساس على الشركات التجارية التي تباع البضاعة على حالها.

¹-قلاّب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص 77.

مثال: ¹

ورشة خياطة انتاج بدلات	شركة تجارية (الشراء لأجل البيع)
مخزون أول المدة من القماش	مخزون أول المدة
(+) المشتريات خلال الفترة المعتبرة	(+) المشتريات
(-) مخزون آخر المدة من القماش	(-) مخزون آخر المدة
= الاستهلاك الخام من القماش	= الاستهلاك المقدر
(-) نسبة الخسارة والفضلات	(-) الاستهلاكات المصرح بها
= الاستهلاكات الصافية من القماش = الإنتاج	= الفرق (إخفاء أو خسارة)
(-) مخزون أول المدة من المنتجات التامة المحولة من قماش	نسبة الإخفاء = (الفرق / الاستهلاك المصرح به) + 1
(+) مخزون آخر المدة من المنتجات التامة المحولة من قماش	نسبة الإخفاء الناتجة تطبق على رقم الأعمال المصرح به،
= الفرق (إخفاء أو خسارة)	وهذا لتقييم نسبة التسوية المستحقة.
إن نسبة الخسارة أو الفضلات يمكن أن تحدّد إثر تصريح من الممول أو دراسة تقنية أو القيام باختبار عينة من الإنتاج بناءً على طلب المحقق وبحضور المكلف.	

2-إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس النسب: في العديد من المؤسسات ذات النشاط

الصناعي، تستخدم نسب ثابتة ومدروسة بين مختلف العناصر المكونة لسعر تكلفة المنتج، ومن خلال مقارنة هذه النسب مع الكميات والقيم المستخرجة من المعطيات المحاسبية، يستطيع المحقق إعادة تقدير الكميات التي تم إخفاؤها، وإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق يكفي إيجاد كمية المواد الأولية المستعملة والنسبة المئوية الموافقة لها مع سعر بيع الوحدة لإيجاد رقم الأعمال الحقيقي.²

ثانيا: إعادة تشكيل أرقام الأعمال انطلاقا من المقبوضات والفوترة

1-إعادة تشكيل أرقام الأعمال انطلاقا من المقبوضات: تمثل المقبوضات (الإيرادات) ذلك التدفق

النقدي الداخل للمؤسسة نتيجة مزاولتها لأنشطتها، ويعتمد المحقق للإحاطة بالإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة على أساس الإحضاع التالي:

¹-طالبي محمد، مرجع سابق، ص 99، 100.

²-قلاب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص 78.

حساب الصندوق (المجموع المدين)

(+) الحسابات البنكية والحسابات البريدية الجارية (المجموع المدين او الدائن للبنك)

(+) التغيرات في تسبيقات الزبائن (تسبيقات الزبائن 01/01 – تسبيقات الزبائن 12/31)

(+) التغيرات في رصيد حساب الزبائن (رصيد الزبائن 12/31 – رصيد الزبائن 01/01)

= رقم الأعمال المقدر

قيمة التخفيض = رقم الأعمال المقدر - رقم الأعمال المصرح به

ملاحظة: وجب على المحقق طلب بعض الاستفسارات والمعلومات حول التحويلات الداخلية و التعويضات، الشيكات المسترجعة .. .

2-إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس الفوترة: تعتبر الفاتورة ذات أهمية كبيرة في المعاملات التجارية والاقتصادية، كما تعتبر حجر الأساس في أي نظام من نظم ضرائب المبيعات كالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة (الضرائب المباشرة). يعتمد المحقق عند إعادة تقدير رقم الأعمال على جميع الفواتير التي أصدرها المكلف، بالإضافة الى تلك الفواتير التي تم الحصول عليها من مختلف المصادر كالزبائن او المديريات التجارية..¹ أما بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية، فالفوترة تمثل الحدث المنشئ للضرائب المباشرة وتعرض عند تكوين رقم الأعمال على النحو التالي:²

مقبوضات مصرح بها

(+)التغيرات في تسبيقات الزبائن (تسبيقات الزبائن 01/01 – تسبيقات الزبائن 12/31)

(+) التغيرات في رصيد حساب الزبائن (رصيد الزبائن 12/31 – رصيد الزبائن 01/01)

فوترة فعلية

فوترة فعلية – فوترة مصرح بها = الفارق

الفارق الإيجابي يمثل مقبوضات غير مصرح بها خاضعة للرسم على القيمة المضافة، والفروقات السالبة تمثل أرباحاً غير مصرح بها.

¹-يتمتع أعوان قمع الغش (الرقابة) بمجموعة من الصلاحيات من بينها فحص كل وثيقة تقنية أو إدارية أو تجارية أو مالية أو محاسبية خاصة على مستوى الطرق العمومية وأماكن ممارسة النشاط .. الخ.

²-كردودي سهام، مرجع سابق، ص ص 88، 89.

ثالثا: إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج ودراسة الأسعار

1-إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج: يمر المنتج أو الإنتاج بسلسلة عمليات متوالية لتكوينه بشكله النهائي وتتميز كل مرحلة من مراحل الإنتاج بأنها تضيفي خواص جديدة على المنتج تمهيدا لتسليمه إلى مراحل إنتاجية لاحقة أو تسلمه إلى مخزن البضاعة الجاهزة، وعلى المحقق تتبع هذه المراحل للخروج في الأخير بتقدير معقول للتكاليف التي تدخل في تكوين المنتج عبر مختلف مراحل الإنتاج، والتي تبرر تكوين المقبوضات أو رقم الأعمال المحقق فعلاً، ومن الأمثلة على هذه المصاريف نذكر مثلاً كتلة الأجور المسلمة خلال السنوات المدقق فيها، استهلاك الطاقة الكهربائية، استهلاك الوقود، استهلاك الماء... .

2-إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس دراسة الأسعار: يمكن إعادة تقدير رقم الأعمال انطلاقاً من المشتريات مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في المخزون مع إضافة الربح الخام، حسب المعادلة التالية:¹

مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة = المشتريات المباعة

المشتريات المباعة + الربح الخام = رقم الأعمال خارج الرسم + الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال بكل الرسوم

المشتريات المباعة تتمثل في المشتريات المقيمة محاسبياً بالإضافة لتلك الغير مقيمة محاسبياً والتي اكتشفت أثناء عملية المراقبة بعين المكان أو الواردة إلى المصلحة باستعمال حق طلب المعلومات لدى الموردين. ويستعمل حق طلب المعلومات لدى الموردين للتأكد من أن كل المشتريات قد تم تقييدها محاسبياً، وفي حالة اكتشاف المحقق لمشتريات المواد الأولية غير مسجلة محاسبياً أثناء إعادة تقدير رقم الأعمال فإنه يجب إعادة تقييم الإنتاج المباع باستعمال النسبة التالية:

$$\text{(س)} = \frac{\text{إنتاج السنة المالية}}{\text{المواد واللوازم المستهلكة}}$$

¹-طالبي محمد، مرجع سابق، ص ص 99، 100.

مبلغ المواد واللوازم الغير مصرح بها يضرب في النسبة المذكورة، حيث تسمح هذه النسبة بتحديد مبلغ رقم الأعمال المناسب للكمية الغير مصرح بها:

المواد واللوازم غير المصرح بها $\times$ س = مبلغ التسوية

مع العلم أن نسبة الربح الخام المطبقة هي النسبة الأعلى خلال السنوات الأربع المعنية بعملية التحقيق

رابعاً: إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس مؤشرات أخرى

بالإضافة للأسس السابقة الذكر بإمكان المحقق استخدام عدة مؤشرات عند تكوين رقم الأعمال أو المقبوضات المحققة، وذلك حسب كل حالة ووفق المؤشرات التي تسمح له بتكوين رقم الأعمال الخاضع للضريبة بصورة مقبولة، ومن أمثلة المؤشرات التي يستند عليها المحقق نذكر سجل الشرطة في حساب عدد الزوار المقيمين بالفنادق، أو حجم مشتريات المشروبات الغازية بالنسبة للمطاعم والمقاهي...¹

الفرع الثاني: تبليغ نتائج التحقيق ونهايته (المرحلة الختامية)

بعد الانتهاء من عملية التحقيق في محاسبة المكلف، ومعاينة وضعيته، وكل ما يتعلق بنشاطه، بالإضافة للوقوف على محاسبته، وعلى وجود الدفاتر القانونية وصحتها شكلاً ومضموناً، بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة، والوقوف على مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ومراجعة نتائجها، وجب على أعوان الرقابة الجبائية عرض النتائج التي توصلوا إليها على المكلف بالضريبة لإجراء المقاربات اللازمة، وذلك حسب الإجراءات المعمول بها تبعا لنوع التحقيق الخاضع له.

أولاً: نتائج التحقيق في المحاسبة

بعد قيام أعوان الرقابة بمعاينة الوثائق والدفاتر والسجلات القانونية (فحص المحاسبة من حيث الشكل) والقيام بدراسة وتدقيق الحسابات الرئيسة للقوائم المالية المقدمة، يحرر العون إبلاغاً أولياً بالنتائج

¹ - قلاب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص ص 112، 113.

التي توصل إليها من خلال عملية التحقيق، مع اعلامه بإمكانية الرد خلال أربعين (40) يوماً من استلامه للتبليغ، وإدراج ملاحظاته وتبريراته أو قبوله للنتائج التي تم التوصل لها.

يحتوي التبليغ الأولي على النتائج التي تم التوصل لها، وحكمه على محاسبة المكلف من حيث: رأيه فيما يخص المحاسبة من حيث الشكل، وتخص حيازة الدفاتر والوثائق...، واحترام المعايير ذات الطابع المحاسبي، والتي تم الإشارة لها سابقاً من خلال التطرق لفحص المحاسبة من حيث الشكل.

أما فيما يخص رأيه في المحاسبة من حيث المضمون، فيقوم المحقق بتقييم محاسبة المكلف، ونسجل هنا حالتين إما رفض المحاسبة أو قبولها، وفي كلتا الحالتين وجب إعلام المكلف بالنتائج التي تم التوصل لها، مبيناً له من خلال إشعار إعادة التقويم التجاوزات المرتكبة، والطرق المعتمدة في إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة وبشكل معلل ومفصل.

الحالة الأولى: قبول المحاسبة

في حالة غياب الأخطاء المحاسبية أو الجبائية، أو اكتشاف أخطاء أو مخالفات طفيفة تؤثر على رقم الأعمال أو النتائج، يتم قبول محاسبة المكلف من قبل الأعوان، ويمكن أن يصنف هذا القبول إلى صنفين.

أ- **قبول صريح:** في حالة القبول الصريح لمحاسبة المكلف، يقوم المحقق بإشعار المكلف بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أي تقويمات، وبالتالي لا توجد في هذه الحالة تسوية جبائية، ويعتبر هذا الإشعار نهائي، كما توجه للمكلف رسالة شكر نظير التزامه.

ب- **قبول نسبي:** إذا لاحظ المحقق أن محاسبة المكلف مقبولة نسبياً، أي أن الأخطاء التي تحتويها ليس بالأخطاء الخطيرة، وأن تأثيرها على رقم الأعمال والنتائج يكون بنسب ضئيلة مقارنة مع رقم الأعمال أو النتائج المحققة، في هذه الحالة يتم استدعاء المكلف في إطار التصحيح الحضور، ويمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره، خلال هذا اللقاء يتم إجراء التصحيح الشائني، من خلال إبداء الملاحظات والنقاش حول الانحرافات المسجلة، بعد ذلك يقوم المحققون بإعادة تشكيل أسس

فرض الضريبة، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوماً للرد عليه.¹

الحالة الثانية: رفض المحاسبة

حول القانون للمحققين في المحاسبة رفض محاسبة المكلف عقب التحقيق فيها، إذا اثبتوا طابعها غير المقنع، وذلك عندما:

- أ- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري، والنظام المحاسبي والمالي، وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛
- ب- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.²

بعد التوصل النهائي لرفض محاسبة المكلف، يتم إعلامه من خلال الإشعار بإعادة التقويم، ويكون مفصلاً ومعللاً، موضحاً من خلاله أسباب الرفض مع ذكر احكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم، ويمنح للمكلف أجل أربعين (40) يوماً للرد، وتقديم ملاحظاته وتبريراته.

تعد آخر مرحلة قبل تحرير التقرير النهائي لعملية التحقيق في المحاسبة، إنجاز الإبلاغ النهائي، والذي يعتبر رداً على الإبلاغ الأولي، وجواباً على الملاحظات التي قدمها المكلف، ونسجل هنا ثلاث حالات، الأولى انقضاء الأجل المحدد وعدم رد المكلف، في هذه الحالة يعتبر ضمناً موافقاً على التعديلات التي قدمها المحققون، الحالة الثانية وهي رد المكلف وتقديم ملاحظاته، في هذه الحالة يتم دراسة تلك الملاحظات والتبريرات والقيام بالتصحيحات اللازمة أو عدم قبول الملاحظات ورفضها، وفي كلتا الحالتين يتم تبليغ المكلف بالنتائج التي تم التوصل إليها من خلال التبليغ النهائي، الذي يحمل نفس خصائص التبليغ الأولي، إلا أن نتائجه نهائية وما على المكلف إلا قبولها لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى، الحالة الثالثة وهي قبول صريح للتعديلات التي قام بها المحققون، وفي هذه الحالة يصبح أساس التعديل نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه ولا يمكن للمكلف أيضاً الطعن فيه أو الاعتراض عليه.

¹-قلاّب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص 79.

²-المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 11.

²-المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 20.

في الأخير نشير أنه في حال التحقيق المصوب في المحاسبة يتم تطبيق نفس الإجراءات سابقة الذكر، ونشير أيضا إلى أنه هناك نوع آخر للتصحيح، تناول أسباب تطبيقه كل من قانون الإجراءات الجبائية، ولخصها ميثاق المكلف الخاضع للرقابة، وهو التصحيح التلقائي.¹

ثانيا: إعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق

يعد اعداد التقرير النهائي* لعملية التحقيق في المحاسبة آخر عملية يقوم بها المحققون، والذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التدقيق، حيث يتضمن هذا الأخير كل المعلومات والمراحل التي تم التطرق لها سابقا، ابتداءً بتاريخ إرسال إشعار التحقيق، وصولا إلى التبليغ النهائي بالنتائج التي تم التوصل إليها نهائيا (اقفال عملية التحقيق)، بالإضافة للمعلومات السابقة يحتوي التقرير على مكان مخصص للملاحظات التي يديها كل من رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات ونائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة لمراكز الضرائب ومديرية كبريات المؤسسات، ومكان مخصص أيضا للملاحظات التي تقدمها المديرية الجهوية للضرائب، ورد المدير المعني حسب الاختصاص (المدير الولائي، مدير مركز الضرائب...)، والقرار المقترح من قبل الإدارة المركزية للضرائب.

بعد اقفال عملية التدقيق وكتابة التقرير النهائي لها، يتم اعداد ملف التقرير النهائي والذي يتكون

من العناصر التالية:

-الإشعار بالتحقيق؛

- الإشعار الأولى (بإعادة التقويم)

- رد المكلف على الإشعار الأولى؛

- الإشعار بالتسوية النهائية (رد على ملاحظات المكلف)؛

- بطاقة الاخضاعات الضريبة (الورد الفردي)؛

- جدول المحاسبة والحالة المقارنة للميزانيات؛

- بطاقة المعلومات.

¹-للاطلاع على الحالات التي يتم فيها تطبيق التصحيح التلقائي أو التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة انظر ميثاق المكلف الخاضع للرقابة 2017، ص ص11،12.

*-انظر الملحق رقم (18)، يتضمن استمارة التقرير النهائي لعملية التحقيق.

المبحث الثالث: أثر التدقيق المحاسبي على دعم فاعلية الرقابة الجبائية

تنظر الإدارة الجبائية للتدقيق المحاسبي من جهتين، باعتباره مجموعة من العمليات الغرض منها الرقابة الجبائية على التصريحات المكتتة من طرف المكلف وفحص محاسبته سواء من حيث الشكل أو المضمون من جهة، وإطلاع المكلف من خلاله على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب على حسابه كما يطلعه المحقق على كيفية تقديم الطعون ومختلف الإجراءات التي يجهلها من جهة أخرى.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في دعم فاعلية الرقابة الجبائية

هناك العديد من العوامل التي يجب مراعاتها عند إجراء عملية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، لكي تصل إلى درجة الدقة والجودة المطلوبة والتي يرجي منها دعم فعالية الرقابة الجبائية، ومن الضروري معرفة كل ما من شأنه تحقيق الفعالية في عملية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: تأثير الدلائل والقوانين الجبائية على دعم فعالية الرقابة الجبائية

يعد دليل المدقق في المحاسبة، ومختلف الدلائل الجبائية، بالإضافة لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع الرئيسي لأعوان الرقابة الجبائية، فهي تقدم نظرة شاملة حول القواعد والإجراءات الرئيسية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلفين، وكيفية تطبيق هذه الإجراءات والقواعد، فكلما تم تطبيق القانون أحسن تطبيق، وتم التحكم في القواعد والإجراءات التي جاءت بها الدلائل والقوانين الجبائية كلما ساعد ذلك على اكتشاف عمليات التهرب والتجاوزات وكلما قل النزاع مع المكلف، مما يساعد على استرجاع المبالغ المتهرب منها دون منازعات حماية لحقوق الخزينة العمومية من جهة وحماية لحقوق المكلف من جهة أخرى، وفي الأخير يمكننا القول أن التحكم في القواعد والإجراءات التي جاءت بها الدلائل الجبائية والقوانين الجبائية يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: تأثير تحيين القوانين الجبائية على دعم فعالية الرقابة الجبائية

إن التغيرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي تجعل من النظام الجبائي غامضا بسبب الإفراط في تعدد القوانين، الذي يؤدي إلى كثرة التعديلات مما يصعب على أعوان الرقابة الجبائية

والمكلفين على حد سواء مسايرة ومتابعة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها،¹ وهنا نلاحظ المسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتق الأعوان، فهم مجبرون في إطار مهامهم على الإلمام بالقوانين الجبائية مع القيام بتحسينها تبعاً للقوانين المالية بشقيها الأولية والتكميلية، وبالاطلاع على مختلف المراسلات والتعليمات الصادرة من المديريات المسؤولة عن القيام بعمليات التحقيق.²

بالإضافة للدور الذي تقوم به مختلف المديريات الجهوية للضرائب من خلال إعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين وتحديد المعارف وتحسين مستوى المستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليمي وكذا ضمان تنفيذها وتقييمها الدوري، إن كل الأدوار والجهود المبذولة من قبل الإدارة الجبائية والأعوان في هذا المجال يساعد على دعم التدقيق من خلال تتبع منهجيته والمراحل والإجراءات المستحدثة التي يمر بها بما يمنع بطلان هذه العملية، وعدم إتاحة الثغرات القانونية التي تسمح للمكلفين غير النزهاء بالتحايل على القانون، وبالتالي خسارة الخزينة لهذه الموارد المالية.

الفرع الثالث: تأثير المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم فاعلية الرقابة الجبائية

لا نختلف إن قلنا أن اتفاق القانون الجبائي مع المبادئ والأعراف المحاسبية يسهل من أداء أعوان الرقابة الجبائية، فالمبادئ والأعراف المحاسبية هي بمثابة إرشادات للعمل المحاسبي، ومخرجات هذا العمل والمتمثل في الدخل المحاسبي ونتائج الأعمال تصبح محل ثقة لدى الأعوان، إذا ما أعدت وفقاً لهذه المبادئ، فهذا التوافق يجعل من المحقق يبدأ من حيث انتهى مدقق الحسابات وأنه يبني عمله على ما بناه، وهذا بطبيعة الحال يقلل من أوجه اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الجبائي، وجعلها محصورة في نقاط معينة يسهل حلها والاتفاق علي تكييفها وفقاً للقوانين الجبائية، وهذا ينتج عنه بلا شك تحسيناً لفاعلية التدقيق الجبائي، لأن مخالفة القوانين الجبائية للمبادئ والأعراف المحاسبية، تجعل المحقق ينهج منهجاً آخر وفقاً لهذه القوانين، مما يزيد من أعباء المهمة ويزيد من المنازعات ويخفض في الإيرادات الجبائية ويأخر تحصيلها.³

¹ -قروي عبد الرحمان، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر-، مجلة دراسات جبائية، العدد السابع، جامعة لونيبي علي، البلدة، 2015، ص 261.

² -غلاب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص 85.

³ -قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص 94.

الفرع الرابع: الإجراءات التحليلية وقدرتها على دعم فعالية الرقابة الجبائية

تعتبر الإجراءات التحليلية أسلوباً من الأساليب الحديثة وأحد إجراءات الحصول على أدلة الإثبات التي يستعين بها العون المحقق خلال مختلف مراحل عملية الرقابة، من أجل الحكم على مدى معقولية القيم الدفترية الواردة بالقوائم المالية، من خلال تقييم ومقارنة مختلف العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، بهدف التوصل إلى تحديد البيانات التي تتطلب فحصاً إضافياً من طرف المحقق نظراً لوجود أخطاء جوهرية بها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية الرقابة الجبائية،¹ وتستخدم المراجعة التحليلية مجموعة كبيرة من الأساليب يمكن تلخيصها في النقاط التالية:²

أولاً: أساليب تحليلية وصفية: تعتمد على تعرف المحقق على أية متطلبات قانونية أو تنظيمية خاصة بالمكلف وعلى الخصائص والمميزات المتعلقة بنشاطه، والتي تميزه عن باقي المكلفين في نفس النشاط.

ثانياً: أساليب تعتمد على التحليل المالي: وتتمثل الفلسفة الرئيسية الكامنة وراء استخدام هذه الأساليب، وجود علاقات بين البيانات المالية بنمط معين، وتوقع استمرارها على هذا النمط في المستقبل مادامت الظروف المحيطة به لم تتغير، ومن أمثلتها تحليل النسب المالية، والتحليل باستخدام قوائم التوزيع النسبي*، وتحليل الاتجاه**، وتحليل انحرافات الموازنة (المقارنة بين النتائج الفعلية والأهداف المخططة).

ثالثاً: أساليب تعتمد معادلات رياضية وإحصائية متقدمة: مثل تحليل الانحدار (البسيط والمتعدد) ونماذج التخطيط المالي والتدفق النقدي وتحليل السلاسل الزمنية.

لقد حظيت إجراءات المراجعة التحليلية على اهتمام كبير من قبل الباحثين والمهتمين بالمهنة، وهذا الاهتمام ناتج عن كثرة المزايا والفوائد التي يمكن أن يحصل عليها المحقق قبل وأثناء وعند الانتهاء من الرقابة الجبائية نتيجة لاستخدامه تلك الإجراءات والتي من أهمها نذكر:³

¹- عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي -دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016/2017، ص 8.

²- للتوسع أكثر بالإمكان الرجوع لكتاب أصول تدقيق الحسابات لسعد فؤاد على حباب، مرجع سابق، الصفحات من 245 إلى 265.

*- يتم باستخدام القوائم المالية التي يتم فيها تحديد الوزن النسبي لكل عنصر من عناصر القوائم المالية إلى مجموعة العناصر المتجانسة بها، فعلى سبيل المثال يتم تحويل قيم النقدية أو المدينون أو المخزون في الميزانية إلى نسب مئوية تأسيساً على علاقة كل أصل إلى مجموع الأصول، ويعتبر صافي رقم الأعمال هو الأساس الذي ينسب إليه باقي عناصر جدول الحسابات، وعلى هذا الأساس تتم المقارنة على أساس النسب وليس الأوراق.

** - يستخدم لقياس اتجاه المعلومات المالية لبعض عناصر القوائم المالية لتحديد التغيرات في هذه العناصر، ويتم ذلك باختيار سنة الأساس، ثم يتم قياس المعلومات المالية في السنة أو السنوات التالية لسنة الأساس.

³- يرقى كرم، إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر -دراسة ميدانية-، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 8، جامعة لونيسسي علي، البليدة، الجزائر، 2015، ص 99.

- المساعدة في فهم طبيعة أعمال المكلف مما يساعده في تحديد توقيت وإجراءات التدقيق اللازمة؛
- المساعدة في التعرف على مجالات الأخطاء أو الاختلالات الجوهرية المحتملة؛
- تخفيض تكلفة أداء عملية التحقيق، إذ يعتبر الفحص التحليلي أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى، لأنه يتم داخل مكاتب التدقيق ولا يحتاج للتنقل الى مقر المؤسسة؛
- اكتشاف أي تغيرات هامة في الطرق والسياسات المتبعة والتي لها تأثير على القوائم المالية.

المطلب الثاني: تأثير فحص محاسبة المكلف على دعم فعالية الرقابة الجبائية

يعتمد أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بصفة أساسية على فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، ومن حيث المضمون، وذلك نظراً لأهمية كل منها، سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لدور كل منها في دعم عملية الرقابة الجبائية، حيث تم تخصيص الفرع الأول لقدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية، أما الفرع الثاني فتم تخصيصه لقدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: تأثير فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم فعالية الرقابة الجبائية

أولاً: تأثير فحص الدفاتر المحاسبية على دعم فعالية الرقابة الجبائية

بالرجوع للقانون التجاري الجزائري نجد أنه حدد الدفاتر المحاسبية وشروط مسكها والتسجيل فيها من طرف المكلف، حيث منح هذه الدفاتر أهمية بالغة خاصة في مجال الإثبات، حيث ألزام المكلف باعتماد وثائق اثبات عند كل تسجيل محاسبي، مع الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق لمدة عشرة سنوات.¹

تمكن الدفاتر المحاسبية الإدارة الجبائية من تحديد النفقات والإيرادات التي حققها المكلف خلال الفترة محل التحقيق، وبالتالي فرض الضرائب المستحقة عليه بصورة عادلة، وهذا ما يحمي المكلف من أسلوب التقدير الجزافي للضريبة،² في حال اكتشاف أعوان الرقابة الجبائية عدم مطابقة مسك الدفاتر للأحكام القانونية المنصوص عليها (المادة 11 من القانون التجاري)، وهذا قبل التطرق لمضمون المحاسبة لأن عدم الالتزام بفحوى القوانين السابقة يوحي لأعوان الرقابة الجبائية بأن محاسبة المكلف غير صادقة وأنها لا تعكس حقيقة نشاط المكلف، وبالتالي فإن الفحص الدقيق والجيد للدفاتر المحاسبية من حيث

¹-المادة 9 و 10 من القانون التجاري الجزائري 2007، مرجع سابق، ص 4.

²-زيادات احمد، العموش إبراهيم، الوجيز في التشريعات التجارية الأردنية، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الأردن، 1996، ص 52.

الشكل يساعد في دعم الرقابة الجبائية ويعطي صورة أولية للمحقق حول أهم النقاط التي سيركز عليها خلال المرحلة الموالية.

ثانيا: تأثير فحص الوثائق الختامية على دعم فعالية الرقابة الجبائية

تعتبر الوثائق الختامية مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها المؤسسات، على شكل جداول تعد وفق مواصفات معينة، وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية، وعلى أساس منطقي وبصورة منسقة،¹ كما تعتبر وسيلة اتصال بين الإدارة وباقي الأطراف الأخرى المهتمة بأنشطة المؤسسة ونتائجها، فمن خلال الوثائق الختامية يمكن لكل الأطراف التعرف على العناصر الرئيسة المشكلة للمركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج.

على أعوان الرقابة الجبائية التحقق من مصداقية القوائم المالية المصرح بها من قبل المكلف، من خلال اعداد كشفان مقارنة لعناصر الميزانية وجدول النتائج للسنوات غير المتقدمة محل التحقيق، فالكشف الأول، يمكن من اجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر الزمن وبالتالي الوقوف على التغيرات المربية التي يمكن أن تشوبها بعض عناصرها، أما الكشف الثاني، فيتضمن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنتائج الوسيطة والنهائية المحققة، لذا وجب على الأعوان التركيز والحرص على فحص القوائم المالية للسنوات المحقق فيها، لأنها تكسبهم معلومات إضافية تدعم عملية الرقابة الجبائية، اذا ما قورنت عناصر ونتائج كل مدة مالية بنتائج المدة أو المدد المالية السابقة، وذلك من خلال الكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق زيادة الاهتمام بها والتوسع في فحصها، وبذلك يمكنهم تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة الجبائية.

ثالثا: تأثير أساليب جمع وتقييم أدلة الاثبات على دعم فعالية الرقابة الجبائية

قبل التطرق لأساليب جمع وتقييم أدلة الاثبات وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية نشير إلى أن الهدف من أساليب جمع أدلة الاثبات هو جمع أدلة كافية وصحيحة وموضوعية لتدعيم عمل العون المحقق، حيث يركز أعوان الرقابة الجبائية معظم جهودهم على جمع الأدلة، وذلك من خلال مجموعة من الأساليب التي سنتطرق لها، وسنحاول ابراز دورها في دعم الرقابة الجبائية من خلال النقاط التالية:

1-الفحص: يطلق مصطلح الفحص على عملية معاينة السجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو بالشكل المستندي أو بالشكل الإلكتروني أو بوسائط أخرى، حيث توفر معاينة السجلات والمستندات أدلة تدقيق على درجات متباينة من الموثوقية تساهم في دعم عملية

¹-مطر محمد، المحاسبة المالية-الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل-، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1993، ص589.

الرقابة الجبائية.¹

2-الملاحظة: يقصد بالملاحظة بوجه عام توجيه الحواس والذهن إلى ظاهرة أو مجموعة من الظواهر الحسية رغبة في الكشف عن صفاتها، هذا بوجه عام، أما في الرقابة الجبائية فتعتبر الملاحظة وسيلة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات حيث تستخدم كل من:²

- اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية المرتبطة بصحة العمليات، حيث يتطلب الأمر ضرورة ملاحظة ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم تنفيذها أم لا؛
- اختبارات التحقق الأساسية، حيث ينبغي ملاحظة العديد من الأصول الملموسة بغرض التحقق من وجودها ومقارنة ذلك بما هو مسجل بالدفاتر.

إذن مما سبق يمكننا القول أن الملاحظة الدقيقة خاصة من طرف شخص مؤهل تعتبر وسيلة مهمة لتجميع الأدلة، حيث يستطيع من خلالها المحقق تتبع سير العمليات داخل المؤسسة وخاصة ملاحظة أي عمل من شأنه أن يشير إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر بمثابة نقطة بداية في التدقيق الجبائي، فتحديد مواطن الضعف يجعل من المحقق يركز على النقاط ذات الأهمية وبالتالي يتوسع في التحقيق فيها، مما يساهم في دعم الرقابة الجبائية خاصة من ناحية الجهد والمدة والتكلفة، وما يعاب على الملاحظة في هذه الحالة هو محدوديتها بالنقطة الزمنية التي تمت فيها.

3-المصادقات (الاقارات المعدة داخل المؤسسة وخارجها): وهي عبارة عن الحصول على اعتراف وموافقة الأطراف ذات العلاقة على ما ورد بالنتائج التي أظهرتها دفاتر المؤسسة، وتعتبر المصادقات من أكثر أدلة الإثبات صلاحية وقناعة،³ لأنها:⁴

- من مصادر خارجة عن المؤسسة، حيث تعطي للمحقق دليل من خارج المؤسسة يؤكد المعلومات المقدمة أو ينفيها باعتباره طرفاً فيها؛
- من مصادر داخل المؤسسة، والتي تستعمل كدليل على المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية، كإعداد تقرير يشهد على أن الإدارة استعملت سياسة محاسبية محددة (نوع الاهتلاك المستخدم تقييم البضاعة ...).

¹- احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص 323.

²-امين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 78.

³-لعماري احمد، حكيمة مناعي، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي والمحاسبي، موجهة لطلبة السنة الثالثة ل م د تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2014، ص 21.

⁴-طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص 134، 135.

اذن تعتبر المصادقات سواء من مصادر داخلية أو خارجية من أقوى أدلة الاثبات، خاصة الخارجية لأن هذه المصادقات يتم اعدادها خارج المؤسسة، وفي حالة وجود أي اختلافات تظهرها نتيجة المصادقة يتولى أعوان الرقابة الجبائية مع باقي الإدارات المعنية بحث أسباب هذا الاختلاف، وبذلك تعتبر هذه المصادقات وسيلة يعتمد عليها في دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: تأثير فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم فعالية الرقابة الجبائية

في إطار التصريح الطوعي الذي تعتمده الإدارة الجبائية في الجزائر يلتزم المكلف بتقديم التصريحات والحسابات الختامية التي تتضمن معلومات تفصيلية عن نتيجة نشاطه خلال الفترة المحاسبية، لتقوم الإدارة الجبائية بتدقيق هذه التصريحات والحسابات للتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال التركيز على النقاط التي تأثر وتساهم في تشكيل رقم الأعمال أو تكوين الربح الخام، وتختلف طرق إعادة تشكيل أرقام الأعمال والربح الخام من قطاع إلى آخر.

أولاً: بالنسبة لقطاع الإنتاج

تعد تجربة الإنتاج ضرورية لمعرفة حقيقة دور الإنتاج والنفقات الداخلة في عمليات الإنتاج، والمتعلقة بطريقة مباشرة في تكوين فائض القيمة، مع معرفة نسبة الفضلات والخسارة التي تتمخض من هذه العملية، وإمكانية إعادة ادخال الفضلات في دورة أخرى للإنتاج أم لا، وتحديد نسبة الاستخراج الفعلي،¹ وهنا نشير إلى التفرقة بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، وذلك على اعتبار أن الإجراءات ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها المدقق الخارجي، أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الاعمال، و الكيفية التي تم بها ممارسة تلك الاعمال والأهداف الواجب تدقيقها باستخدام إجراءات التدقيق،² وتقتضي إجراءات تدقيق قطاع الإنتاج على المحقق الاهتمام ب:³

- طبيعة نشاط المؤسسة: حيث يجب على المحقق في هذه الحالة تحديد العوامل الرئيسة المتعلقة بالتكلفة، ونوع نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه المؤسسة، ليتمكن من فهم طبيعة عمل المؤسسة؛
- السجلات ونظام التسجيل: يتطلب من المحقق الاطلاع على سجلات التكلفة المستخدمة في المؤسسة والمتعلقة بعملية التصنيع، ويكون رأيه حول التفاصيل المقدمة كافياً لإجراء التدقيق، وعليه أيضاً أن يفحص إجراءات التسجيل ومصدر البيانات وتلخيصها مع الأخذ بعين الاعتبار موضوع

¹-حمر العين محمد، محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر، 2021/2020، ص 31.

²-الجوهر كريمة علي، ناظم حسن رشيد، معايير وإجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف، مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 2، العدد 4، جامعة تكريت، العراق، 2006، ص 160.

³-المرجع السابق، ص 160-162.

قناعاته بنظام التكاليف بأنه نظام ملائم ومتكامل؛

- مبادئ يجب اتباعها: عند قيام المحقق بدراسة نظام التكلفة المتبع في المؤسسة، يتأكد بأن النظام المتبع يعتمد على مبادئ تكاليف معترف بها، وعليه أن يتأكد بأن النظام المعتمد ينسجم مع المبادئ الأساسية، وتطبيقات محاسبة التكاليف؛

- نظام الرقابة الداخلية: يعد وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في المؤسسة قرينة على انتظام الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية، وخلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، وأن تقييم هذا النظام يحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به المحقق، فإذا اتضح له أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من برنامج التدقيق.

ثانيا: بالنسبة لقطاع التجارة

يعتمد المحقق عند تدقيق محاسبة مكلف ينتمي لصنف النشاطات التجارية، على طريقة الحساب المادي مع تطبيق معامل الاختفاء، حيث يتم اختبار عينات من المواد واسعة التداول في نشاط المكلف، واستخراج الاستهلاك الفعلي ومقارنته مع الاستهلاك المصرح به مع مراعاة حوكة المخزون، واستخراج الفارق الكمي الذي لم يظهر في الاستهلاك المصرح به، وعليه يتم اعتبار هذا الفارق كميات من المواد غير المصرح بها، وغير مباعية ومطابقتها نسبيا مع الكميات المباعية المصرح بها لتعطي النسبية المخفية، ويتم تعميم هذه النسبة على رقم الاعمال المصرح به لاستخراج رقم الأعمال المخفي.¹

ثالثا: بالنسبة لقطاع البناء والأشغال العمومية

بالنسبة لهذا النشاط يقوم المحقق بمقارنة المبالغ النقدية الداخلة لحساب المكلف وتصريحاته،² وفي حال قامت المكلف بأشغال معينة مستهلكاً مواد بناء مختلفة ودفع مستحقات العمال، لكن الأشغال المنجزة لم تصل إلى مستوى إنجاز مرحلة من المراحل المحددة والتي تستوجب إصدار وضعية الأشغال التي تثبت ذلك لمطالبة صاحب المشروع بتسديدها ففي هذه الحالة تعتبر الأشغال المنجزة بمثابة رقم أعمال منجز ويسمى بأشغال قيد التنفيذ ويتم تقييم هذه الأشغال من طرف مكتب الدراسات المكلف بمتابعة

¹-حمر العين محمد، مرجع سابق، ص 31، 32.

²-المرجع السابق، ص 32.

تنفيذ المشروع،¹ ولا يكتفي المحقق بتقرير مكتب الدراسات المعتمد، بل يقوم بفحص كشوفات الوضعيات، وتقارير رؤساء الورشات، وسندات تسليم الموردين، وبطاقات التصنيع، وعليه التأكد من كل التكاليف المباشرة وأنها قد أدرجت في المحاسبة، ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات، فهي تهدف في النهاية للتوصل الى تخفيض الربح الخام والربح الصافي.²

المطلب الثالث: محددات فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

في الحقيقة تواجه عملية التدقيق العديد من المعوقات التي تحد من فاعليتها، والتي يرجعها البعض لتعاقب النظم السياسية خاصة غير الرشيدة منها، ويرجعها البعض الآخر للظروف الإدارية أو الاجتماعية أو الاقتصادية أو لظروف أخرى سنتطرق لها من خلال هذا المطلب.

أولاً: المحددات التشريعية

يمكن تلخيص أهم المحددات التشريعية التي تعيق عملية التدقيق في النقاط التالية:

- عدم وضوح التشريعات الضريبية وتعقدها، وعدم اتسامها بالثبات النسبي كما أشرنا سابقاً، مما يترتب عليها غموض في القواعد والمبادئ وبالتالي فتح مجال للاجتهاد، والذي يظهر من خلال تعدد طرق التقدير الضريبي التي قد تلجأ إليها الإدارة الضريبية خاصة فيما يتعلق بالإعفاءات والتقدير الجزائي.. ؛
- تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها مما يزيد من الأعباء الملقاة على عاتق المكلف وبالتالي تحفزه على التهرب من دفعها؛
- عدم وجود عقوبات رادعة تحد أو تقلل من التهرب أو الغش الضريبي.

ثانياً: المحددات المالية

بحكم احتكاك أعوان الرقابة الجبائية مع مختلف المكلفين قد يكونون عرضة للمغريات التي قد تؤثر على منحى التدقيق نتيجة لضعف الأجور والمحفزات، هذا من جهة بالإضافة إلى أن انخفاض مستوى الأجور يحد من تدعيم الإدارة الجبائية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية من جهة أخرى.

¹-المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية)، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2016/2015، ص11.

-بالإمكان تحميل المطبوعة على الرابط الإلكتروني، <http://economie.univ-batna.dz/images/cours/compt.pdf>، آخر زيارة للموقع بتاريخ 2019/02/03، 21:28.

²-عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة بالجزائر، مطبوعة موجه لطلبة الماستر محاسبة وتدقيق و ماستر محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2016/2017، ص52.

ثالثا: المحددات الإدارية

تتعلق المحددات الإدارية بالإدارة الجبائية والقائمين عليها وعلى عملية التدقيق (أجهره الرقابة بصفة عامة)، ومن الأمثلة على هذه المحددات نذكر على سبيل المثال لا الحصر قلة عدد الموظفين الذين لهم دراية بهذا العمل، أو عدم تمتعهم بالكفاءة العملية والفنية اللازمة كما لا يسعون لتحسين فاعلية التدقيق من خلال اختيار المدققين المهرة والمتخصصين، أو عدم إخضاعهم لرقابة فاعلة، ولا شك أن مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على ضبط المتهربين، مما يدفعهم للتمادي في تجاوزاتهم.¹

رابعا: المحددات السياسية

هناك العديد من المحددات السياسية كتفشي الفساد المالي والإداري في أجهزة الدولة والقطاع الخاص، مما يشكل ضغوطا على الإدارة الجبائية من قبل متنفذين وسياسيين وأصحاب أموال ومراكز، أو الضغط على أعوان الرقابة الجبائية بعدم الجدية في القيام بعملية التدقيق والاكتفاء بالإجراءات الشكلية أو الروتينية أو التدقيق المكتبي وقبول الاقرارات دون القيام بتعديلها.²

خامسا: المحددات الوظيفية

تتعلق المحددات الوظيفية بضغوط العمل التي يخضع لها المحقق والتي تكون عادة تفوق طاقة الفرد للاستجابة لتلك المطالب، مما يعيق عمله ويؤثر على جودة التدقيق، كما أن عدم قدرة المحقق على بناء علاقات مع الزملاء والرؤساء قد تؤثر على مسار وجودة التدقيق، فمن خلال إقامة علاقات طيبة مع المحققين الآخرين خاصة الذين يمتازون بالخبرة والكفاءة تذلل معوقات العمل وتتناقل الخبرات والتجارب وبالتالي ينعكس ذلك على تحسين مخرجات عملية التدقيق.

سادسا: المحددات التكنولوجية والمعلوماتية

لقد أسهمت تكنولوجيا المعلومات اسهاما كبيرا في كافة المجالات سواء الأعمال أو تقديم الخدمات، كما أسهمت في التأثير على عملية التدقيق من خلال تسهيل عملية تشغيل البيانات، وكذا تسهيل عملية تسيير والحصول على المعلومات المحاسبية من مصادر مختلفة دون حاجة العناء التنقل

¹-رلي عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من الكشف عن حالات التهرب الضريبي مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص 38.

²-قوت جاسم حمادة، مرجع سابق، ص 34.

وتضييع الوقت، إلا أن أهم العوائق التي تواجه المحقق في هذا المجال هو حداثة تبني هذه الأنظمة من قبل الإدارة الجبائية وبالتالي صعوبة التأقلم مع مختلف البرمجيات والأجهزة خاصة تلك المعقدة والتي تحتاج كفاءة عالية، بالإضافة إلى أن هذه الأجهزة والبرمجيات قد لا تتوافق في بعض جوانبها مع احتياجات المحقق مما يتطلب إضافة برامج مكملة يتم استغلالها والتي تتطلب في بعض الأحيان وقت كبير لبرمجتها وصنعها من قبل مهندسي البرامج.

خلاصة الفصل

لا نختلف إن قلنا أن نجاح أي نظام ضريبي يتوقف على تفاعل مكوناته، فالتشريع الضريبي والإدارة الجبائية باعتبارها المطبق للتشريعات، والمجتمع الجبائي كلها عناصر متكاملة، ومن خلال هذا الفصل تناولنا التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية (التدقيق المحاسبي لأغراض الجباية) باعتباره أحد وسائل الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، والتأكد من مدى التزام المكلف (المجتمع الجبائي) بالمتطلبات الواردة في التشريع الضريبي وأن محاسبته منتظمة وممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونياً، مع احترامه للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكما نص عليها النظام المحاسبي المعمول به، إذن فالتدقيق المحاسبي لأغراض الجباية يعد سلسلة من العمليات التي يجب أن ينظر إليها على أنها سلسلة متصلة من العمليات، تبدأ بالمرحلة التحضيرية والميدانية (تنفيذ عملية التدقيق) والختامية، وعلى المحقق الالتزام بكل هذه المراحل والإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للضريبة كما سبق وأن أشرنا لذلك من خلال الفصل الأول.

لكي يؤدي التدقيق المحاسبي الغرض المنوط به في محاربة الغش والتهرب الجبائي، وجب على أعوان الرقابة الجبائية استغلال الموارد المتاحة، بالإضافة للتحكم في أدوات التدقيق باعتبارها من العوامل المساعدة على الرفع من فعالية التدقيق حيث تطرقنا لقدرة كل من الدلائل والقوانين الجبائية ودرجة متابعتها والفروض والمبادئ المحاسبية والإجراءات التحليلية باعتبارها أسلوباً من الأساليب الحديثة على دعم الرقابة الجبائية.

خلال عملية تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي، يقوم أعوان الرقابة الجبائية بمجموعة من العمليات التي تهدف في مجملها لمراجعة محاسبة المكلف من حيث الشكل وذلك عن طريق المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية بحيث تكون مطابقة للنصوص القانونية (المواد من 9 الى 10 من القانون التجاري)، ولفحص المحاسبة من حيث المضمون، وذلك من خلال تدقيق العناصر المكونة للمحاسبة والمتمثلة في حسابات كل من الميزانية وحسابات التسيير التي تتضمن الأعباء والإيرادات.

وفي الأخير يمكننا القول أن التدقيق المحاسبي له قدرة فعالة في دعم الرقابة الجبائية، رغم المحددات التي تحد من فعاليته والتي أشرنا لها في سياق هذا الفصل، وهو اجراء ضروري تستخدمه الإدارة الجبائية في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف حماية حقوق الخزينة العمومية.



الفصل الثالث:

متطلبات الرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية الأداة القانونية المخولة للإدارة الجبائية للمحافظة على الأموال العامة وتوفير الإيرادات اللازمة للخزينة العمومية، وذلك من خلال كشف الأخطاء والمخالفات ومنع الغش والاحتيال والتهرب الضريبي، ولتحقيق هذه الأهداف تعمل الإدارة الجبائية على تفعيل دور الرقابة الجبائية، وذلك من خلال توفير مجموعة من المتطلبات، يعد أولها توفر العنصر البشري المؤهل علمياً وعملياً، والذي يمتلك المهارة والتدريب الكافي في مجال الرقابة الجبائية، بالإضافة لتحديد الواجبات والمهام والظروف التي يستدعي توافرها لأداء مهام الرقابة (توضيح الأدوار الخاصة التي تتضمنها الوظيفة)، حيث يعتبر الإمام بمتطلبات الوظيفة من الأسباب الرئيسة للأداء الجيد، ذلك أن إحاطة الاعوان بكل ثنايا وخلفيات عملهم وتوفير الظروف والإمكانيات المناسبة يساهم في تحسين أدائهم، كما تعد التشريعات الضريبية من أهم المتطلبات للسير الحسن لعملية الرقابة الجبائية أيضاً، كونها الوسيلة التي تستطيع من خلالها الدولة تنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية، وبين المكلفين، فلا تخضع للممارسات الشخصية للقائمين على عملية الرقابة ولا لأهوائهم، أما آخر عنصر من المتطلبات الذي سنتطرق له من خلال هذا الفصل فهو المتعلق بالمتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية، والذي يعتبر توفره مهما أثناء الرقابة الجبائية، فمن خلاله يستقي أعوان الرقابة الجبائية المعلومات اللازمة للقيام بمهامهم بسرعة ودقة وكفاءة، وعليه سيتم معالجة هذه النقاط في هذا الفصل من خلال تقسيمه إلى أربعة مباحث رئيسة تتمثل في:

المبحث الأول: المتطلبات التأهيلية

المبحث الثاني: المتطلبات الوظيفية

المبحث الثالث: المتطلبات التشريعية

المبحث الرابع: المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية

المبحث الأول: المتطلبات التأهيلية

يعتبر مفتش الضرائب عوناً في خدمة الدولة، يتمتع بصلاحيات سلطة عمومية، تقع على عاتقه مهمة التحقيق في المحاسبة، تطبيق القانون الضريبي، التحصيل الضريبي، التقدير الضريبي، وهذا يتطلب من المفتش كفاءة في الأداء في جميع المهام التي تسند له، وذلك للوصول للنتائج المطلوبة، وللوصول للكفاءة في الأداء وجب على مفتشي الضرائب (أعوان الرقابة الجبائية) أن يكونوا مؤهلين علمياً ومدرّبين عملياً ويمتلكون الخبرة المهنية اللازمة لأداء مهامهم، بالإضافة لامتلاك مجموعة من المزايا والصفات، والتي سنتطرق لها من خلال هذا المبحث، حيث تضمن المطلب الأول ماهية مفتش الضرائب ومهامه، وتناول الثاني الشروط والصفات الواجب توافرها في مفتش الضرائب، أما المطلب الثالث فتم تخصيصه لدور التعليم والممارسة المهنية في اكتساب المعرفة، لنختم بالعوامل المؤثرة في سلوك مفتش الضرائب.

المطلب الأول: ماهية مفتش الضرائب ومهامه

حول المشرع لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل القيام بإجراءات الرقابة البعدية كالتحقيق في المحاسبة، أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، أو التحقيق المصوب في المحاسبة، وذلك لخاصية هذه الأنواع من الرقابة التي تتطلب أشخاص ذوي تأهيل علمي مناسب، ويمتلكون مستوى معين من المعرفة والخبرة المهنية.

الفرع الأول: تعريف مفتش الضرائب

يعتبر مفتش الضرائب موظفاً يشتغل لدى الإدارة الجبائية، يحمل رتبة مفتش فأكثر، ومفوض للقيام بعملية التحقيق في محاسبة المكلفين، حيث تشير المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف الأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"،¹ ويوظف أو يرقى بصفة مفتش ضرائب المترشحون الجدد أو أعوان الإدارة الجبائية الحاليين، حسب شروط التوظيف والترقية التي أشارت لها المادتين 27 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية،² والمادة 107 من الأمر رقم

¹ - المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 10.

² - المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 26 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية ج ج د ش، العدد 74، صادرة بتاريخ 5 ديسمبر 2010، ص 26.

03-06 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية،¹ ونلاحظ من خلال المواد أعلاه حرص المشرع على أن يكون مفتش الضرائب من بين الأشخاص الذين يمتلكون معرفة متعمقة بالقواعد القانونية والمالية، والدراية العلمية والعملية بمهام التحقيق، بالإضافة لتمتعه بالمهارات والصفات الشخصية، التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفعالية.

مما سبق يمكن تقديم أهم الخصائص والضوابط لمفتش الضرائب، وذلك من خلال النقاط التالية:

1- مفتش الضرائب (Inspecteur des impôts) موظف في خدمة الدولة ينتمي لسلك مفتشي الضرائب، وهو من بين أسلاك الإدارة الجبائية؛

2- لا يمكن اجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف الأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، باعتبار أنهم يمتلكون مستوى علمي وعملي، ويملكون الخبرة والكفاءة المهنية اللازمة لإنجاز أعمال التحقيق.

3- يخضع المفتش لفترة تربص تقدر بسنة واحدة قابلة للتمديد مرة واحدة ولمدة سنة،² قد يسرحون بعدها في حالة التقرير السلي للرئيس الإداري، كما يلزم أثناء التربص بمتابعة تكوين تحضيري لشغل المنصب الخاص به؛

4- يخضع المفتش لتكوينات مستمرة في مجال المحاسبة والجبائية حتى يتسنى له متابعة التطورات الحاصلة في المجالين، وتطوير أدائه من ناحية التحكم في التقنيات المحاسبية والقانونية، وسير التحقيق المحاسبي.

5- يستمد سلطته من القانون، باعتباره مؤديا لمهمة تتعلق بالخدمة العمومية، أسندت له صلاحيات سلطة عمومية،³ تقع على عاتقه واجبات وجب احترامها، نص عليها كل من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، والقانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته،⁴ والقانون الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية.

6- على المفتش أداء مهامه بكل كفاءة وفعالية، كما يتعين عليه احترام سلطة الدولة وفرض احترامها ورعاية مصالح الأمة، وذلك وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها.

¹ -المادة 107 من الأمر رقم 03-06 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر ج د ش، مرجع سابق، ص 10، 11.

² -المادتين 8 و 9 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 26 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، مرجع سابق، ص 24.

³ -دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 6.

⁴ -القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالفساد ومكافحته، ج ر ج د ش، العدد 44، المؤرخة في 10 أوت 2011.

الفرع الثاني: مهام وصلاحيات مفتش الضرائب

يتولى مفتشوا الضرائب العديد من المهام، حيث وفر لهم المشرع جميع الصلاحيات* اللازمة لأداء مهامهم، حيث نص المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية هذه المهام.

أولاً: مهام مفتش الضرائب: وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 10-299، تتمثل المهام المسندة لمفتشي الضرائب في:¹

1. بالنسبة لمفتشي الضرائب: يكلفون على الخصوص بما يلي:
 - أ. تنفيذ ومتابعة أشغال الوعاء والتحصيل ومراقبة الضرائب؛
 - ب. معالجة منازعات الضريبة؛
 - ج. السهر على تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.
2. بالنسبة للمفتشين الرئيسيين للضرائب: بالإضافة للمهام المسندة لمفتشي الضرائب، يكلف المفتشون الرئيسيون للضرائب بالمهام التالية:
 - أ. القيام بمهام التحليل والتدقيق؛
 - ب. تحليل النتائج المستخرجة بالنظر للأهداف المحددة واقتراح كل التدابير الموجهة لتحسينها.
3. بالنسبة للمفتشين المركزيين للضرائب: بالإضافة للمهام المسندة للمفتشين الرئيسيين للضرائب، يكلف المفتشون المركزيون للضرائب بالمهام التالية:
 - أ. قيادة مهام التوجيه والتنسيق والمراقبة؛
 - ب. تنشيط المصالح وتنسيقها وتأطيرها؛
 - ج. مراقبة تسيير المصالح الجبائية ومحاسبتها وإعداد محاضر المراقبة؛
 - د. تأطير نشاطات التكوين.
4. بالنسبة لمفتشي الأقسام للضرائب:

*-المهام هي الأعمال التي تسند للموظف القيام بها والصلاحيات هي الحدود المسموح بها للموظف ولا يتعداها وينفذ المهام في حدود هذه الصلاحيات.

¹-المواد من 22 الى 26 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 26 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، مرجع سابق، ص 25 26.

أ. تصور واقتراح كل تدبير تشريعي وتنظيمي في المجال الجبائي؛

ب. المبادرة بتدابير من شأنها تحسين إجراءات التسيير؛

ج. تأطير المشاريع التي تبادر بها الإدارة الجبائية.

5. بالنسبة للمفتشين الرؤساء للضرائب:

أ. الإشراف، وتوجيه أشغال الوعاء والتحصيل الضريبي والمراقبة ومنازعات الضرائب والتحليل؛

ب. إعداد وتطبيق كل الدراسات والنصوص المتعلقة بالاستراتيجية والسياسة الجبائية.

ثانياً: صلاحيات مفتش الضرائب

يقوم مفتش الضرائب من خلال مختلف القوانين الجبائية بتحديد الوعاء الضريبي للمكلف، ومن ثم تقدير الضرائب واجبة الدفع، وتبليغ المكلف بمختلف النتائج التي تم التوصل لها، ومتابعة مختلف الإجراءات التي تلي عملية التبليغ، ويمكن إجمال صلاحيات وواجبات مفتش الضرائب في النقاط التالية:

1- يعد النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يقوم المكلف خلاله بالتصريح عن مداخيله ومصاريفه من تلقاء نفسه، ويراقب المفتش هذه التصريحات، ويطلب التوضيحات والتبريرات اللازمة كتابياً، ويمكن له أن يصحح التصريحات إذا اقتضى الأمر ذلك مع تبليغ المكلف بما تم التوصل إليه خلال عملية الرقابة، وكذا بإمكانه دعوة المكلف للحضور للإدارة المعنية، والرد عن أي استفسارات يتقدم بها كي لا يقع أي لبس أو ظلم في حقه، وذلك في حدود المدة المسوح بها قانونياً (40 يوما في إطار التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، و30 يوماً في إطار التحقيق المصوب).¹

2- يحق لأعوان الرقابة الجبائية التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لمنط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

3- في حال لم يتم المكلف بإيداع في الآجال المحددة التصريح الخاص بالمداخيل، أو التصريح المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة، أو قام بعرقلة متابعة

¹-المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، إجراءات مراقبة الضريبة، نشرة 2017، تحميل النشرة على الرابط الإلكتروني: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/CDI_controle_2017.pdf، تاريخ الاطلاع: 2020/09/01، 19:15، ص 3.

²- المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص ص 10-22.

عملية الرقابة، أو لم يقدم محاسبته أو كانت محل رفض، يحق لمفتش الضرائب تحديد وفرض الضريبة تلقائياً.¹

4- بعد انقضاء أجل تقديم التوضيحات والتبريرات يجوز للمفتش تحديد أساس الضريبة تلقائياً لتدخل حيز التنفيذ في اليوم الموالي لليوم الذي ينتهي فيه الأجل، وتصبح الضريبة مستحقة الدفع، حيث يبدأ قابض الضرائب (رتبة مفتش) بمباشرة الإجراءات الممنوحة له قانوناً لتحصيل الضرائب والرسوم المستحقة (تحصيل الأموال العامة).

5- يحق للمكلف الاعتراض على نتائج التحقيق، في حال أحس بظلم في حقه، وعلى مفتش الضرائب الذي أسس الضريبة أن ينظر في الاعتراض.

6- في حال ورود معلومات مؤكدة بمحاولة المكلف القيام بعملية غش أو تهرب أو مناورة ينظمها بهدف ترتيب عملية إعسار، يحق لمفتش الضرائب التدخل لوقفها، كما يسمح له بالحصول على الوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب، وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.²

7- يحق لمفتش الضرائب طلب المعلومات الخاص بعملية الرقابة من مختلف الإدارات والمؤسسات الحكومية والخاصة وغيرها، وكذا تبادل المعلومات مع مختلف المديريات الضريبية، وذلك للحفاظ على حق الخزينة.

إذن مما سبق يمكن القول أن مصطلح "مفتش الضرائب" يعتبر صفة تخول لصاحبها بقوة القانون القيام بأعمال التفتيش والتحقيق الضريبيين، وتشمل هذه الصفة جميع رتب سلك مفتشي الضرائب، ذلك أن الرتبة قد تتغير بحسب الوضعية الإدارية للموظف، كما يجب أن يكون المحقق أو المفتش مؤدياً لليمين القانونية أمام محكمة مقر إقامته الإدارية والذي يثبت على بطاقة الانتداب، التي يجب أن يكون حاملاً لها، هذه الأخيرة تسلم من قبل المديرية العاملة للضرائب تبين صفته، ويجب استظهارها عند مباشرة التحقيق مع المكلف.

¹ - المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، إجراءات مراقبة الضريبة، نشرة 2017، مرجع سابق، ص 4.

² - المرجع السابق، ص 3.

المطلب الثاني: الشروط والصفات الواجب توافرها في مفتش الضرائب

لقيام الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية بواجباتها على أكمل وجه، لابد أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط والصفات، حيث أن نجاح الأجهزة الرقابية في أداء مهامها يعتمد بدرجة كبيرة على مفتشين أكفاء متخصصين معدين إعداداً كافياً مناسباً لأداء المهام المنوطة بهم.

الفرع الأول: الشروط الواجب توافرها في مفتش الضرائب

حتى يكون مفتش الضرائب قادراً على أداء وظيفته بشكل جيد لا بد أن يكون قد أنهى التحصيل العلمي في تخصصات متعلقة بالمحاسبة أو الاقتصاد أو العلوم الإدارية أو القانونية،¹ حيث اشترط المشرع من أجل التوظيف والترقية في سلك مفتشي الضرائب أن يكون المترشح من بين الحائزين على شهادة جامعية في التخصصات الآتية:²

1. العلوم الاقتصادية، والعلوم التجارية؛

2. العلوم القانونية والإدارية؛

3. مالية ومحاسبة.

وبالإضافة للمؤهل العلمي يلتزم المترشحون الذين تم توظيفهم، بمتابعة تكوين تحضيري لشغل المنصب، حيث يستفيدون من دورات تكوين وتحسين مستوى وتحديد المعلومات والتي تضمنها الهيئة المستخدمة من أجل تحسين مستمر لمؤهلاتهم وكفاءاتهم،³ ويضم سلك مفتشي الضرائب خمس رتب سنتطرق لها مع تحديد الشهادة الواجب توافرها لشغل كل رتبة، وذلك وفق ما يلي:

1- مفتش الضرائب: يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبارات المترشحون الحائزون على شهادة

الدراسات الجامعية التطبيقية أو شهادة معادلة لها في أحد التخصصات السابقة؛

2- مفتش رئيسي للضرائب: يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبار، المترشحون الحائزون على

شهادة الليسانس أو شهادة معادلة لها في التخصصات السابقة، مع متابعة تكوين متخصص؛

¹ - فادي عبد الحميد أبو نعمة، مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص 53.

² - المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 26 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، مرجع سابق، ص 24.

³ - المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 26 نوفمبر 2010، المرجع السابق، ص 26.

- 3- مفتش مركزي للضرائب: يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبار، المترشحون الحائزون على شهادة الليسانس أو شهادة معادلة لها في التخصصات السابقة، مع متابعة تكوين متخصص؛
- 4- مفتش قسم للضرائب: يوظف عن طريق المسابقة على أساس الاختبار، المترشحون الحائزون على شهادة الماجستير أو شهادة معادلة لها في التخصصات السابقة، مع تكوين متخصص؛
- 5- مفتش رئيس للضرائب: مفتشو الأقسام للضرائب الذي يثبتون 7 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة، أو على سبيل الاختيار بعد التسجيل في قائمة التأهيل مع إثبات 10 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.¹

وتجدر الإشارة إلى إمكانية الترقية في الرتبة لسللك مفتشي الضرائب وفق الصيغ التالية:

- من أجل الترقية من منصب أقل إلى منصب أعلي يشترط اجتياز امتحان مهني مع إثبات 5 سنوات خبرة بصفة الرتبة الأقل أو التسجيل في قائمة التأهيل مع إثبات 10 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة (ما يسمى بالترقية الاختيارية)؛

- في حالة حصول المفتش على شهادة تؤهله الترقية بعد التعيين فله الحق في الترقية

الفرع الثاني: الصفات الواجب توافرها في مفتش الضرائب

الصفات الواجب توافرها في مفتش الضرائب هي الصفات الذاتية أو الشخصية، وهي مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي له، حيث أن عملية التحقيق تقوم في جزء كبير منها على الأحكام الشخصية للمفتش، وهذه الأحكام تعتمد في إصدارها على قدرة المحقق الشخصية والعلمية وخبرته المهنية، بالإضافة لبرامج التكوين التي خضع لها والقيم الأخلاقية التي يتمتع بها، كما أن انعدام مثل هذه الصفات يفقد عملية التحقيق والإدارة أهدافها واحترامها من قبل المجتمع، ونظراً لأهمية هذا الموضوع تناولته العديد من الأبحاث والدراسات، حيث أوصت لجنة معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمجموعة من المعايير التي قبلت قبولاً عاماً كي تكون أساساً يعتمد عليه عند التدقيق، ومن بين هذه المعايير، المعايير العامة وتتعلم بقواعد السلوك المهني.

¹- المواد من 27 إلى 34 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 المؤرخ في 26 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، مرجع سابق، ص 26، 27.

أولاً: التأهيل العلمي والعمل لمفتش الضرائب

يجب أن يتم التحقيق في المحاسبة من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعمل كمحققين، وأن يكون لديهم المعرفة العلمية (أن يحصل المحقق على شهادة علمية في أحد التخصصات السابقة)، والخبرة العملية، والكفاءة المهنية التي تؤهلهم للعمل بهذه الصفة،¹ ويقتضي هذا المعيار بأن الشخص مهما كان مؤهلاً وكفوئاً في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال، فإن ذلك لا يمكنه من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وأن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها ليتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.²

ثانياً: استقلالية المفتش

يجب أن تتوفر في المفتش الجبائي خلال كافة مراحل العمل، خاصية الاستقلالية ويغطي الاستقلال ناحيتين هامتين الاستقلال في الواقع والاستقلال في الظاهر، فالاستقلال في الواقع يقصد به الجانب الذهني للمفتش، حيث يصف المعيار الدولي * (ISA 200) استقلالية التفكير على أنها "الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والحياد والتشكيك المهني"³.

ويفهم من الوصف أعلاه أنه على الإدارة توفير كل الظروف للمفتشين للقيام بمهامهم، بحيث لا يتعرضون لضغوط أو لرقابة الغير سواء سلطة داخلية أو من خارج الإدارة الجبائية في وضع برنامج التدقيق أو إجراءات الفحص أو إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، أما الاستقلال في الظاهر، فيقصد به عدم وجود مصالح مادية للمفتش في المؤسسة قيد التدقيق كأن تكون لأحد أقاربه مصالح فيها، لأن وجود مثل هذه المصالح يؤثر على استقلالية المفتش خاصة عند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، حيث نصت المادة 45 من الأمر رقم 06-03 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية على أنه "يمنع على كل موظف مهما كانت وضعيته في السلم الإداري أن يمتلك داخل التراب الوطني أو خارجه،

¹ -قوت جاسم حمادة، مرجع سابق، ص 20.

² -التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 30، 31.

* - معيار المراجعة 200 "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة، طبقاً لمعايير المراجعة"

-Norme ISA 200, (International Standard on Auditing), Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit.

³ -الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2008، ص 50، تحميل الإصدار على الرابط

<https://accdiscussion.com/attachment.php?attachmentid=1442&d=1407832878>، تم الاطلاع بتاريخ: 2019/06/28، 14:37.

مباشرة أو بواسطة شخص آخر بأي صفة من الصفات مصالح من طبيعتها أن تؤثر على استقلالته أو تشكل عائق للقيام بمهمته بصفة عادية في مؤسسات تخضع لرقابة الإدارة التي ينتمي إليها".¹

ثالثاً: بذل العناية المهنية اللازمة

تتطلب العناية المهنية من المفتش معرفة طبيعة العمل الذي يقوم به والمسؤولية الملقاة على عاتقه، فالمفتش مسؤول مهنيًا عن أداء عمله والقيام بواجبه بكل جدية والتزام ويمكن القول أن المفتش قد بذل العناية المهنية في مجال التدقيق عند قيامه بثلاث خطوات رئيسة نوجزها كما يلي:

1. **الخطوة الأولى:** يفترض أن يكون المفتش مختصاً في شؤون التدقيق وكذا المهام المنوطة به، وأن يمتلك مهارات وخبرة في مجالات أخرى، بالإضافة إلى مجاله الأصلي، لذا وجب عليه أن يضع مخطط يكون كفؤ وفعال لعملية التدقيق، يضمن تأكيد معقول عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بالإضافة إلى أخذ الظروف غير العادية التي قد يواجهها بعين الاعتبار.²

2. **الخطوة الثانية:** يجب على المفتش عن تنفيذ مهمة التدقيق في المحاسبة أن يعمل طبقاً للوائح والمعايير المهنية، وأن يتصرف بوعي، وأن يتحلى بمستوى من الصدق والمقدرة على تبرير تصرفه وما وصل إليه من حقائق تبريراً موضوعياً، إلا أن بذل العناية المهنية لا تعني بالضرورة عدم الوقوع في الخطأ.*

3. **الخطوة الثالثة:** القدرة على استخدام أساليب التدقيق، خاصة التي تعتمد على التكنولوجيا من تقنيات تحليل البيانات وتخزينها، وعدم إغفال المخاطر ذات الأهمية التي قد تؤثر على مجريات التدقيق وتثير شكوك وتؤثر على تقريره، بالإضافة إلى الاستعانة بخبرة ومهارة الزملاء الأكثر خبرة لتعويض أي قصور في خبرته أو مهارته الشخصية في حالة مواجهة مشاكل، والعمل مع المفتشين الآخرين كفريق، وعلى المفتش السعي الدائم لتحسين معارفه ومهاراته وكفاءته عن طريق التكوين المهني المستمر.³

¹- المادة 45 من الأمر رقم 06-03 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع سابق، ص 06.

²- ولهي بوعلام، ذبيح محمد أمين، مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي دراسة تحليلية على مستوى مديري الضرائب لولائي سطيف والمسيلا، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2019، ص 145.

*- نظراً لأهمية العناية المهنية اللازمة لعملية التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي، فقد حظيت باهتمام كبير من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين حيث تطرق لها من خلال معايير التدقيق المقبولة عموماً، وباهتمام أيضاً معهد المدققين الداخليين الأمريكي من خلال المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث خصص لها معيار خاص بما حل رقم 1220 تحت عنوان العناية المهنية اللازمة.

³- ولهي بوعلام، ذبيح محمد أمين، مرجع سابق، ص 145.

ربعا: الأمانة والسرية:

ينبغي على المفتش أن يحافظ على السرية المهنية حتى في البيئة الاجتماعية، إذ يمنع عليه إفشاء أو تمكين الغير من الاطلاع على أية وثيقة أو خبر يحوزه، بحكم ممارسة وظيفته إلا إذا اقتضت المصلحة ذلك، حيث أقر القانون عقوبات تأديبية وجنائية على كل عون يقوم بالإبلاغ أو إفشاء أسرار مهنية،¹ كما أولى المشرع أهمية كبيرة لموضوع السرية المهنية.²

بتحليل المعايير السابقة نلاحظ أن هناك العديد من العوامل التي لها تأثير على رفع كفاءة التدقيق الجبائي، وتتعلق بشخصية المفتش، بالتأهيل العلمي والعمل لا يرتبط بمستوى معين من المعرفة والخبرة فقط، بل لابد من التدريب والتعلم المستمر، لأن هناك دائما طرق جديدة يستخدمها المكلف للتهرب أو الغش الضريبي التي يجب اكتشافها، وأما الموضوعية فتتمثل عنصرا فعالا بالنسبة لعملية التحقيق ومهمة بالنسبة للإدارة الجبائية والمفتش على حد سواء، فكلما كانت الإدارة ضعيفة (مثلة في أعوانها) الكفاءة والنزاهة والاستقلالية والحياد، كلما زاد معه تفشي ظاهرة الغش والتهرب، لأن المكلف يشعر بأنه لا توجد عدالة في فرض الضرائب، وبالتالي تصبح القوانين الجبائية حبرا على ورق، أما فيما يخص العناية المهنية فعلى المفتش بذل كل الجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية التدقيق إلى غاية الانتهاء منه.

وفي الأخير نشير إلى أنه على الإدارة الجبائية الحرص على أن أعوانها يحترموا المعايير التي تم التطرق لها سواء الشخصية المتعلقة بذات المحقق، أو الخارجية نتيجة تعرضه لضغوطات اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، ولما لا استحداث هيئة مركزية تكون من صلاحياتها مراقبة الاختلالات الشخصية والخارجية، فلقد أثبت الواقع أنه كلما كان أعوان الرقابة الجبائية تابعين لإدارتهم المباشرة كلما كان هناك تقصير في أداء مهامهم، وكلما كانوا تابعين في إدارتهم لمستوى أعلى (مركزي) كلما قل أو انعدم هذا التقصير.

المطلب الثالث: دور التعليم والممارسة المهنية في اكتساب المعرفة

يمكن القول أن البحث عن كفاءة في الأداء المهني لمفتش الضرائب يتطلب أن يكون هناك تكامل بين كل من مهنة مفتش الضرائب والتعليم الأكاديمي، ويجب أن يكون هناك تنسيق بين كل من القائمين

¹ -المادتين 301 و 302 من الامر رقم 15 - 19 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 يعدل ويتمم الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج ر ج د ش، العدد 71، المؤرخة في 30 ديسمبر 2015، ص 112.

² -تم تخصيص المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية لموضوع السرية المهنية.

على الإدارة الجبائية والتعليم الأكاديمي حتى يستطيع كل منهما تقديم المهمة المطلوبة منه بشكل مناسب، إلى جانب ذلك يجب على الإدارة الجبائية إخضاع مفتشي الضرائب للدورات التكوينية من أجل الرفع من قدراتهم وضمن تحسين مستواهم.

الفرع الأول: مسؤولية إعداد أعوان مؤهلين

مما لا شك فيه أن مسؤولية إعداد أعوان مؤهلين بالمهارات المهنية والأخلاقية المطلوبة تقع على عاتق عدد من الجهات، ومن أبرز هذه الجهات المؤسسات الأكاديمية والتعليمية، والإدارة الجبائية.

أولاً: دور المؤسسات الأكاديمية والتعليمية

تعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد أعوان مؤهلين بالمهارات العلمية والعملية التي تمكنهم من مزاوله المهنة، وذلك من خلال وضعها وتبنيها ومواكبتها لأساليب التعليم المبنية على الكفاءة في الإعداد المهني، أي تلك التي تركز على اكتساب المتعلم القدرات والمهارات المهنية وتنمي لديه التفكير التحليلي والابتكاري، كما يتطلب الأمر من هذه المؤسسات الانتقال من الأسلوب التقليدي في التعليم إلى أسلوب نقل المهارات، بمعنى أن المهارات التي يتم تطويرها خلال المراحل التعليمية المختلفة، يمكن أن تفيد مكتسبها عند انتقاله إلى مرحلة التوظيف،¹ وللأسف لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية أن هناك فجوة كبيرة بين الجانب الأكاديمي والممارسة المهنية.²

ثانياً: دور الإدارة الجبائية

تلعب الإدارة الجبائية دوراً مهماً في إعداد وتكوين موظفيها سواء الجدد أو الذين هم في الخدمة، خاصة في ظل ازدياد وتعقد المهام الملقاة على عاتقها نتيجة تطور الاقتصاد الوطني وتغير التشريعات والقوانين الجبائية معها، وإزاء هذه الحالة وبغية تنفيذ سياسة التكوين وتحسين المستوى، بطريقة منتظمة ومتواصلة تسمح بتلبية الاحتياجات الملحة لتطوير مهارات موظف الإدارة الجبائية، تم إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994،³ حيث

¹ - المنصوري جابر حسين، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 1، العدد 3، جامعة كربلاء، العراق، 2010، ص 54.

² - ولهي بوعلام، ذبيح محمد أمين، مرجع سابق، ص 155.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994، المتضمن إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب، ج ر ج د ش، العدد 42، الصادرة بتاريخ 6 نوفمبر 1994.

تعمل المدرسة على نقل المعلومات والمعارف للموظفين بحيث تجعلهم في وضعية جيدة للقيام بكل كفاءة بوظائفهم التي سيشغلونها، أو الحالية أو المستقبلية*، وهذا لغرض السير الحسن للإدارة الجبائية، ولغرض الوصول والاستجابة لاحتياجاتها.

بالإضافة للمدرسة الوطنية للضرائب تم استحداث مديريات فرعية للتكوين على المستويات الجهوية (المديريات الجهوية للضرائب)، وتشكل من مكتبين هما: مكتب التكوين الأساسي والمتواصل، ومكتب الدعائم البيداغوجية، ويعملان على¹:

- إعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين وتحديد المعارف وتحسين مستوى المستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليمي وكذا ضمان تنفيذها وتقييمها الدوري؛

- تنسيق ومتابعة تنظيم مختلف امتحانات ومسابقات المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي.

الفرع الثاني: مراحل اكتساب المعرفة (معرفة صريحة/معرفة إجرائية)

إن التفاعل بين التعليم والممارسة يؤديان إلى إكساب أعوان الرقابة الجبائية معرفة ومهارة، حيث يرى جون أندرسون (John Anderson)² أن التعليم يؤدي للمعرفة الصريحة، وأن التدريب يؤدي إلى المعرفة الإجرائية، وأن اكتساب المهارة يتم من خلال التفاعل الذي يمر بثلاثة مراحل متتالية.

أولا: مرحلة الإدراك

يتم في هذه المرحلة اكتساب المعرفة الصريحة، حيث يمر الفرد بخبرات معينة تغير من سلوكه، وتتمثل في العملية التعليمية، سواء في إطار منهج دراسي، أو من خلال موقف حياتي أضاف للشخص ما يجعله يعدل من سلوكه، ويستخدم الفرد هذه المعرفة في إنجاز المهام وبتكرار الممارسة يتدرب عقله عليها ذهنيا ويكتسب خبرات جديدة يتم إضافتها لقاعدة معرفته الصريحة، والمعرفة المكتسبة في هذه المرحلة غير كافية ليصبح الفرد خبيرا متميز الأداء.³

*- حيث يشترط القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين لأسلاك الإدارة الجبائية على الموظفين اتباع دورات تكوينية من أجل الرفع من قدراتهم وضمان تحسين مستواهم لتمكينهم من التوظيف والترقية.

¹- للتوسع انظر موقع المديرية العامة للضرائب، على الرابط الإلكتروني: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/239-2014-05-28-09-36-06>، تم الاطلاع بتاريخ

23:43، 2020/09/23

2-Anderson, John, Skill Acquisition: Compilation of Weak-Method Problem Solutions, Psychological Review, v94, n2, Apr 1987, p192-210 .

³- هدى عبد الغني سيد محمود، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء المحاسب الضريبي في جمهورية مصر العربية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2006، ص 20.

ثانيا: مرحلة الترابط

يتم في هذه المرحلة اكتشاف الأخطاء تدريجياً من خلال الفهم الأساسي للمهمة ويتم التخلص من هذه الأخطاء من خلال الممارسة، أي أن هذه المرحلة تتعلق بالقواعد الشرطية التي تحكم أداء المهام، وبدونها يكون الأداء مقيداً بالاعتماد على مدخل التجربة والخطأ في إنجاز المهمة الموكلة للممارس الضريبي (المعرفة الإجرائية)، ويتم اكتساب هذا النوع من المعرفة من خلال الخبرات المباشرة الناتجة عن التدريب والممارسة العملية للمهام الضريبية، وما ينشأ عن هذه المهمة من تغذية عكسية.¹

كما تظهر خلال هذه المرحلة ظاهرة تصنيف المعرفة، والتي تقدم إجراءات لحل المشاكل الخاصة بالمجالات الجديدة، وهنا يتم الحصول على المعرفة الإجرائية ويبدأ ظهور المهارة التي يتم تطويرها خلال المرحلة الثالثة، وتصنف المعرفة إلى ثلاثة أصناف رئيسة تتمثل في:

أ-المعرفة الحسية: وهي التي يكتسبها الإنسان عن طريق الحواس الخمسة المجردة كاللمس والاستماع والمشاهدة المباشرة، لكن رغم الدور الأساسي الذي تلعبه الحواس في العملية المعرفية، إلا أن هذه المعرفة تظل قاصرة تحتاج الى مرحلة لاحقة يخوضها العقل في سبيل الوصول إلى كنه الأشياء وإدراكها.²

ب-المعرفة التأملية (الفلسفية): وهذا النوع من المعرفة يتطلب النضج الفكري، والتعمق في دراسة الظواهر الموجودة، حيث أن مستوى تحليل الأحداث والمسائل المدروسة يوجب الإلمام بقوانين وقواعد علمية لاستنباط الحقائق عن طريق البحث والتمحيص، ولكن في العادة لا يحصل المدقق على أدلة قاطعة وملموسة تثبت حججه،³ ولكنه يقدم البراهين عن طريق استعمال المنطق والتحليل، ويثبت أن النتائج التي توصل إليها تعبر عن الحقيقة والمعرفة الصحيحة للقضية أو المسألة.

ت-المعرفة العلمية: وهي معرفة تقوم على اتباع منهج مضبوط وأساليب بحث قائمة على العلم يهدف من خلالها الباحث للوصول إلى الحقيقة من خلال استناده إلى مجموعة قواعد عامة ومنظمة، ينطلق من خلالها من الملاحظة والتجريب والفرضيات وصولاً للنتائج مستعملاً في هذا أدوات البحث العلمي من

¹ -هدى عبد الغني سيد محمود، مرجع سابق، ص 20.

² -قارة صباح، إشكالية نزع القداسة من المعرفة من منظور عبد الوهاب المسيري، أطروحة دكتوراه في النقد المعاصر وقضاياها، كلية الآداب واللغات، جامعة محمد ملين دباغين - سطيف 2، الجزائر، 2018/2019، ص 39.

³ -رافده الحريري وآخرون، أساسيات ومهارات البحث التربوي الاجرائي، الطبعة الاولى، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2017، ص 10.

الاستبانة، المقابلة، الملاحظة، القياس، العينة، وعليه فالمنهج العلمي لا ينفصل عن المعرفة العلمية، فهو تقنيته وعمادها.¹

ثالثاً: مرحلة التلقائية: تصبح في هذه المرحلة إجراءات حل المشاكل أقوى ويتم تطويرها، مما يؤدي إلى مزيد من السرعة والدقة لتلك الإجراءات، ويتم صقل المعرفة الإجرائية باكتساب المزيد من الإجراءات في مجال معين، حتى يصبح مفتش الضرائب قادراً على استخدام المعرفة الإجرائية بكفاءة وفعالية أفضل، وعندئذ يطلق عليه لفظ خبير.²

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في سلوك مفتش الضرائب

إن نجاح عملية التدقيق الجبائي تعتمد بدرجة كبيرة على العنصر البشري، والمتمثل في أعوان الرقابة الجبائية، حيث يقوم المفتش بالتأكد من صحة تصريحات المكلف ومصادقيتها ومدى مطابقتها للواقع، بالإضافة لإعداد تقرير التحقيق الجبائي الذي يعكس من خلاله الجهد الذي بذله والأساس الذي استند إليه، وبالطريقة التي تمكنه من تبرير النتيجة التي توصل إليها بكل نزاهة وموضوعية دون أن يتعرض لعوامل من شأنها أن تخل بذلك.

الفرع الأول: عدم الثقة

تسعى الإدارة الجبائية لتحسين علاقتها بالمكلف، حيث تعد الحرية التي يمنحها المشرع للمكلف للتصريح بمداخله، من بين هذه الآليات، وهذا ما يكرس مبدأ ثقة المشرع في المكلف، إلا أن هذه الثقة ليست مطلقة، حيث منح المشرع بالمقابل الإدارة الجبائية الحق في الرقابة.

على الرغم من القاعدة السابقة التي تنادي بها الإدارة الجبائية، والتي تعتبر المكلف حسن النية عند التصريح بمداخله، إلا أن أعوان الرقابة الجبائية ينظرون إلى التصريحات والدفاتر والحسابات المقدمة من طرف المكلف على أنها غير صحيحة، وأن المكلف يعمل دائماً على إخفاء دخله الحقيقي، أو إخفاء بعض مصادر دخله، وبالتالي التأثير على الوعاء الضريبي، وهذا ما يؤثر على سلوك أعوان الرقابة الجبائية عند إجراء عملية التحقيق وما ينجر عن ذلك من إعادة تقدير للضريبة ومنازعات.

¹ -إبراهيم، المنهج العلمي وتطبيقاته في العلوم الاجتماعية، الطبعة الأولى، دار الشروق، عمان، الأردن، 2009، ص ص 65، 66.

² -هدى عبد الغني سيد محمود، مرجع سابق، ص 20.

وعلى العكس من ذلك إن تدعيم الثقة وإرسائها لدى أعوان الرقابة الجبائية، سيحفز المكلف ليبادر بتقديم تصريحات ومحاسبة صادقة، معبراً من خلالها عن حقيقة أعماله،¹ وهذا ما يعبر عنها بعنصر الثقة المتبادلة بين طرفي العلاقة الضريبية، وهو عنصر مهم وفعال، وأن وجود مثل هذا العنصر يؤدي إلى تحسن العلاقة بينهما وتصبح علاقة تركز أصولها على العلانية والشفافية والإفصاح، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، ويقوض مقومات عدم الثقة، ويدعم مقومات نجاح النظام الضريبي.²

الفرع الثاني: تأثير الجهات الرقابية

تقوم الإدارة الجبائية بصفة دورية بعملية تفتيش على مستوى مديرياتها، تهدف من خلالها لتوجيه أعوانها بالمقام الأول والرقابة عليهم ثانياً، خاصة في ظل المناخ الذي يعمل فيه أعوان الرقابة الجبائية الذي يتسم بكثرة الإغراءات والضغط النفسي التي يتعرضون لها، لأن أي خطأ يرتكبونه يجرمهم للمساءلة من الجهات الرقابية، وتساهم عملية التفتيش على مستوى الأعوان في:

1. جعل الأعوان أكثر شعوراً بالمسؤولية، وذلك لزيادة شعورهم بالعدالة وبأن جميع جهودهم المبذولة تؤخذ بالحسبان من قبل الإدارة؛

2. دفع الأعوان للعمل باجتهاد وإخلاص، ليرتقب حصوله على احترام وتقدير رؤسائه معنوياً ومادياً؛

3. تحسين أداء الأعوان وتطويره، فهو يساعد المسؤولين على اكتشاف جوانب الضعف والقصور في كفاءة الأعوان والعمل على تقويتها، إلى جانب تحديد نوع التوجه اللازم لدفع سلوك الأعوان وسد جوانب النقص في كفاءتهم.³

ومن السلبيات التي تؤثر على سلوك المحقق كثرة عمليات التفتيش، حيث تربكه وتحد من إنتاجيته، حيث يعمل وهو إما خائف أو متردد، خائف من الخطأ والوقوع في المسؤولية، خاصة وأن تعامل المحقق يكون محله المال العام، الأمر الذي يكون فيه معرضاً للمساءلة عن ضياعه إذا ارتكب خطأ سواء بحسن نية أو بسوء نية، مما يعرضه للإحالة على التحقيق وما ينجر عنها من عقوبات.¹

¹ - نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، تأثير العوامل السلوكية على قياس الدخل الخاضع للضريبة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2001، ص 37.

² - حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008، ص 85.

³ - صالح محمد فالح، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 137.

وللتقليل من هذه الضغوطات التي يتعرض لها الأعوان في هذه الحالة وجب على الإدارة اختيار رؤساء جديدين لتأطير الأعوان قبل وخلال وبعد عملية التحقيق، لأن ذلك يعمل على زيادة إنتاجية المحقق، نظراً للراحة النفسية التي يجدها داخله، مما يساعده على استثمار قدرته الإبداعية والابتكارية في إعداد تقرير التحقيق، وزيادة اهتمامه بالاطلاع، ومقابلة الحجة بالحجة مع العاملين معه.²

الفرع الثالث: الحوافز ومعدلات الأداء

تمثل الحوافز مجموعة السياسات والوسائل التي تصمم لاستمالة أعوان الرقابة الجبائية نحو أداء الوظيفة الموكلة إليهم بالشكل الذي ينسجم مع تحقيق أهداف الإدارة، ما دامت تؤدي بالنهاية إلى تحقيق أهدافهم الشخصية وإشباع حاجاتهم إلى المستوى المرغوب.³

ويخضع نظام التحفيز المطبق بالمديرية العامة للضرائب، كغيرها من المؤسسات والمديريات التابع موظفيها للوظيفة العمومية، للأمر رقم 06-03 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، إضافة إلى المراسيم التي صدرت بعده وخاصة تلك التي تعنى بإعادة هيكلة الأجور وكذا القوانين الأساسية الخاصة، حيث يخضع كل موظف أثناء مساره المهني، للتقييم المستمر والدوري بهدف تقدير مؤهلاته المهنية وفقاً لمناهج ملائمة، ويهدف تقييم الموظف إما للترقية في الدرجات أو الرتبة، وإما لمنح امتيازات مرتبطة بالمرادودية وتحسين الأداء، أو منح الأوسمة التشريفية والمكافآت.⁴

لا يختلف اثنان أن الحوافز والمكافآت تمثل جانباً كبيراً من الأهمية لدى أعوان الرقابة الجبائية، وتأثرهم بها سوف يؤثر على أدائهم، حيث أن الحوافز الإيجابية خاصة المادية منها تساهم بقدر كبير في خلق حالة الرضا لدى الأعوان، وزيادة الروح المعنوية لديهم، والتي بتوافرها لديهم تساهم بشكل مؤثر على إنتاجيتهم، وتعد عاملاً مؤثراً في الطريقة التي يؤدي بها المحقق المعدلات المطلوبة منه.⁵

¹-نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، مرجع سابق، ص 39.

²-شاهين مصطفى، أثر سلوكيات القادة على القدرات الابتكارية للمرؤوسين بالإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي الخامس للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 1999، ص ص 7، 8.

³-قزح علاء واصف إبراهيم، مدى كفاءة وملائمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير برنامج المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2013، ص 57.

⁴-المادة 97 و98 من الأمر رقم 06-03 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع سابق، ص 10.

⁵-نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، مرجع سابق، ص 42.

وعليه يمكن القول أن الحوافز ومعدلات الأداء تمثل عنصراً مؤثراً على سلوك أعوان الرقابة الجبائية خاصة أثناء مزاوله أعمال التدقيق، حيث أن وجود سياسة واضحة للترقية في الدرجات أو الرتبة، أو عند منح امتيازات مرتبطة بالمردودية وتحسين الأداء، أو عند منح الأوسمة التشريفية والمكافآت، والتي تتناسب مع طبيعة عمل الأعوان والأنشطة التي يقومون بها، وتتناسب كذلك مع الوقت والجهد وحجم ونوعية الملفات، وتتناسب مع أداء الأعوان على أساس الكيف وليس الكم وبموضوعية، كلها عوامل من شأنها أن ترفع من معنويات الأعوان وتحسن من أدائهم، وتنمي لديهم الشعور بالرضا الوظيفي.

الفرع الرابع: التكوين

يعرف التكوين على أنه عملية هادفة تسعى لتطوير المورد البشري بتزويده بالمعلومات والمعارف اللازمة وتنمية قدراته ومهاراته وتدريب سلوكيات التعامل مع المكلفين والرؤساء لديه، والعمل على تعديل اتجاهاته وقناعاته وذلك من أجل رفع مستوى كفاءته وتحسين أدائه وزيادة إنتاجيته وتحقيق أهدافه الخاصة والوظيفية بأقصى قدر ممكن من الجودة والسرعة والاقتصاد.¹

ويعتبر التكوين خطوة مهمة تأتي بعد انتقاء الموظفين وتعيينهم، وهي خطوة مهمة لا تقل أهمية عن معايير انتقاء الأعوان، وتأتي هذه الخطوة لتنمية قدرات أعوان الإدارة الجبائية العلمية والعملية وإطلاعهم على الجديد فيما يخص القوانين والإجراءات والوسائل الحديثة المتبعة في التحقيق وأهم ما تم التوصل إليه من طرق الغش والتهرب وكيفية اكتشافها ومعالجة تبعاتها، بالإضافة لاحترام أخلاقيات المهنة خاصة السلوكية منها خلال التعامل مع المكلفين أو زملائهم بالمهنة ورؤسائهم.

إن طبيعة وظيفة أعوان الرقابة الجبائية، تعد من الوظائف الحساسة، لذا يجب أن تتوفر فيهم جوانب شخصية بالإضافة للمؤهلات العلمية والعملية، التي تؤهلهم للقيام بمهامهم، خاصة عند التعامل مع المكلفين، حيث أن تدريب الأعوان على البرامج السلوكية يجعلهم قادرين على التعامل مع المكلفين، وتكسيبهم مهارات تساعد في التواصل معهم، مما ينعكس على المكلف ويحد من فجوة الخلاف ويقلل من المنازعات بينه وبين الإدارة، وهذا ما يساهم في الرفع من الحصيلة الجبائية.

¹ -الحمادي على، 555 طريقة ووصية لتصبح مدرباً ناجحاً وخطيباً مؤثراً ومتكلماً بارعاً، الطبعة الأولى، دار ابن حزم، بيروت، لبنان، 1999، ص13.

المبحث الثاني: المتطلبات الوظيفية

تمثل الوظيفة مجموعة المهام والواجبات التي تحددها السلطة المختصة لغايات توضيح الأدوار الخاصة التي تتضمنها الوظيفة،¹ ويعتبر الإلمام بمتطلبات الوظيفة من الأسباب الرئيسة للأداء الجيد، ذلك لأن إحاطة الموظف بكل ثنايا وخلفيات عمله يساهم في تحسن أدائه،² وعلى مستوى الإدارة الجبائية تمثل المتطلبات الوظيفية لمهمة التحقيق في مجموعة المهام والواجبات التي تتطلبها هذه الأخيرة والتي تحددها السلطة الضريبية.

المطلب الأول: احترام قواعد وأخلاقيات المهنة عند أداء المهام

تمثل قواعد وأخلاقيات المهنة مجموع المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتعين على أعوان الرقابة الجبائية التحلي بها عند ممارسة مهامهم، وعند تعاملهم مع زملاء المهنة ورؤسائهم والمكلفين والمواطنين على العموم،³ وينتج عن احترام هذه المبادئ والقواعد من قبل الأعوان إحداث تغيرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون للإدارة الجبائية، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارة ومستعمليها.

الفرع الأول: مفهوم أخلاقيات المهنة ومصدرها

في الماضي كان تركيز الإدارة الجبائية ينحصر في تحصيل أكبر قدر من الضرائب، في حين أن الاتجاه الحديث يركز على التحصيل بالموازاة مع الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة والحكمة، باعتبار أنها تحمل في طياتها البعد الأخلاقي للمهام التي تقوم بها الإدارة ممثلة في أعوانها.

أولاً: مفهوم أخلاقيات المهنة

يمكن تعريف أخلاقيات المهنة على أنها: "مجموعة الأسس والقواعد والضوابط التي تشكل من مصادر محددة، وتصبح إطاراً مرجعياً من المعايير، تحكم منهج تفكير وتصرف وسلوك الأفراد في المنظمة للتمييز بين ما هو مقبول وغير مقبول، وما هو صحيح وغير صحيح، وما هو مشروع وما هو غير

¹ - الهيئة الاتحادية للموارد البشرية الحكومية، الدليل الاسترشادي لإعداد ومراجعة الأوصاف الوظيفية وتقييم وأداء الوظائف في الحكومة الاتحادية، الطبعة الأولى، الهيئة الاتحادية للموارد البشرية الحكومية، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2019، ص 10.

² - عدنان نبيلة، ضغوط العمل والأداء الوظيفي، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2019، ص 57.

³ - المطيري عبد الرحمن محمد سلطان عريج، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012، ص 9.

مشروع، بما يترتب عليه السلوك الوظيفي والإداري والقيادي والمؤسسي المنضبط أخلاقياً وقيماً من وجهة نظر الإدارة والمجتمع".¹

ويعرف كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي الأخلاقيات على أنها: " مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسة هي: القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أية تعاملات، وعدم التحيز في القيام بأية ممارسات لصالح طرف دون آخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقيات هذا النشاط".²

كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الالتزامات الأخلاقية بأنها: "مجموعة من المبادئ والقواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتفسيرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها كذلك تلخص تطبيقات التفسيرات والأوضاع والحالات الحقيقية".³

أما فيما يخص ربط مصطلح الأخلاقيات مع التدقيق، فقد عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) أخلاقيات مهنة التدقيق بأنها: "بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق، حيث أن استقلالية تدقيق القطاع العام وسلطته ومسؤوليته تضع متطلبات أخلاقية جسيمة على عاتق الموظفين الذين يشغلهم أو يستخدمهم لإنجاز العمل الرقابي، ويتعين أن تأخذ أخلاقيات مهنة مدقق القطاع العام في الاعتبار المتطلبات الأخلاقية للموظفين المدنيين عامة ومتطلبات المدققين خاصة، بما في ذلك التزامهم إزاء واجباتهم المهنية".⁴

ومما سبق يتضح أن أخلاقيات المهنة تمثل خطوطاً توجيهية تحكم تصرفات وسلوكيات أعوان الرقابة الجبائية خلال أداء مهامهم، بحيث توضح السلوك الصحيح والخاطئ، عند تعاملهم مع زملائهم ورؤسائهم وأي شخص آخر يتعامل مع الإدارة الجبائية من مكلفين أو مواطنين.

¹ -مصطفى محمود أبو بكر، أخلاقيات وقيم العمل في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2010، ص 111.

² -كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 74.

³ -المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، دليل المحاسبين المهنيين، القواعد الأخلاقية، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، 2002، ص 14.

⁴ -أرديني طه أحمد حسين، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 29، العدد 85، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص ص 157 158.

ثانيا: مصدر أخلاقيات المهنة

تستمد أخلاقيات المهنة بشكل عام من ثلاثة مصادر رئيسة، تعتبر الأساس الذي تنطلق منه أخلاقيات كل المهن، وهي التي تحدد طبيعة العلاقة بين العاملين وزملائهم وبين العاملين ورؤسائهم، وبين العاملين ورؤسائهم والمجتمع بصفة عامة، وتتمثل هذه المصادر في:

1-المصدر الديني: إن القيم الأخلاقية وقواعد السلوك وآداب المهنة ليست ابتكاراً جديداً، وإنما تمثل قيماً إسلامية أصيلة مصدرها القرآن والسنة النبوية، حيث جاءت مبادئ الاستقامة وعدم كتمان الحق، والصدق والأمانة، واجتناب شهادة الزور والوفاء بالالتزامات والعقود وطاعة أولي الأمر والترفع عما يخل بالشرف والأمانة والتشاور في الأمر،¹ كما تمثل القيم الأخلاقية العادات والتقاليد الإسلامية التي ينشأ عليها المسلم، والتي تمثل الصالح من أعراف المسلمين وعاداتهم وتقاليدهم التي يتوارثونها جيلاً بعد جيل،² وبالتالي تتكون لدى الفرد أو المهني عقيدة تحدد سلوكه سواء في موقعه التنظيمي الإداري أو الاجتماعي ترتكز على خلق الرقابة الذاتية لديه، لارتباطه بالخالق وليس بالمخلوق، فبإمكانه التهرب من الرقابة السياسية أو الاجتماعية أو القانونية، لكنه لا يستطيع التهرب من رقابة الله سبحانه وتعالى.³

2-المصدر الاجتماعي: تمثل العمليات التربوية والاجتماعية مصدراً مهماً للأخلاق المهنية، فالإنسان ابن بيئته، وهو يتأثر بالبيئة التي يعيش فيها (المجتمع)، والتربية والتنشئة التي ينشأ عليها (الأسرة والمدرسة)، فالأسرة تعتبر اللبنة الأولى والأساسية في تكوين الميول والاتجاهات الإيجابية التي تميز سلوك الفرد وأدائه داخل المجتمع أو مكان العمل، وذلك عن طريق التنشئة السليمة والحسنة، كما تلعب الهيئات التعليمية والتكوينية هي الأخرى دوراً مهماً في تربية وتعليم الناشئة مبادئ العلوم وترسيخ القيم الأخلاقية وتنشئتهم التنشئة السليمة التي تخلق منهم مواطنين وإطارات صالحين يسهمون في خدمة أنفسهم ومجتمعهم ودولتهم.

¹- الشيخلي عبد القادر، أخلاقيات الوظيفة العامة، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 20.

²- المليحي يعقوب، الأخلاق في الإسلام (مع المقارنة بالديانات السماوية والأخلاق الوضعية)، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985، ص 30.

³- الحوراني غالب صالح عبد الرحمن، تطوير مدونة الأخلاقيات الأكاديمية للأستاذ الجامعي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس والطلبة في الجامعة الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2005، ص 40.

3-القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: تعد القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات من المصادر الرئيسية التي تتحكم في تسيير الإدارة، ويقصد بها البيئة التنظيمية التي يعمل فيها الفرد بكل ما فيها من قوانين ولوائح وأنظمة، وقيم وتقاليد ومثل تحدد سلوك العاملين فيها، وتوجه مسارهم، وكل ما يؤثر في قيم الفرد والتزامه وأسلوب عمله، وأنماط تقسيم العمل، ونظم الاستراحة والمكافأة، وأشكال الرقابة والعقاب، وإننا يجب أن ندرك أيضا أن هناك تفاعلاً خصباً بين البيئة التنظيمية والبيئة الاجتماعية العامة، فاللوائح والقوانين المطبقة في الإدارة أو المؤسسات بصفة عامة تستمد أو تتأثر على الأقل بالقوانين النافذة في البلاد، وأنماط القيم والسلوك السائد في المؤسسة، وهي عينة ممثلة لأنماط القيم والسلوك الشائعة في المجتمع.¹

وما ينبغي الإشارة إليه أن المصادر التي تم التطرق لها سابقاً لوحدها ليست كافية بصياغة وبناء الإنسان النفسي والعقلي، وإنما تتشارك معها عوامل أخرى في هذه الصياغة، فمنها الوراثة والميول والاستعدادات الذاتية، بالإضافة للظروف الاقتصادية*والنظام السياسي الذي يعيش فيه الفرد**.

الفرع الثاني: قواعد سلوك المهنة لموظفي الإدارة الجبائية

نظراً لأهمية قواعد السلوك المهني* ووجوب التزام المهنيين بصفة عامة بها، فقد حظي هذا الموضوع باهتمام كبير من قبل الجهات المعنية بالمهنة، وذلك حسب اختصاصاتها وتوجهاتها، ولا تخلو مهام الإدارة الجبائية من هذه القواعد، لذا ارتأينا تخصيص هذا الجانب للتطرق لقواعد السلوك المهني بصفة عامة، لأن احترامها يعد من الأولويات التي تتطلبها وظيفة التحقيق على مستوى إدارة الضرائب، وقد بين دليل أخلاقيات المهنة الصادر عن المديرية العامة للضرائب المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها موظفوا الإدارة الجبائية أثناء أداء مهامهم، وتتمثل في:

¹-الزيناتي أسامة محمد خليل، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية (مجمع الشفاء الطبي نموذجاً)، مذكرة ماجستير في برنامج القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة، فلسطين، 2014، ص 25.

*-تتحكم الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع، في جميع أفرادهم ومن بينهم المهنيون والإداريون، إذ إن الظروف الاقتصادية الصعبة، تدفع بأفراد المجتمع غالباً إلى أنماط من السلوك بعيدة عن المعايير الخلقية.

**-ويقصد به نمط النظام السياسي الذي يسير المجتمع، وانعكاس توجهات هذا النظام على الأفراد، فإذا كان النظام السياسي يؤمن بالتعددية، والمشاركة، والحوار، واحترام الرأي، فإنه سوف يؤثر إيجابياً في قيم الأفراد وقناعاتهم المهنية، عكس ذلك إذا كان النظام فاسداً يفتقر للرقابة القضائية والإدارية والشعبية، ولا يتورع عن النهب، ويشجع القيم البالية، فإن تأثيره سلبي في توجهات الأفراد في كل إدارة أو مؤسسة.

*-تعتبر قواعد السلوك المهني أكثر ارتباطاً بالأداء المهني على أرض الواقع، وتمثل أنماط من السلوك المتوقعة من طرف أعوان الإدارة الجبائية في علاقتهم برؤسائهم ويزملاء المهنة، والمكلفين وبالغير بصفة عامة، وتعتبر القواعد الترجمة العملية لمبادئ السلوك المهني والتي تحكم سلوك أعوان الإدارة الجبائية.

أولاً: النزاهة

إن احترام مبدأ النزاهة يعتبر إلزامياً على كافة موظفي المديرية العامة للضرائب، سواء أثناء ممارسة مهامهم أو خارج المصلحة، لما له من أثر كبير على سمعة الإدارة،¹ وكرامة المهنة وشرفها، وتعني النزاهة أن يتصف أعوان الرقابة الجبائية بالعدل وأن يتحلوا عند أداء واجباتهم وتقديم خدماتهم المهنية بالصدق والأمانة والاستقامة، وأن يتجردوا من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمهم لآراء الآخرين، وألا يقوم على علم منه بالإفصاح عن معلومات على غير حقيقتها.²

ثانياً: الموضوعية

مبدأ الموضوعية يعني بأن ينفذ العون بعناية وطبقاً للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة،³ أي ألا يكون متحيزاً أثناء أداء مهامه، وعدم تأثره عند إصدار حكمه المهني بالمكلف محل التدقيق أو أطراف أخرى، حيث أن أعوان الرقابة الجبائية قد يتعرضون أثناء أداء مهامهم لحالات قد تضعف من موضوعيتهم، كما لا يجوز بأي حال من الأحوال القيام بأعمال التدقيق في حالة وجود علاقة أو مصلحة قد يترتب عليها التأثير على أحكام الأعوان المهنية.

ثالثاً: الكفاءة والعناية المهنية اللازمة

يفرض مبدأ الكفاءة والعناية المهنية اللازمة على أعوان الرقابة الجبائية بأن يلتزموا بما يلي:

- 1- المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب، وذلك لضمان حصول المكلفين على خدمات ذات كفاءة مهنية،⁴ وتحسين صورة ومردودية الإدارة الجبائية، حيث يرى "جان دانكان" في كتابه أفكار عظيمة في الإدارة، أن الكفاءة تمثل: "عملية الحصول على الكثير نظير ما هو أقل، أو نظير نفس المعطيات على الأسوأ".¹

¹ - المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 12.

² - نهاية نواف الحمود، الحاكمية وأثرها في أداء الشركات الصناعية الأردنية، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الأعمال، جامعة عمان، الأردن، 2011، ص 8.

³ - المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الجبائر المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر ج ج د ش، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17 أبريل 1996، ص 5.

⁴ - دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إصدار 2010، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، تمت الترجمة من قبل جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، ص 18،

- تحميل الدليل من خلال الرابط التالي: http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20of%20Ethics_.pdf ، تاريخ

الاطلاع 2019/09/04، 23:51.

2- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.² وكما سبق الإشارة إليه خلال الفصل الأول تتطلب الخدمة المهنية الكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى: الحصول على الكفاءة المهنية، وهنا نتكلم عن التكوين والتطوير المستمر لمهارات أعاون الإدارة الجبائية، والثانية: المحافظة على الكفاءة المهنية، والتي تتطلب وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، لذلك يؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن الأعاون من أداء مهامهم بكفاءة في بيئات العمل المختلفة والمحافظة عليها.

رابعاً: السرية

يجب على المحقق الاحتفاظ بأسرار مهمته المكلف بها، وألا يفصح بها إلا في حالات معينة تقتضيها الظروف ولجهات لها الحق الرسمي في الاطلاع على الأسرار، ويفرض هذا المبدأ على المحققين الامتناع عن المخطورات التالية:

1. استعمال أية معلومة تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو مرتبطة بالأعمال لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة لطرف ثالث، ما لم تكن هناك سلطة قانونية تفرض عليه ذلك.
2. تسريب معلومات سرية يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون ترخيص أو تفويض محدد إذا لم يكن هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنه.³

خامساً: السلوك المهني

يفرض مبدأ السلوك المهني على أعاون الرقابة الجبائية أن يسلكوا ويتبعوا الأسلوب اللائق الذي يتوافق وينسجم مع السمعة الجيدة التي تتمتع بها الإدارة بصفة عامة، حيث يلتزم العون باحترام رؤسائه وزملائه والمكلفين وكافة المواطنين بالإضافة لـ:

¹ -دحيمان لويظة، تأثير أخلاقيات الإدارة على عملية توظيف الموارد البشرية في الجزائر، مذكرة ماجستير في أداة الموارد البشرية، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2012، ص 84.

² -دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إصدار 2010، مرجع سابق، ص 18.

³ -هيري آسيا، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017/2018، ص 59.

1. التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح واجبة التطبيق وتجنب أي تصرف قد يتعارض أو يسيء لسمعة الإدارة الجبائية وأفرادها.¹
2. عدم تعسف أعوان الرقابة الجبائية عند استخدام حقهم المقرر، وذلك طبقاً للقوانين والدساتير واللوائح، حيث تلزمهم بعدم التعسف في استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لهم بواسطة القانون، بالإضافة لعدم إثقال كاهل المواطنين والمكلفين وحتى زملائهم بمهام أو إعداد أو جلب وثائق لا تعتبر جوهرية.
3. على العون التعامل مع زملائه ورؤسائه ومشاركتهم آرائه بمهنية وموضوعية وتقديم المساعدة لهم حيثما أمكن هذا من جهة، والعمل على ترقية الحوار مع المكلف والمواطنين والتعامل معهم بلباقة ومهنية عالية لكسب ثقتهم من جهة أخرى.
4. على العون الالتزام بمواقيت العمل، وذلك لتفادي تعطيل شؤون المواطنين، مع احترام حقوقهم، بالإضافة لاحترام حقوق رؤسائه وزملائه في المهنة، في جو خال من المضايقة أو الألفاظ البذيئة وغير اللائقة المنافية للآداب.
5. على أعوان الرقابة الجبائية الالتزام بالمشاركة في أعمال التدقيق بكل نزاهة وحياد وبنية حسنة وبكل اجتهاد، دون خلفيات ودون تحيز للإدارة أو المكلف.

المطلب الثاني: المتطلبات الأساسية لممارسة مهام الرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية كغيرها من الإدارات العمومية لمجموعة من المتطلبات الأساسية لممارسة مهامها، وخاصة عند ممارسة مهام الرقابة الجبائية، باعتبارها موضوع الدراسة، وسنتطرق من خلال هذا المطلب لأهم هذه المتطلبات.

الفرع الأول: توفر نظام للمعلومات وقاعدة للبيانات

لا بد من توفر قاعدة بيانات لدى الإدارة الجبائية يرجع إليها أعوان الرقابة الجبائية، بحيث تحتوي معلومات عن المكلف وأنشطته، وأنظمة لجمع المعلومات وتحليل البيانات للاستفادة منها سواء خلال

¹ - دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إصدار 2010، مرجع سابق، ص 20.

مراحل التدقيق أو خلال وضع سياسات تهم الجهات العليا للدولة، وتتمثل أهم الخصائص التي توفرها قاعدة البيانات والنظم المعلوماتية فيما يلي:¹

1- توفر قاعدة المعلومات عن أداء وأنشطة التشكيلات التنفيذية لتكون جاهزة عند حاجة الإدارة العليا لتخاذ القرارات سواء الاقتصادية أو الاجتماعية ...؛

2- القدرة على تحقيق وفرة في التكاليف مقابل نتائج عالية الدقة (جدوى اقتصادية)؛

3- القدرة على تحقيق وفرة عالية في الوقت والجهد مقابل شمولية النتائج مقارنة بالنظام اليدوي؛

4- يمكن الاعتماد على البرامج الرقابية في تحديد الانحرافات وإعطاء التنبيه بشكل الكتروني من خلال البرامج الرقابية دون الحاجة إلى تدخل العون في عمليات البحث والتحري؛

أما على مستوى التدقيق ونقص هذا التشكيلات التنفيذية، فبإمكان أعوان الرقابة الجبائية اعتماد نظام رقابي الكتروني عند ممارسة العملية الرقابية، وذلك باستخدام برامج حاسوبية معدة خصيصا لهذا الغرض، بما يحقق الاقتصاد والجهد والتكلفة والدقة في الوصول إلى النتائج المطلوبة.

الفرع الثاني: توفر مهارات إدارية

يجب أن يكون لدى المديرين* القدرة على التأثير في الموظفين العاملين معهم، وذلك من خلال توظيف قدراتهم ومهاراتهم الذاتية والتنظيمية والإنسانية والفنية لتوجيه الجهود وخلق قيم التعاون والانسجام وبناء علاقات إنسانية من أجل تحسين العمل وفعاليته وتحقيق الأهداف المرسومة،² ويستند المدير على عدة طرق للتأثير في الموظفين وتحقيق الأهداف المسطرة، ونوجزها في النقاط التالية:

1- يستطيع المدير التأثير في الإدارة وأفرادها من خلال توفير الموارد المادية، كالسعة المكانية وتوفير

التجهيزات المكتبية والحاسوبية ولواحقها وغيرها، التي تساعد الموظفين على أداء مهامهم؛

2- تقديم المدراء العون للموظفين التابعين لهم، على أمل أن يحصل على نفس التعاون منهم؛

¹ -فائز عبد المحسن جاسم، استخدام الرقابة الإلكترونية في الحد من تسجيل العمليات غير القانونية في البطاقة التموينية-نموذج مقترح لبرنامج رقابة الكترونية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 3، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2017، ص 1112.

*- يفرض تصنيف المديرين وفقا للمستوى الإداري تقسيم المديرين وفقا لمستواهم في الهيكل التنظيمي، حيث يوجد العديد من المستويات الإدارية، إلا أنه من الشائع الاعتماد على ثلاث مستويات أساسية تتمثل في مدراء الإدارة العليا، ومدراء الإدارة الوسطى، ومدراء الإدارة التنفيذية.

² -صبري عبد الجبار محمد، المهارات القيادية لدى مديرية أقسام المديرية العامة للتربية في محافظة ديالى، مجلة الفتح، العدد 22، جامعة ديالى، كلية التربية الأساسية، جامعة ديالى، العراق، 2005، ص 41.

- 3- تبادل المدير مع الموظفين معلومات قد تعود بالفائدة على المدير أو الموظفين، ويكون أساس هذا التبادل حاجة الموظفين للمعلومات التي يحوزها المدير، وحاجة المدير لأن يسلك الموظفين السلوك المرغوب والابتعاد عن السلوك غير المرغوب؛
- 4- تعد الترقية* من أهم الوسائل المساهمة في تطوير الأداء وتحفيز الموظفين على بذل مجهود أكبر في أداء المهام والمسؤوليات المنوطة به، كما تعتبر الترقية وسيلة عملية تمكن المدير أو الإدارة بصفة عامة من اختيار أكفأ الموظفين وأصلحهم لتولي وظائف ذات مستوى أعلى من حيث المسؤولية والسلطة في التنظيم الإداري وفقاً لضوابط نظامية محدد مسبقاً، تخضع فيما بعد للرقابة القانونية والرقابة المالية؛¹
- 5- اعتراف وإشادة الجهة العليا في الإدارة بما يقوم به الموظفون من أعمال متميزة، سواء من خلال الأعمال الفردية أو الجماعية، وهذا من شأنه إشباع حاجاته،² ويساهم في رفع روحهم المعنوية بما يحقق هدفاً إنسانياً في حد ذاته، وغرضاً رئيساً له انعكاساته على زيادة مردوديتهم، وتعزيز انتمائهم وعلاقتهم مع الإدارة ومع زملائهم في العمل وكذا مع أنفسهم (الرضا الوظيفي)، وتأخذ الإشادة والتقدير عدة صور كتوجيه رسالة شكر أو اختيار الموظف المثالي خلال الشهر، أو من خلال دعوة المدير لمروؤسيه والالتقاء بهم لمناقشة مشكلاتهم الإدارية التي تواجههم لإيجاد حلول لها،³ حيث يعطيهم ذلك شعور بالأهمية والمساهمة في الإنجازات، ويعتبر ذلك اعترافاً بمركز وأهمية كل موظف؛⁴
- 6- عمل الإدارة وعلى رأسها المدير بتقديم الدعم للموظفين خاصة في الأمور التي ترتبط بالعمل، وذلك بمختلف الأشكال خاصة الدعم الشخصي والعاطفي، والعمل على تعزيز القدرات الشخصية والمهنية للموظفين، ومساعدتهم على اكتشاف إمكانياتهم والتميز في شخصياتهم وطريقة أدائهم لأعمالهم، مع إكسابهم المهارات والمعارف والسلوكيات اللازمة لذلك.

*- الترقية نوعان ترقية في الدرجات وأشار إليها المرسوم الرئاسي رقم 304/07 المحدد للشبكة الاستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع الرواتب من خلال المادة 10 "تمثل الترقية في الدرجة الانتقال من درجة إلى درجة أعلى منها مباشرة، بصفة مستمرة، وفي حدود 12 درجة حسب مدة تتراوح بين 30 و 40 سنة"، أما النوع الثاني فهو الترقية في الرتبة تطرق لها الأمر 03/06 من خلال المادة 107 "تمثل الترقية في الرتب في تقدم الموظف في مساره المهني وذلك بالانتقال من رتبة إلى الرتبة الأعلى مباشرة في نفس السلك أو في السلك الأعلى مباشرة.."

¹ - زيدية مني علي، أثر مصادرة قوة الإدارة العليا في تحديد الأهداف الاستراتيجية، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، فلسطين، 2007، ص ص 34-36.

² - الوابل عبد الرحمان بن علي، دور الحوافز المادية والمعنوية في رفع مستوى أداء العاملين، مذكرة ماجستير في العلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2005، ص 15.

³ - نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الخامسة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 208.

⁴ - علاقي مدني عبد القادر، الإدارة: دراسة تحليلية للوظائف والقرارات الإدارية، الطبعة التاسعة، مكتبة دار جدة، جدة، السعودية، 2000، ص 361.

الفرع الثالث: قوة التنظيم في الإدارة

صنف علماء الإدارة التنظيم على أنه ثاني الوظائف الإدارية إلى جانب التخطيط والتوجيه والرقابة، كما اعتبروه حاليا ثالث عامل من عوامل الإنتاج إلى جانب العمل ورأس المال، ولذلك فهو يحظى بأهمية كبيرة من طرف المنظمات في العصر الحديث،¹ وللحكم على مدى قوة وفعالية التنظيم داخل الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات سواء العمومية أو الخاصة، وجب توفر مجموعة من الخصائص التي تظهر هذه القوة، وتتمثل في:²

- 1- تحقيق أهداف الإدارة الجبائية بأقل تكلفة ممكنة؛
- 2- يجب أن يشجع التنظيم الإبداع وذلك من خلال تجميع الموارد ونظم المعلومات والاتصالات الفعالة، وتزداد أهمية الإبداع في التنظيم كلما كانت البيئات معقدة ومتنوعة ومضطربة؛
- 3- المرونة والتكيف مع الظروف؛
- 4- تشجيع الموارد البشرية وتطويرها، حيث يجب أن يسمح التنظيم، بل وأن يشجع الأفراد على الاستفادة من طاقاتهم وإمكانياتهم والنمو والتطور من خلال اكتساب قدرات ومهارات جديدة والاضطلاع لمسؤوليات جديدة كلما زادت خبرتهم؛
- 5- تسهيل التنسيق والتكامل بين مختلف الأنشطة والإدارات والمراكز لتوحيد الجهود سعيا لتحقيق أهداف الإدارة وفعاليتها؛
- 6- كلما كان التنظيم فعالا سمح بتسهيل عملية صياغة استراتيجية الإدارة وتنفيذها؛
- 7- الاستفادة من مبدأ التخصص ومنع الازدواجية، وتسهيل تدفق المعلومات ومعالجتها؛
- 8- إعطاء الأنشطة الاهتمام المناسب وفقا لأهميتها في الإدارة الجبائية وفروعها.

الفرع الرابع: نظام الحوافز

يمثل التحفيز في الأساس عملية إدارية تهدف للتأثير في السلوك وتوجيهه من خلال الاعتماد على إثارة الدافعية، وهي عملية نفسية تعمل على تحريك وتوجيه وإدامة السلوك والأداء، أي أنها العملية التي

¹ -بغداد راضية، تحليل وتطور التنظيم والهيكل التنظيمية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2007/2008، ص 5.

² -حريم حسين، إدارة المنظمات (منظور كلي)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 149، 150.

تحفز الأفراد للعمل وإنجاز المهام المطلوبة،¹ وليس من السهل تصميم نظام للحوافز، كما أنه لا يمكن اقتباس نظام من إدارات أخرى، فالنظام السليم للحوافز يجب أن يكون على مقاس الإدارة الجبائية، وهذا يعني أن تتناسب مع أهداف الإدارة واستراتيجياتها، وطبيعة العمل فيها وشكل العاملين فيها ويناسب أيضاً طبيعة الأداء وطريقة قياسه، كما يجب أن يتناسب مع ميزانية الحوافز والأجور.²

وتتعدد تقسيمات الباحثين في مجال الحوافز للوسائل والأساليب التي يمكن للإدارة استخدامها للحصول على أقصى كفاءة ممكنة من الأداء للعاملين، إلا أن أكثرها استخداماً هو تقسيم الحوافز من حيث طبيعتها، حيث تنقسم لقسمين، مادية ومعنوية، نوجزها فيما يلي:

أولاً: الحوافز المادية: وتتمثل أهم أشكالها في:

1-الأجور والمرتبات: يمثل الأجر أهم الحوافز المادية التي تدفع الأشخاص لبذل المزيد من الجهد والعمل، إذ أنه كلما زاد الأجر زاد حافز الموظفين على بذل الجهد وتحسين مستوى الأداء.

2-التعويضات: تمثل التعويضات حافزاً إضافياً للموظفين لبذل المزيد من الجهد، وهي تتنوع لتشمل العلاوات، المنح، والبدلات، والمكافآت، والعائد من تخفيض التكاليف، وطبيعة العمل، وتعويضات التخصص، والتفرع، والخطر

3-المزايا العينية ذات القيمة المادية: وتكون على عدة أشكال منها الأجهزة وبطاقات السفر والغداء، أو حضور الحفلات، أو مهمات السفر، أو الأدوات الشخصية

4-ظروف العمل ومتطلباته المادية: تشكل الظروف المادية المحيطة بعمل الموظفين مثل الآلات والتجهيزات ومحيطهم الفيزيائي المتنوع، عاملاً مؤثراً على أدائهم في العمل ورغبتهم فيه، إذ كلما كانت الظروف المحيطة بالعمل أحسن كان استعداد الشخص للعمل أكبر.³

5-المشاركة في الأرباح: وهي نسبة مئوية محددة مسبقاً تقتطعها الإدارة من أرباحها المحققة في نهاية

¹-A. Tellaetal, Work Motivation, Job Satisfaction, and Organizational Commitment of Library Personnel in Academic and Research Libraries in Oyo State Nigeria, Library Philosophy and Practice (e-journal), 2007 ,p 2, OnLine:<https://digitalcommons.unl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1118&context=libphilprac>, 27/09/2019,21:52.

²-ماهر أحمد، نظم الأجور والتعويضات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 298.

³-مرعى محمد مرعي، التحفيز المعنوي وكيفية تفعيله في القطاع العام الحكومي العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003، ص 29.

السنة لتوزع على العاملين فيها، وهي انعكاس لجهد جماعي بذله الموظفون في العمل طوال السنة، فزيادة هذا الجهد يعني زيادة مبلغ الحافز المالي، ومن هذا المنطلق فالمشاركة في الأرباح حافز مالي جماعي يشجع على التعاون وعمل الفريق،¹ ويقابلها في الإدارة الجبائية مثلاً: نسبة 70% من حاصل عقوبات التأخير المخصصة لتمويل الصندوق التكميلي للدخل لفائدة موظفي الإدارة الجبائية، والتي تأتي في إطار مواصلة الجهود في مجال ترقية وعصرنة الإدارة الجبائية.

ثانياً: الحوافز المعنوية

وتتعلق بالنواحي النفسية والذهنية للموظفين، وهي تعتمد على إثارة وتحفيز العاملين على وسائل أساسها احترام العنصر البشري الذي لديه أحاسيس وآمال وتطلعات اجتماعية يسعى لتحقيقها من خلال عمله،² وتأخذ أشكال مختلفة أهمها:

1- الترقية: تعتمد فاعلية الترقية كحافز على العمل فيما إذا ربطت بالكفاءة والإنتاج، حيث تكون دافعا للراغبين في شغل منصب وظيفي أعلى (تحقيق مكانة اجتماعية).

2- تقدير جهود الموظفين: ويكون ذلك بمنح شهادات تقدير أو ثناء للموظفين الأكفاء الذين يحققون مستويات جيدة في الإنتاج، وذلك تقديراً واعترافاً بجهودهم من قبل الإدارة.³

3- إشراك الموظفين في اتخاذ القرارات وتقديم الاقتراحات: ويعنى ذلك إشراك الموظفين عند اتخاذ القرارات التي لها علاقة بمهامهم، والسماح لهم بتقديم المقترحات والآراء التي يرونها صائبة.⁴

4- ضمان واستقرار العمل: إن الضمان والاستقرار الذي توفره الإدارة للموظفين يعتبر حافزاً له أثر كبير في معنوياتهم، وبالتالي على مستوى أدائهم، لأن العمل الثابت والمستقر يؤمن ظروفًا معيشية كريمة.

5- الإثراء الوظيفي: وهو أسلوب يعمل على تنويع واجبات الموظفين ومسؤوليتهم ضمن نطاق تخصصهم الأصلي بالشكل الذي يجعل الموظفين ينمون من قدراتهم ويطورون من مهاراتهم كحافز معنوي

¹ - عقيلي عمر وصفي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة بعد استراتيجي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 519.

² - فوانة حازم أحمد وآخرون، أثر دور الحوافز المادية والمعنوي في تحسين أداء العاملين في شركة الكهرباء، مجلة كلية فلسطين التقنية، العدد 3، كلية فلسطين التقنية، دير البلح، فلسطين، 2016، ص 116.

³ - تغريد سليمان أبو سنينة، أثر الحوافز على الرضى الوظيفي لمهندسي القطاع العام في جنوب الضفة الغربية، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين، 2008، ص 46.

⁴ - بن يطر سالم، تسيير الموارد البشرية في مقر ولاية الجلفة - دراسة ميدانية على عينة من الموظفين بمقر ولاية الجلفة، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008، ص 89.

يحدث شعوراً بأهمية الوظيفة التي يؤديها،¹ ويحضره لشغل منصب أعلى مستقبلاً.

الفرع الخامس: المرونة

ويقصد بالمرونة هنا أن تكون هناك استجابة من طرف الإدارة الجبائية للتغيرات التي تحدث في المجالات الاجتماعية والسياسية، واستيعاب التحولات الاقتصادية الوطنية والدولية، وتأثيراتها على المكلفين، ويتم تناول المرونة من خلال ناحيتين:

الناحية الأولى: أن تكون الضرائب المكونة للنظام الضريبي تستجيب للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، ومن هنا تثار إشكالية جمود النظام الضريبي من عدمه، فالنظام الضريبي الجامد هو ذلك النظام الذي لا يساير التغيرات التي تحدث سواء في الدولة أو على المستوى الدولي، بينما المرونة تقتضي ضرورة مسايرة الضريبة للتغيرات التي تحدث، ويكون ذلك من خلال إلغاء بعض الضرائب التي لا تتماشى مع تلك التغيرات واستحداث ضرائب أوجبتها حدوث تغيرات محلية ودولية، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إصلاح النظام الضريبي.²

الناحية الثانية: وهي مكملة للناحية الأولى، فاستجابة النظام الضريبي للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، يستدعى الفعالية والمرونة في التكفل بهذه المستجدات، وذلك من خلال اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية المناسبة، ومن خلال خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع، بالإضافة لتوفير الإمكانيات البشرية المؤهلة والمتخصصة، وتوفير الإمكانيات المالية والمادية اللازمة، حيث تتطلب المرونة تأطيراً وتكفلاً يكون في مستوى التطورات المستحدثة.

الفرع السادس: كفاءة الإدارة الجبائية

إن الإدارة الضريبية تعرف بأنها ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي، وتعتبر الإدارة الضريبية عامل أساسي ومحرك للإصلاح الجبائي، إذ أنها هي التي سوف تقوم بتطبيق مختلف الإجراءات

¹ - محمد الحسن تيجاني يوسف، التحفيز وأثره في تحقيق الرضاء الوظيفي لدى العاملين في منشآت القطاع الصناعي بالمدينة الصناعية بمكة المكرمة، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، لندن، بريطانيا، دون ذكر سنة النشر، ص 25.

² - قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد الوالح، البويرة، 2014/2015، ص 13.

والتشريعات وتحسيس المكلف بها، فالتشريع الجبائي وحده غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية ما لم تتوفر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة، إذ أن النظام الضريبي الأحسن تصوراً لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه.¹

ويعتمد نجاح الإدارة الجبائية في القيام بأداء وظائفها بكفاءة على توفر عدة مقومات، لعل أهمها يتمثل فيما يلي:²

- توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة؛
- توفر نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة، وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل؛
- توفر نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تتناسب وطبيعة ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة؛
- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب؛
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، إذ يؤدي ما تتضمنه هذه القوانين من تخفيضات وإعفاءات وإضافات في الأسعار وقواعد معقدة لتقدير أوعية الضرائب إلى خلق الكثير من المشكلات والصعوبات التي قد تعجز الإدارة عن إيجاد حلول مناسبة لها، ما قد يؤدي إلى نشوء منازعات بينها وبين المكلفين، كما قد يؤدي تعقد الإجراءات الإدارية إلى دفع المكلفين للتهرب منها.

المطلب الثالث: الاستعانة ببرامج تطوير أداء الموظفين

يعتبر تطوير أداء موظفي الإدارة الجبائية أحد العوامل التي تساعد بشكل كبير على تطوير أداء الإدارة الجبائية، وللارتقاء بمستوى أداء موظفي الإدارة الجبائية، خاصة أداء أعوانها المكلفين بالتدقيق لذا وجب على الإدارة الجبائية مسايرة الظروف السائدة والعمل على توسيع مدارك ومعارف أفرادها وتنمية قدراتهم ومهاراتهم.

¹ - أوسريز منور، أحمد هو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009، ص 77.

² - البطريق يونس أحمد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص 141، 142.

الفرع الأول: دور الندوات والمؤتمرات في رفع كفاءة الأداء

تعد المؤتمرات والندوات شكل من أشكال التدريب وأسلوب من الأساليب الفعالة في معالجة ومناقشة المواضيع والقضايا التي تتعلق بالضرائب، سواء تعلقت بقوانين جديدة، أو قضايا تواجه مزاوли المهنة، كما تساهم في توسيع معارف ومدارك موظفي الإدارة الجبائية ومن لهم علاقة بها من مكلفين ومحاسبين ومحافظي حسابات وغيرهم، وذلك من خلال:

1. تعريف موظفي الإدارة الجبائية وغيرهم بأبعاد فكرة معينة، وكيفية التعامل مع القوانين الجديدة، والموضوعات الضريبية والمشاكل التي تواجه المزاولين للمهنة أو المهن المرتبطة بالإدارة الضريبية؛
 2. خلال الندوات والمؤتمرات يتم تناقل التجارب والخبرات، كما يتم خلالها تبادل الأفكار والمعلومات وإثراء معارف الحاضرين وتقريب وجهات النظر والآراء المختلفة؛
 3. مناقشة كيفية تطوير أداء الإدارة الضريبية وأداء موظفيها، وذلك من أجل الوقوف والتعرف على المشاكل التي تواجه أعوان الرقابة الجبائية عند أداء مهامهم، والعمل على إيجاد حلول لها، مما يساهم في الارتقاء بالأداء؛
 4. توفير قاعدة فكرية ونفسية من خلال المؤتمرات والندوات تهيئ موظفي الإدارة الجبائية لتقبل التغيير وتقلص ظاهرة مقاومة التغيير إلى حد ممكن، كاستخدام التكنولوجيا وتقديم الخدمات الكترونياً، وبيان الفوائد المحققة في حالة تطبيق الإجراءات الجديدة.
- وفي الأخير نشير إلى أنه على القائمين بالندوات والمؤتمرات إصدار مجلة أو ملخصات تحتوي على المداخلات والبحوث التي تم مناقشتها، وأهم ما تم التوصل إليه من خلال التفاعل بين الحاضرين.

الفرع الثاني: دور برامج التدريب في رفع كفاءة الأداء

يعتبر التدريب أحد الوسائل التي تستخدمها الإدارة الجبائية من أجل تطوير وتنمية القدرات العلمية والعملية والسلوكية لموظفيها، وذلك بغرض متابعة التطورات الحديثة نظرياً وعملياً بالشكل الذي يؤدي إلى تنميتهم في مجال عملهم، ولتنمية الرغبة لديهم لاستخدام قدراتهم بدرجة أفضل، ومن ذلك كله يمكننا إبراز دور برامج التدريب في رفع كفاءة أداء موظفي الإدارة الجبائية من خلال النقاط التالية:

1. ضمان أداء العمل بفعالية وسرعة واقتصاد وسد الثغرات التي توجد بين معايير الأداء التي يحددها الرؤساء وبين الأداء الفعلي للموظفين؛
 2. ترغب الفرد في عمله، باعتبار أن زيادة إنتاجه مرهونة برغبته في أداء العمل؛
 3. توفير الدافع الذاتي لدى الفرد لزيادة كفاءته وتحسين إنتاجه كما ونوعاً من خلال توعيته بأهداف الإدارة الجبائية وسياساتها، وبأهمية عمله ومدى مساهمته في تحقيق الأهداف؛
 4. زيادة مهارات وقدرات الموظفين وتسلّحهم بمقومات تؤهلهم للترقية لمناصب أعلى؛
 5. رفع الكفاءة الإنتاجية للفرد عن طريق إتاحة الفرصة أمامه لكي يقف على كل ما هو جديد في مجال التطوير العلمي والتقني وما يترتب عليه من تطور في فنون وأساليب العمل؛
 6. العمل على استقرار الإدارة الجبائية ومرونتها، فالأفراد المدربين هم بمثابة أصل من الأصول الهامة، يعملون على استقرارها ومرونتها.¹
 7. تقييم البرامج التدريبية للوقوف على مدى تحقيقها للأهداف المتوقعة منها، ومن الأسباب التي تدفع للقيام بعملية التقييم نذكر:²
 - التأكد من أن البرنامج يعمل وفقاً للأهداف التي وضعت له؛
 - معرفة مدى تلبية البرنامج للاحتياجات السلوكية للمتدربين؛
 - معرفة مدى تلبية البرنامج للاحتياجات والتسهيلات المادية لبيئة العمل؛
 - لتحديد مدى فعالية وملائمة أساليب العمل المعتمدة؛
 - مدى ملائمة المواد التدريبية المستخدمة مثل المحاضرات، النقاش، لعب الأدوار....
- وتجدر الإشارة إلى أن قيام الإدارة الجبائية بإقامة المنتديات والمؤتمرات والبرامج التدريبية يعتبر بمثابة دعوة صريحة منها لموظفيها لتطوير أدائهم والارتقاء بمعارفهم، والاتجاه نحو استخدام الأساليب الحديثة في أداء أعمالهم، ورفع كفاءتهم وفعاليتهم، مع التأكيد على التدريب والتعلم الذاتي المستمر والعمل على اكتساب وتبادل الخبرات بين إطاراتها وموظفيها.

¹- بن زاهي منصور الساسي، الشايب محمد الساسي، التدريب كأحد المقومات الأساسية لتنمية القدرات البشرية نظرة سيكولوجية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية 09-10 مارس 2004، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2004، ص 199.

²- الموسوي سنان، إدارة الموارد البشرية وتأثيرات العولمة عليها، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، 196.

المطلب الرابع: اعتماد الرقابة الإدارية في رفع كفاءة الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الإدارية جهد منظم، لوضع معايير الإنجاز في ضوء الأهداف التنظيمية،¹ وتستعين بها الإدارة للوقوف على سير العمل على مستوى مديرياتها وعلى أداء موظفيها لأعمالهم وعلى النتائج المحققة، ومقارنتها بالمعايير التي سبق لها أن وضعتها* من أجل التحقق من تنفيذ الأهداف الموضوعية وإجراء التصحيحات اللازمة عند الضرورة،² لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالإدارة الجبائية.

الفرع الأول: اعتماد معايير الإنجاز

إن اعتماد معايير الإنجاز يخدم ثلاث أغراض رئيسة متعلقة بسلوك وتصرفات الموظفين وهي:³

- 1- تساعد الموظفين على فهم وإدراك ما تتوقعه الإدارة منهم وتوضح لهم الكيفية التي سيتم من خلالها تقييم أعمالهم، مما يدفعهم إلى القيام بأعمالهم بفعالية وكفاءة؛
- 2- تعتبر قاعدة البحث والتحري والكشف عن الصعوبات والمعوقات الوظيفية المتعلقة ببعض القيود الشخصية للموظف مثل نقص القدرات، التدريب، الخبرة أو أية قيود من شأنها أن تحد من تأدية الموظف لعمله على أفضل وجه، وبالتالي فإن تحديد المعوقات الوظيفية أو ما يسمى بالعجز الوظيفي قد يعزز دور الإدارة في كشف الانحرافات وتصحيحها قبل أن تصبح هذه الأخطاء أكثر خطورة ويتعذر على الإدارة معالجتها؛
- 3- تساعد على التخفيف من حدة التأثيرات الناتجة عن التعارض في الأهداف بين الموظفين والإدارة، وما يترتب عن ذلك من إخلال بالوظائف المنوطة بكل منهما.

مما تقدم ذكره يمكننا القول أن الرقابة الإدارية تلعب دوراً مهماً في تحسين كفاءة الرقابة الجبائية، وذلك لأنها تعمل على تقديم نظام رقابي فعال يتميز بدقته وسرعته في اكتشاف ومعالجة الأخطاء أو المشاكل التي تواجهها الإدارة، وبالتالي يساهم في اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة، وذلك بناء على

¹ - سعد غالب ياسين، الإدارة الاستراتيجية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 179.

* - تبدأ عملية تقييم الأداء بتحديد معايير الأداء ومن ثم مناقشة التوقعات في الاداء مع الافراد العاملين، وبعد ذلك قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية، وبعد ذلك يتم مناقشة التقييم مع الموظفين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ان لزم الامر ذلك.

² - كبرية نزيه، المبادئ الأساسية في إدارة الأعمال، الطبعة الاولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2010، 124.

³ - شلالى عبد القادر، قرومي حميد، محاضرات في مقياس الاستراتيجية والتخطيط المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد اولحاج، البويرة، 2016/2017، ص 74.

معلومات رقابية يتم خلالها الالتزام بخطوات معينة بشكل علمي ودقيق لتسهيل عليها تنفيذ جميع الوظائف الإدارية، وتعتمد في ذلك على عدة وسائل.

الفرع الثاني: وسائل الرقابة الإدارية

1- **الإشراف والملاحظة:** تتم الرقابة الإدارية عن طريق الإشراف والملاحظة في مختلف المستويات الإدارية، حيث يقوم رؤساء الأقسام والمدراء بتطبيق الأوامر والتعليمات الموكلة إليهم، مما يتيح لهم الاحتكاك بالموظفين لتقديم التوجيهات اللازمة لهم، وتقييم أدائهم، والوقوف على الأخطاء والمشاكل التي يقعون فيها أو التي تواجههم، واقتراح أفضل الحلول لها.

2- **الموازنات التقديرية:** هي أسلوب بمقتضاه يتم وضع تقديرات لكمية وقيمة البرامج والأنشطة المراد القيام بها لمرحلة مستقبلية في صورة خطة شاملة منسقة يوافق عليها ويرتبط بها المسؤولون والمنفذون، واتخاذها هدفاً يتم على أساسه متابعة النتائج الفعلية والرقابة عليها خلال التنفيذ، وذلك حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الصحيحة لمعالجة الانحرافات، ولكي تكون الموازنات التقديرية أداة ناجحة للرقابة الإدارية، فإنها تحتاج إلى الأخذ بالاعتبار التركيز على خطوات الرقابة بالموازنة* والتركيز على الاعتبارات السلوكية.¹

3- **الخرائط والرسوم البيانية:** وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة وتعد من أهم الأدوات الرقابية التي تبرز نشاطات الموظفين، وتسهل عملية متابعة سير الأعمال، والمقارنة بينها، وتبرز أهمية هذه الوسيلة في الأعمال الرقابية، والمقارنات عند بحث أمر من الأمور، أو عرض مشكلة، فالمقارنات بصفة عامة تحتاج إلى بيانات وإحصائيات حتى يمكن وزن الأمور، ووضعها في الموضع الصحيح،² ويرى الباحثون أن استخدام هذه الوسيلة الرقابية خاصة عند عرض البيانات على شكل خرائط أو أشكال أو رسومات بيانية يسهل عملية الرقابة.

*- تركز الرقابة بالموازنة على خطوات رئيسية تتمثل في مقارنة النتائج الفعلية بالموازنة وتحديد الانحرافات، وتحليل الانحرافات التي تظهر في الأداء الفعلي والمخطط، واتخاذ الخطوات المصححة المناسبة نتيجة لما يسفر عنه تحليل الانحرافات.

¹- عثمان عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، شركة أبناء شريف الانصاري للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2011، ص 99 و100.

²- عنوان بدور فاضل، نضال رؤوف احمد، أهمية اعتماد الرقابة الإدارية في زيادة كفاءة الفحص الضريبي- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 39، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2017، ص 136، 137.

4- **الشكاوى والتظلمات:** وهي تعتبر وسيلة رقابية، لكونها تحمل طابع المراجعات والمتابعة، حيث تضع الرؤساء في الصورة فيما يخص بعض أوجه الانحراف، أو الأخطاء مهما كان نوعها، لذا فإن الشكاوى عموماً عبارة عن وسيلة من وسائل الرقابة يمارسها المواطنون، والمراجعون، على العاملين والمسؤولين في الإدارات.

5- **التفتيش:** من الأدوات الفعالة كذلك في إجراء عملية الرقابة هو إيفاد لجنة متعددة الاختصاصات للقيام بالتحريات والتفتيش الإداري في مكان النشاط، وعادة ما تكون هذه اللجان أو مصالح المراقبة تابعة مباشرة إلى السلطة المركزية، ويكون عملها إما وفقاً لبرنامج سنوي معد مسبقاً أو يكون حسب الحالات التي تستدعي من السلطات المركزية التقرب منها لمعرفة الوضعية السائدة، أو بناءً على اضطرابات مهنية اجتماعية، أو شكاوى تصل السلطات المركزية.¹

6- **التقارير:** تسهم التقارير الإدارية في توضيح كفاءة الأعمال المنفذة، وبيان كيفية أدائها، وطبيعة أداء العاملين ومدى التزامهم بأساليب العمل، فهي تنقل صورة واضحة للأداء ليطلع عليها المسؤولون،² ومن أهم التقارير هي تلك التي يقوم بإعدادها الموظفون المتواجدون في المستويات التنفيذية، لأنها عادة ما تتميز بنوع من الواقعية على أساس أن معديها هم أقرب للواقع وللحقيقة، وبالتالي تعد التقارير بأنواعها وسيلة فعالة من وسائل الرقابة المستخدمة في قياس مستوى الأداء.³

¹ - سويقات أحمد، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 63.

² - الهواري سيد، الإدارة: الأصول والأسس العلمية، الطبعة العاشرة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1994، ص 430.

³ - سويقات أحمد، مرجع سابق، ص 60.

المبحث الثالث: المتطلبات التشريعية الضريبية

تمثل التشريعات الوسيلة التي تستطيع من خلالها الدولة تنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية، وبين المكلفين، وهي الأساس الذي تحدد من خلاله أسس فرض الضريبة على المكلفين الخاضعين لها وأنواع دخولهم، وطريقة جبايتها، وتمثل هذه المتطلبات في وضوح النص التشريعي، والاستقرار النسبي له، وأن تكون العقوبات المفروضة على المخالفين ملائمة وراعية.

المطلب الأول: وضوح النص التشريعي

تصدر التشريعات عموماً لتعبر عن حاجة المجتمع وظروفه الخاصة، لذلك تحتاج هذه التشريعات إلى صياغة جيدة ومناسبة لتلاءم مع هذه الاحتياجات بشكل عام،¹ أما التشريعات الضريبية بوجه خاص فتحتاج إلى مهارة خاصة من جانب المشرع في صياغتها، كي لا تأتي مشوبة بالغموض، فهو يفتح الطريق أمام تعسف الإدارة الضريبية بالتوسع في تفسير نصوص التشريع أو تأويلها، كما يتيح الغموض التشريعي وسوء الصياغة للثغرات التي ينفذ منها المكلف لممارسة كل صنوف التهرب الضريبي.²

الفرع الأول: ضمان الدقة والبساطة في اللغة

إن لغة التشريع يجب أن تكون واضحة دقيقة وبسيطة تخاطب الرجل العادي، غير المتخصص في القانون، فاللغة المعقدة تجعل القانون غامضاً، كما أن اللغة غير الدقيقة تجعل القانون مبهماً، فيجب أن يكون للتشريع لغة فنية خاصة به يكون كل لفظ فيها موزوناً محدد المعنى، ولا يجوز أن يتغير معنى اللفظ الواحد باستعماله في عبارات مختلفة، فإذا عبر عن معنى بلفظ معين وجب ألا يتغير اللفظ إذا أريد التعبير عن هذا المعنى مرة أخرى، ولا يتنافى أن تكون لغة التقنين غنية مع بساطتها لتنزل إلى مستوى فهم الجمهور،³ لذا على المشرع إتباع قواعد لغوية معينة تجعل القوانين تتسم بدرجة عالية من التحديد والدقة والوضوح، ويمكن إيجاز هذه القواعد من خلال النقاط التالية:⁴

¹ - سعدون عباس ناصر، تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 4، كلية القانون، جامعة القاسي، العراق، 2019، ص 226.

² - سهام كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8 العدد 24، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص 467.

³ - محيي محمد مسعد، دور القانون في تكوين ثقافة الإنسان، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 102.

⁴ - بوخاري يحيى، آليات اعداد مشروع قانون او تعديله، مداخلة بمناسبة اليوم الدراسي المنظم من طرف مركز البحوث القانونية والقضائية، الجزائر، 15 فيفري 2009، ص 14.

- 1- الاختصار في تضمين مشروع النص المبادئ التي تؤدي وظيفة قانونية؛
- 2- تعديل التشريعات القائمة أو السارية المفعول بوضوح وبطريقة محددة؛
- 3- تفادي الحمل والعبارات والمواد الطويلة (حشو الجملة التشريعية)، وتجنب العبارات الوصفية والظرفية المثيرة للالتباس، وتجزئة المواضيع الأطول إلى فقرات أقصر متضمنة فيها؛
- 4- استعمال المصطلحات القانونية المناسبة للتعبير عن المفاهيم القانونية؛
- 5- تجنب استخدام الكلمات غير الضرورية، واستخدام الكلمات الواردة في القوانين ذات الصلة؛
- 6- تجنب استخدام الكلمات الغامضة، وإذا تم استعمال مصطلحات جديدة وجب توضيحها؛
- 7- استخدام نظام موحد ومنسق لترقيم المواد والفقرات والجداول (استخدام طريقة التبريد).

الفرع الثاني: ضمان الانسجام في صياغة النص التشريعي

يجب أن يكون صياغة النصوص التشريعية المقترحة من خلال عبارات ذات دلالة على المعنى المقصود من النص، وأن تكون الصياغة المقترحة بشكل جمل قصيرة تتضمن علامات ترقيم، أو جمل مفصلة في بنود وفقرات بشكل يؤدي إلى وضوح الفكرة وتربطها، في آن واحد، وأن يتم الابتعاد عن الجمل الطويلة التي تسهل التعارض وتزيد من الغموض في الكلمات المستخدمة،¹ ويستحسن عند صياغة النصوص التشريعية تخصيص لكل مادة فكرة واحدة فقط، وأن الفكرة الواحدة لا تقسم على أكثر من مادة قانونية، وأنه إذا كانت المادة تتناول أكثر من موضوع، فإنه يجب أن يتم تقسيمها إلى مادتين أو أكثر، ويفضل أن يتم استخدام أسلوب التجزئة إلى بنود وفقرات في حال وجود شروط أو متطلبات قانونية معينة، وأن يتم تقليل عدد كلمات النص إلى الحد الأدنى الذي يحقق الغرض من التشريع دون استخدام الحشو اللغوي، وأن يتم استخدام أسلوب التقارن بين الغرض من التشريع والجهة المعنية بالتنفيذ.²

كما يستحسن استعمال النصوص السارية المفعول كأساس للعمل، سواء بالإلغاء أو التعديل أو التميم، وذلك بغرض التنسيق وسهولة قراءة النصوص القانونية، فهذه التقنية تسمح بتجميع الأحكام

¹ -نصراوين ليث كمال، متطلبات الصياغة التشريعية الجيدة وأثرها على الإصلاح القانوني، ملحق خاص بالمؤتمر السنوي الرابع (القانون أداة للإصلاح والتطوير)، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد 2، الجزء 1، الكويت، 2017، ص 423

² -صبرة محمود محمد علي، أصول الصياغة التشريعية، دار الكتب القانونية، القاهرة، مصر، 2004، ص 436.

وفق المادة في عدد محدود من النصوص التي يمكن بسهولة التعرف عليها، وتبدو مناسبة للتوفيق بين النصوص الجديدة والنصوص السارية أصلاً وكذلك لتناسقها على مستوى الصياغة.¹

الفرع الثالث: تحقيق مبدأ العدالة عند صياغة النص التشريعي

من بين العوامل التي تتعلق بالتشريع الضريبي والتي تساعد على انتشار التهرب الضريبي، نجد عدم تحقيق مبدأ العدالة الضريبية عند صياغة النص التشريعي، مما يؤدي بالمكلف بالضريبة للتهرب من أدائها لشعوره بغياب العدالة، ولتحقيق هذا المبدأ على المشرع الضريبي الجزائري اتباع مجموعة من الإجراءات، نذكر منها:²

- 1- شمولية الضريبة: بحيث تصيب الدخول جميعها، ولا يشعر المكلف الضريبي أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة؛
- 2- معدل الضريبة: يجب أن يكون معدل الضريبة معقولاً وغير مرتفع حتى لا يترك أثراً سلبياً في نفسية المكلف، مما يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة.
- 3- الإعفاءات الضريبية: يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة دراسة دقيقة بحيث لا يستفيد منها بعض الأشخاص على حساب فئات أخرى، وتؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة.
- 4- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة: يجب أن تراعي الضريبة الحالة الاجتماعية للمكلف، والأخذ بمبدأ القدرة على الدفع.
- 5- تشجيع المكلفين على مسك دفاتر تجارية: إذ تساعد الدفاتر المحاسبية على تحديد أرباح المكلفين تحديد دقيقاً، مما يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
- 6- الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة: يجب على التشريع الضريبي أن يسمح للإدارة الضريبية بالحصول على البيانات الخاصة بالمكلفين جميعاً من الجهات المختلفة في الدولة وبشكل دوري ومنتظم بحيث يساعد على معرفة نشاطات المكلف جميعها، ويضع حداً للتهرب الضريبي.

¹- دليل عملي في صياغة القوانين، منشورات مجلس النواب، المملكة المغربية، 2017، ص 31، تحميل الدليل من خلال الرابط التالي: تم الاطلاع بتاريخ 11/06/

2019 على الساعة: 19:14، على الرابط الإلكتروني: <http://www.chambrederesrepresentants.ma/sites>

²- العدي إبراهيم، أثر تعقد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 1، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سورية، 2015، ص 83.

7- تحسين الجهاز الإداري الضريبي: ويتحقق هذا الأمر من خلال تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة، ورفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية، والاهتمام بالتدريب العملي.

8- اشتراك المحاسبين في المسؤولية: أي يجب أن يكون المحاسب القانوني متعاوناً مع الإدارة الضريبية، ولا يغفل صالح الخزينة العامة، مما يؤدي إلى تقديم تصريحات ضريبية موثوقة.

9- إعادة النظر في جزاء المتهربين وتشديد العقوبات على كل من يرتكب جرم التهرب الضريبي.

الفرع الرابع: الإحاطة بالجوانب الفنية والتقنية الخاصة بموضوع التشريع

يجب على التشريع أن يتناول جميع أركان الموضوع محل التشريع وعناصره من حيث تعريفه، والسبل الكفيلة بممارسته أو تطبيقه، والحقوق والالتزامات المترتبة عليه، والعقوبات المقررة في حال مخالفة الأحكام السابقة، وتنظيم كافة الجوانب الفنية والتقنية المتعلقة بموضوع التشريع، فعلى الرغم من كافة النصائح والإرشادات التي تقدم للقائمين على صياغة القوانين، إلا أنه من المتوقع أن تتضمن مسودة التشريع عيوباً في القواعد القانونية التي يجب التنبيه إليها ومحاولة تفاديها،¹ ونذكر منها:

1- **الخطأ المادي والقانوني:** قد يقع المشرع الضريبي عند صياغة النص التشريعي في نوعين من الخطأ، إما أن يكون خطأ مادياً أو خطأ قانونياً، فالخطأ المادي هو الخطأ الذي لم يقصده المشرع، ويتحقق هذا الخطأ إما بإيراد لفظ غير مقصود أو بسقوط لفظ من النص كان يلزم ذكره، بحيث لا يتم معنى النص إلا إذا حذفنا اللفظ الزائد غير المقصود في الحالة الأولى، أو أضفنا اللفظ الذي سقط سهواً في الحالة الثانية، أما الخطأ القانوني فهو الخطأ الواضح غير المقصود الذي تدل عليه القواعد والمبادئ العامة في الدولة، بحيث لا يوجد أدنى شك في وجوب تصحيحه.²

2- **الغموض:** وهي الحالة التي يوجد فيها نص لكن تحديد مفهومه وضبط معناه يستعصي على المكلف فالنص الغامض هو كل ما احتاج من النصوص القانونية إلى توضيح وتفسير، أكان ذلك بسبب نقص فيه، أو بسبب عدم وضوح في لفظه، أو بسبب تعارض بين أجزائه، أو لأي سبب آخر في نصه.³

¹-نصراوين ليث كمال، مرجع سابق، ص: 416.

²-زرقون نور الدين، سلطة قاضي الموضوع في اختيار القاعدة القانونية الملائمة لحل النزاع، مجلة المفكر، المجلد 5، العدد 8، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2013، ص 150.

³-نصراوين ليث كمال، مرجع سابق، ص 417.

3-التعارض والنقض: ويقصد بالتعارض وجود تناقض بين نصين تشريعيين يحمل كل منهما حكما يخالف الآخر، بحيث يستحيل الجمع بينهما، والتعارض قد يكون بين نصوص تشريع واحد، وقد يكون بين نصيين تشريعيين أو أكثر،¹ أما النقص (الفراغ) فيقصد به إغفال لفظ في النص التشريعي، بالشكل الذي يجعل النص غير مستقيم بدونه، أو هو حالة عدم تمكن القاضي من إيجاد نص تشريعي لتطبيقه على النزاع المعروض عليه.²

4-التزيد والتكرار: قد يقع المشرع في عيب التزيد، وهو نقيض النقص فيورد عبارة زائدة أو مكررة لا معنى لها في صياغة النص تؤدي إلى إرباك معناه والاختلاف في فهمه، والتزيد والتكرار من العيوب التي تؤثر سلبا على مضمون النص التشريعي، فتزيد من غموضه وصعوبة تفسيره، كما أنها تؤثر سلبا على شكل النص التشريعي فينتفي عنها صفة الاختصار والإيجاز الضروريين لحسن سلامة إخراج النص التشريعي.³

وفي الأخير نشير أنه لتجاوز عدم الوضوح في النصوص التشريعية ومختلف العيوب التي تتعلق بصياغتها، والثغرات التي تتضمنها، على الإدارة الجبائية تشكيل لجنة على مستواها توكل لها مهام مراجعة التشريع الضريبي وتنقيحه ليصل إلى مستوى الوضوح والدقة في الصياغة، ويتفق مع الحقوق التي يكفلها الدستور، ولا يتعارض مع نفسه أو مع القوانين الأخرى، ويكون بسيط ينزل إلى مستوى فهم الجمهور.

المطلب الثاني: استقرار التشريع الضريبي

تعيش المنظومة الجبائية الجزائرية على واقع إصلاحات دائمة، حيث لم يتمكن النظام الضريبي من تحقيق الاستقرار، وهذا ما أدى لعدم وضوح الرؤية لدى السلطات، ويتضح ذلك من خلال التعديلات التي تتم بمناسبة إعداد كل قانون مالية، فمثلا خلال السنتين (2017-2018) فقط تم القيام بـ 30 و 38 إجراء على التوالي منه التعديل والإلغاء والإتمام والاستحداث، وهذا بالتأكيد يصعب على المكلف وأعوان الرقابة الجبائية مسايرة هذه الإجراءات، ويؤثر سلبا على فعالية السياسة الضريبية.

¹-جعفور محمد سعيد، المدخل الى العلوم القانونية -الوجيز في نظرية القانون، الطبعة السابعة عشر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 303.

²-الصراف عباس، جورج حزبون، المدخل الى علم القانون، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1994، ص 66.

³-نصراوي ليث كمال، مرجع سابق، ص 419.

ولتحقيق نوع من الاستقرار في التشريع الضريبي يجب أن يكون هذا الأخير مكيفا وفق منهجية علمية، ويستند على دراسات مسبقة، وتجارب الدول ومختلف الأنظمة الجبائية المتطورة مع مراعاة الخاصية المحلية للبلد، والتركيز قبل إعدادده على أهم النقاط التي تم التطرق لها سابقا سواء بالإلغاء أو التعديل أو الاستحداث، وأسبابها، لتكون بمثابة موجه لمعدي القوانين الضريبية، ويرى الباحث من خلال الاطلاع على مختلف التعديلات أنها تمس إما الرفع أو التخفيض في الضرائب أو استحداث أخرى، أو منح امتيازات ضريبية أو تمديدتها...، بدل البحث عن بدائل كتوسيع قاعدة الإخضاع الضريبي، أو عقلنه ومتابعة منح الامتيازات الضريبية وغيرها .

الفرع الأول: توسيع الوعاء الضريبي

إن التوجه نحو توسيع الأوعية الجبائية وتخفيض معدلات الضرائب والرسوم، أصبح أولوية بهدف زيادة الحصيلة الضريبية، وتخفيض العبء الجبائي الواقع على عاتق المكلفين، مع رفع كفاءة الإدارة الجبائية، وهذا النوع من التوجه تتميز به مختلف الأنظمة الجبائية التي تتميز بعدم الاستقرار.¹

ويتم توسيع الوعاء الضريبي من خلال طريقتين، الأولى عن طريق خلق أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة، كالضرائب على الدخل أو السلع الاستهلاكية، أو الضرائب البيئية التي يكون الغرض الأساسي منها حماية البيئة أو فرض الضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم من خلال مؤشرات خاصة تعكس نوع النشاط فيه ودرجته، أما الطريقة الثانية فهي زيادة كفاءة النظام بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطي سابقا.²

إذن من خلال ما تقدم ذكره يمكننا القول أن توسيع الوعاء الضريبي وتقوية الجهاز الإداري المنظم لعملية فرض الضرائب وجبايتها، مع توفر الإرادة السياسية لإخضاع جميع شرائح المجتمع لدفع الضرائب المستحقة، سوف يساهم في رفع حصيلة الجباية ويسهم في خلق نوع من الرضا لدى المجتمع، وبالتالي استقرار التشريع المعمول به، والنظام الضريبي الأفضل هو الذي يعمل على فرض معدلا منخفضة على قاعدة عريضة بدلاً من فرض معدلات عالية على قاعدة ضيقة، وهو ما نأدي به كل من (

¹-قدوري نور الدين، جدوى الإصلاح الجبائي في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر-دراسة حالة دول الانتقال الاوروي، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 1، العدد

2، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، 2010، ص 130.

²-التوني ناجي، سياسات الإصلاح الضريبي، مجلة جسر التنمية، العدد 13، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2003، ص 6.

(McLure&Boskin)¹، وسنحاول فيما يلي تسليط الضوء على أهم التعديلات التي مست معدلات الضرائب المختلفة خلال السنوات الأخيرة 2017-2021، والتي تدخل ضمن سياسة إصلاح التشريع الضريبي، بهدف رفع الإيرادات، وتوفير نظام ضريبي عادل ومستقر، قادر على كسب ثقة المكلف.

أولاً: التعديلات التي مست الضريبة على الدخل الإجمالي

تؤسس الضريبة على الدخل الإجمالي على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة المحددة وفق المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقاً للجدول التصاعدي المعتمد منذ سنة 2008 والذي لم يطرأ عليه أي تغيير لحد الآن، والذي يشمل أربعة شرائح، تتراوح بين 0%-35%، بعدما كان يضم 12 شريحة عند اعتماده في سنة 1992، حيث تتراوح نسبة الإخضاع التي تتضمنها بين 12%-70%.³

الجدول رقم (02) الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30%	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021، ص 23.

وما يلاحظ على الجدول أعلاه أنه يعتمد الحد الأدنى للأجور المعفاة 12.000 دج رغم التعديلات التي مست هذا الأخير، فمثلاً خلال 2021 تم رفعه إلى 20.000 دج، بعد أن كان 18.000 دج، والمعتمد منذ 2011، والتي من المفترض أن تكون معفاة من الضريبة في الجدول أعلاه.

¹-Michael J. Boskin, Charles E. McLure, Jr, World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries, An International Center for Economic Growth Publication, San Francisco, California, USA, 1990, p: 7.

²-المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021، مرجع سابق، ص 19.

³-سناطور خالد، محمد حمر العين، قراءة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي وبوادر الرجوع إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها، مجلة الحقيقة، العدد 34، جامعة أحمد دراية إدراة، الجزائر، 2015، ص 315.

بالإضافة للجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي، تستفيد المداخل التي لا تتعدى مبلغ 30.000 دج، من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي، وتستفيد المداخل التي تفوق مبلغ 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج، من تخفيض إضافي، تحدد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل، وفقا للصيغة الآتية:

الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقاً للتخفيض الأول) * (8/3) - (3/20.000)¹

ثانيا: التعديلات التي مست الضريبة على أرباح الشركات

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين"، حيث حدد المشرع معدلات الضريبة على أرباح الشركات، والتي خضعت إلى عدة تعديلات، آخرها سنة 2015 والذي لا يزال ساري المفعول لحد الآن، وذلك كما يلي:²

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والاشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛

- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ثالثا: التعديلات التي مست الرسم على القيمة المضافة

أسس الرسم على القيمة المضافة في قانون المالية لسنة 1991،³ وهي ضريبة يتحملها المستهلك النهائي، وكغيرها من الضرائب جرت عدة تعديلات على معدل هذا الرسم، آخرها التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2017، والذي دخل حيز التنفيذ بداية من الفاتح جانفي لنفس السنة، وهذا بتطبيق المادتين 26 و 27 منه، واللتين تعدلان المديتين 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

¹-المادة 9 من القانون رقم 20-07 المؤرخ في 4 جوان 2020، يتضمن قانون المالية التكميلي 2020، ج ر ج ج د ش، العدد 33، الصادرة بتاريخ 4 جوان 2020، ص 5.

²-المادة 2 من الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 جويلية 2015، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج ر ج ج د ش، العدد 40، الصادرة بتاريخ 23 جويلية 2015، ص 6.

³-المادة 65 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر ج ج د ش، العدد 57، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1991، ص 1927.

بموجب المادتين 26 و 27 من قانون المالية لسنة 2017، يحصل الرسم على القيمة المضافة كما يلي:¹
 - بالمعدل العادي المقدّر بـ 19% بدل 17%. - بالمعدل المخفض المقدّر بـ 9% بدل 7%.

رابعاً: التعديلات التي مست الرسم على النشاط المهني

تم إنشاء الرسم على النشاط المهني بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996،² لتعويض الرسم على النشاط الصناعي والتجاري، والرسم على النشاط غير التجاري، يستحق الرسم على رقم الأعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي (في الجزائر)، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات، ويستثنى من تطبيق الرسم مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع للرسم على النشاط المهني،³ و يحدد معدل هذا الرسم حسب آخر تعديل كما يلي:⁴

- يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%؛
- يخفض معدل الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج؛
- بالنسبة لنشاطات البناء والاشغال العمومية والري، تحدد النسبة بـ 2% مع تخفض بنسبة 25%؛
- بالنسبة لرقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الانابيب تحدد النسبة بـ 3%.

الفرع الثاني: عقلنه ومتابعة منح الامتيازات الضريبية

تمثل الامتيازات الجبائية العنصر المهم والمؤثر في النشاط الاقتصادي، حيث تعد من أهم الوسائل التي تحاول الدولة من خلالها دعم التنمية الاقتصادية وتشجيع المؤسسات على تحقيق أهدافها،⁵ هذا من جهة وتوسيع الأوعية الضريبية من خلال تشجيع الاستثمار من جهة أخرى، وتتمثل الامتيازات الضريبية في تلك التسهيلات والرخص والضمانات المقدمة في شكل إجراءات ذات طابع تحفيزي والذي تتخذه

¹-المادتين 26 و 27 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر ج ج د ش، العدد 77، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016، ص 13.

²-المادة 21 من الامر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر ج ج د ش، العدد 82، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1995، ص 3.

³-المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 50.

⁴-المادة 11 من قانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر ج ج د ش، العدد 76، الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2017، ص 7.

⁵-لموشي زهية، الامتيازات الجبائية كمدخل لتحقيق التنويع الإنتاجي بالجزائر، المجلة العلمية لجامعة الجزائر 3، المجلد 6، العدد 11، جامعة الجزائر 3، 2018، ص 4.

الدولة لصالح فئة من الأعوان الاقتصاديين لغرض توجيه نشاطاتهم نحو القطاعات والمناطق المراد تشجيعها وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة.¹

ونظراً لدور الضريبة وأهميتها في الحياة الاقتصادية أصبحت الحاجة ملحة لدراسة كل خطوة عند رسم السياسة الضريبية، وتطوير أنظمتها، بحيث تكون الضريبة أداة مشجعة لتنشيط الاقتصاد وذلك عن طريق ترشيد وعقلنة منح الامتيازات الضريبية ودراساتها من الناحية الفنية والاقتصادية، وعلى العموم نحكم على مدى فعالية ونجاعة الحوافز الضريبية في تحقيق أهدافها من خلال المعيارين التاليين:²

1. معيار الكفاءة: فلا بد من أن نقارن بين منافع الحوافز الضريبية وتضحيات الدولة مقابل منحها؛
2. معيار الفاعلية: وذلك لبيان مدى تحقيق الحوافز الضريبية لأهدافها في تحقيق التراكم الرأسمالي وزيادة عدد المشروعات الجديدة، توفير مناصب الشغل وزيادة القيمة المضافة لهذه المشروعات.

الفرع الثالث: إعادة النظر في الضريبة على الدخل

لنجاح أية سياسة ضريبية لا بد أن تركز على مدى توافقها مع الأدوار والأهداف الموضوعة لأجلها، ومن أبرز الجوانب التي تحظى بالاهتمام، البعد الاجتماعي للضريبة، وطريقة توزيع العبء الضريبي على مختلف شرائح المجتمع، وعلى العكس مما تقدم ذكره تكشف البيانات الصادرة عن وزارة المالية أن هناك فجوة كبيرة بين التزام المؤسسات والموظفين اتجاه الضريبة، حيث أن إجمالي محصلات الضريبة على الدخل للعمال الأجراء عرفت أكثر من ربع الجبائية العادية للميزانية خلال سنة 2018، كما أفادت نفس البيانات كذلك أن إجمالي الضريبة على الدخل، المقتطعة من المصدر، بلغت 691,85 مليار دينار في 2018 مقابل 685,73 مليار دينار في 2017، في حين أن الضريبة على المداخل الأخرى بلغت 92,17 مليار دينار مقابل 84,6 مليار دينار، وشكل إجمالي الضريبة على الدخل 26% بالمائة من مداخل الجبائية العادية والخاصة بالميزانية المحصلة في 2018 والتي بلغت 2.648,5 مليار دج.³

¹- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وآثره على المؤسسة والتحرير الاستثماري، مذكرة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1996، ص 177.

²- العزاوي كريم عيسى حسان، الحوافز الضريبية ودورها في نمو القطاع الصناعي الخاص في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 6، العدد 3، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، لعراق، 2014، ص 131.

³- موقع المديرية العامة للضرائب، تم الاطلاع بتاريخ : 2019/11/13، على الساعة : 22:33، على الرابط الالكتروني:

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/medias-et-presse-2/articles-de-presse/1651-2019-3111>

وعلى الرغم من أن القطاعات الاقتصادية تستفيد من إعفاء وامتيازات ضريبية هامة، إلا أن دورها في رفع الحصيلة الضريبية يظل ضعيفا، فخلال المدة الممتدة من 2002 إلى 2013 بلغت الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمؤسسات الكبرى من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار 472.236 مليون دج منها 49.256 مليون دج رسم على النشاط المهني، و 55.379 مليون دج ضرائب على الأرباح، و 367.515 مليون دج رسم على القيمة المضافة،¹ بينما يتم رفع الاقتطاعات على مداخيل الفئات الأخرى، وهذا واقع يعكس الظلم الذي تعانيه شرائح اجتماعية بسبب النظام الجبائي القائم، لذا وجب إعادة النظر في ضرائب الدخل، وجعلها متناسبة مع شرائح المجتمع خاصة ضعيفة الدخل منها، دو أن ننسى دورها في تشجيع الاستهلاك وبالتالي تشجيع الاستثمار لتلبية الاستهلاك، مما ينجم عنه خلق موارد ضريبية جديدة.

الفرع الرابع: تفعيل النظام الضريبي بما يتماشى مع التطورات الحاصلة

وجب على المسؤولين على وضع القوانين مراعاة التطورات التي حدثت وسوف تحدث على مستوى الأوضاع الاجتماعية، والاقتصادية الداخلية والخارجية، حيث تسعى الدول لجذب وتشجيع الاستثمارات وتوسيع الوعاء الضريبي، وذلك عن طريق تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية. ويرى (Alfred Boss) أنه: "في سبيل مواجهة تنقل رأس المال الدولي، كل بلد في المنافسة يسعى إلى خفض معدلات الضرائب من أجل جذب رأس مال جديد أو عدم خسارة رأس المال المخصص في البلاد"،² ولا يعني بالضرورة أن خفض معدلات الضرائب ومنح الامتيازات الجبائية أكثر الحلول احتمالا عند تواجد منافسة ضريبية، حيث أن المنافسة تعتبر حافزا للإصلاحات والبحث عن حلول جديدة للمشاكل القديمة،³ وفي حالة الجزائر يظهر من خلال قانون المحروقات الأخير السياسة التي تنتهجها البلاد، حيث تم التخلي عن كثير من القيود الإدارية والتشريعية التي تحول دون تدفق

¹ - شريف إسماعيل، اورزيق اليأس، قراءة تحليلية تقويمية لآليات تحفيز وترقية الاستثمار والشغل في الجزائر (2002-2014)، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد 32، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015، ص 112.

² - Alfred Boss, Do we need tax harmonization in the EU ?, Kiel Working papers. No. 916, The Kiel Institute of World Economics, Kiel, germany, 1999, p 11, Available online, Retrieved :23 :55, 07/12/2019, from <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/2268/1/270011943.pdf>,

³ - Alfred Boss, Ibid, p 23.

الاستثمارات، بالإضافة للتخفيض من معدلات الضرائب ومنح التحفيزات الجبائية، وكل ذلك يصب في توسيع الوعاء الضريبي.

المطلب الثالث: تطبيق العقوبات والغرامات الملائمة

ينص الدستور الجزائري صراحةً على أن فرض الضريبة لا يتم إلا بمقتضى نص قانوني، ولا بد على كل المواطنين دفع الضريبة حسب قدرتهم التكليفية، والضامن الأساسي لاحترام القانون هو وجود الجزاء المفروض على كل من يخالفه، حيث أقر المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات، تم تقسيمها من خلال هذا المطلب لفرعين، خصص الأول للعقوبات الجزائية، فيما خصص الثاني للعقوبات الجبائية، باعتبارها تساهم في الضغط على المكلفين لحثهم على الالتزام بواجباتهم الضريبية.

الفرع الأول: العقوبات الجزائية

تضمنت القوانين الجبائية وقانون العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية، فالعقوبات الجزائية نوعان عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

أولاً: العقوبات الأصلية

وهي عقوبات أقرتها النصوص القانونية، حيث جاء في المادة 5 من القانون رقم 66-155 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، تحت عنوان العقوبات الأصلية في مادة الجناح وفي مادة المخالفات على أن العقوبة في هذا الجانب تتراوح بين الحبس أو الغرامة المالية أو الإثنين معاً، وهو ما تتفق معه مجمل النصوص والقوانين الضريبية، حيث تكيف الجريمة الضريبية على أنها جريمة جنحية، خاصة بعد التعديل الذي مس المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الذي جاء به القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، من خلال المادة 28 منه، حيث تنص على: معاقبة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، بما يأتي:¹

¹ - المادة 28 من القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر ج د ش، رقم 86، الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 2002، ص 9.

1. غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج؛
2. الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1000.000 دج؛
3. الحبس من (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج؛
4. الحبس من سنتين (02) إلى خمسة (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛
5. الحبس من (5) سنوات إلى عشرة (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

أما باقي القوانين الضريبية، فمنها ما أخذ بما جاءت به المادة 303 من القانون سالف الذكر، كقانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث تنص المادة 117 منه تحت عنوان العقوبات الجنحية على: "معاقبة طبقا للمادة 303 السابقة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، أو باستعمال طرق تدليسية.."¹، ومنها ما أخذ بالعقوبة واختلف مع المادة 303 من حيث قيمة الغرامة الجزائية، حيث تنص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على: "معاقبة كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة (1) إلى خمسة (5) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين، في حالة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز

¹ - المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020، مرجع سابق، ص 29.

هذا الإخفاء عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج¹، أما المادة 119 قانون التسجيل فتتص على "معاقة كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقاً تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة (1) إلى خمسة (5) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، في حالة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج²."

ويترب وجوباً في حالة العود مضاعفة العقوبات الجبائية منها والجزائية، وحددت مدة العود بخمسة (5) سنوات كما هو جاري به في قانون العقوبات بالنسبة للجنح³، وأقرته كذلك المادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال⁴، كما أجاز قانون العقوبات إفادة المتهم بالظروف المخففة، متى توافرت شروط تطبيقها على ألا ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيفها⁵، والذي نصت عليه صراحة المادة 130 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث جاء فيها أنه: "عدم تطبيق في أي حال من الأحوال احكام المادة 53 من الأمر 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 والمتضمن قانون العقوبات، على العقوبات المنصوص عليها في المجال الجبائي...".⁶

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كإقتطاع مالي يغذي الخزينة العمومية، فحبس المكلف المتهرب من الضريبة إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة⁷، بالإضافة إلى أنه يضر بالخزينة العمومية حيث تتحمل الدولة تكاليف كبيرة في بناء السجون وفي توفير ظروف معيشية مناسبة داخل السجون، كما أن

¹- المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 64.

²- المادة 119 من قانون التسجيل 2020، مرجع سابق، ص 18.

³- المادة 54 مكرر3 من القانون رقم 06-23 المؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1427 الموافق لـ 20 ديسمبر 2006، الذي يتضمن قانون العقوبات، ج ر ج د ش، العدد 48، الصادرة بتاريخ 24 ديسمبر 2006، ص 17.

⁴- تنص المادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه: يعتبر في حالة عود، كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، يرتكب في غضون أجل خمس سنوات بعد الحكم بالإدانة، مخالفة تطبيق عليها نفس القانون.

⁵- زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2015، ص 159.

⁶- المادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020، مرجع سابق، ص 31.

⁷- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 217.

فيه تعطيل لقدرة العاملين وتضييع لجهودهم التي كان من الأحسن الاستفادة منها خارج المؤسسة العقابية لذا لجأت التشريعات الجنائية الحديثة إلى إعطاء أهمية خاصة في اتباع أنظمة جديدة في العقاب كنظام أيام الغرامة* (Jours amendes)،¹ وغيرها.

ثانيا: العقوبات التكميلية

عرف المشرع الجزائري العقوبة التكميلية من خلال المادة (4) من قانون العقوبات بأنها: "العقوبة التي لا يجوز الحكم بها مستقلة عن عقوبة أصلية، فيما عدا الحالات التي ينص عليها القانون صراحة، وهي إما إجبارية أو اختيارية"²، كما تطرقت القوانين الجبائية للعقوبات التكميلية بجانب العقوبات الأصلية، فنصت مثلا الفقرة (3) من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: "في حال العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبة، سواء أكانت جبائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى.."، وتطرقت المادة 18 مكرر من قانون العقوبات، للعقوبات المشار إليها في المادة 303 سابقة الذكر، حيث أوجب القانون تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية التالية:

1- حل الشخص المعنوي: يمكن القول أن حل الشخص المعنوي لا يمكن للقاضي الحكم بها إلا عندما ينص القانون صراحة عليها، وبعد الحكم بعقوبة أصلية كالسجن أو الحبس أو الغرامة، ومن ثم يكون الشخص المعنوي وفقا للمادتين 07 و 17 من قانون العقوبات معرضا للعقاب بمناسبة متابعة أحد أعضائه أو مديريه، ولا يمكن مصادرة أموال أو حله أو تعليق نشاطه، إلا بعد إدانة أحد أعضائه، لأن عقوبة الحل هي عقوبة تبعية وليست أصلية.³

2- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات، والذي أشارت إليه مختلف المواد من القوانين الجبائية كالفقرة (3) من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 130 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادة 456 من قانون الضرائب غير المباشرة...

*- يقوم نظام أيام الغرامة على أساس إعطاء القاضي إمكانية الحكم أولا على المتهم بمدة زمنية، ثم بعد ذلك يتم تقييم هذه المدة ماليا وتحويلها الى غرامة.

¹-محمودة أحمد، أزمة الوضوح في الاثم الجنائي في القانون الجزائري والقانون المقارن، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2000، ص 413.

²-المادة 4 من قانون العقوبات 2006، مرجع سابق، ص 1.

³-واسطى عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/2017، ص 27.

3- الإقصاء من الصفقات العمومية، حيث يقصى حسب المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 036-10 المؤرخ في 2010/10/07 بشكل مؤقت أو نهائي، من المشاركة في الصفقات العمومية، المتعاملون الاقتصاديون الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية، والمسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش* أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة.¹

4- المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر، نهائيا أو لمدة لا تتجاوز خمسة (5) سنوات، حيث نصت المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: "في حال العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة احكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة"،² وهو كذلك ما دعت إليه المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادة 306 الفقرة (3) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث نصتا على أنه: "في حال العود أو تعدد الجناح المعانة بحكم أو عدة احكام..، يمنع مرتكب هذه المخالفات من ممارسة مهنة رجل أعمال، أو مستشار جبائي، أو خبير محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة".³

بالإضافة للمواد سالفة الذكر نصت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 صراحة على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري حيث تنص على: "منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم

*-تم بموجب التعليم بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/04/27 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالملكيين المتهينين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي، التجاري.

¹- المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 036-10 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، ج ر ج د ش، العدد 58، الصادرة بتاريخ 07 أكتوبر 2010، ص 15.

²- المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 65.

³- المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الاعمال 2020، مرجع سابق، ص 31.

- المادة 306-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 70.

بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم".¹

5- نشر وتعليق حكم الإدانة، حيث أجمعت كل القوانين الضريبية فيما يخص نشر وتعليق حكم الإدانة التي تنطوي على عقوبات جزائية، وذلك من خلال نص المواد 303 الفقرة (6) من قانون الضرائب المباشرة، المادة 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 35 الفقرة (6) من قانون الطابع، والمادة 120 الفقرة (6) من قانون التسجيل، والتي تنص في مجملها على نشر الحكم كاملا أو باختصار في الجرائد التي تعينها المحكمة أو تعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه.

6- الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمسة (5) سنوات، وتنصب الحراسة على ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه.²

الفرع الثاني العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجزائية التي تم الطرق لها سابقا وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كإقطاع مالي يغذي الخزينة العمومية، فحبس المكلف المتهرب من الضريبة إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة، إن لم يكن عبء في حال زيادة التكاليف التي تقتضيها المتابعات القضائية وطول مدتها، وهذا ما أدى بالمشروع للتركيز على العقوبات الجبائية (المالية) والبحث عن بدائل مالية، وفتح المجال للصالح والتساهل* نظرا لحاجة الدول للحفاظ على مناصب الشغل والاستثمار مع استرجاع أكبر قدر ممكن من الديون الجبائية والضرائب المتملص منها.³

¹ - المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المنضمّن قانون المالية لسنة 2004، ج ر ج د ش، العدد 83، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2003، ص 17.

² - المادة 18 مكرر من قانون العقوبات 2006، مرجع سابق، ص 11.

* - من خلال التعديلات الواردة في قانون المالية لسنة 2012 بدأ الاتجاه نحو تخفيف المتابعات الجزائية وفتح المجال للصالح والتساهل مع التجاوزات التي تعد في نظر القانون جرائم، حيث أوجب أن تتم المتابعات التي تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءً على شكوى من مدير الضرائب بالولاية، ولا تتم هذه المتابعات إلا بعد الحصول على موافقة اللجنة المنشأة لهذا الغرض (لجنة المخالفات الجبائية) وتضم في عضويتها كل من رئيس المديرية الجهوية للضرائب رئيساً ومدرء الضرائب للولايات التابعة إقليمياً لها كأعضاء) لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب للولاية المعنية.

³ - للتوسع أكثر انظر محمد جبالي، دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف احتكار الإدارة للقمع الجزائي لجريمة الغش الجبائي، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد 6، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2018.

من خلال الاطلاع على مختلف القوانين الجبائية، والمراجع في الاختصاص نميز بين نوعين من العقوبات الجبائية سنتطرق لها بالتفصيل من خلال هذا الفرع.

أولاً: الغرامات الجبائية

تعتبر الغرامات الجبائية ذات طبيعة مزدوجة تجمع بين الجزاء والتعويض، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة، وهي تعويض للخرينة العامة عما لحقها من أضرار هذه الجريمة،¹ وسنحاول من خلال النقاط التالية التطرق للغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية، لاختلافها مضموناً ومقداراً حسب كل قانون جبائي.

1- في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تطرق المشرع الجزائري من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للغرامات الجبائية من خلال جملة من المواد، ركزت من خلالها على نوعين من الغرامات، تتعلق الأولى بمخالفات محددة والثانية بمخالفات مخصصة للإيداع المتأخر للتصريحات، ولم يقرن تطبيقها بمحاولة المكلف القيام بأعمال الغش قصد التملص ولا بنوع معين من الضرائب، ولا يرتبط تطبيق هذه الغرامات بمبلغ معين من الضريبة أو أجل استحقاقها،² وتمثل هذه الغرامات في:

أ- تتمثل أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود الذي نصت عليه المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي الغالب يتعرض لهذه الغرامة المكلفين الجدد الذين لديهم جهل بالقوانين الجبائية، حيث نصت المادة 194-1 من القانون سالف الذكر على: "معاقبة المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود..، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج".³

ب- من أجل تحقيق الهدف من الغرامات الجبائية والمتمثل في ردع المخالفين، تفرض غرامات جبائية إدارية على المكلفين المتخلفين عن تقديم تصريحاتهم الجبائية أو لوجود نقائص بتصريحاتهم، أو لعدم

¹-طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012/2011، ص 168.

²-بن عمور عائشة، الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية الإدارية في التشريع الجزائري-التأرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات القمعية، مجلة المعيار، العدد الثالث عشر، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت، 2015، ص 98.

³-المادة 194-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 45.

تقديم التصريحات، فنجد المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة تنص على: "فرض تلقائيا 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%، تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322....."،¹ اما المادة 193 من نفس القانون فقد ربط المشرع من خلالها نسبة الغرامة بالمبلغ المتملص منه حيث تنص على: "عند تصريح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأساس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تم التملص منها أو أخل بها 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه، إلى غاية 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5.000.000 دج".²

ت- في حالة تصرف المكلف بطريقة من شأنها إعاقة أعوان الرقابة الجبائية عند معاينة مخالقات التشريع الضريبي، تسلط عليه حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة غرامة تبلغ من 10.000 دج إلى 30.000 دج، وتطبق غرامة قدها 50.000 دج في حالة غلق محل المكلف بهدف منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، وتضاعف لثلاث مرات عند إجراء معاينتين متتاليتين.³

2- في مجال قانون الضرائب غير المباشرة: يميز قانون العقوبات بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

أ- عقوبات ثابتة: تنص المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة على تطبيق غرامة جبائية من 5.000 دج إلى 25.000 دج، وذلك دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، مع مراعاة الاحكام المنصوص عليها في المواد 524 إلى 527 من نفس القانون.⁴

¹ -المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 44.

² -للتوسع أكثر انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 45.

³ -المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سابق، ص 70.

⁴ -المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 62.

ب- **عقوبات نسبية:** ويتم تحديد هذه العقوبات في حالة التملص من الحقوق، حيث يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج،¹ أما في حال استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530 الفقرة 2 المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة فتحدد الغرامة المنصوص عليها سابقا، بضعف الحقوق موضوع الغش، على ألا تقل عن 50.000 دج.²

وفي حال عرقلة عمل أعوان الرقابة الجبائية بأي وسيلة كانت، بحيث يصبحون غير قادرين على تأدية وظائفهم، بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 100.000 دج، أما في حال رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من طرف المكلفين، فيتم تطبيق غرامة جبائية من 1.000 دج إلى 100.000 دج.³

كما نصت المادة 544 من نفس القانون على معاقبة كل من يشارك في اعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل رجل أعمال أو خبير أو بصفة عامة، كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن أو المساعدة في مسكها، بغرامة جبائية تحددها: 1.000 دج بالنسبة للمخالفة الأولى في حقه، 2.000 دج بالنسبة للمخالفة الثانية، وهكذا دواليك مع زيادة 1.000 دج في مبلغ الغرامة بالنسبة لكل مخالفة جديدة،⁴ وحسب المادة 545 كذلك تعتبر كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم، المقرر في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في اعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، أعمال يعاقب عليها القانون، وذلك بتطبيق غرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج.⁵

¹ -المادة 524 أ-1 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 62.

² -المادة 524 أ-2 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 62.

³ -المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 65.

⁴ -المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 65، 66.

⁵ -المادة 545 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 66.

3- في مجال قانون الرسوم على رقم الأعمال: تنص المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تحت عنوان العقوبات الجبائية على معاقبة كل من يقوم بمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح بين 500 دج و 2.500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسيه يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000 دج إلى 5.000 دج، ويترتب عن عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 (توضع عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو فرعيا)، تطبيق غرامة جبائية يحدد مبلغها بـ 1.000 دج، وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 (تتعلق بلوحات الهوية بالنسبة للأشغال العقارية) من نفس القانون تطبق عليها مصلحة الرسوم على رقم الأعمال، غرامة جبائية تتراوح مبلغها بين 1.000 دج و 5.000 دج.¹

كما تنص المادة 116 على أنه إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50.000 دج، و 15% إذا كان المبلغ يزيد عن 50.000 دج ويقل أو يساوي 200.000 دج، و 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج، وفي حال استعمال طرق تدليسيه تطبق غرامة جبائية بنسبة 100% على مجمل الحقوق.²

وعلى غرار باقي القوانين الجبائية تنص المادة 122 بتطبيق غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 دج و 10.000 دج، على كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم.³

4- في مجال قانون الطابع: حسب المادة 33 من قانون الطابع تعتبر كل عملية غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، عن طريق استعمال الآلات (الطابع الجبائية) مخالفة يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل

¹ - المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020، مرجع سابق، ص 29.

² - المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020، مرجع سابق، ص 30.

³ - المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020، المرجع السابق، ص 30.

بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، وفي حال استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.

كما تشير الفقرة الثانية من المادة 35 من قانون الطابع على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تضاعف حتى خمس مرات، حيث تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج، وتنص كذلك المادة 37 من نفس القانون على معاقبة كل من يجعل بأي طريقة الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم بغرامة جبائية تتراوح بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

أما فيما يخص ضريبة الطابع على الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول المشار إليهما من خلال المادتين 77 و 78 من نفس القانون فقد نصت المادة 90 على أن كل مخالفة لأحكام دفع الطابع تلزم صاحبها على دفع غرامة جبائية تتراوح بين 5.00 دج و 5.000 دج،¹ كما تطبق نفس الغرامة بالتضامن على المكتتب والقابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع في حال مخالفة أحكام المواد 77 إلى 86 من قانون الطابع.² في حين المادة 106 جاء فيها أن كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101 يعاقب عليها بغرامة تقدر بـ: 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج، و 15% إذا كان المبلغ أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج، ونسبة 25% إذا كان المبلغ المتملص منه أكثر من 200.000 دج.

5- في مجال قانون التسجيل: تنص المادة 49 من قانون التسجيل على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48³ من نفس القانون تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات الموجودة بالخزانة، ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص

¹ -المادة 90 من قانون الطابع 2020، مرجع سابق، ص 14.

² -المادة 91 من قانون الطابع 2020، المرجع السابق، ص 14.

³ -تنص المادة 48 علي وجوب حضور الموثق عند فتح الخزانة من طرف ذوي حقوق التركة، مع ابلاغ الموثق المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا بالمكان ويوم وساعة الفتح قبل ثمانية (8) أيام ليتمكن أحد أعوان مصلحة التسجيل من الحضور.

هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25.000 دج الى 250.000 دج.¹

كما تنص الفقرة الثانية من المادة 120 من قانون التسجيل كذلك على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.²

6- في مجال قانون الإجراءات الجبائية: تطرق قانون الإجراءات الجبائية للعقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع، حيث نصت المادة 62 منه على تطبيق غرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.³

كما تطرق قانون المالية رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 من خلال المادة 45 منه، لحالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الاستفادة من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة في حال تقديم كشف برقم أعمال الزائن)، حيث أوجب معاقبة على كل مكلف يستفيد من التخفيض دون تقديم كشف بأسماء الزائن بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج إلى 400.000 دج، وفي حال العود تضاعف العقوبة، كما تطبق هذه العقوبة أيضا عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزائن غير صحيحة.⁴

ثانيا: المصادرة

تطرق قانون الضرائب غير المباشرة تحت عنوان العقوبات الجبائية للمصادرة، فالمصادرة تعتبر إجراء يهدف لنزع ملكية مال صاحبه جبراً عنه وإضافته إلى ملكية الدولة دون مقابل، جزاءً له عن جرم

¹ - المادة 49 من قانون التسجيل 2020، مرجع سابق، ص 10.

² - المادة 120-2 من قانون التسجيل 2020، المرجع السابق، ص 18.

³ - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق ص 24.

⁴ - المادة 45 من القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج ر ج د ش، عدد 85، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2004، ص 15.

أقترفه،¹ أما قانون العقوبات فقد نظر للمصادرة على أنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال عينية، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء.²

لقد خص قانون الضرائب غير المباشرة دون غيره من القوانين الجبائية بالنص على عقوبة المصادرة وذلك من خلال نص المادة 525 منه، حيث يشير إلى أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 التي تم التطرق لها سابقاً، تؤدي في جميع الحالات، إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير، وتصادر أيضاً الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقاً لأحكام المادتين 64 و66 من هذا القانون.³

وتعتبر كأشياء أو وسائل التزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة واللاوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.⁴

وفي الأخير نشير إلى أن المادة 15 من قانون العقوبات قد أشارت للممتلكات أو الأموال غير القابلة للمصادرة، وذلك مراعاةً للحالة الاجتماعية لذوي المحكوم عليه كالزوجة والأولاد والأصول الذين يعيشون تحت كفالته.

الفرع الثالث: عقوبات أخرى

بالإضافة للعقوبات التي تم التطرق لها سابقاً، تطرق كذلك قانون المالية لسنة 1997، لبعض العقوبات التي تمس مهنة المكلف الضريبة، والتي يرى المشرع بأنها تجعل المكلف في ظروف تستوجب عليه دفع الضريبة المدين بها*.

أولاً: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف

بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة، تلجأ الإدارة الجبائية ممثلة في المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب الولائية كل حسب اختصاصه للغلق المؤقت للمحل المهني للمكلف، وذلك بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب التابع (قابض الضرائب المختص).¹

¹ - حسنى عبد الحميد، بدائل العقوبات السالبة للحرية في الشريعة الإسلامية، الطبعة الأولى، دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 144.

² - المادة 15 من قانون العقوبات 2015، مرجع سابق، ص 15.

³ - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، مرجع سابق، ص 62.

⁴ - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة 2020، المرجع السابق، ص 62.

* - خسائر نتيجة توقف النشاط، فساد البضائع والسلع القابلة للتلف، خسائر الزبائن و سمعة المكلف.... الخ.

ثانيا: تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية خاصة

بطاقة المعلومات هي عبارة عن بنك للمعلومات (البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش)، تحتوي على المعلومات الخاصة بالمكلفين المتهربين والمخالفين للتشريع الجبائي والجمركي والتجاري، تم استحداثها بموجب التعليم بين الوزارات (المالية والتجارة) رقم 127 بتاريخ 1997/07/27،² وتقوم بإنجاز هذه البطاقة والاشراف عليها المديرية العامة للضرائب.³

يسجل في هذه البطاقة المخالفين الذين ارتكبوا مخالفات خطيرة حددتها المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84، حيث يحدد هذا المرسوم كفاءات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش ومرتكي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية، وكذا عدم تقديم الإيداع القانوني لحسابات الشركة.⁴

ثالثا: سحب التوطين المصرفي للمستوردين

تخص هذه العملية المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات استيراد السلع والخدمات، حيث يمنح البنك للمتعاملين معه رخصة تسمح لهم بفتح ملف التوطين لكل عملية استيراد، وبمناسبة كل عملية طلب فتح ملف توطين مصرفي اوجب المشرع الجزائري على المكلف دفع رسم تم استحدثه بموجب الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.⁵

يتم تسديد الرسم الخاص بالتوطين المصرفي على مستوى قابض الضرائب ويترتب عنه منح شهادة (C25) وتسليم إيصال عن ذلك،⁶ وفي هذه الحالة لا يتم منح الشهادة للمكلفين الذين لم يقوموا بتسوية وضعيتهم اتجاه الإدارة الجبائية، أو المسجلين في البطاقة الوطنية للمتهربين، أو البطاقة الوطنية للمستوردين غير المعروف محل نشاطهم.⁷

¹- حددت المديرية العامة احكام التحصيل الودي عن طريق المذكرة رقم 167 المؤرخة في 1995/05/02، حيث اوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية.

-المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سابق، ص 41.

²-Instruction N° 127, MF/DG/DOF, du 26-07-1997

³-طورش بتانة، مرجع سابق، ص 186.

⁴-للاطلاع أكثر انظر المرسوم التنفيذي رقم 13-84 المؤرخ في 6 فيفري 2013، الذي يحدد كفاءات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش ومرتكي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية، ج ر ج ج د ش، العدد 09، صادرة بتاريخ 10 فيفري 2013، ص 5.

⁵-المادة 02 من الامر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج ر ج ج د ش، العدد 52، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005، ص 3.

⁶-المادة 02 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، المرجع السابق، ص 3.

⁷.-Instruction N° 127, MF/DG/DOF, du 26-07-1997.

رابعاً: المنع من مزاولة النشاط التجاري

حيث جاء القانون صريحاً في هذا الموضوع، حيث نصت المادة 29 من القانون رقم 03-22 على منع الأشخاص الذين تمت ادانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18 أوت 1990 المتعلق بالسجل التجاري.¹

وفي ختام هذه المطلب الذي تم التطرق من خلاله للعقوبات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، سواء العقوبات الجبائية من غرامات ومصادرة، وعقوبات جزائية سواء العقوبات الأصلية أو العقوبات التكميلية، أو العقوبات الأخرى، يتبادر لذهننا طرح تساؤل حول مدى قدرة المنظومة العقابية على قمع وردع التهرب والغش الجبائي، وهو ما سنجيب عنه ضمناً في ضوء إجابات أعوان الرقابة الجبائية من خلال الفصل التطبيقي من هذه الأطروحة.

¹ - المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، مرجع سابق، ص 17.

المبحث الرابع: المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية

تمثل المعلومات والبيانات المحاسبية العمود الأساسي للنظام الضريبي، حيث يتم الاعتماد عليها في عملية تقدير الوعاء الضريبي وفي عدة مجالات كالتخطيط واتخاذ القرارات .. ، لذا وجب العمل على رفع كفاءة نظام المعلومات على مستوى الإدارة الجبائية، وإدخال الوسائل التكنولوجية في جمع المعلومات ومعالجتها، ومنحها الصلاحيات المطلوبة للحصول على المعلومات عن طريق ربطها بمختلف الإدارات، ونظراً للدور الذي يلعبه نظام المعلومات على مستوى الإدارة الجبائية خاصة في توفير المعلومات لأعوان الرقابة الجبائية، ارتأينا تخصيص هذا المبحث للتعريف بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية وأهميته للإدارة الجبائية في المطلب الأول، وأهم مكوناته وخصائصه من خلال المطلب الثاني، بالإضافة لتسليط الضوء على كيفية استفادة الإدارة من استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية في عملها خاصة التدقيقية منها من خلال المطلب الثالث، لنختتم في الأخير بأهم مؤشرات فعالية نظام المعلومات الجبائي.

المطلب الأول: تعريف نظام المعلومات والبيانات المحاسبية وأهميته للإدارة الجبائية

يمثل نظام المعلومات والبيانات المحاسبية أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية، الذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى أطراف مختلفة ذات علاقة كأعوان الرقابة الجبائية، فما هو إذن تعريف نظام المعلومات والبيانات المحاسبية؟ وما أهميته بالنسبة للإدارة الجبائية؟

الفرع الأول: تعريف نظام المعلومات والبيانات المحاسبية

قبل التطرق لمفهوم نظام المعلومات نشير إلى أن هناك اختلاف بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات، حيث تعد البيانات المصدر الأساسي للمعلومات وتعد كنوع من المادة الأولية والتي بعد معالجتها تتحول إلى معلومات.¹

أما فيما يخص تعريف نظام المعلومات، فقد تعددت التعاريف الخاصة به، ونذكر منها:

يعرف نظام المعلومات على أنه: " مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات وقواعد

البيانات التي تعمل يدويا أو آليا على جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها ومن ثم بثها للمستفيد".¹

¹-Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , 2eme Edition, librairie Vuibert, Paris, France, 2001, p 52

كما يمكن اعتبار أن: "نظام المعلومات عبارة عن مجموعة من العناصر المترابطة التي تعمل معاً، على جمع واسترجاع المعلومات ومعالجتها وتخزينها ونشرها، لدعم عملية صنع القرار والتنسيق والرقابة والتحليل والملاحظة في الأنظمة، وهي بنفس الوقت مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات والاتصالات وقواعد البيانات تعمل يدوياً أو ميكانيكياً أو آلياً، على جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها ومن ثم بثها للمستفيد".²

كما يعرف نظام المعلومات كذلك على أنه: "مجموعة مركبة ومبنية تعمل وفق تقنيات وإجراءات وقواعد موجهة لتحقيق أعمال امتلاك، تخزين، معالجة، ونشر المعلومات بهدف مساعدة الأفراد والجماعات في المؤسسة في اتخاذ قرارات التسيير اعتماداً على مجموعة متكاملة من الموارد البشرية والحاسوبية التي ترافق عمليات جمع، وتخزين، والبحث ونشر واستخدام المعلومات في مجال وظائف نشاط الإدارة".³

وبإسقاط التعاريف السابقة على نظام المعلومات على مستوى الإدارة الجبائية يمكننا القول أنه عبارة عن مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في معالجة البيانات المحاسبية والضريبية، و تحويلها إلى معلومات ضريبية،⁴ هدفها تزويد المستفيدين بالمعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب، وذلك من خلال تفاعل مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات وقواعد البيانات.

وعلى العموم يمكن تقديم تعريف شامل لنظام المعلومات وذلك في ظل التعاريف السابقة، حيث يعتبر نظام المعلومات نظام متكامل هدفه مساعدة وتزويد المستفيدين بالمعلومات والبيانات اللازمة، حيث يقوم بجمع واسترجاع ومعالجة وتخزين المعلومات ونشرها وجعلها في متناول المستخدم بسرعة ودقة وبأقل تكلفة، وذلك من خلال تفاعل مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات والاتصالات وقواعد البيانات التي تعمل يدوياً أو آلياً حسب الطريقة التي يتم إتباعها في تشغيل النظام

¹-الحسينة سليم إبراهيم، نظام المعلومات الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 41.

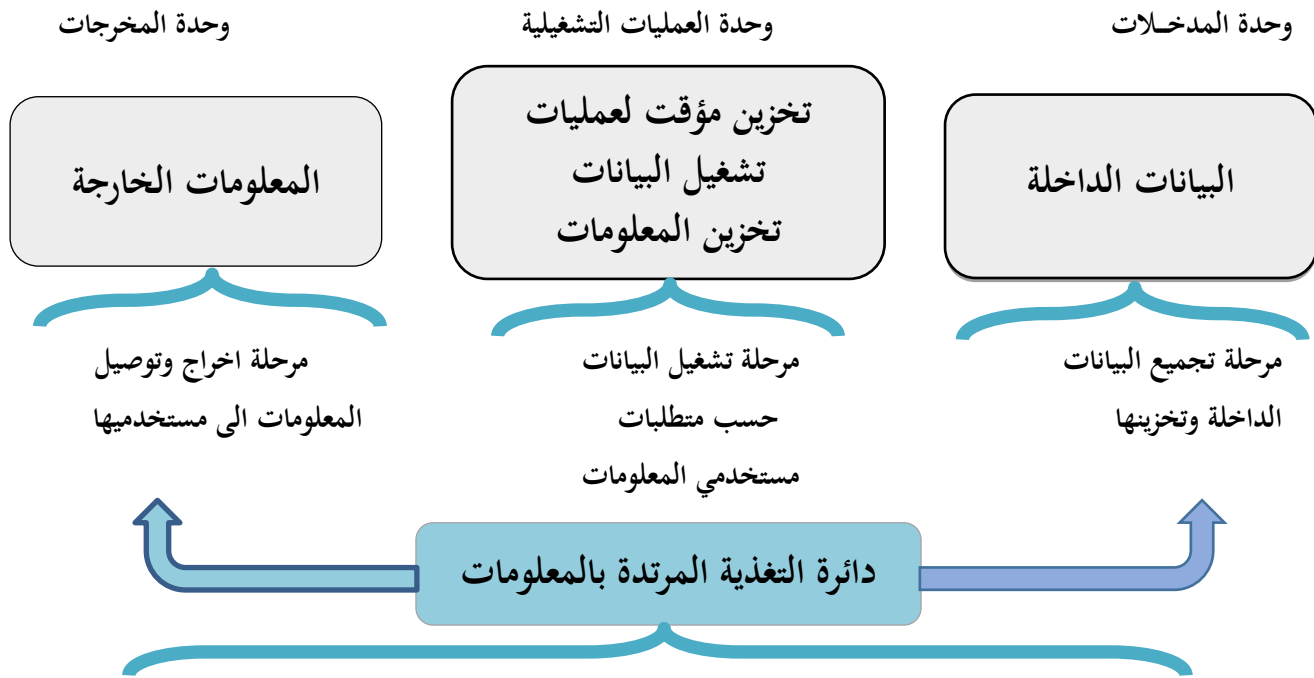
²-LoudonKeneth C and LoudonJane P, Management Information Systems, Eleventh Edition, Prentice Hall, New Jersey, USA. (2008), P 13

³-العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص 30.

⁴-علي غانم شاكر، الخفاجي عبيد خيون، أثر نظم المعلومات في زيادة الإيرادات الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر (12)، العدد 38، الفصل الأول، جامعة بغداد، 2017، ص 178.

وفيما يلي نموذج لنظام المعلومات موضحاً عليه دورة المعلومات:

الشكل رقم (12) يمثل نموذج لنظام المعلومات



مرحلة التغذية المرتدة بالمعلومات لإتمام دورة المعلومات تمهيدا للبدء في دورة جديدة

المصدر: حسين حسين شحاتة، دور تقنية الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات في تطوير الإدارة الضريبية، موقع دار المشورة، تحميل البحث على الرابط www.darelmashora.com، تم الاطلاع بتاريخ:

2020/04/05، على الساعة: 18:20.

تعتمد أي إدارة ومن بينها الإدارة الجبائية للقيام بمهامها التخطيطية والتنظيمية والرقابية على المعلومات المتحصل عليها من نظام المعلومات، حيث يعتبر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية كمورد أولي في عملية الرقابة الجبائية على العمليات المالية لتحديد الوعاء الضريبي، ومن هنا تبرز أهميته بالنسبة للإدارة الجبائية.

الفرع الثاني: أهمية نظام المعلومات والبيانات المحاسبية للإدارة الجبائية

يساهم النظام المعلوماتي في توفير المعلومات الدقيقة والموثوقة في الوقت المناسب، حيث تتلقى الإدارة الجبائية معلوماتها من مصادر قد تكون من خارج الإدارة الجبائية، وذلك عن طريق طلب المعلومة من مصدرها، وقد تكون المصادر من داخل الإدارة الجبائية، حيث ترد المعلومات عن طريق المكلفين على شكل تصريحات بالمبيعات والمشتريات مع الحسابات الختامية الخاصة بهم، بالإضافة للمعلومات التي

يحصل عليها أعوان الرقابة الجبائية عن طريق التدخل بعين المكان، ومن أهم الأساليب التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الحصول على المعلومات الجبائية نذكر:

أولاً: تجميع المعلومات عن طريق التلقي الآلي للمعلومة

ويتم ذلك بواسطة المعلومات التي يتم إرسالها دورياً إلى مصالح الضرائب سواء شهرياً أو ثلاثياً أو سنوياً، وهي تتعلق بالوثائق التالية:

1. الكشوف والتصريحات التفصيلية للعملاء وخاصة بائعي الجملة؛
2. وصل التسليم والبيانات الخاص بالمستوردين التي تصل من مصالح الجمارك، وهي البيانات المعمول بها كآلية مشتركة بين هيئتي الضرائب والجمارك والمتضمنة معلومات عن نشاط الاستيراد والتصدير والتي تكون على شكل معلومات مالية مهمة لإدارة الضرائب؛¹
3. كشف المبالغ الموضوعة تحت تصرف الموثقين من طرف الزبائن جراء عمليات البيع التجارية، بالإضافة لتسجيل العقود المحررة في سجلات رسمية، حيث يتم تسجيل جميع التصرفات المتعلقة بنقل الملكية العقارية والحقوق المتعلقة بها، وما تقوم به الشركات بمناسبة التأسيس أو الرفع في رأس المال وغيرها حيث تعتبر كلها إجراءات توجب إجراءات جبائية.²

ثانياً: التجميع عن طريق طلب المعلومة

تقوم الإدارة الجبائية بطلب المعلومات من مصادرها كالإدارات الرسمية وشركات القطاع الخاص والعام والمؤسسات المالية والجمعيات، وتعتبر تلك المعلومات مهمة، لأنها تمثل حجم المعلومات الفنية الضريبية التي تعتمد عليها الفروع في إجراءاتها وإنجاز التحاسب الضريبي لكثير من مكلفي ضريبة الدخل وتتضمن أرقام كبيرة للدخول الخاضعة للضريبة وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، ويعد وجود هذه المعلومات ضمن معاملات التحاسب الضريبي سند فني ومحاسبي لا غنى عنه.³

¹ - رزيق كمال، فوضيلي عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائي في الجزائر، أعمال الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي، الجزائر، فيل 2005، ص 3.

² - المادة 40 من القانون رقم 06-02 المؤرخ في 20 فبراير 2006 يتضمن تنظيم مهنة الموثق، ج ر ج د ش، العدد 14، الصادرة بتاريخ 8 مارس 2006، ص 10.

³ - البعاج قاسم محمد عبد الله، أثر فعالية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد الثالث، العدد الأول، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، 2011، ص 153، 154.

ثالثاً: تجميع المعلومات عن طريق التدخل في عين المكان (المسح الميداني)

يتم تجميع المعلومات عن طريق تدخل أعوان الرقابة الجبائية في عين المكان،¹ ويرجع ذلك لصعوبة الحصول على بيانات ومعلومات موثقة عن نشاط العاملين في القطاع الخاص وبقية القطاعات الاقتصادية بسبب اتساع رقعة النشاط الاقتصادي الخاص غير المنظم، ويتيح التدخل بعين المكان لأعوان الرقابة الجبائية، معاينة نشاط المكلفين بالضريبة في محلات أعمالهم من المسجلين لديهم وغير المسجلين بما في ذلك الاطلاع على السجلات والدفاتر التجارية المستخدمة في عمل المكلف وتوثيق النتائج.²

رابعاً: التبليغ عن المتهرين من الضريبة

يشكل التبليغ من طرف المواطنين عن عمليات التهرب مصدر كذلك من مصادر المعلومات، وهو تصرف يدل على المواطنة السليمة الصالحة، فتبليغهم عن نشاطات المكلف غير المصرح بها، يساعد الأعوان عند أداء مهامهم ويوجههم لمكان الخلل من خلال المعلومات الدقيقة المقدمة.

المطلب الثاني: مكونات وخصائص نظام المعلومات الجبائي

يتكون نظام المعلومات الجبائي من مجموعة من المكونات المادية والبشرية، ويتميز بمجموعة من الخصائص التي تهدف من خلال ترابطها وتناسقها لإخراج معلومات ملائمة ومفيدة، يتم الاعتماد عليها في عمل الإدارة الجبائية خاصة الرقابية، فماهي مكونات وخصائص نظام المعلومات الكفاء والفعال؟

الفرع الأول: مكونات نظام المعلومات

يعتمد نظام المعلومات لتحقيق أهدافه على تفاعل مجموعة من العناصر كالأفراد والتجهيزات وغيرها التي تمثل في مجملها مكونات نظام المعلومات، وتتمثل هذه المكونات في:

أولاً: العنصر البشري

وهم مستخدمي النظام من محاسبين ومصممي النظام وواضعي البرامج والمكلفين بالضريبة، وأعوان الإدارة الجبائية المسؤولين عن جمع وحصر وإعداد البيانات والمستخدمين النهائيين للنظام عند مباشرة اتخاذ القرارات.

¹ - العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص 158.

² - البعاج قاسم محمد عبد الله، مرجع سابق، ص 154.

ثانيا: الأجهزة ووسائل حفظ وتخزين البيانات

وتشمل أجهزة الكمبيوتر والأجهزة المتصلة والمستخدم في إدخال وتشغيل البيانات وإخراج المعلومات، الآلات الحاسبة، وسائل الاتصال كالهاتف والفاكس، آلات التصوير والنسخ...، أما فيما يخص وسائل حفظ وتخزين المعلومات فتشمل الملفات ووسائل حفظ الأرشيف والمستندات، والأسطوانات الممغنطة، والذاكرة الفلاشية "USB Flash disk" وغيرها من الوسائل التي تسمح بتخزين المعلومات.

ثالثا: البرامج

وتشمل البرامج التي يستخدمها النظام في تشغيل الأجهزة والبيانات والمعلومات، وتحدد العمليات التي ستؤديها الأجهزة، ويمكن التمييز بين نوعين من البرمجيات:

أ- **برامج النظام:** وهي البرامج التي تشغل الحاسوب وتجعله قادرا على تنفيذ العمليات؛

ب- **برامج تطبيقية:** وهي البرامج التي تقوم بتشغيل البيانات، وتكون خاصة بوظائف معينة، كبرامج المعلومات، تسجيل ومتابعة المكلفين، التنبؤ، التخطيط

رابعا: قاعدة البيانات

وهي الوعاء الذي يحتوي على البيانات الأساسية المخزنة وعلى وسائل التخزين المختلفة، والتي لا بد من توافرها حتى يمكن القيام بعملية التشغيل، وقاعدة البيانات قد تكون ورقية في النظام اليدوي، أو مسجلة الكترونيا في النظام الآلي.

خامسا: الشبكة

وهي البيئة الأساسية للاتصال بين أجهزة الاعلام الآلي، والتي تسمح بمشاركة المصادر من قبل الحواسيب المختلفة مهما كان مكان تواجدها وفي أي وقت، وهو ما لا نجده في النظام اليدوي.

سادسا: أدلة التشغيل

وهي عبارة عن أدلة تشرح عمل النظام، ككيفية تشغيله وطريقة عملة خاصة ما تعلق بإعداد البيانات وكيفية إدخالها وغيرها من التعليمات التي تسمح باستخدام النظام، وعادة ما تكون أدلة

التشغيل على شكل كتيبات أو فيديوهات على أسطوانات ممغنطة، أو فيديوهات على الانترنت تشرح للمكلف كيفية إدخال تصريحاته أو سحب وثائق خاصة.¹

الفرع الثاني: خصائص نظام المعلومات الجبائي

إن نجاح نظام المعلومات في تحقيق أهدافه يعتمد على توافر مجموعة من الخصائص التي تمكنه من تلبية احتياجات الإدارة الجبائية أو المستفيدين منه بصفة عامة، من موظفين أو متعاملين معها كالمكلفين أو عامة المواطنين، ومن بين أهم هذه الخصائص نجد:

أولاً: تشغيل ومعالجة البيانات بواسطة معدات وبرمجيات فعالة من أجل الحصول على المعلومات،² وقد عززت هذه الخاصية التطور الملحوظ في حقل المعلوماتية، مع تزايد استخدام الأجهزة ذات سعة التخزين الكبيرة والدقة في معالجة المعلومات، بالإضافة لزيادة سرعة تدفق شبكة الربط بينها.³

ثانياً: إدارة فاعلة للمعلومات والتركيز على عملية إدارة ملفات المعلومات وتطويرها،⁴ ونشير هنا لمشاركة كل الفاعلين من موظفين ومهندسين وحتى المتعاملين مع الإدارة الجبائية في تطوير النظام، وهذا ما يزيد من اقتناع وقبول النظام من قبل العاملين.

ثالثاً: يجب أن يكون النظام مرناً حتى نضمن فاعليته، بمعنى أن يتقبل التعديل والتغيير تحت الظروف المختلفة المحيطة به ويجب أن تقبل الإدارة هذه التعديلات أو التغييرات، وبدون المرونة يصبح النظام جامداً لا يستطيع مواجهة المشاكل المختلفة، وعلى ذلك فالنظام الجيد هو الذي يسمح بمرونة كافية لإجراء أية توسعات أو إضافات دون حدوث مشاكل.⁵

رابعاً: الملاءمة: وتعني أن يكون النظام ذا فائدة للإدارة التي يعمل فيها، ويحقق متطلبات المستفيدين منه.

خامساً: توفير المعلومة بدقة وفي الوقت المناسب: حيث تعد هذه الخاصية من الخصائص المهمة الواجب توافرها في المعلومة، لأن المعلومة إذا لم تصل للمستفيد في الوقت المناسب* تصبح بلا قيمة.

¹ -الصباغ عماد عبد الوهاب، المفاهيم الحديثة في أنظمة المعلومات الحاسوبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 22، 23.

-الحسنية سليم إبراهيم، مرجع سابق، ص 38.

² -الطائي محمد عبد حسين، نعمة عباس خضيرة الخفاجي، نظم المعلومات الاستراتيجية، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص 282.

³ -غالب ياسين سعد، نظم مساندة القرارات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 47.

⁴ -الطائي محمد عبد حسين، نعمة عباس خضيرة الخفاجي، مرجع سابق، ص 282.

⁵ -حلمي يحيى مصطفى، أساسيات نظم المعلومات، مكتبة عين شمس، القاهرة مصر، 1988، ص 62.

*-التوقيت المناسب أو التوقيت الفاعل للنظام يحدد بالمدة بين طلب المعلومات من المستفيد الى وقت توفيرها من نظام المعلومات واستلامها من المستفيد.

سادسا: الاقتصاد في النفقات: النظام الكفء هو النظام الذي يحقق الهدف بأقل تكلفة ممكنة مقارنة بالعائد المتحقق.¹

سابعا: البساطة: يكون النظام ناجحاً بقدر بساطته، فجمع وتسجيل البيانات يجب أن يتم من المصدر بقدر الإمكان لضمان عدم التكرار أثناء نقل البيانات، وأن يتم التشغيل بترتيب وتسلسل معين مما يساعد على أداء الأعمال بسهولة ويسر الاتصال مع الأجزاء الأخرى المكملة له.²

ثامنا: يجب أن يحتوي نظام المعلومات على نظام رقابة داخلية قوي وفعال، يسمح بالرقابة أثناء عملية إدخال البيانات وأثناء إجراءات وطرق تشغيل البيانات وعند الحصول على النتائج، مما يساعد على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها فور حدوثها.

إذن يمكننا القول أن اتصاف نظام المعلومات بالخصائص السابقة، تجعله قادرا على القيام بالوظائف المنوطة به، وتجعله ذا أهمية بالنسبة للإدارة، ويمكن تلخيص أهم وظائف النظام الجيد في النقاط التالية:

1- جمع وتخزين البيانات: وهي الوظيفة الأساسية لأي نظام، وتبدأ بجمع البيانات من مصادرها المختلفة وتأخذ عدة أشكال (شفوية، كتابية، إلكترونية، رسمية وغير رسمية...)،³ ويتم تسجيلها والتأكد من صحتها ودقتها والمصادقة عليها، وبعدها يتم تصنيفها في مجموعات متجانسة، ثم يتم نقل هذه البيانات بعد مراجعتها وتدقيقها إلى مرحلة تشغيلها.

2- معالجة البيانات: وتتكون من سلسلة من الأنشطة والعمليات الآلية، والتي يتم من خلالها تحويل البيانات إلى معلومات يستفيد منها الموظفون العاملون بالإدارة.

3- تأمين الرقابة الكافية: التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة والتأكد من أن هذه البيانات صحيحة وكاملة، أما الجزء الثاني فيتضمن مراقبة عملية معالجة هذه البيانات حيث يتم عمل تغذية راجعة للتعرف على نقاط الضعف في هذه العملية وكيفية معالجتها.⁴

¹- حلمي يحيى مصطفى، مرجع السابق، ص 282.

²- المرجع سابق، ص 63.

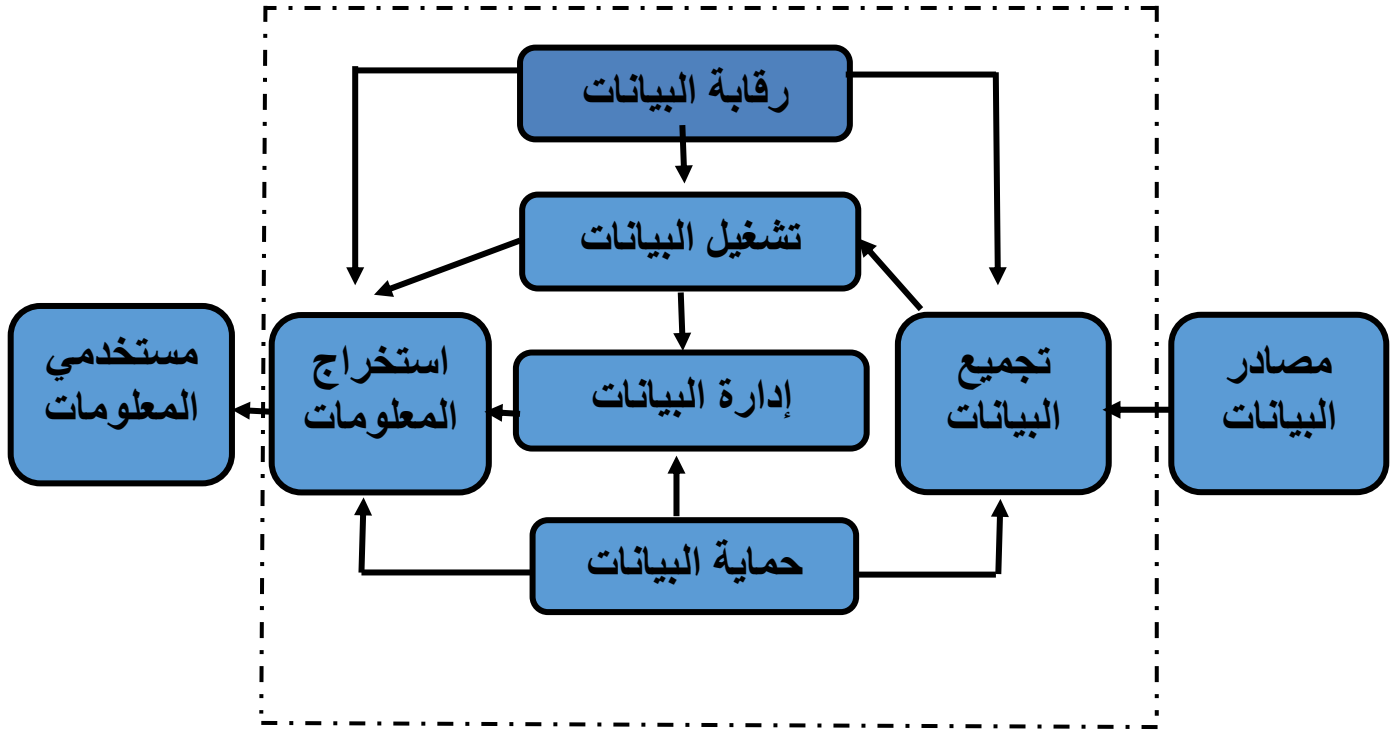
³- الربيعي خلود هادي عبود، أرشد مكي رشيد، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهريب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 24، الفصل الثالث، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص 255.

⁴- البعاج قاسم محمد عبد الله، مرجع سابق، ص 149، 150.

4- تزويد الإدارة أو المستفيدين بالمعلومات المطلوبة باستمرار، خاصة عند طلبها.

ونوضح من خلال الشكل التالي أهم الوظائف التي يقوم بها نظام المعلومات:

الشكل رقم (13): يمثل وظائف نظام المعلومات



المصدر: كمال مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الجديدة

للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 20.

المطلب الثالث: استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية في عمل الإدارة الجبائية

في إطار تحديث الإدارة الجبائية وعصرنتها، ومواكبة التطورات الهائلة والمتقدمة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، أصبح لزماً على الإدارة الجبائية إدراج هذه التكنولوجيات على مستواها لمواصلة برنامج التحديث، هذا من جهة ولتقديم خدمة عمومية ذات جودة عالية بأقل تكلفة، والحد من التهرب والغش الضريبي خاصة في ظل تنامي الاقتصاد الموازي من جهة أخرى، ونظراً لأهمية الموضوع تم تخصيص هذا المطلب للتطرق للتقنيات الحديثة من خلال فرعين الأول لدور إدخال التقنيات الحديثة في تحقيق برنامج العصرية أما الفرع الثاني فتم تخصيصه لمجالات استخدام المنظومة المعلوماتية على مستوى أعمال الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: إدخال التقنيات الحديثة على مستوى الإدارة الجبائية

يعتبر إدخال التكنولوجيات الحديثة على مستوى الإدارة الضريبية مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكيف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الإلكتروني للنظام المركزي،¹ خاصة بعد أن أثبتت نجاعتها في إنجاز العمليات بشكل سريع ودقيق، وقدرتها على تخزين المعلومات وأرشفتها والقدرة على الوصول إليها بسرعة، وتوفير الوقت مما يجعل الموظف ينصرف لأعمال أخرى ذات قيمة مضافة، وسنحاول من خلال هذا الفرع التركيز على أربع نقاط رئيسة نرى بأنها ضرورية للتحويل من أسلوب التسيير التقليدي إلى أسلوب التسيير الإلكتروني وتحقيق مسعى الرقمة الذي تنادي به الإدارة الجبائية.

أولا: استخدام أجهزة الإعلام الآلي وتعميم تقنية الربط بالإنترنت

يعتبر الإعلام الآلي الوسيلة الأولى والضرورية لرقمته الإدارة، ولهذا الغرض فإن مشروع عصنة الإدارة الجبائية أولى أهمية كبيرة لبرمجة المعلومات الجبائية، حيث تم في هذا الصدد إنشاء مصلحة مستقلة للإعلام الآلي في الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب، حيث تعتبر هذه المصلحة ضرورية لربط المصالح المركزية والمحلية عن طريق أجهزة الاعلام الآلي وتقنية الربط بالإنترنت من أجل وصول المعلومة في الوقت المناسب،² ولا يمكن إخفاء مدى الخدمة الكبيرة التي يمكن أن تقدمها التكنولوجيا للجهاز الضريبي لقيامه بمهامه الكثيرة بسهولة ودقة وكفاءة عالية، ناهيك عن سرعة الإنجاز، إذ يتم الاعتماد على الحاسوب وأجهزة الحفظ المتطورة في تلافي عيوب الإدارة الفنية بعجزها عن اللحاق بالتوسع الكبير بأوجه النشاط الاقتصادي، وتزايد عدد المكلفين،³ هذا من جهة ولأن تكنولوجيا المعلومات أصبحت في متناول الجميع فبإمكان المكلف وفي أي مكان ووقت أن يقوم بسحب الوثائق التي يحتاجها أو تقديم التصريحات الملزم بها، وتسديدها عن طريق تحويل الأموال من البنك أو الحساب الجاري دون عناء التنقل للمصالح الجبائية.

¹ - كلمة السيد عزيزا زهير، مدير مشروع DGI، ندوة حول نظام المعلومات -نحو إدارة إلكترونية-، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم:

04 p 73/2014 : n° ، تحميل الرسالة عن طريق الرابط الإلكتروني: <https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/LDGI%20SI.pdf> ، تاريخ الاطلاع : 21:38، 2020/04/16.

² -بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمته الإدارة الجبائية لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر- الإدارة الجبائية نموذجاً، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة البليدة 02، 2016، ص ص 270، 271.

³ -الريبيعي خلود هادي عبود، أرشد مكي رشيد، مرجع سابق، ص 263.

ثانيا: تصميم نظام معلوماتي كفء

على الرغم من أن السلطة الضريبية لها دور في النهوض بمهمة التشريع الضريبي، إلا أنها لا تستطيع النهوض بهذه المهمة وتحقيق المستوى المطلوب من الفعالية في تحقيق أهدافها ما لم يكن لها نظم معلومات ضريبية كفؤة وفاعلة تزودها بالمعلومات التي تحتاجها في عملية التحقيق الضريبي كالمعلومات الخاصة بحصر المكلفين الجدد أو معلومات عن العقود المبرمة وعن المشتريات والمبيعات وعن التصاريح الجمركية الخاصة بالاستيراد والتصدير ...، إن أحد أسس العمل الضريبي فضلا عن العوامل المتمثلة بالإمكانيات البشرية والمادية والتشريعات الضريبية هي المعلومات الضريبية التي تبنى عليها السلطة الضريبية استراتيجيتها وسياساتها تجاه المكلف المعنى، وقدر تعلق الأمر بمساهمة نظم المعلومات الضريبية في رفع درجة احتمال اكتشاف المخالفات الضريبية فإن بناء وتطور تلك النظم لا يمثل هدفا نهائيا بحد ذاته وإنما هو وسيلة لزيادة فاعلية وظيفة التدقيق والفحص الضريبي وعليه ينبغي على السلطة الضريبية أن تراعي في تصميمها للنظام مدى كفاءته وفعاليته ومساهمته في تسهيل مهمة المفتشين والقائمين بأعمال الفحص الضريبي.¹

وبناء على هذا المسعى، قامت المديرية العامة للضرائب بتوظيف متعامل إسباني (إندراسيسستماس) "Indra – Sistemas" قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي جبائي، والذي يشكل أحد الركائز الأساسية التي يعول عليها لتحديث الإدارة الضريبية، بعد ادراج التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال،* وتتمثل أهم النتائج المنتظرة من هذه المنظومة المعلوماتية فيما يلي:

- 1- التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان، من خلال الرقمنة الكاملة لكل الإجراءات المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات؛
- 2- نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية ابتداء من استقبال المكلف بالضريبة وتأسيس الوعاء والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي، وهذا من خلال رقمنة هذه العمليات؛
- 3- ولوج كل الأعوان إلى المنظومة المعلوماتية من خلال التأهيلات المراقبة؛

¹-أنور عباس وآخرون، دور نظم المعلومات الضريبية في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة-دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 1، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة المثنى، العراق، 2019، ص 270.

*-تجهيز كل المصالح بعتاد الإعلام الآلي المناسب، وضع منظومة شبكية من نوع البريد الإلكتروني والأنترنت، إدخال الأنترنت في المصالح الجبائية، تكوين الأعوان الجبائيين في كيفية استعمال الإعلام الآلي والحبيكات المعلوماتية القاعدية.

- 4- التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح ومع المصالح الأخرى المؤسساتية من خلال تطوير الواجهات المتعددة؛
- 5- تقديم الجداول البيانية في وقت معقول يسمح بتقييم نجاعة المصالح من جميع الأوجه ومتابعة مستوى التحصيل حسب نوع الضرائب وتبعاً لكل قطاع نشاطي؛
- 6- تقديم معطيات موجزة ذات مصداقية من أجل إنجاز دراسات إستشرافية والتحليل واتخاذ القرار؛
- 7- مركزية قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة مما يسمح بالولوج الآلي للمحققين في المحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم؛
- 8- برمجة عمليات التدقيق على أساس المعايير المؤسسة والمحددة بموضوعية، والتحكم في الموارد الجبائية؛
- 9- محاربة الاقتصاد الموازي وغير القانوني، ومكافحة كل مظاهر الغش مهما كان نوعها؛
- 10- تسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى حسابهم الجبائي من خلال شهادات الولوج المراقبة؛
- 11- إدراج إجراءات التصريح والدفع عن بعد (نظام جبائتك).¹

ثالثاً: تكوين وتدريب أعوان الإدارة الضريبية

إن التطور السريع والمستمر في تكنولوجيا المعلومات، واستخدامها في تشغيل وتطوير نظم المعلومات، أوجب على الإدارة الجبائية مواكبة هذه التطورات لتلبية احتياجاتها، واحتياجات المستفيدين منها، وكذلك كان لازماً عليها تكوين وتدريب أعوانها لشغل المناصب التي تطلبها هذه التطورات الجديدة.

هناك العديد من الوظائف التي يجب على أعوان الإدارة الجبائية التكيف معها في ظل تبني نظام المعلومات الجديد، من إعداد للبرامج والتشغيل، ومركزية للبيانات، وتتطلب العمل في الوظائف المختلفة المتعلقة بنظام المعلومات ضرورة توافر مهارات وخبرات معينة خصوصاً في مجالات تحليل وتصميم الأنظمة وصيانة البرامج وتشغيل الحاسب وحفظ البيانات والحبكات المعلوماتية القاعدية (Word, Excel...) وتختلف المهارات المطلوبة بحسب العمل الذي يقوم به العون داخل التنظيم،² بالإضافة لتكوين وتدريب

¹ - موقع المديرية العامة للضرائب، على الرابط الإلكتروني: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/229-2014-05-20-08-45-32> ، تاريخ الاطلاع : 2020/04/20، 18:43.

² - الشرايبي فؤاد، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 59.

أعوان الإدارة الجبائية، وتوظيف مختصين في تكنولوجيا المعلومات من مهندسين وتقنيين في الاعلام الآلي وتصميم وصيانة البرامج.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أنه في أغلب الأحيان، لا يتم الاعتماد على النظام المعلوماتي الجديد بشكل كلي، خصوصا في الفترات الأولى من عمله، ولذلك يفضل الاستمرار بالعمل بالنظام اليدوي جنبا إلى جنب مع النظام المعلوماتي الجديد، ومطابقة نتائج النظامين بين فترات متقاربة، وذلك خوفا من وجود قصور أو عيب بالنظام الجديد لم يتم كشفها خلال فترة الفحص، وفي الوقت المناسب والذي قد يكون على الأغلب بعد مرور سنة مالية كاملة، وبعد التأكد من صحة طريقة عمل النظام الجديد، يتم التخلي عن النظام اليدوي نهائيا.¹

الفرع الثاني: مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية في أعمال الإدارة الضريبية

يرمي مشروع تشغيل المنظومة المعلوماتية الجبائية الذي تقوم الإدارة الجبائية بإعداده على التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان، من خلال الرقمنة الكاملة لكل الإجراءات المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات وذلك على مستوى مراكز الضرائب (المستويات التنفيذية)، كما تهدف المنظومة المعلوماتية لتقديم معطيات موجزة ذات مصداقية من أجل إنجاز دراسات استشرافية والتحليل واتخاذ القرار وذلك على مستوى الإدارات المركزية، وسنحاول من خلال هذا الفرع أن نناقش أهم مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية في مراحل العمل المختلفة بمراكز الضرائب وأيضا على مستوى الإدارات المركزية.

أولا: مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية على مستوى مراكز الضرائب

يعتبر مركز الضرائب مصلحة من المصالح التنفيذية، التي تخضع للسلطة السلمية للمديرية الولائية للضرائب، وهي تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية (المصلحة الرئيسية للتسيير)، والبحث عن المعلومات واقتراح عمليات المراقبة وإنجازها (المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث)، ودراسة ومتابعة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لها، أو المقدم لدى الهيئات القضائية (المصلحة الرئيسية للمنازعات)،

¹ - أحمد حسن عبد القادر عوض الله، دور المعلومات المحاسبية في زيادة فعالية أداء التجارة الالكترونية لضمان ترشيد قرارات المستخدمين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص 103.

وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة، وسنحاول الربط بين أهم المراحل التي تقوم بها هذه المصالح، والخدمات التي يمكن أن تقدمها المنظومة المعلوماتية لهذه المصالح لمساعدتها على القيام بمهامها.

1-مرحلة الحصر: تهدف هذه المرحلة لجمع المعلومات عن المكلفين، وتتعلق بأنشطتهم المختلفة وتسجيل تلك المعلومات في سجلات مختلفة وفتح ملف لكل مكلف ومن أهم طرق الحصر المطبقة حالياً:

أ- التصريحات التي ترد من المكلفين أنفسهم؛

ب-التقارير التي ترد من الغير؛

ت-المعلومات المجمعة عن طريق الأساليب التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الحصول على المعلومات الجبائية والتي تطرقنا لها سابقاً.

ويمكن الاستعانة بإمكانيات المنظومة المعلوماتية في هذه المرحلة على النحو التالي:¹

- تخصيص لكل مكلف بطاقة أو عدة بطاقات أو شريط أو غير ذلك (ملف الكتروني) من وسائل إدخال البيانات إلى الحاسب يسجل فيها كافة المعلومات التي ترد عنه ويحفظ ذلك في بنك المعلومات أو يخزن داخل وحدة التخزين الفرعية لدى مركز الضرائب أو هما معاً؛

- اضافة أية معلومات جديدة عن المكلف في بطاقته، حتى يصبح له سجلاً شاملاً عن كل ما يخصه عن سنوات نشاطه؛

- إضافة أي بيانات عن تصريحاته الضريبية وعن مقدار المبالغ المحصلة.

- الاستعانة بموقع الانترنت الخاصة بالمديرية العامة للضرائب لتزويدها بالمعلومات، حيث يتم التصريح عن بعد وكذلك التسديد ويحفظ كل ذلك آلياً في الملف الخاص بالمكلف بقاعدة المعلومات.

ويفيد ذلك في الأمور الآتية:²

-متابعة التغيرات التي تطرأ على نشاط المكلفين وحصرها أو بأول؛

¹-مرشد سامي محمد وآخرون، أهمية تكنولوجيا المعلومات في تحديد الدخل الخاضع للضريبة دراسة استطلاعية لآراء عينة من مخمني ضريبة الدخل في العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 27، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، 2013، ص 208.

²-شحاتة حسين حسين، دور تقنية الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات في تطوير الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 15.

-الحصول على أي معلومات عن المكلف بسرعة وبدقة؛

-تجنب فقد أي مستندات من ملفات المكلفين وتحقيق المحافظة على سرية المعلومات؛

-الاستغناء عن نظام الحفظ التقليدي وما يتطلبه من أماكن وأثاث ...، والتي قد لا تكون متاحة.

2-مرحلة الفحص الضريبي: تهدف هذه المرحلة لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة في ضوء القواعد

والمبادئ الضريبية وفي ضوء الظروف المحيطة بالمكلف، ويقوم بهذه المهمة مفتش الضرائب والذي يحتاج

إلى بيانات ومعلومات كما يتطلب الأمر فحص الدفاتر والسجلات وتنتهي هذه المرحلة بإعداد تقرير

التقدير وتقدير الوعاء الضريبي وحساب الضريبة المستحقة.¹

ويمكن الاستعانة بإمكانيات المنظومة المعلوماتية على النحو التالي:

- في حالة الملفات الكبيرة ذات العمليات المعقدة، يمكن أن تساعد المنظومة المعلوماتية في أداء

العمليات الحسابية، وإجراء المقارنات بين أعمال المكلف خلال مختلف السنوات وحتى مع مكلفين

آخرين يزاولون نفس النشاط وفي نفس المنطقة، والتحليل الحسابي الخ؛

- يساعد وجود نظام المعلومات على مستوى مركز الضرائب في الحصول على المعلومات بسرعة

وتسجيل ما يسفر عنه التقدير أولاً بأول في بنك المعلومات؛²

- إن إدخال التكنولوجيا في النظام الضريبي يساعد على ربط قواعد البيانات والمعلومات لبعض الإدارات

الحكومية مع الإدارة الضريبية مما يزودها بالمعلومات الشاملة والدقيقة وفي الوقت المناسب؛³

- كما أن وضع الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب يوفر جميع المعلومات التي يحتاجها المكلفين

وتساعدهم على فهم القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية، وتساعدهم على الالتزام الضريبي من

خلال بيان التواريخ القانونية لتقديم التصريحات والقوائم المالية ودفع الضرائب المستحقة، كما تساعد

أعوان الإدارة الجبائية على متابعة الجديد من القوانين واللوائح التنظيمية التي تساهم في تسهيل عملهم

خاصة في مجال الفحص.

¹-شحاتة حسين حسين، دور تقنية الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات في تطوير الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 16.

²-مرشد سامي محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 208.

³-جودة إبراهيم ناصر، التجربة الأردنية في تطبيق تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في النظام الضريبي، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 11، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2016، ص 256.

يحقق ما سبق المزايا والفوائد الآتية:¹

- متابعة حالات الفحص أولا بأول وبذلك يمكن كشف حالات التقادم، فعلى سبيل المثال يمكن للمفتش الفاحص من خلال برنامج معد مسبقا أن يعطى له معلومات على فترات دورية عن الموقف الضريبي لكل مكلف؛
- إن استخدام المنظومة المعلوماتية في الأعمال الروتينية مثل التسجيل وتنفيذ العمليات الحسابية يوفر للمفتش وقتا يستغله في أداء العمليات الفنية وخصوصا إذا ما تم التنسيق بين القائم على تشغيل نظام المعلومات ومفتشي الضرائب.

ثالثا: مرحلة الحجز والتحصيل

بعد تحديد الوعاء الضريبي وتحديد الضريبة الواجبة الدفع، تأتي مرحلة التحصيل، كما تمثل هذه المرحلة آخر مرحلة في العمل الرقابي، حيث يتم فيها تحصيل الضرائب المستحقة والغرامات المفروضة بعد أن يكون الربط نهائيا، وهناك جانب آخر للتحصيل يخص المكلفين المتأخرين عن السداد (مرحلة التحصيل الودي)، حيث يرسل قابض الضرائب انذارات للمكلفين للسداد كمرحلة أولية، ثم تأتي مرحلة التحصيل الجبري (بعد انقضاء فترة المنازعات إن وجدت) والتي تقود أصحابها للغلق المؤقت لأنشطتهم، الحجز ومن ثم البيع لتحصيل حقوق الخزينة العمومية.

ويمكن الاستعانة بإمكانيات المنظومة المعلوماتية في هذه المرحلة على النحو التالي:

- تسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى حسابهم الجبائي من خلال موقع المديرية العامة للضرائب، وإجراء التصريح والدفع عن بعد، وهذا ما يسهل عملية التحصيل؛
- تسجيل المتحصل من المكلفين تحت حساب الضرائب المستحقة، وحصر الضرائب المتقادمة؛
- متابعة تسديد المكلف للضرائب المستحقة عليه، فعلى سبيل المثال بالإمكان متابعة الضريبة على القيمة المضافة (المستحقة والمسترجعة) وبالتالي معرفة الرسم الذي يسدده المكلف؛
- متابعة المكلفين المتخلفين عن أداء واجبهم الضريبي أو المتأخرين بسهولة، وإرسال الإنذارات أو الاشعارات آليا على البريد الإلكتروني أو الحساب الخاص بالمكلف على الانترنت.

¹ -شحاتة حسين حسين، دور تقنية الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات في تطوير الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 16.

يحقق ما سبق المزايا والفوائد الآتية: ¹

- بيان مقدار الضرائب المستحقة، ومتابعة تحصيلها بسهولة؛

- معرفة المبالغ المحملة مقدمات تحت حساب الضريبة؛

- دراسة مقارنة بين المحصل فعلا وبين نفقات.

ثانيا: مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية على مستوى الإدارات الضريبية المركزية

كما أشرنا سابقا يخضع تنظيم الإدارة الضريبية وفقا لمبدأ مركزية التوجيه، إذ تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات، وتدريب وتكوين موظفيه لأداء مهامهم، ولأداء الوظائف التي تم ذكرها على أكمل وجه، تحتاج الإدارات المركزية للعديد من البيانات والمعلومات والاحصائيات، وسوف نحاول من خلال مايلي تسليط الضوء على أهم هذه الوظائف ومجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية لتسهيل عملها.

1-مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية في مجال التخطيط: يعتبر التخطيط امتدادا

للماضي باستخدام بياناته لمعرفة ما يجب أن يكون في المستقبل،² وهو مرحلة أساسية ومهمة من مراحل العملية الإدارية، لكونه يمثل أسلوبا في التفكير والمفاضلة بين أساليب وطرق العمل لاختيار أفضل البدائل الملائمة في ظل الإمكانيات المتاحة من ناحية، وطبيعة الأهداف المرغوب في تحقيقها من ناحية أخرى،³ وفي هذا الإطار يهدف التخطيط الضريبي إلى وضع خطة مستقبلية لنشاط جهاز الضرائب خلال فترة مقبلة، وذلك من خلال تصميم السياسات الضريبية وإصدار القرارات والتعليمات الواجب أخذها في الاعتبار عند التنفيذ.

وعلى مستوى الإدارات المركزية للمديرية العامة للضرائب، تساعد تكنولوجيا المعلومات من خلال التشغيل الإلكتروني للبيانات ونظام المعلومات الآلية على استخدام أساليب بحوث العمليات* في تصميم

¹-مرشد سامي محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 208.

²-ماهر أحمد، دليل المديرين الى التخطيط الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 24.

³-مدحت محمد أبو النصر، مقومات التخطيط والتفكير الاستراتيجي المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2009، ص 20.

*- من امثلة اساليب بحوث العمليات نذكر اساليب المحاكاة وتكون من خلال تقليد السياسات أو المشاريع الواقعية وتمثيل عناصرها الرئيسية، ونستفيد منها حينما يتعذر إجراء التجارب على النظام في أرض الواقع ويكون صعباً ومكلفاً للغاية أو قد يكون فيه مخاطرة كبيرة وبواسطة المحاكاة يمكن دراسة المشكلة وتحليلها والوصول إلى القرار الأمثل لتطبيقه على أرض الواقع، بالإضافة لأساليب التنبؤ الإحصائية كالنماذج الرياضية التي تستخدم في وضع مقياس أمثل للمقارنة بحيث يكون ذلك على أساس توفر الظروف والإمكانيات التي تعد شرطاً لكي يمكن ان يصبح الحل ممكناً كما هو الحال عند استعمال أسلوب البرمجة الخطية كطريقة السمبلكس.

السياسات الضريبية البديلة تحت ظروف مختلفة وهذه من أهم المشاكل التي تواجه المسؤولين عن وضع التشريعات الضريبية، وفي تعديل المطبق منها وفق الظروف المختلفة المحيطة بالمصلحة، فعلى سبيل المثال يحتاج المشرع الضريبي أن يعرف مقدما أثر رفع أو خفض الضريبة على جملة الإيرادات والآثار الأخرى المترتبة على ذلك، ولا يمكن تحقيق ذلك بسرعة وبدقة بدون استخدام نظام معلومات متكامل يحتوى على بيانات تاريخية وحاضرة ومستقبلية.¹

2-مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية في متابعة تنفيذ الخطط والتقييم: من أهم مهام الإدارات الضريبية المركزية متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة سلفا، وذلك عن طريق تقارير النشاط التي ترد من الإدارات التنفيذية إلى الإدارات العامة، والتي ترفع بدورها إلى الإدارات المركزية لمراقبة ومتابعة تنفيذ الخطط وتقييم أداء كل المراكز وتقييم الأداء بصفة عامة، وتتضمن هذه التقارير بيانات عن النشاط الفعلي مقارنا بالنشاط المخطط والفروق وأسبابها، وتقوم الإدارات المركزية بتجميع تلك التقارير وتفرغ ما بها من بيانات في سجلات حسب تبويب معين ثم تحليلها تمهيدا لإخراج مجموعة من المعلومات تفيد القيادات الإدارية العليا في إعادة تصميم السياسة الضريبية أو في اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات.²

إن الاعتماد على المعلومات الناتجة عن استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية يمكن الإدارات الضريبية المختلفة من الاستفادة من مزايا اللامركزية وذلك عن طريق تصميم شبكة معلومات تربط بينها، خاصة في ظل ضخامة البيانات والمعلومات التي تنتقل بين مركز الضرائب أو المراكز الجوارية والمديرية الولائية للضرائب، وبين هذه الأخيرة والمديرية الجهوية للضرائب، وبين المديرية الجهوية والمديرية العامة للضرائب، وهو ما يتيح للإدارة المركزية متابعة الخطط وتقييم أداء الإدارات التنفيذية أول بأول حيث يمكنها الاستفادة من الإحصائيات والمعلومات التي تقدمها هذه الإدارات فيما يخص نسبة الاشغال ونسبة الأعمال الرقابية والتحصيل لأن إدخال البيانات في المنظومة المعلوماتية يكون آلي وآني في نفس الوقت، وبالتالي توفير مصادر لمعلومات يعتمد عليها في اتخاذ القرارات بسرعة وبدقة وفي الوقت المناسب.

¹ -مرشد سامي محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 209.

² -شحاتة حسين حسين، دور تقنية الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات في تطوير الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 20.

3-مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية في مكافحة التهرب الضريبي: تعمل المنظومة

المعلوماتية الآلية على توفير المعلومات لمستخدميها، وفي المجال الضريبي تعمل على توفير المعلومات التي يحتاجها موظفوا الإدارة الجبائية عن المكلف كالأنشطة التي يمارسها والتصريحات التي يقوم بها والمداخل التي يحصل عليها سواء صرح بها للإدارة الجبائية أم لم يصرح بها وغيرها من المعلومات التي تساعد في مكافحة التهرب الضريبي، وسنحاول إبراز أهم المجالات التي يتم فيها استخدام المنظومة المعلومات الآلية في مكافحة التهرب الضريبي.

أ - مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية في متابعة الضرائب عن الثروة: تتمثل ضرائب الثروة

في تلك الضرائب التي تتخذ رأس المال أو الثروة وعاءً لها، وتفرض هذه الضريبة، حسب المادة 26 من قانون المالية لـ2020، على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية والحقوق العينية العقارية والأموال المنقولة مثل بعض السيارات والدراجات النارية واليخوت وسفن وطائرات النزهة وخيول السباق والتحف واللوحات الفنية والمنقولات المخصصة للتأثيث والمجوهرات و الأحجار الكريمة والمعادن النفيسة اضافة الى المنقولات المادية الأخرى.¹

تعتمد الإدارة الجبائية في جمع المعلومات عن ثروات المكلفين وأسرههم على الاقرارات والتصريحات التي يقدمونها (النظام التصريحي)، وتستفيد الإدارة الجبائية من إدخال المنظومة المعلوماتية وربطها بالإدارة المختلفة من عدة جوانب، فالمنظومة المعلوماتية تساهم في تفرغ وتحليل البيانات عن ثروة المكلفين المصرح بها، وتخزينه لاسترجاعها عند الحاجة، كما أن ربط الإدارة الجبائية بمختلف الإدارات والمؤسسات المالية لتبادل المعلومات يساهم في الكشف عن ثروة المكلفين بسرعة وبدقة وبأقل تكلفة، بالإضافة لما سبق فإن اعتماد الإدارة الجبائية على التبادل الآلي للمعلومات من شأنها أن تدفع بالكثير من المكلفين بتسوية وضعيتهم الجبائية، والتصريح بممتلكاتهم بكل شفافية، باعتبار أن المنظومة المعلوماتية بإمكانها اكتشاف كل المعاملات التي يقوم بها المكلف مع الإدارات التي لها علاقة بالإدارة الجبائية.

¹ -المادة 26 من القانون رقم 19-14 المؤرخ في 14 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج ر ج د ش، العدد 81، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2019، ص 11.

ب-مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية في تبادل المعلومات: تساهم المنظومة المعلوماتية في تبادل المعلومات والتقارير بين مصالح الضرائب المختلفة والمصالح الحكومية الأخرى، وتتضمن هذه التقارير بيانات عن معاملات بعض المكلفين، والتي تساعد في حصر أنشطتهم، وبدون وجود شبكة ونظم معلومات متكاملة على مستوى الجمهورية لا يمكن الاستفادة من تلك التقارير،¹ كما أن استخدام تكنولوجيا الاتصالات في تبادل المعلومات سوف يصعب على دافعي الضريبة إخفاء مصادر دخلهم، ويجعلهم حريصين على التصريح الدقيق بممتلكاتهم ومصادر دخلهم، لأن اكتشاف التهرب أو الغش الضريبي سيعرضهم للمساءلة وتغريمهم.

ت-مجالات استخدام المنظومة المعلوماتية في تلقي البلاغات عن جريمة التهرب: قد يزاول بعض المكلفين أنشطة تجارية أو خدمية (أنشطة اقتصادية خفية) غير مصرح بها، وبالتالي عدم خضوعها للضريبة، مما يحرم الخزينة العمومية من عائدات هامة، وهنا يظهر الحس المدني من خلال الإبلاغ عن هذه الظاهرة غير القانونية، وذلك من خلال وضع رابط على موقع المديرية العامة للضرائب أو وضع بريد الكتروني لتلقي هذه البلاغات أو الوثائق أو الصور، وهو ما يساعد أعوان الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة وذلك بعد التأكد ومطابقة هذه البلاغات مع ما صرح به المكلف.

وفي الأخير نشير إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات على مستوى الإدارات وخاصة الإدارة الجبائية أصبح أكثر من ضروري، وذلك لمواكبة التطورات التي طرأت على البيئة الخارجية، ولكونها تساهم في زيادة مردودية وتحسين جودة الخدمات التي تقدمها الإدارة الجبائية، ولذلك تسعى الإدارة الجبائية الجزائرية لمواكبة هذا التطور من خلال تسطيرها عدة مشاريع في هذا المجال كإنشاء موقع الكتروني، ووضع نظام جبايتك للتصريح ودفع الضرائب والرسوم عن بعد قيد الخدمة ..، إلا أنه على الإدارة الجبائية بذل المزيد من الجهود لتحويل الأنظمة الضريبية نحو الخدمات الالكترونية، وذلك حسب تقرير الاتحاد الأوروبي الذي تطرق لوضع معيار من ستة نقاط (من صفر درجة الى خمس درجات) لقياس درجة تحول الأنظمة الضريبية نحو الخدمات الالكترونية و تتمثل في :

¹ -شحاتة حسين حسين، دور تقنية الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات في تطوير الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 22.

-الدرجة صفر (0): وهي تعبر عن عدم امتلاك النظام الضريبي موقع الكتروني، وهذا يعني أن النظام الضريبي لم يتجه نحو الخدمات الإلكترونية.

-الدرجة الاولى (1): انشاء موقع الكتروني يحتوي على جميع المعلومات التي يحتاجها دافع الضرائب أو مفوضيهم وتساعدهم على الالتزام الضريبي من خلال بيان التواريخ القانونية لتقديم الكشف ودفع الضريبة المستحقة.

-الدرجة الثانية (2): توفر إمكانية الحصول على الكشف والنماذج الورقية التي يحتاجها دافعي الضرائب من خلال الموقع الإلكتروني.

-الدرجة الثالثة (3): إمكانية دافعي الضرائب أو مفوضيهم تسليم الكشف والمعاملات الضريبية الكترونيا لكن باقي إجراءات التقدير ما زالت تتم بالطرق التقليدية.

-الدرجة الرابعة (4): إمكانية إتمام كل الإجراءات الضريبية إلكترونيا، حيث أن المقدرين ودافعي الضرائب لا يحتاجون استخدام أوراق لإتمام إجراءات التقدير.

-الدرجة الخامسة(5): وهي خاصة بالمستخدمين، حيث أن الاقطاعات الضريبية تتم على مدار السنة من خلال الرابط المباشر بين أصحاب العمل ودائرة الضريبة، فيتم اقتطاع مقدار الضريبة المستحقة مباشرة عن كل فترة (أسبوعيا أو شهريا)، مع الأخذ بعين الاعتبار الإعفاءات والتخفيضات الضريبية، حيث يقوم المكلف باقتطاع الضريبة المستحقة وإرسالها لدائرة الضرائب التابع لها، ودائرة الضرائب ترسل كشف بالضريبة المدفوعة إلى المكلف إلكترونيا، ويستطيع هذا الأخير دخول الحساب الخاص به من خلال كلمة المرور ومعرفة ضريبيه المدفوعة إلكترونيا بأي وقت وبإمكانه الاعتراض إلكترونيا.¹

المطلب الرابع: مؤشرات فعالية نظام المعلومات الجبائية

يعتبر نظام المعلومات الجبائية وسيلة من وسائل الإدارة الجبائية للحصول على المعلومات عن المكلفين، كما يعد من أهم الركائز التي تساهم في تحسين فعالية عمل الإدارة الجبائية خاصة عند التدقيق في محاسبة المكلفين، والتأكد من مصادر دخولهم...، وللحكم على مدى فاعلية نظام المعلومات الجبائي هناك بعض المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها، والتي سنطرق لها من خلال هذا المطلب.

¹ - جودة إبراهيم ناصر، التجربة الأردنية في تطبيق تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في النظام الضريبي، مرجع سابق، ص 257.

الفرع الأول: التوقيت المناسب في تقديم المعلومة

وترتبط هذه الخاصية بالفترة الزمنية التي تستغرقها دورة إدخال البيانات وإجراء العمليات عليها وتقرير النتائج (المعلومات)، فكلما كانت فترة المعالجة قصيرة كلما تم توفير المعلومات التي تساعد الإدارة الجبائية في الوقت المناسب وزادت معه سرعة وفعالية القرارات المتخذة بناءً عليها،¹ وإذا ما أسقطنا هذا على واقع العمل الضريبي، فإن أهم ما يوفره نظام المعلومات الضريبية للإدارة الضريبية وأعوانها هو بيان الموقف الضريبي للمكلف ومقدار مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف عن السنوات السابقة والمسددة من قبله، ومقدار الدخل الخاضع للضريبة والإيرادات والمصروفات المصرح بها من قبل المكلف للسنة التقديرية الحالية، وبيان ما يتمتع به المكلف من تخفيضات وإعفاءات ضريبية،² وبالتالي الوقوف على الدخل الحقيقي للمكلف وتحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق مع اكتشاف الأخطاء والمخالفات الضريبية في حال ارتكابها من طرف المكلف ومعالجتها في الوقت المناسب.

الفرع الثاني: مدى الشمولية والإجمال في المعلومات المقدمة

يقصد بالشمولية أن يكون نظام المعلومات قادر على تلبية جميع احتياجات صانعي القرارات في مختلف مواقعهم الوظيفية،³ سواء على المستوى المركزي أو على مستوى الإدارات التنفيذية، وقد تطرقنا سابقا لمجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية على مستوى الإدارات الضريبية المركزية (التخطيط، الرقابة، التقييم....)، وذلك من خلال استغلال المعلومات التي توفرها، ومجالات استخدام المنظومة المعلوماتية الآلية على مستوى مراكز الضرائب باعتبارها تابعة للإدارات التنفيذية (التدقيق الضريبي).

الفرع الثالث: مدى صحة ودقة المعلومات الجبائية المقدمة

يقصد بهذا المؤشر خلو المعلومات الجبائية من الأخطاء، خاصة أثناء تجميع البيانات، وتسجيلها أو إدخالها، وعند معالجتها، وعادة ما يكون لنظام المعلومات خاصية تصفية البيانات، حيث يتم من خلالها التأكد من صحة البيانات وتصحيح الأخطاء المكتشفة، واستبعاد البيانات المتقدمة أو المتعارضة أو

¹ - جواد شوقي ناجي، إدارة الأعمال (منظور كلي)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 408.

² - علي غانم شاكر، عبيد خيون الحفاجي، مرجع سابق، ص 181.

³ - مزهود نور الدين، أثر نظام المعلومات المتكامل "ERP نموذجاً" على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العاملة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016/2017، ص 11.

البيانات الغير مهمة ...¹ ويعد هذا المؤشر مهم لأن نجاح عملية التدقيق واتسامها بالمصداقية والدقة يعتمد على صحة ودقة المعلومات التي يقدمها هذا النظام.

الفرع الرابع: كفاءة العنصر البشري المستخدم لنظام المعلومات

يعتبر العنصر البشري عاملاً مهماً في تحقيق الاستغلال الأمثل لنظام المعلومات خاصة في ظل التطور التكنولوجي السريع، فبدونه لا يمكن استخدام المعدات والآلات والأجهزة وكل وسائل تقنية بكفاءة وفعالية، ولا يمكن تحقيق الهدف من وراء اقتناء هذا النظام، وتعاني أغلب الإدارات العمومية وليس فقط الإدارة الجبائية من مشاكل بسبب عدم تأهيل العنصر البشري الكفاء في إدارة واستخدام نظام المعلومات الآلية، ويرجع ذلك لعدة أسباب نذكر منها:

1- قلة الكوادر الفنية المتخصصة في هذا المجال، خاصة المتخصصة في التطوير من محللين ومصممين ومبرمجين ومهندسي صيانة ومسجلي البيانات، وهؤلاء وحدهم لهم القدرة على الإرتقاء بمستوى استخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل علمي وفعال، بالإضافة لقلة الكوادر يلاحظ عدم وجود التمويل الكافي الموجهة للتدريب وإعادة التأهيل؛

2- الفجوة الحاصلة بين الفنيين العاملين في مجال نظام المعلومات وبين المستفيدين من هذه التكنولوجيا من الإدارات والأقسام المستفيدة مما يضعف عملية التنسيق بينهم وبين الإدارة المسؤولة عن تلك النظم، لذا لابد من تأمين الاتصال والتنسيق مع الإدارات المستفيدة بدءاً من الدراسة الأولية وصولاً إلى عملية التنفيذ والاختبار لضمان أنظمة فاعلة تلبي الاحتياجات الفعلية؛

3- عادة يتم الاستعانة بالخبرات الأجنبية لتطوير برامجها وخاصة تلك التي تتطلب أموال كبيرة مما يجعل الدول تستغني عن تلك التكنولوجيا، بالإضافة إلى المشكلات الناجمة عن صعوبة الاتصال والتفاهم بين الكوادر الأجنبية والوطنية.²

¹- لامية دالي على، مساهمة لتصميم نظام معلومات فعال لتسيير الإنتاج في ظل اقتصاد المعرفة -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 28.

²- زبار سلمان عبود، نادية عبد الحسين عبد الرزاق، الأبعاد الكلية لنظام المعلومات في التنظيم العامل وتأثيره على أداء المنظمة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 9، العدد 36، لكلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2013، ص 265، 266.

الفرع الخامس: كفاءة تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في نظام المعلومات الجبائي

تلعب تكنولوجيا المعلومات (الأجهزة والمعدات، البرامج، الشبكات، قاعدة البيانات) دوراً هاماً في العصر الحالي في تطوير أنظمة المعلومات، وقد جاءت هذه الأدوات لتضيف قيمة لمخرجات نظام المعلومات الجبائي،¹ وبالتالي المساهمة في رفع كفاءة وفعالية إنتاج ومعالجة المعلومات الضريبية التي تحتاجها الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها، سواء من حيث الدقة أو السرعة أو الموضوعية أو الملاءمة، ونشير إلى أن الرفع من كفاءة وفعالية نظام المعلومات الجبائي يلزم على الإدارة الجبائية متابعة التطور الحاصل في تكنولوجيا المعلومات، هذا الأخير الذي يشهد تطوراً مستمراً وسريعاً، فالمنتجات الحديثة التي يقدمها سواء كانت أجهزة أو برامج تساهم بدرجة كبيرة في اختصار الوقت والجهد إذا ما قورنت بأجهزة أو برامج غير محدثة (برامج بها ثغرات أو أوجه قصور) يتم الاعتماد عليها حالياً.

الفرع السادس: ملائمة البيئة الجبائية السائدة

إن نجاح نظام المعلومات الجبائي وتحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية يتوقف على مجموعة من العوامل والمتغيرات البيئية التي تحيط بالإدارة الجبائية سواء كانت داخلية أو خارجية إلا أن أهم عنصر والذي يعتبر مهم لوضع اللبنة الأولى لنظام المعلومات الجبائي هو مدى استعداد الإدارة الجبائية بمختلف إطاراتها وأعوانها لتبني هذا النظام.

أولاً: العوامل الداخلية

وتتمثل في كافة الإمكانيات والموارد المادية والبشرية وتكنولوجيا المعلومات المتوفرة في النظام فضلاً عن البيانات المتاحة والإجراءات المستخدمة في تشغيل النظام، بالإضافة لتوفر هيكل تنظيمي للإدارة الجبائية، وتوفر الظروف الملائمة لممارسة الوظيفة، وتوفر أنماط اتصال بين أفراد الإدارة الجبائية وغيرها من العوامل، وهي عوامل تتصف بإمكانية التحكم بها والسيطرة عليها كونها تنتج عن القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية في حد ذاتها.²

¹ -الجزراوي إبراهيم محمد علي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفعالية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 75، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2009، ص 4.

² -دباغية محمد، السعدي إبراهيم خليل، أثر العوامل البيئية على كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين -دراسة تحليلية في شركات التأمين الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2011، ص 64.

ثانياً: العوامل الخارجية

وهي عوامل لا يمكن للإدارة الجبائية التحكم بها ولا السيطرة عليها، كونها تنتج عن قرارات غير صادرة عنها، أي أنها تنتج عن بيئة خارجية تحيط بها، وهو ما يؤثر على نظام المعلومات بحد ذاته، فالظروف التي تملئها العوامل الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والسياسية والقانونية كذلك باعتبارها تتأثر بالعوامل السابقة تساهم في التأثير على نظام المعلومات وقد تلغيه حتى، فمثلاً إصدار قانون جديد قد يجعل الإدارة الجبائية تقوم بتعديلات على النظام قد تكون جزئية أو كلية كتغيير معدلات الضريبة أو الغائها وغيرها، وكذا ظهور تكنولوجيا جديدة تساهم في تحسين عمل الإدارة الجبائية يجعلها تفتني نظاماً جديداً وإلغاء القائم وغيرها من العوامل.

خلاصة الفصل

تم التطرق من خلال هذا الفصل لأهم المتطلبات الرئيسة والتي ينبغي توافرها في عملية الرقابة الجبائية حيث تم التطرق من خلال المبحث الأول للمتطلبات التأهيلية لأعوان الرقابة الجبائية باعتبار أن الرقابة الجبائية عمل يقوم على أساس الجهد الذهني، فالعون يعتمد في عملية التدقيق على التقدير الشخصي والحكم المهني النابع من الخبرة العلمية والعملية التي اكتسبها خلال مراحل تكوينه بداية بالمراحل الدراسية والتدريبية وأخيرا خبرته الميدانية التي اكتسبها من خلال خدمته بالإدارة الجبائية، كما تم التطرق من خلال المبحث الثاني من هذا الفصل للمتطلبات الوظيفية التي تتطلبها عملية الرقابة الجبائية بدءاً بتوفر القواعد والآداب المهنية التي تحكم الوظيفة، وتوفر المتطلبات الأساسية لممارسة مهمة الرقابة الجبائية، وتوفر برامج لتطوير الأداء، وصولاً لتوفر نظام للرقابة الإدارية على أداء الوظائف والمهام المتعلقة بعملية الرقابة الجبائية، وكل هذا يصب في خلق أعوان أكفاء يمتلكون حصيلة من المهارات والخبرات والمعارف التي تؤهلهم لأداء وظائفهم على أحسن وجه.

أما من خلال المبحث الثالث فقد تم التطرق للمتطلبات التشريعية، والتي تعنى بسن التشريعات، وفرض الضرائب وإجراءاتها، وإقرار العقوبات والغرامات، بما يضمن العدالة في فرض الضرائب، حيث يلزم المكلف بدفع الضريبة ويعاقب غير الملتزم ويشعره بسلطة الدولة، ويحدد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، مما ينعكس بالإيجاب على المكلف ويعزز الاستجابة الطوعية لديه في تقديم تصريحات صحيحة تعكس حجم نشاطه هذا من جهة، ويخفف عن الإدارة الجبائية الجهد في عملية الرقابة من جهة أخرى، ومن خلال المبحث الرابع تم التطرق للمتطلبات المرتبطة بالمعلومات والبيانات المحاسبية، وذلك لدوره الفعال في عملية الرقابة الجبائية، فمن خلاله يتم الحصول على المعلومات اللازمة حول المكلف ونشاطاته المختلفة ومصدر دخله، وغيرها من المعلومات التي تفيد السلطات المركزية.

الفصل الرابع:

دراسة حالة لأثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية
على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض
الضريبة

بمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية
للضرائب سطيف

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تحقيق الأهداف المسطرة في إطار السياسة الجبائية التي تنتهجها، وفي مواجهة مختلف أنواع التهرب والغش الضريبي، وللرفع من مردودية وفعالية النظام الضريبي، ونظراً لأهمية التدقيق المحاسبي باعتباره أداة مهمة من أدوات الرقابة الجبائية، التي تساهم في التحقق من عدالة ومصداقية القوائم المالية والتصريحات المقدمة من طرف المكلف، ومن احترام القواعد المحاسبية ومختلف القوانين خاصة الجبائية منها، ولما يوفره من معلومات لترشيد قرارات أعوان الرقابة الجبائية، جاء هذا البحث للمساهمة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، من خلال عرضه لمجموعة من المتغيرات التي تشكل في مجملها متطلبات لممارسة مهمة الرقابة الجبائية، والتي تؤثر وتساهم في نظرنا في الرفع من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

ولإبراز دور متطلبات الرقابة الجبائية في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية على مستوى مديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية ناحية سطيف، معتمدين على الخطة التالية:

المبحث الأول: التعريف بالمديرية الجهوية للضرائب سطيف والمديريات التابعة لها

المبحث الثاني: تحليل وتقييم مردودية التحقيق في المحاسبة بالمديرية الجهوية للضرائب سطيف

المبحث الثالث: تحليل البيانات ودراسة الفرضيات

المبحث الأول: التعريف بالمديرية الجهوية للضرائب سطيف والمديريات التابعة لها

في إطار الإصلاح الضريبي لسنة 1991 الذي جاء نتيجة قلة الإيرادات الضريبية، وضعف هياكل الإدارة الجبائية، وضيق الأوعية الجبائية، وضعف الجهاز الإداري الضريبي، تم استحداث المصالح الخارجية للإدارة الجبائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وتتمثل آنذاك في: المديريات الجهوية للضرائب، المديريات الولائية للضرائب، مفتشيات الضرائب، قباضات الضرائب.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب سطيف واختصاصاتها

تعمل المديرية الجهوية للضرائب على ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الإقليمي، حيث تعتبر حلقة الوصل بين المديريات الولائية التابعة لها والمديرية العامة للضرائب، من خلال تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عنها، وتنشيط عمل المديريات الولائية، وتوجيهه وتقويمه ومراقبته، وسنقدم من خلال هذا المطلب نبذة تعريفية عن المديرية الجهوية للضرائب (ناحية سطيف) من خلال التطرق للنطاق الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب سطيف، وهيكلها التنظيمي واختصاصاتها.

الفرع الأول: نبذة تعريفية بالمديرية الجهوية للضرائب ونطاقها الإقليمي

تأسست المديرية الجهوية للضرائب سطيف بموجب المرسوم التنفيذي 91-60¹، والقرار المؤرخ في 16 أكتوبر 1995 الذي يحدد تنظيم المديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب واختصاصها الإقليمي، المعدل بالقرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها².

يبلغ عدد المديريات الجهوية للضرائب على المستوى الوطني تسعة (09) مديريات، تشمل كل مديرية جهوية على عدد من المديريات الولائية وذلك كما يلي:

- المديرية الجهوية للضرائب بالشلف، وتتبع لها ستة (06) مديريات ولائية؛

1- المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج د ش، العدد 09، الصادرة بتاريخ 27 فيفري 1991، ص 353.

2- المادة 2 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 12.

- المديرية الجهوية للضرائب ببشار، وتتبع لها خمسة (05) مديريات ولائية؛
 - المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة، وتتبع لها خمسة (06) مديريات ولائية؛
 - المديرية الجهوية للضرائب بمحافضة الجزائر الكبرى، وتتبع لها ستة (06) مديريات ولائية؛
 - المديرية الجهوية للضرائب بسطيف، وتتبع لها خمسة (05) مديريات ولائية؛
 - المديرية الجهوية للضرائب بعنابة، وتتبع لها سبعة (07) مديريات ولائية؛
 - المديرية الجهوية للضرائب بقسنطينة، وتتبع لها ستة (06) مديريات ولائية؛
 - المديرية الجهوية للضرائب بورقلة، وتتبع لها ستة (06) مديريات ولائية؛
 - المديرية الجهوية للضرائب بوهران، وتتبع لها سبعة (07) مديريات ولائية.¹
- تشتمل المديرية الجهوية للضرائب بسطيف على المديريات الولائية ومراكز الضرائب* التالية:
- المديرية الولائية للضرائب سطيف، ويتبع لها مركز ضرائب؛
 - المديرية الولائية للضرائب برج بوعرييج، ويتبع لها مركز ضرائب؛
 - المديرية الولائية للضرائب بجاية، ويتبع لها مركز ضرائب؛
 - المديرية الولائية للضرائب البويرة، ويتبع لها مركز ضرائب؛
 - المديرية الولائية للضرائب المسيلة.

الفرع الثاني: مهام المديرية الجهوية للضرائب سطيف

- وعلى العموم تسند للمديرية الجهوية للضرائب المهام التالية:²
- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي؛
 - السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية؛
 - ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب؛
 - تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقومه ومراقبته؛

1- القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، مرجع سابق، ص ص 14-12.

*- باعتبارها معنية بالدراسة، وباعتبارها تخضع للسلطة الرئاسية للمديريات الولائية للضرائب.

2- موقع المديرية العامة للضرائب، على الرابط الإلكتروني: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/239-2014-05-28-09-36-06>، تم الاطلاع بتاريخ 2021/03/18، 23:48.

- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته؛
- إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية؛
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي؛
- المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتحديد معلوماتهم؛
- تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وإعداد تقارير دورية عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها، ودراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات؛
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي؛
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء المنصوص عليها في التشريع.

الفرع الثالث: تنظيم واختصاصات المديرية الجهوية للضرائب سطيف

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 المعدل والمتمم الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، تتكون كل مديرية جهوية للضرائب من أربعة (4) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تتكون من أربعة (4) مكاتب، وفي كلا الحالتين لا يمكن أن يتجاوز عدد المكاتب أو المديريات (4) مديريات أو مكاتب.¹

وكغيرها من المديريات الجهوية تتكون المديرية الجهوية سطيف، من أربعة (4) مديريات فرعية، وهي:

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات.

كل مديرية فرعية لا يتجاوز عدد مكاتبها أربعة (4) مكاتب، لكل مكتب مهام يقوم بها، وستتناول فيما يلي المهام التي تكلف بها المديريات الفرعية، والمكاتب التابعة لها:²

¹- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، ج ر ج د ش، العدد 59، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2006، ص 8.

²- من المادة 25 الى المادة 41 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، التي تحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 14-16.

أولاً: المديرية الفرعية للتكوين

وتكلف بالمهام التالية:

- إعداد المخطط السنوي، والمتعدد السنوات للتكوين وتحديد المعارف وتحسين مستوى

المستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليمي وكذا ضمان تنفيذها وتقييمها الدوري؛

- تنسيق ومتابعة تنظيم مختلف امتحانات ومسابقات المديريات الولائية التابعة للاختصاص

الإقليمي للناحية.

وتعمل على تسيير مكاتب:

أ - مكتب التكوين الأولي والمتواصل: ويكلف بـ:

- إحصاء وتحديد احتياجات المستخدمين التابعين للاختصاص الإقليمي للناحية وذلك في إطار

إعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين وتحديد المعارف وتحسين المستوى للمديرية

العامة للضرائب؛

- تحضير ومتابعة سير الامتحانات والمسابقات المنظمة لصالح المستخدمين التابعين للاختصاص

الإقليمي للناحية.

ب - مكتب الدعائم البيداغوجية: ويكلف بـ:

- العمل على انسجام الدعائم البيداغوجية المتعلقة بمختلف برامج التكوين المتواصل مع ضمان

نشرها على المستوى الجهوي والوطني؛

- اقتراح وتنفيذ كل تدبير من شأنه تحسين نوعية التكوين المقدم لصالح المستخدمين.

ثانياً: المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل

وتكلف بالمهام التالية:

- السهر على ضمان تطبيق المديريات الولائية للضرائب التابعة لإقليمها للنصوص التشريعية

والتنظيمية، المنصوص عليها في مجال تسيير الوسائل البشرية والمالية والمادية وإعداد تقارير دورية

حول ظروف تسييرها واستعمالها؛

- تجميع الإحصائيات المتعلقة بمؤشرات التسيير؛

- اقتراح كل تدبير لتعديل تنظيم المصالح وتسييرها.
- وتعمل المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل على تسيير أربعة (4) مكاتب، تتمثل في:
 - أ - مكتب المستخدمين: ويكلف ب:
 - السهر على احترام التشريع والتنظيم فيما يخص تسيير الموارد البشرية والاعتمادات.
 - ب- مكتب التنظيم والإعلام الآلي: ويكلف ب:
 - المساهمة في تنظيم المصالح الجبائية المحلية فيما يتعلق بإحداث النطاق الإقليمي للمصالح الجبائية المحلية أو إلغائه أو تهيئته؛
 - اقتراح كل عمل من شأنه تحسين عمل المصالح العملية.
- ت- مكتب مراقبة استعمال الوسائل: ويكلف ب:
 - القيام بالمراقبة البعدية لتسيير الوسائل البشرية والمالية والمادية للمديريات الولائية للضرائب وإعداد تقارير دورية عن ذلك؛
 - السهر على تنفيذ التدابير المنصوص عليها في مجال أمن الممتلكات والأشخاص.
- ث- مكتب المطبوعات: ويكلف ب:
 - المساهمة في ضبط المطبوعات والقيام بتسييرها ومراقبتها بواسطة المخزن الجهوي للمطبوعات؛
 - السهر على تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المنصوص عليها في مجال الأرشفة من طرف المديريات الولائية للضرائب.

ثالثا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل

وتكلف بالمهام التالية:

- تحسين وتعميم التشريع والتنظيم الجبائي تجاه المصالح والمكلفين بالضريبة وكذا الجمهور؛
- تقييم عمل المصالح وأدائها؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية المتعلقة بذلك.
- وتعمل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل على تسيير ثلاثة (3) مكاتب، تتمثل في:
 - أ- مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العامة: ويكلف ب:

- برمجة أعمال التنشيط وإنجازها؛

- التكفل بطلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها؛

- تطوير كل عمل للاتصال والإعلام.

ب-مكتب مراقبة النشاطات: ويكلف بـ:

- ضمان متابعة عمل مصالح الوعاء والتحصيل وكذا إعداد تقارير دورية عن ذلك.

ت-مكتب الإحصائيات والتلاخيص: ويكلف بـ:

- جمع الإحصائيات المتعلقة بالوعاء وتحصيل الضريبة وتجميعها وتوحيدها واستغلالها.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات

وتكلف بالمهام التالية:

- تنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة

الجبائية والمنازعات.

وتعمل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات على تسيير ثلاثة (3) مكاتب، تتمثل في:

أ- مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم: ويكلف بـ:

- تجميع برامج البحث والمراقبة الجبائية وتحليلها؛

- القيام باقتراحات للتفتيش أو لبرنامج مراقبة نشاطات البحث؛

- وضع جهاز عمل لتقييم المصالح في المجال نفسه.

ب-مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات: ويكلف بـ:

- تحليل التقارير التي تعدها المصالح وتبليغ كل الملاحظات المتصلة بذلك في إطار تنسيق إجراءات

المراقبة ومناهجها.

ب-مكتب متابعة المنازعات: ويكلف بـ:

- ضمان مراقبة مطابقة ملفات طلبات استرجاع اقتطاع الرسم على القيمة المضافة؛

- ضمان دراسة طلبات الطعن بالإعفائي التي يقدمها المكلفون بالضريبة وقابضوا الضرائب وتقديمها

للجنة الجهوية؛

- ضمان متابعة عمل المصالح في مجال المنازعات وتقييمه.

وفي الأخير نشير إلى أن المديريات الجهوية للضرائب يرأسها مدير جهوي، يعين بموجب مرسوم، وهي وظيفة عليا في الدولة، ويصنف كمدير بالإدارة للأكزية.¹

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديريات الولائية التابعة للمديرية الجهوية سطيف واختصاصاتها

تعتبر العلاقة بين المديريات الولائية للضرائب والمديرية الجهوية للضرائب علاقة سلمية، حيث تلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به، وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع أو التنظيم الجبائي، وأن تضع في متناولها بصفة عامة كل المعلومات التي تمكنها من ممارسة صلاحياتها.²

الفرع الأول: تعريف بالمديريات الولائية التابعة للمديرية الجهوية سطيف

تأسست المديريات الولائية التابعة للمديرية الجهوية للضرائب سطيف بموجب المرسوم التنفيذي 91-60،³ والقرار المؤرخ في 16 أكتوبر 1995 الذي يحدد تنظيم المديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب واختصاصها الإقليمي، المعدل بالقرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها.⁴

تضمن المديريات الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وذلك من خلال السهر على احترام التنظيم، والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

للمديريات الولائية للضرائب جملة من المهام في مختلف المجالات، لاسيما في مجال الوعاء، التحصيل، الرقابة، المنازعات وفي مجال الاستقبال والإعلام، إذ تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، ونشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين.⁵

¹- المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 9.

²- المادة 67 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، مرجع سابق، ص ص 25، 26.

³- المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 353.

⁴- المادة 39 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 19.

⁵- قرقوس فتحة، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق سعيد حمدين، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2017، ص 80.

تنظم المديريات الولائية في مديريات فرعية لا يتجاوز عددها خمسة (5) مديريات، وفي مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (4) مكاتب،¹ وذلك لاختلاف تسيير الملفات الجبائية، وحجم مستوى النشاط من منطقة جغرافية لأخرى، وعلى هذا الأساس يمكن تصنيف هذه المديريات الولائية لثلاثة أصناف:

الصنف الأول: يضم 34 مديرية ولائية تتميز بكثافة العمل، نظراً لثقل حجم الملفات الجبائية ومستوى النشاط الواسع، كما تضم كل مديرية ولائية خمسة (05) مديريات فرعية،² وحسب المادة 39 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 الوارد أعلاه، فإن المديريات الولائية التابعة للمديرية الجهوية سطيف تقع في هذا التصنيف؛³

الصنف الثاني: يضم 17 مديرية ولائية، وتتميز بعدد أقل من سابقتها من ناحية الملفات الجبائية المسيرة، ومستوى النشاط المنخفض، وتضم المديريات الولائية لهذا الصنف ثلاثة (03) مديريات فرعية؛

الصنف الثالث: يضم ثلاثة (03) مديريات نظراً لعزلتها وقلة النشاط التجاري والصناعي فيها، وتضم المديرية الولائية لهذا الصنف مديريتين فرعيتين.⁴

الفرع الثاني: مهام المديريات الولائية للضرائب

بالإضافة للمهام التي تطرقنا لها سابقاً، تقوم المديريات الولائية للضرائب بالمهام التالية:⁵

- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعانيها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحليل وتقويم دورياً عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، واقتراح أي إجراء من شأنه تحسين عملها؛ وإعداد الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب قباضة ومتابعة تسوية ذلك؛

1- المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 10.

2- قلاب ذبيح لباس، مرجع سابق، ص 101.

3- المادة 39 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 19.

4- قلاب ذبيح لباس، مرجع سابق، ص 101.

5- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 10.

- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها؛
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية؛
- ضمان تسيير وتوظيف وتعيين المستخدمين، والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكوين رصيداً وثائقياً للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة والسهر على صيانتها والحفاظة عليها؛
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، ونشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

الفرع الثالث: تنظيم المديرية الولائية التابعة للمديرية الجهوية سطيف واختصاصاتها

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة (05) مديريات فرعية، كما تم الإشارة سابقاً، كل مديرية لها مهام تكلف بها، والتي سنتطرق لها فيما يلي:¹

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.

وتعمل على تسيير:

¹ - المواد من 59 الى 83 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، التي تحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص ص 20-17.

أ - مكتب الجداول: ويكلف بـ:

- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

ب - مكتب الإحصائيات: ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ت - 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 وإعلامه وتوجيهه.

ث - مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف لا سيما، بضمان ما يأتي:

- 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 بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛

- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب.

وتعمل على تسيير:

أ - 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.

ب - 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 بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

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

ت - مكتب التصفية: ويكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجدول العامة وبسندات التحصيل والإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات

الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضوا الضرائب والمصادقة عليها؛

- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة،

- التكفل بجدول القبول في الإرجاء 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 على تسيير:

أ - 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.

ب - 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 قابضوا الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

ت - مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛

- الدفاع أمام الهيئات القضائية على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

ث - 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 للمراقبة الجبائية: وقد تم الطرق لهذه المديرية سابقاً، من خلال المبحث الثالث من الفصل الأول، تحت عنوان هياكل الرقابة الجبائية.

خامسا: 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.

وتعمل على تسيير:

أ- 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.

ب- مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة؛
- 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.

ت- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهيكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

ث- مكتب الإعلام الآلي، ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

باستثناء مديرتي الضرائب لولايي إيليزي وتيندوف فهما مكونتان من ثلاث (03) مديريات فرعية:¹

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، والمديرية الفرعية للوسائل.

1- المواد من 84 الى 87 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، التي تحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 20.

المبحث الثاني: تحليل وتقييم مردودية الرقابة الجبائية المعمقة بالمديرية الجهوية سطيف

تعتمد المصالح الجبائية في تحديد مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من قبل المكلفين وخاصة التابعين للنظام الحقيقي على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم، وللتأكد من مدى صحة المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة جودتها،¹ ومن بين أهم آليات الرقابة الجبائية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية التحقيقات المحاسبية، والتي تستغرق لدورها في دعم الرقابة الجبائية من خلال دراسة تطور حصيلتها وعدد القضايا التي تم معالجتها.

المطلب الأول: دور التحقيق في محاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية

يعد التدقيق في المحاسبة من أهم أشكال الرقابة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وهو خاص بالمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، والذين يمسكون محاسبة قانونية منتظمة، وسنحاول الوقوف على مدى مساهمة التحقيق في المحاسبة على دعم الرقابة الجبائية، من خلال دراسة تطور عدد القضايا المعالجة في إطار التحقيق في المحاسبة، والمبالغ الناتجة عنها.

جدول رقم (03) تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة

على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2018)

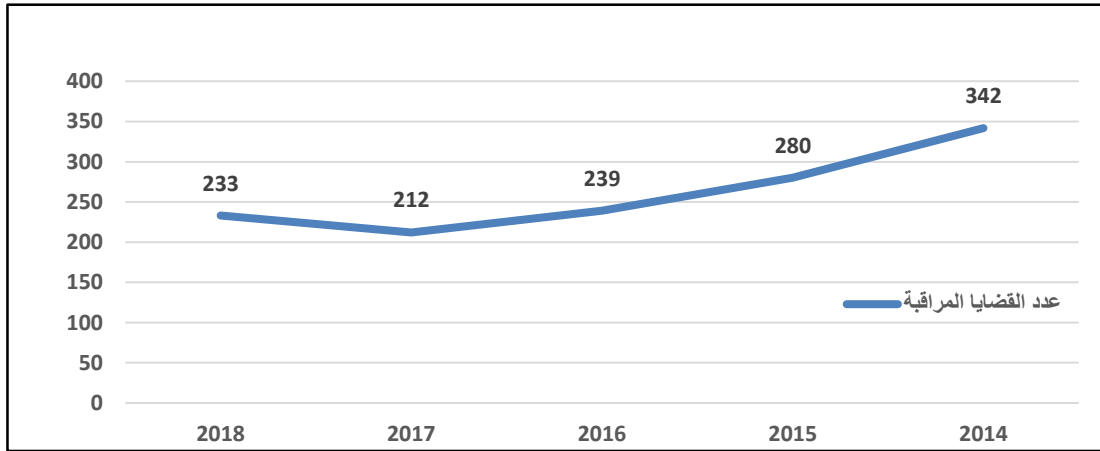
البيان	السنوات	2014	2015	2016	2017	2018
عدد القضايا المراقبة	342	280	239	212	233	
المبالغ الناتجة عن المراقبة (دج)	1 560 035 825	1 359 255 718	1 409 037 287	1 802 241 097	1 243 643 933	

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2014-2016.²
-المديرية الجهوية للضرائب ناحية سطيف 2017-2018.

من خلال الجدول رقم (03) يمكننا استخراج الشكليين رقم (14) و(15) الذين يوضحان تطور عدد القضايا المراقبة وتطور مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة عنها في إطار الرقابة المحاسبية على مستوى DRI/Sétif .

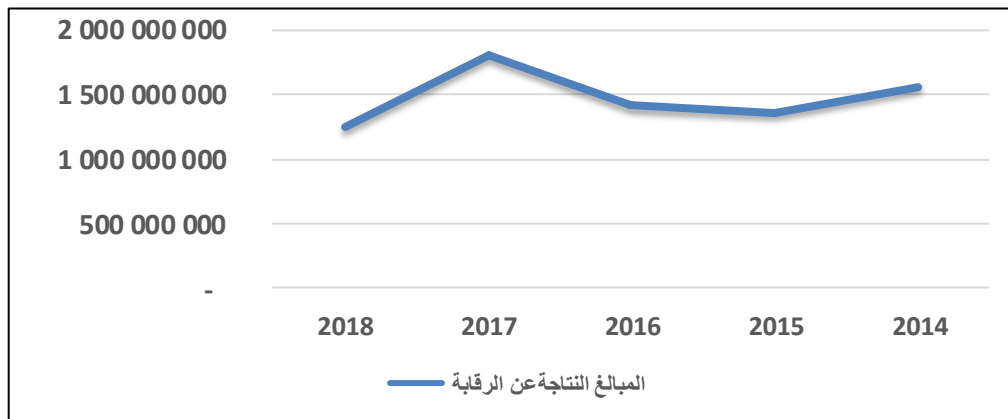
¹-محمد الهادي ضيف الله وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين-قراءة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 2، العدد 3 جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2018، ص210.
²-انظر الملحق رقم (19)، يتضمن احصائيات التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif .

الشكل رقم (14) تطور المبالغ الناتجة عن الرقابة الجبائية في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif للفترة (2018-2014)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (03)

الشكل رقم (15) تطور مبالغ الحقوق والعقوبات الناتجة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2018)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (03)

من خلال النتائج المسجلة من الجدول رقم (03) والشكلين (14) و(15) نلاحظ الارتفاع النسبي في حصيلة الرقابة الجبائية (مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة) خاصة خلال الفترة 2017-2014 على الرغم من انخفاض عدد الملفات التي خضعت للرقابة الجبائية خلال نفس الفترة، وذلك نتيجة العمل بالتحقيق المصوب في المحاسبة بالإضافة إلى تقاعد العديد من مفتشي الإدارة الجبائية بعد الإعلان عن مراجعة قانون التقاعد المعمول به*، أما الارتفاع المسجل في حصيلة الرقابة فيرجع للجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تم إعطاء الأولوية لأجهزة الرقابة لاسترجاع حقوق الخزينة -عصرنة أجهزة

*-يسمح القانون الذي ينتهي العمل به نهاية سنة 2016، للعامل بالتقاعد النسبي في حالة استيفاء سن الـ 50 سنة مع ضمان على الأقل 20 سنة من العمل بالنسبة للرجل، أما بالنسبة للمرأة فحدد القانون سن 45 سنة واستيفاء 15 سنة من العمل.

الرقابة-، بالإضافة للانتقاء الجيد للملفات من طرف أعوان الإدارة الجبائية، أما السبب الرئيسي الذي ساعد على الرفع من هذه الحصيلة في نظرنا هو تهاوى أسعار الموارد الريعية التي كانت تعتمد عليها الدولة في تمويل موازنتها، حيث تم الاعتماد على الضرائب لتغطية العجز من خلال الرفع من مقدارها أو خلق أخرى جديدة بالإضافة للتركيز على الانتقاء الجيد للملفات كما أشرنا سابقا لما له من دور كبير في الرفع من حصيلة الرقابة من جهة ومن إعطاء الرقابة الجبائية جدوى أكبر من جهة أخرى.

المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في محاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أيضاً من أهم اشكال الرقابة الجبائية، الذي تعتمد عليه الإدارة الجبائية، ويتميز بأنه أكثر سرعة، وأقل اتساعاً وشمولية من التحقيق في المحاسبة، وهو حديث نسبياً مقارنة بأشكال الرقابة الأخرى، وسنحاول الوقوف على مدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية، من خلال دراسة تطور عدد القضايا المعالجة، والمبالغ الناتجة عنها.

جدول رقم (04) تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المصوب في

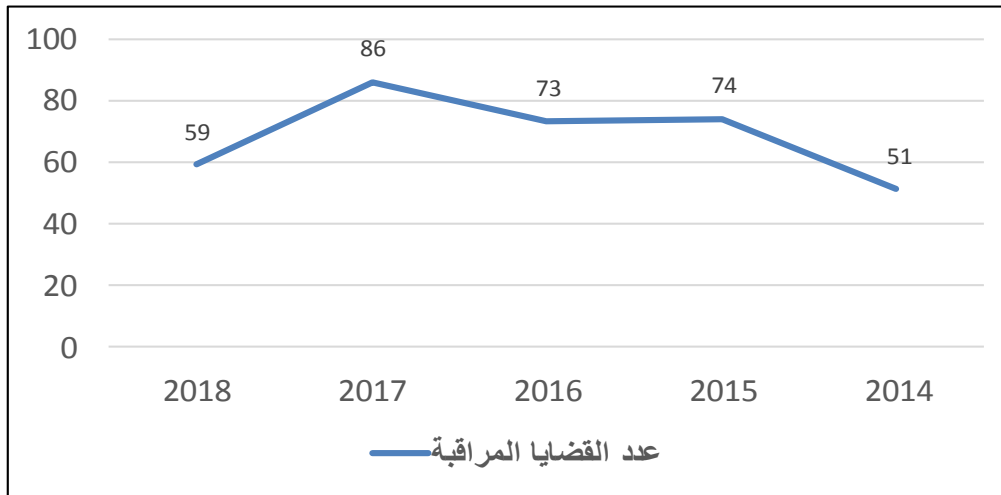
المحاسبة على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2018)

البيان	السنوات	2014	2015	2016	2017	2018
عدد القضايا المراقبة	51	74	73	86	59	
المبالغ الناتجة عن المراقبة (دج)	61 032 978	79 546 499	126 028 104	115 788 723	171 687 395	

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2014-2016
-المديرية الجهوية للضرائب ناحية سطيف 2018-2017.

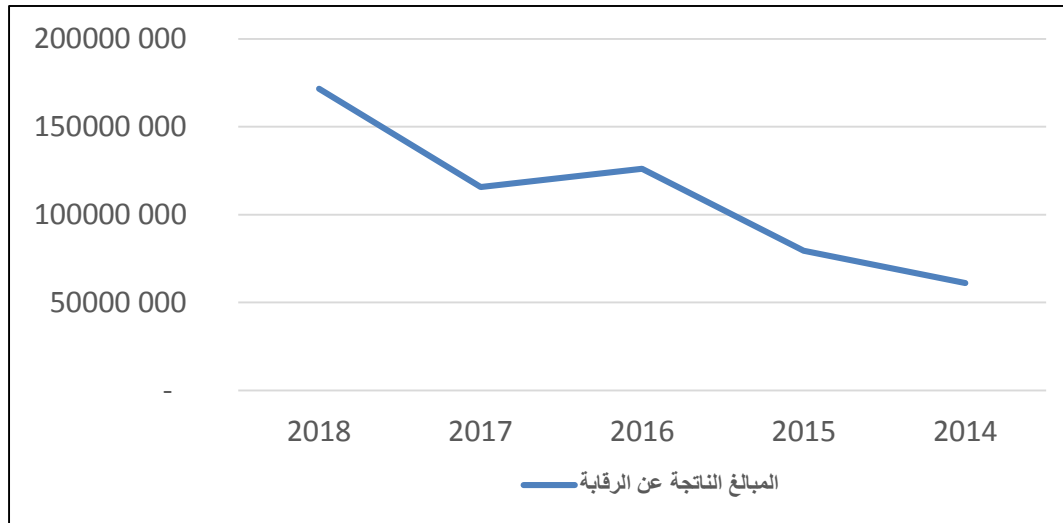
من خلال الجدول رقم (04) يمكننا استخراج الشككين رقم (16) و(17) الذين يوضحان تطور عدد القضايا المراقبة وتطور مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة عنها في إطار التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى المديرية الجهوية للضرائب سطيف DRI/Sétif .

الشكل رقم (16) تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى Sétif / DRI للفترة (2014-2018)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (04)

الشكل رقم (17) تطور المبالغ الناتجة عن الرقابة في إطار التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2018)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (04)

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة اجراء مراقبة موجه أقل شمولية وأكثر سرعة، وأقل اتساعاً من إجراءات التحقيق في المحاسبة، ويكمن الهدف الاساسي لهذا النوع من التحقيق في السماح لمصالح الرقابة في الرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعايينات بعين المكان، وتقليص فترة التحقيق. ومن خلال النتائج المسجلة من الجدول رقم (04) والشكلين (16) و(17) نلاحظ الارتفاع المتواصل في نسبة المبالغ الناتجة عن الرقابة إذا استثنينا سنة 2017 حيث انخفض المبلغ المسترجع عن السنوات

السابقة على الرغم من ارتفاع عدد القضايا المراقبة خلال نفس السنة ويرجع ذلك في نظرنا لعدم الانتقاء الجيد للملفات المراقبة، وذلك على عكس سنة 2018 التي لاحظنا فيها ارتفاع حصيلة الرقابة على الرغم من انخفاض في عدد القضايا المراقبة.

إذن مما سبق يتضح لنا دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، فمن خلال استقراءنا للحصيلة خلال الفترة المدروسة يتضح لنا الدور المهم للتحقيق في محاسبة المكلف، حيث يساعد التدقيق في الدفاتر المحاسبية والحسابات على كشف التجاوزات التي يرتكبها المكلف عن قصد أو دون قصد، وذلك إذا تم الالتزام بالقواعد القانونية التي تحكمه بالإضافة لخبرة الأعوان المدققين لتجنب الوقوع في الأخطاء وتقليل المنازعات مع المكلف، وبالتالي تحقيق الكفاءة والاقتصاد في تحصيل الضرائب بما يضمن استرجاع حقوق الخزينة باقل تكاليف ممكنة.

المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في دعم الرقابة الجبائية

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تحقيق يتعلق بالذمة المالية للمكلف (شخص طبيعي) ومختلف ممتلكاته الشخصية ومظاهر ثروته، فهو يبحث في مدى التناسق بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، ووضعيته المالية والعناصر المكونة لنمط معيشتته، وسائر افراد عائلته، فهي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

يتم اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية وفق الإجراءات التي تم التطرق لها سابقاً، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقاً مكماً لأحد التحقيقين السابقين، أو قد يكون سبباً أو امتداداً للتحقيق في المحاسبة، ويحتل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مكانة هامة مقارنة بأشكال الرقابة الأخرى، حيث يأتي في المرتبة الثانية من حيث استرجاع حقوق الخزينة العمومية، بعد التحقيق في المحاسبة¹ وسنحاول التطرق لدور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في دعم الرقابة الجبائية، وذلك من خلال الجدول الموالي والذي يبين تطور عدد القضايا المراقبة وما يقابلها من مبالغ للحقوق والغرامات الناتجة عنها.

¹-انظر الملحق رقم (20)، يتضمن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، نيابة المديرية للبرمجة.

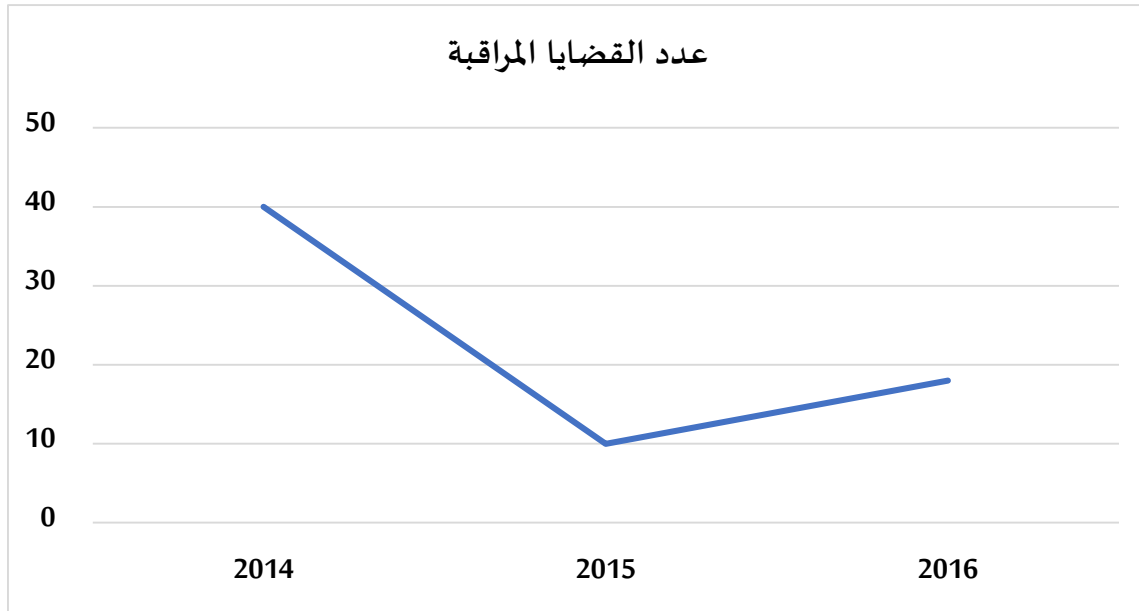
الجدول رقم (5) تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المترتبة عنها في إطار التحقيق المعمق في مجمل
الوضعية الجبائية على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2016)

2016	2015	2014	السنوات البيان
18	10	40	عدد القضايا المراقبة
94.527.215	69.898.912	213.087.876	المبالغ الناتجة عن المراقبة (دج)

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière
de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances,
Direction du contentieux, Alger, 2014-2016.

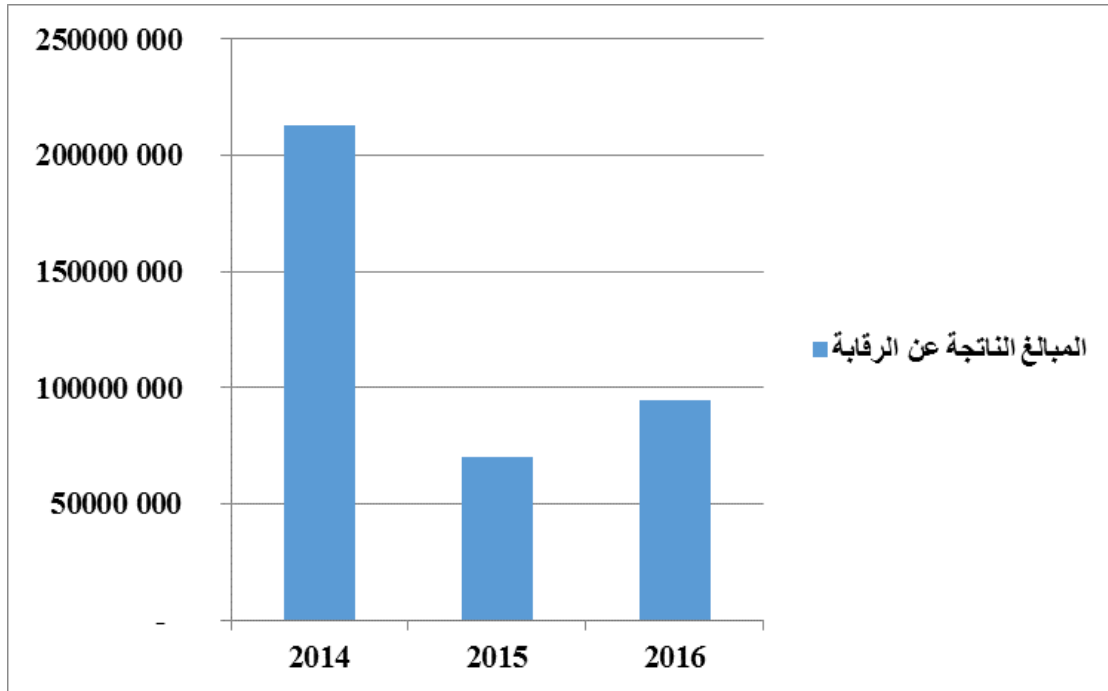
من خلال الجدول رقم (5) يمكننا استخراج الشكلين رقم (18) و(19) اللذين يوضحان تطور عدد
القضايا المراقبة وتطور مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة عنها في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية
الجبائية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب سطيف DRI/Sétif .

الشكل رقم (18) تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على
مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2016)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (5)

الشكل رقم (19) تطور المبالغ الناتجة عن الرقابة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى DRI/Sétif للفترة (2014-2016)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (5)

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول رقم (05) والشكلين رقم (18) و(19) أن عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى DRI/Sétif خلال سنة 2014، قد بلغت 40 قضية، ويقابلها مبلغ 213.087.876 دج كحقوق مسترجعة وغرامات، وهي أعلى نسبة مقارنة بالسنوات محل الدراسة، حيث نلاحظ انخفاض عدد القضايا المراقبة والمبالغ الناتجة عنها سنة 2015 حيث بلغت 10 قضايا ومبلغ 69.898.912,00 دج كحقوق مسترجعة وغرامات، ليرتفع عدد القضايا إلى 18 قضية سنة 2016 مقارنة ب سنة 2015، و ليرتفع معها مبلغ الحقوق المسترجعة والغرامات الناتجة عنها ايضاً، حيث بلغت 94.527.215,00 دج، وما يلاحظ من خلال النتائج السابقة هو أن مردود الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية متقارب خلال السنوات محل الدراسة على العموم، وهو ما يوضح الجدول رقم (06).

الجدول رقم (06) تطور مردودية القضايا المحقق فيها في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى DRI/Sétif للفترة (2016-2014)

2016	2015	2014	السنوات البيان
18	10	40	عدد القضايا المراقبة
94.527.215,00	69.898.912,00	213.087.876,00	المبالغ الناتجة عن المراقبة (دج)
5.251.511,95	6.989.891,20	5.327.196,90	المبالغ الناتجة عن المراقبة للملف الواحد (دج)

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2014-2016.

المطلب الرابع: تقييم فاعلية الرقابة الجبائية من خلال عدد المحققين وعدد القضايا المحقق فيها باشرت الإدارة الجبائية في الجزائر بوضع استراتيجية لعصرنة هيكلها، ودعم الإصلاحات الإدارية قصد مواكبة الإصلاحات الاقتصادية التي تعيشها البلاد، وللتحكم بشكل أفضل في عدد المكلفين بالضريبة المتزايدة (تقسيم المكلفين الى فآت)، غير أن إنشاء هذه الهياكل الجديدة، والتزايد الملحوظ في عدد المكلفين، لم تساهم في زيادة مماثلة في تعداد الموظفين خاصة مصالح الرقابة الجبائية لا من حيث الكم أو النوع، وما زاد الطين بلة التدابير المتخذة في إطار ترشيد النفقات، بما فيها تجميد التوظيف، وهو ما يعكسه الجدول رقم (07).

الجدول رقم (07) يوضح تطور عدد المحققين الجبائيين وعدد القضايا المحقق فيها على مستوى Sétif/ DRI للفترة (2017-2015)

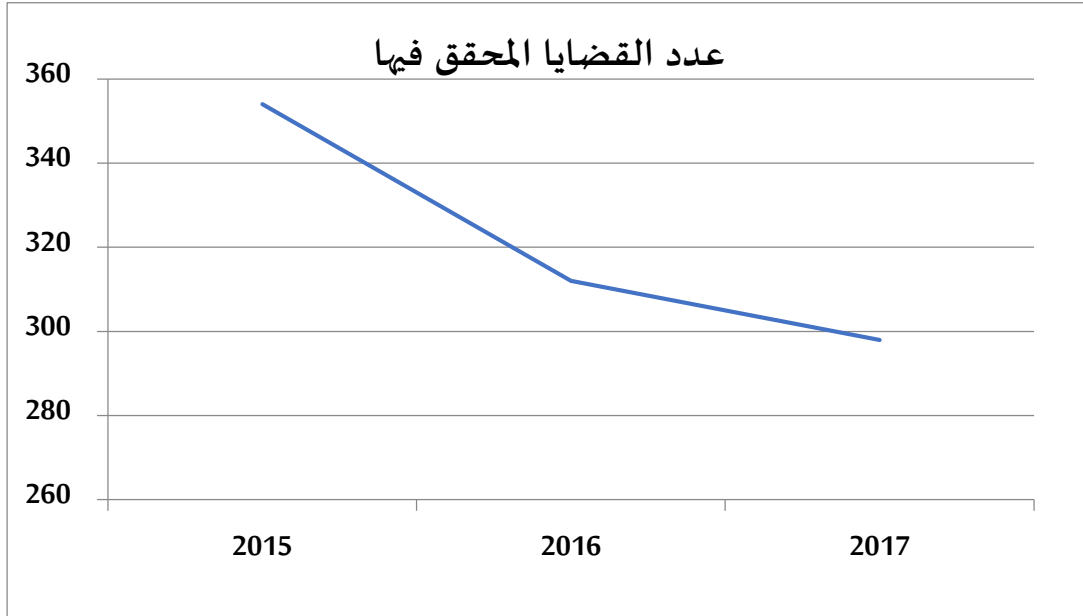
2017	2016	2015	السنوات البيان
298	312	354	عدد القضايا المراقبة * (التحقيق في المحاسبة)
63	66	70	عدد المحققين
5	5	5	متوسط القضايا المحقق فيها للمحقق الواحد

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2014-2016

-المديرية الجهوية للضرائب ناحية سطيف 2018-2017..

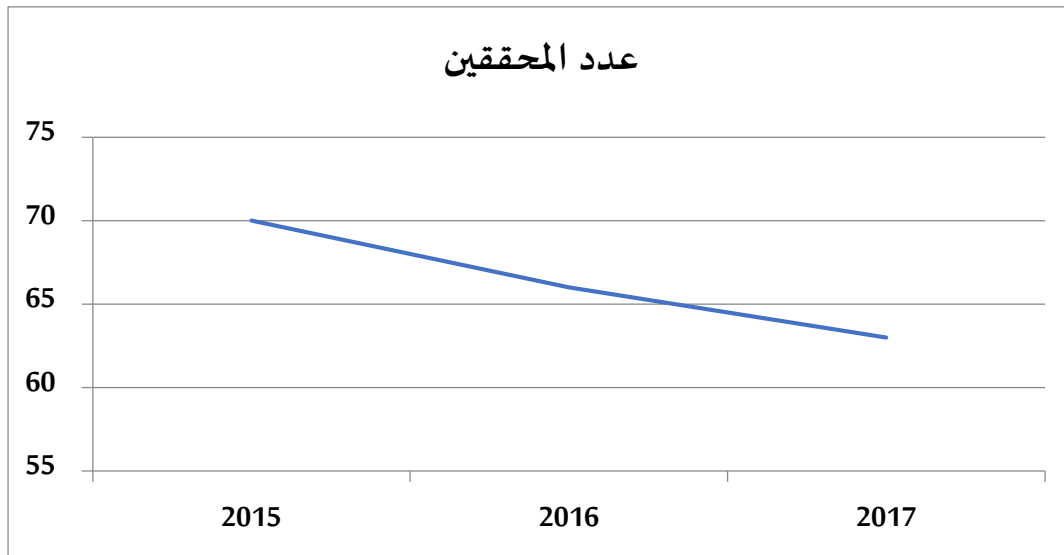
من خلال الجدول رقم (7) يمكننا استخراج الشككين رقم (20) و(21) الذين يوضحان تطور عدد القضايا المراقبة وتطور عدد المحققين على المستوى الوطني.

الشكل رقم (20) يوضح تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التحقيق في المحاسبة على مستوى Sétif/ DRI للفترة (2017-2015)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (7)

الشكل رقم (21) يوضح تطور عدد المحققين الجبائيين على مستوى Sétif/ DRI للفترة (2017-2015)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (7)

تقوم الإدارة الجبائية على العموم بأربع أنواع رئيسية من عمليات الرقابة الجبائية، تتمثل في الرقابة على الوثائق، الرقابة في المحاسبة، الرقابة المصوبة في المحاسبة، الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية،

ويظهر من خلال الاحصائيات التي تم تقديمها أن كل جهد مبذول في إطار البحث واستغلال المعلومات الجبائية (الرقابة الجبائية) يسمح برفع مردودية المصالح الجبائية، ويضمن إيرادات اضافية لخزينة الدولة، وفي هذا السياق سجل مجلس المحاسبة من خلال تقرير المحاسبة السنوي لسنة 2015 أن عدد عمليات الرقابة الجبائية المنجزة ضعيف جداً، حيث لم يتجاوز بعنوان سنة 2014 على سبيل المثال 2% من العدد الاجمالي للمكلفين بالضريبة،¹ وهي في تناقص، وهو ما يعكسه الشكليين رقم (20) و(21) حيث نلاحظ أن عدد الملفات المراقبة قليلة جداً مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة (1.501.138)² ويعد هذا السبب سبباً مباشراً في تفشي حجم التهرب الضريبي في الجزائر، كما نلاحظ من خلال الجدول رقم (7) التناقص المستمر في عدد ملفات المراقبة، والتناقص ايضاً في عدد المحققين نتيجة تجميد التوظيف، وهو ما أثر على عدد القضايا المعالجة وأثر كذلك على حصيلة المصالح الجبائية، لذا نرى أنه يجب على السلطات المختصة العمل على فتح المجال لزيادة تعداد الاعوان ذوى الكفاءة والاختصاص المناسب، والعمل على تحسين مستواهم باستمرار من خلال برامج التكوين والتدريب، وعلى الادارة الجبائية الاسراع في رقمنة القطاع، وربطه بمختلف المصالح من أجل مساعدة المحققين على الحصول على المعلومات الخاصة بالمكلفين في اقصر وقت ومن مختلف الجهات، مما يتيح لهم معالجة أكبر عدد ممكن من الملفات، وبدقة وموضوعية لاتدع مجال للمكلف بالضريبة للطعن فيها.

¹-تقرير مجلس المحاسبة 2015، مجلس المحاسبة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2015، ص 97، بالإمكان الاطلاع على التقرير من خلال الرابط الالكتروني، https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/12/rapport_annuel2015_ar.pdf، تم الاطلاع بتاريخ: 2021/04/15، على الساعة 19:32.

²- المرجع السابق، ص 97.

المبحث الثالث: تحليل البيانات ودراسة الفرضيات

يتناول الباحث من خلال هذا المبحث اختبار أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حيث سيتم التعرض للدراسة الميدانية من خلال الاستبيان الاحصائي للمعنيين بالدراسة من أعوان الرقابة الجبائية التابعين للمديرية الجهوية سطيف، واختبار فروض الدراسة، والوقوف على مدى الارتباط بين المتغيرات المستقلة (متطلبات الرقابة الجبائية) والمتغير التابع (تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة)، وتم تناول المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: منهجية اعداد الدراسة الميدانية

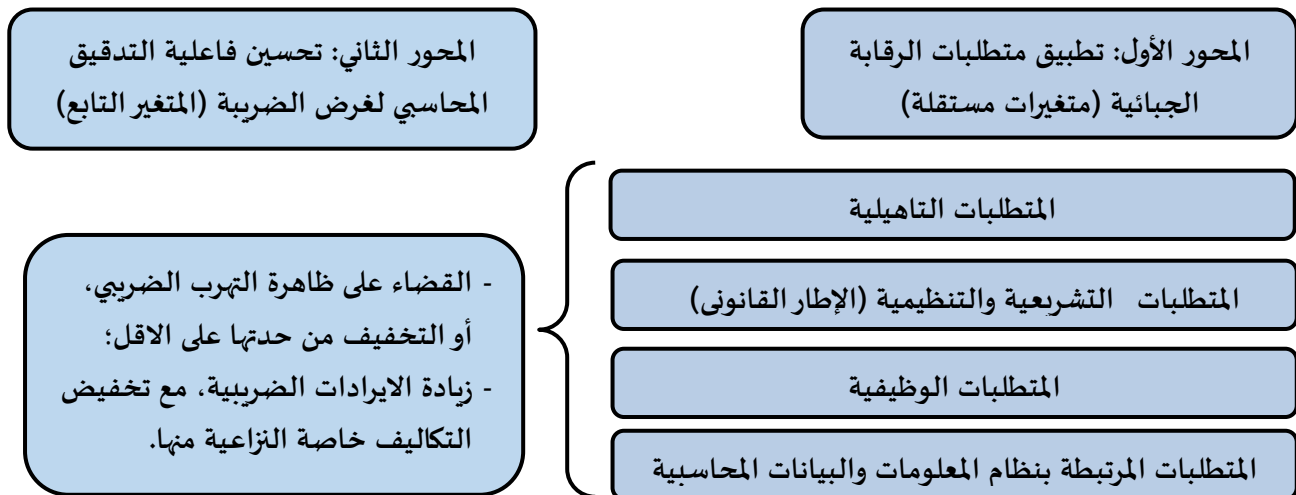
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات وعرض النتائج

المطلب الأول: منهجية إعداد الدراسة الميدانية

بعد دراسة إشكالية البحث، التي تعكس موضوعه، ومراجعة الدراسات السابقة التي تقترب من موضوع الدراسة، ونظراً لطبيعتها، تبين للباحث ضرورة اللجوء لتصميم استبيان من أجل جمع المعلومات اللازمة من أفراد عينة البحث، حيث تم إعداد استبانة أولية وتم تطويرها حسب ما تقتضيه متغيرات الدراسة، وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وبالتنسيق مع الأستاذ المشرف، وأفراد من عينة الدراسة (أعوان الرقابة الجبائية)، ومهندس مختص في البرامج الإحصائية.

الشكل رقم (22) يوضح محاور الاستبيان



المصدر: من اعداد الباحث بناء على تصورات البحث

الفرع الأول: إجراءات تصميم أداة الدراسة

انطلاقاً من أهمية البحث وأهدافه، والإشكالية المطروحة، المتمثلة في معرفة أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، وللوصول إلى إجابة عن الإشكالية المطروحة والفرضيات التي تم صياغتها، تم تصميم أداة الدراسة والمتمثلة في استبيان، وقد حددت عباراته حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (08) يبين محاور الاستبيان وعدد فقراته

عدد الفقرات	المحور
11	توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة.
11	توفر الإدارة الجبائية على جميع المتطلبات الوظيفية
12	توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني)
12	توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي
10	تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

المصدر: من اعداد الباحث

ولتحقيق هدف الدراسة الرئيسي في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، تم التركيز على الإدارة الوسطى والادارة التنفيذية، باعتبارها المعنية بعملية الرقابة الجبائية.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، ويتكون مجتمع الدراسة الأصلي من أعوان الرقابة الجبائية العاملين على مستوى المديرية الجهوية للضرائب ناحية سطيف.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث اشتملت عينة الدراسة على (74) عوناً من أعوان الرقابة الجبائية، ونظراً لقلة عدد الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية على مستوى المديرية التابعة للمديرية الجهوية سطيف، تم توسيع العينة لتشمل افراد زاولوا مهنة الرقابة الجبائية وتابعين للمديرية الجهوية سطيف، والمعنيين هم الأعوان الذي أحيلوا على التقاعد، الأعوان الذين توجهوا لمزاولة مهن تتعلق بالمحاسبة أو الضرائب، محاسب، محافظ حسابات، مستشار جبائي....، بالإضافة للأعوان الذين اختاروا مجال التدريس خاصة الجامعي، وبلغ عددهم (33) فرداً.

ثانيا: أداة الدراسة

تم تطوير استبانة الدراسة¹ اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة، وباستخدام عبارات تقييمية حسب مقياس ليكرت الخماسي (likart scale)، لمعرفة الاتجاه العام لآراء العينة.

جدول رقم (09) جدول يوضح مقياس ليكرت الخماسي

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 الى 1,79	غير موافق بشدة
من 1,80 الى 2,59	غير موافق
من 2,60 الى 3,39	محايد
من 3,40 الى 4,19	موافق
من 4,20 الى 5	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الباحث

كما تم قياس درجة شدة العوامل التي تؤثر على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، باستخدام مؤشر شدة الفاعلية الذي يظهر شدة تأثير كل عامل على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي، وقد تم توزيع مستوى شدة تأثير العوامل على خمسة تصنيفات تبعا لشدة التأثير بواسطة مقياس من خمس درجات*، كما يوضح الجدول الموالي:

جدول رقم (10) يوضح درجة شدة العوامل التي تؤثر على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 الى 1,79	غير مؤثر إطلاقا
من 1,80 الى 2,59	غير مؤثر
من 2,60 الى 3,39	مؤثر نوعا ما
من 3,40 الى 4,19	مؤثر
من 4,20 الى 5	مؤثر جدا

المصدر: من اعداد الباحث

1- انظر الملحق رقم (21)، يتضمن نموذج الاستبيان المعتمد في الدراسة.

*-يعتقد بعض الباحثين أن من شروط استخدام مقياس ليكرت ضرورة الالتزام بالردود بصيغة (اتفق أو لا اتفق) وهذا من الأخطاء الشائعة، إذ يمكن تغيير الصيغة من (اتفق ولا اتفق) إلى أي صيغة أخرى، معبره عن الاجابة التي يطلبها الباحث، يمكن استخدام (ارجح و لا ارجح) أو (كثيرا و قليلا) أو (موافق و لا اوافق) (اليجابي و سلبي) أو (مقبول و مرفوض) أو (افضل لا أفضل) ... الخ.

تكونت الاستبانة من قسمين، القسم الأول يتناول معلومات عامة عن عينة الدراسة (سلوك مفتشي الرقابة الجبائية)، أما القسم الثاني فتم تقسيمه لمحورين، المحور الأول ويتناول متطلبات الرقابة الجبائية (المتغير المستقل)، أما المحور الثاني فيتناول تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة (المتغير التابع)، وذلك بما يتناسب وموضوع الدراسة، ويتمشى مع إشكالية الدراسة وفرضياتها.

ثالثاً: الصدق والثبات

تم عرض الاستبانة على ثمانية (8) محكمين¹ من أساتذة خبراء، من بينهم ثلاثة أساتذة من جامعة المسيلة، استاذين عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص جبائية، واستاذ عن كلية الحقوق، واستاذ من جامعة الحاج لخضر باتنة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص جبائية، واستاذ من جامعة 8 ماي 1945 قالمة، عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص جبائية، بالإضافة إلى خبيرين في الضرائب تابعين للمديرية الجهوية للضرائب سطيف، ولقد تم الأخذ بملاحظاتهم المقدمة، وتم إعادة صياغة بعض الفقرات، وإجراء التعديلات المطلوبة، كما تم حساب الصدق والثبات بالطرق الإحصائية الملائمة، أما فيما يخص الصدق والثبات، فنشير إلى أن هناك خطأ شائع وهو حساب الثبات الكلي للمتغيرين (المستقل والتابع معاً) حيث يعد من الأخطاء الشائعة في حال وجود أكثر من متغير، لذا سنقوم بحساب معامل الصدق والثبات لمحاور الاستبيان باعتبارها تتناول كل متغير على حدة، للوقوف على مدى الدقة والموثوقية والوضوح في قياس الاستبيان.

رابعاً: المعالجة الإحصائية

للإجابة عن إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية، واختبار فرضياتها، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي التحليلي، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) في معالجة البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية، وتم الاستعانة بالأساليب الإحصائية التالية:

- **مقاييس النزعة المركزية:** تسمح لنا هذه المقاييس الإحصائية في الحصول على فكرة سريعة عن طريقة تركز البيانات، وتتمثل المقاييس الأكثر تداولاً في: المتوسط الحسابي، التكرارات، النسب المئوية، الانحراف المعياري.

¹ انظر الملحق رقم (22)، يتضمن قائمة محكمي الاستبيان.

- اختبار ألفا كرونباخ: وهو عبارة عن أحد المقاييس العالمية التي تستخدم في قياس الاتساق الداخلي، لأدوات الدراسة المستخدمة لجمع البيانات، حيث أن تحقق الاتساق الداخلي للدراسة البحثية يتم من خلال توافر معايير الصدق والثبات اللذان يوضحان ويشبان بشكل قاطع توافر الاتساق، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ (60%).

- الانحدار البسيط: يتم استخدام تحليل الانحدار الخطي في التنبؤ بقيمة المتغير بناءً على قيمة متغير آخر، المتغير الذي تريد التنبؤ به يسمى المتغير التابع (تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة)، المتغير الذي تقوم باستخدامه للتنبؤ بقيمة المتغير الآخر يسمى المتغير المستقل (متطلبات الرقابة الجبائية)، وتم استخدام خلال الدراسة الانحدار الخطي البسيط وذلك من أجل اختبار تأثير كل متطلب من متطلبات ممارسة الرقابة الجبائية في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

الفرع الثاني: المحور الأول والمتعلق بتطبيق متطلبات الرقابة الجبائية

تم تقسيم هذا المحور إلى أربعة أقسام رئيسية، تمثل في مجملها متغيرات الدراسة، ويحمل كل قسم عبارات تشمل وتغطي متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في معرفة أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، وسنقوم من خلال هذا الفرع بدراسة الصدق والثبات للمحور الأول (متطلبات الرقابة الجبائية)، وذلك عن طريق الاتساق الداخلي، ومعامل ألفا كرونباخ. توزعت فقرات المحور الأول على أربعة، أبعاد، تقيس المتغير المستقل (متطلبات الرقابة الجبائية)، تم الاستعانة في بناء الاستبانة على مجموعة من الدراسات نذكر منها: دراسة (قوت جاسم يوسف حمادة، 2014)، دراسة (محمد محمود ذيب حوسو، 2005)، (محمد عادل شراقة، 2006)، (صالح ميلود خلط، 2018)، (علال بن ثابت، بلقاسم بوفاتح، 2018)، (خالد على ابو علان، 2016)، (محمود بكر خليل عبد العال، 2015)، (اسكندر محمود نشوان، 2017)، (ناصر مراد، 2003)، (بلعوجة حسينة، 2017)، (محمود يحيى زقوت، 2016)، (زيد كاظم جودي، 2018) وغيرها من الدراسات.

أولاً: الصدق والثبات للمحور الأول (تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية):

1- الصدق:

1-1- طريقة الاتساق الداخلي: تم حساب صدق المحور بطريقتين هما:

- حساب الاتساق الداخلي عن طريق حساب ارتباط كل بعد بالدرجة الكلية للمحور؛

- حساب الاتساق الداخلي عن طريق حساب ارتباط كل عبارة بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه.

1-1-1- الطريقة الأولى: حساب ارتباط كل بعد بالدرجة الكلية للمحور الأول

الجدول رقم (11) يوضح العلاقة الارتباطية بين الدرجة الكلية لمحور تطبيق متطلبات الرقابة

الجبائية وأبعاده الفرعية

أبعاد محور تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة.	0,836**	0,01
توفر الإدارة الجبائية على جميع المتطلبات الوظيفية	0,882**	0,01
توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني)	0,835**	0,01
توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي	0,854**	0,01

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

تشير البيانات الموضحة في الجدول أعلاه إلى أن جميع قيم معاملات الارتباط لأبعاد محور

تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0,01$)، حيث بلغت

جميعها على التوالي: ($0,836^{**}/0,882^{**}/0,835^{**}/0,854^{**}$) وهذا ما يؤكد مدى التجانس

وقوة الاتساق الداخلي للمحور كمؤشر لصدق التكوين في قياس تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية.

1-1-2- حساب معامل ارتباط عبارات كل بعد مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه

1-1-2-1- حساب معامل ارتباط عبارات بعد توفر المتطلبات الشخصية الملائمة والدرجة

الكلية للبعد

الجدول رقم (12) يوضح العلاقة الارتباطية بين عبارات بعد توفر المتطلبات الشخصية للملاءمة والدرجة الكلية للبعد

العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
امتلاك أعوان الرقابة الجبائية مؤهل علمي في اختصاصات مناسبة لممارسة مهمة التدقيق في المحاسبة.	0,549**	0,01
اختيار أعوان الرقابة الجبائية وتعيينهم في المكان المناسب وفق شروط ومعايير مهنية تتناسب والوظيفة التي سيشغلونها.	0,541**	0,01
استفادة أعوان الرقابة الجبائية من دورات تدريبية (فترة تربص) كافية للقيام بمهامهم بشكل جيد.	0,533**	0,01
توفر دليل مهني وأخلاقي لدى أعوان الرقابة الجبائية يساعدهم على إتمام المهام الموكلة لهم خاصة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف.	0,409**	0,01
عمل أعوان الرقابة الجبائية على تطوير مهاراتهم ومعارفهم واستخدام تكنولوجيا المعلومات التي تساعدهم في التدقيق خاصة في ظل تطور البيئة المعلوماتية.	0,693**	0,01
متابعة المستجدات من القوانين واللوائح التنظيمية والندوات العلمية ذات العلاقة بالمجال الضريبي والمحاسبي خاصة التي تساهم في تحسين مستوى أداء أعمالهم.	0,708**	0,01
استقلالية أعوان الرقابة الجبائية وحيادتهم عند ممارسة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف، حيث لا يخضعون لأي ضغوط أو قيود من أي جهة.	0,608**	0,01
تمتع أعوان الرقابة الجبائية بمهارات الاتصال والتفاوض والتعامل مع المكلفين، بما يضمن تحسين العلاقة بينهما، لتصبح العلاقة تركز على العلانية والشفافية والإفصاح.	0,659**	0,01
التزام أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلف بقواعد السلوك المهني كالنزاهة والاستقامة والصدق والحياد ...	0,521**	0,01
حصول أعوان الرقابة الجبائية على حوافز مادية ومعنوية اعترافا بكفاءتهم ومهاراتهم المهنية، بما يخلق حالة من الرضي، ويشجعهم للبقاء بالإدارة الجبائية.	0,716**	0,01
تميز العلاقة بين أعوان الرقابة الجبائية وبين رؤسائهم بالتعاون والاحترام وروح المسؤولية، في ظل القوانين والأنظمة التي تحكم أداء مهامهم.	0,662**	0,01
** دال عند مستوى الدلالة 0,01. * دال عند مستوى الدلالة 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط لفقرات بعد توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية للملاءمة مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت معاملاتها بين (0,716**) و(0,409**), وهذا ما يؤكد مدى التجانس والاتساق الداخلي للبعد الأول كمؤشر لصدق التكوين في قياس أن توفر

أعوان الرقابة الجبائية على المتطلبات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

1-1-2-2- حساب معامل ارتباط عبارات بعد توفر المتطلبات الوظيفية والدرجة الكلية للبعد

الجدول رقم (13) يوضح العلاقة الارتباطية بين عبارات بعد توفر المتطلبات الوظيفية والدرجة الكلية للبعد

العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
امتلاك أعوان الرقابة الجبائية مؤهل علمي في اختصاصات مناسبة لممارسة مهمة التدقيق في المحاسبة.	0,326**	0,01
اختيار أعوان الرقابة الجبائية وتعيينهم في المكان المناسب وفق شروط ومعايير مهنية تتناسب والوظيفة التي سيشغلونها.	0,516**	0,01
استفادة أعوان الرقابة الجبائية من دورات تدريبية (فترة تربص) كافية للقيام بمهامهم بشكل جيد.	0,797**	0,01
توفر دليل مهني وأخلاقي لدى أعوان الرقابة الجبائية يساعدهم على إتمام المهام الموكلة لهم خاصة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف.	0,701**	0,01
عمل أعوان الرقابة الجبائية على تطوير مهاراتهم ومعارفهم واستخدام تكنولوجيا المعلومات التي تساعدهم في التدقيق خاصة في ظل تطور البيئة المعلوماتية.	0,714**	0,01
متابعة المستجدات من القوانين واللوائح التنظيمية والندوات العلمية ذات العلاقة بالمجال الضريبي والمحاسبي خاصة التي تساهم في تحسين مستوى أداء أعمالهم.	0,771**	0,01
استقلالية أعوان الرقابة الجبائية وحيادتهم عند ممارسة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف، حيث لا يخضعون لأي ضغوط أو قيود من أي جهة.	0,803**	0,01
تمتع أعوان الرقابة الجبائية بمهارات الاتصال والتفاوض والتعامل مع المكلفين، بما يضمن تحسين العلاقة بينهما، لتصبح العلاقة تركز على العلانية والشفافية والإفصاح.	0,823**	0,01
التزام أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلف بقواعد السلوك المهني كالنزاهة والاستقامة والصدق والحياد ...	0,720**	0,01
حصول أعوان الرقابة الجبائية على حوافز مادية ومعنوية اعترافا بكفاءتهم ومهاراتهم المهنية، بما يخلق حالة من الرضى، ويشجعهم للبقاء بالإدارة الجبائية.	0,696**	0,01
تميز العلاقة بين أعوان الرقابة الجبائية وبين رؤسائهم بالتعاون والاحترام وروح المسؤولية، في ظل القوانين والأنظمة التي تحكم أداء مهامهم.	0,649**	0,01
** دال عند مستوى الدلالة 0,01. * دال عند مستوى الدلالة 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط لفقرات بعد توفر المتطلبات الوظيفية مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه جاءت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت معاملاتهما بين (0,823**) و(0,326**), وهذا ما يؤكد مدى التجانس والاتساق الداخلي للبعد الثاني كمؤشر لصدق التكوين في قياس أن توفر الرقابة الجبائية على المتطلبات الوظيفية من شأنه أن يساعد في دعم الرقابة الجبائية وفي تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي.

1-1-2-3- حساب معامل ارتباط عبارات بعد توفر المتطلبات التشريعية والدرجة الكلية للبعد
الجدول رقم (14) يوضح العلاقة الارتباطية بين عبارات بعد توفر المتطلبات التشريعية والدرجة الكلية للبعد

العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
صياغة التشريع الضريبي بمنتهى الوضوح والدقة، مع عدم ترك الثغرات التي تفتح مجال للتأويل من جانب أعوان الرقابة الجبائية أو من جانب المكلفين.	0,669**	0,01
عمل السلطة التشريعية عند وضع السياسات الضريبية على تحري العدالة في فرض الضريبة، وفي طريقة توزيع العبء الضريبي، مع تحري تحقيق التوازن بين أهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية. (شمولية الضريبة، معدل الضريبة، الإعفاءات الضريبية، الامتيازات الضريبية، الاخذ بمبدأ شخصية الضريبة....)	0,583**	0,01
التشديد في إجراءات مكافحة التهرب الضريبي، والتشديد في فرض العقوبات على المتهربين والمخالفين للقوانين الضريبية (العقوبات السالبة للحرية، الغرامات المالية، الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف، التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي اعمال الغش، المنع من مزاولة النشاط التجاري، سحب التوطين المصرفي للمستوردين.....) .	0,600**	0,01
تمتع أعوان الرقابة الجبائية بصلاحيات وسلطات واسعة تسمح لهم بمباشرة مهامهم على أكمل وجه. (حق الرقابة، حق الاطلاع، حق استدراك الأخطاء، حق المعايينة، سلطة المعايينة والحجز)	0,572**	0,01
إعطاء المشرع للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية مجموعة من الحقوق لضمان التوازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية.	0,559**	0,01
تبني مبدأ المسائلة القانونية لأعوان الرقابة الجبائية، وربطها بأعلى مستويات الرقابة. (كلما كان أعوان الرقابة الجبائية تابعين لإدارتهم المباشرة كلما كان هناك تقصير في أداء مهامهم، وكلما كانوا تابعين في إدارتهم لمستوى أعلى(مركزي) كلما قل أو انعدم هذا التقصير)	0,559**	0,01
إلزام المكلفين بمسك الدفاتر التجارية (دفتر الجرد، دفتر اليومية)، ومسك محاسبة بطريقة منتظمة من حيث الشكل، وصحيحة وجدية ومقنعة في مضمونها (تراعي المبادئ والمعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المالي والمحاسبي).	0,552**	0,01
اعتماد أعوان الرقابة الجبائية على الضوابط والشروط التي نصت عليها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد بمقتضاها المشرع طريقة السير القانوني لهذه العملية.	0,643**	0,01
فهم الأساس القانوني للتشريع الضريبي وتطبيقاته من خلال قانونه الاجرائي (احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عملية الرقابة)، أو من خلال الإجراءات التطبيقية المتعارف عليها (دليل المدقق في المحاسبة) .	0,636**	0,01
اعتماد أعوان الرقابة الجبائية على القوانين الضريبية التي تتسم بالثبات النسبي، وعدم التغيير المستمر. (الغاء أو استحداث الضريبة، تغيير معدلاتها، مواعيد تحصيلها...)	0,555**	0,01
هدف التشريعات الضريبية للزيادة من الحصيلة المالية بطريقة لا تضر بالعدالة الضريبية، ولا تحمل المكلف عبئا ماليا ونفسيا (الازدواج الضريبي، الضغط الضريبي) يجعله يستبج لنفسه التهرب من الضريبة	0,726**	0,01
انشاء لجنة لدى الإدارة الجبائية توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي، قصد معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها (ثغرات قانونية، تعارض مع لوائح تنظيمية، تعارض مع مبادئ محاسبية)، والوقوف على المشاكل القانونية التي تواجه أعوان الرقابة الجبائية عند التدقيق في المحاسبة ومعالجتها.	0,598**	0,01
** دال عند مستوى الدلالة 0,01. * دال عند مستوى الدلالة 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط لفقرات بعد توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه جاءت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت معاملاتها بين (0,726**) و (0,552**), وهذا ما يؤكد مدى التجانس والاتساق الداخلي للبعد الثالث كمؤشر لصدق التكوين في قياس أن توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية من شأنه التحسين من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

1-1-2-4- حساب معامل ارتباط عبارات بعد توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية والدرجة الكلية للبعد

الجدول رقم (15) يوضح العلاقة الارتباطية بين عبارات بعد توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية

والدرجة الكلية للبعد

العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
امتلاك الإدارة الجبائية قاعدة معلومات مناسبة لتوثيق كافة الخدمات الضريبية، وتوفير أجهزة وبرمجيات متطورة لتشغيل ومعالجة وتخزين المعلومات.	0,672**	0,01
تأسيس نظام لدوران المعلومات والبيانات المحاسبية المقبولة والجديرة بالجمع والتحليل وتحويل هذه الأخيرة بأكثر مصداقية وبالسريعة اللازمة للهيكل والتنظيمات المعنية.	0,675**	0,01
توفر نظام معلومات رقابي يستجيب لمتطلبات العملية الرقابية. (توفير أكبر قدر من المعلومات، السرعة في توفيرها، بأقل تكلفة...)	0,776**	0,01
التوجه نحو رقمنة الإدارة الجبائية باتباعها لنظام معلومات يستجيب لمتطلبات الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. (زيادة فعالية الإدارة الجبائية عامة والرقابة الجبائية خاصة)	0,744**	0,01
انشاء قواعد بيانات لربط مختلف مصالح الإدارة الجبائية بعضها البعض بشكل خاص، ومع جميع مصادر المعلومات الجبائية الخارجية بشكل عام (مديرية التجارة، إدارة الجمارك، شركات التأمين، البنوك....)	0,776**	0,01
الاعتماد على نظام معلومات يحقق قدراً كبيراً من الموثوقية والدقة من خلال تلافي الأخطاء بدرجة كبيرة في المعلومات التي يتم معالجتها وتخزينها.	0,747**	0,01
توفر أعوان رقابة جبائية يمتلكون الكفاءة المهنية في مجال تشغيل المنظومة المعلوماتية الجبائية لتسهيل عملية التدقيق والرفع من فعاليتها.	0,694**	0,01
حرص الإدارة الجبائية على اعداد برامج تكوين وتدريب لفائدة أعوان الرقابة الجبائية بالشكل الذي يتناسب مع التطور التكنولوجي وبشكل دوري كلما تطلب الامر ذلك.	0,724**	0,01
استخدم نظام المعلومات والبيانات المحاسبية في تحسين إجراءات الرقابة الجبائية من خلال سهولة تعامل المكلف مع النظام والوصول الى مبتغاهم بأسرع وقت وأقل التكاليف.	0,838**	0,01
الاستفادة من القدرات التي توفرها وسائل تكنولوجيا المعلومات في تسهيل أداء العمليات والمعالجات المحاسبية المختلفة. (خاصة تلك المعتمدة على تطبيق	0,710**	0,01

الأساليب الرياضية والإحصائية).		
0,01	0,680**	قدرة وسلطة الإدارة الجبائية في الحصول على المعلومات اللازمة من الجهات المختلفة لتغذية قاعدة المعلومات، وقدرة وكفاءة أعوان الرقابة الجبائية في كيفية استغلال هذه المعلومات والاستفادة منها.
0,01	0,413**	افتقار الإدارة الجبائية لنظام معلومات متطور ومتكامل، يمكن الاعتماد عليه كأساس في عمليتي حصر المكلفين والحصول على معلومات عن دخلهم .
** دال عند مستوى الدلالة 0,01. * دال عند مستوى الدلالة 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط لفقرات بعد توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت معاملاتهما بين (0,838**) و(0,413**), وهذا ما يؤكد مدى التجانس والاتساق الداخلي للبعد الرابع كمؤشر لصدق التكوين في قياس مساهمة توفر المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية في دعم عملية الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي.

2-الثبات

تم دراسة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) للوقوف على مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

الجدول رقم (16) يوضح معامل ألفا كرونباخ لمحور تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية

أبعاد محور تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات
توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة	0,817	11
توفر الإدارة الجبائية على جميع المتطلبات الوظيفية	0,892	11
توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية	0,835	12
توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي	0,902	12
الدرجة الكلية للمحور الأول (تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية)	0,948	46

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات ألفا كرونباخ لأبعاد محور متطلبات الرقابة الجبائية جاءت مرتفعة حيث تراوحت على التوالي (0,81/0,89/0,83/0,90) وللمحور ككل (0,94) وهذا بمثابة مؤشر دال على أن المحور الأول متطلبات الرقابة الجبائية يتمتع بمعامل ثبات قوي.

الفرع الثاني: المحور الثاني والمتعلق بتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

يتضمن المحور الثاني (10) فقرات تشمل المتغير التابع بمختلف أبعاده، حيث تقيس المتغير التابع (تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة)، وقد تم الاستعانة في بناء فقرات هذا المحور على مجموعة من الدراسات ونذكر منها، دراسة (قوت جاسم يوسف حمادة، 2014)، دراسة (محمد محمود ذيب حوسو، 2005)، دراسة (Beyene yosef Nurebo et autres, 2019)، دراسة (لياس قلاب ذبيح، 2010)

أولاً: الصدق والثبات للمحور الثاني تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي

1-الصدق

يتم حساب الاتساق الداخلي عن طريق حساب ارتباط كل عبارة بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه، كما تم الإشارة إليه سابقاً، وفيما يلي سنقوم بحساب معامل ارتباط عبارات محور تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه.

الجدول رقم (17) يوضح العلاقة الارتباطية بين عبارات محور تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي والدرجة

الكلية للبعد

العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
يعتبر التحقيق في محاسبة المكلف أفضل أشكال الرقابة من حيث الحصيلة المالية مقارنة بأشكال التحقيق الجبائي الأخرى (استرجاع حقوق ضريبية هامة تم التهرب من دفعها)	0,503**	0,01
يساهم التزام أعوان الرقابة بمتطلبات الرقابة الجبائية عند التحقيق في محاسبة المكلف في زيادة الحصيلة الضريبية.	0,620**	0,01
يساهم التزام أعوان الرقابة بمتطلبات الرقابة الجبائية في تفعيل العملية الضريبية في كافة مراحلها (التقدير والتدقيق والاعتراض)، مما يؤدي لتقليص مدة الدورة الضريبية.	0,707**	0,01
ينعكس التزام أعوان الرقابة الجبائية بقواعد أخلاقيات المهنة (العدالة، الموضوعية، النزاهة، التأهيل...) على المكلفين بالإيجاب وذلك من خلال رفع معدلات الالتزام والامتثال الطوعي لديهم.	0,790**	0,01
يساهم التزام أعوان الإدارة الجبائية بمتطلبات الرقابة الجبائية خلال مراحل عملية التدقيق في اتخاذ قرارات عادلة ومقنعة لا تدع مجالاً للطعن فيها، مما يؤدي لتخفيض قضايا المنازعات.	0,720**	0,01
يؤدي التزام أعوان الرقابة بمتطلبات الرقابة الجبائية في الرفع من مستوى كفاءتهم (التكوين الجيد والمستمر في المحاسبة والضرائب والقانون) بالشكل الذي يسمح لهم بمواكبة طرق التهرب والغش الضريبي.	0,714**	0,01
يساهم تبني الإدارة الجبائية للمعايير التي أوصت بها لجنة معايير التدقيق	0,518**	0,01

		المقبولة قبولاً عاماً كأساس يعتمد عليه أعوان الرقابة في تفعيل دور التدقيق المحاسبي. (من خلال استيعابهم للمفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال)
0,01	0,699**	يؤدي التزام أعوان الرقابة الجبائية بمجموعة القواعد والقوانين واللوائح سواء كانت صادرة عن هيئة تشريعية أو سلطة تنفيذية في حمايتهم وتجنبيهم مواقف قد تؤثر على حيادتهم واستقلاليتهم وتأثر على سلوك والالتزام المكلف..
0,01	0,674**	يساهم التزام أعوان الرقابة بمتطلبات الرقابة الجبائية في تشجيع الالتزام الطوعي بالقوانين الضريبية من قبل المكلفين وبالتالي تقديم تصريحات جبائية أحسن وصدق بمعلوماتها.
0,01	0,614**	يساهم توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي (يرجع إليه أعوان الرقابة الجبائية) في تفعيل عملية التدقيق في محاسبة المكلف. (بدأ باختيار الملف الذي سيخضع للرقابة، الكشف السريع عن الوضعيات الاحتياطية، حفظ الملفات، الاعلام التلقائي عن التأخيرات)
** دال عند مستوى الدلالة 0,01. * دال عند مستوى الدلالة 0,05.		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط لفقرات محور تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه جاءت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت معاملاتهما بين (0,790**) و (0,503**), وهذا ما يؤكد مدى التجانس والاتساق الداخلي للمحور الثاني كمؤشر لصدق التكوين في قياس تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي.

2-الثبت:

وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ كما تم سابقاً من خلال المحور الأول.

الجدول رقم (18) يوضح معامل ألفا كرونباخ لمحور تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	محور تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي
10	0,852	الدرجة الكلية للمحور الثاني (تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي)

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي ككل بلغت (0,85) وهذا بمثابة مؤشر دال على ثبات المحور، وهذا يعني أن المحور الثاني يتمتع بمعامل ثبات قوي.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل بيانات القسم الأول من الاستبيان، المتعلق بالبيانات العامة لعينة الدراسة، وذلك من خلال تحليل كل عنصر على حدة، مع العلم أنه تم توزيع (107) استمارة، تم استرجاعها وتم اعتبارها مقبولة، وذلك لأنه تم الحرص على ملء الاستبيان من طرف الأعوان، واعطائهم الوقت الكافي لملء الاستمارة، بالإضافة لميزة العينة التي تتسم باكتساب شهادات جامعة وبالمستوى المطلوب.

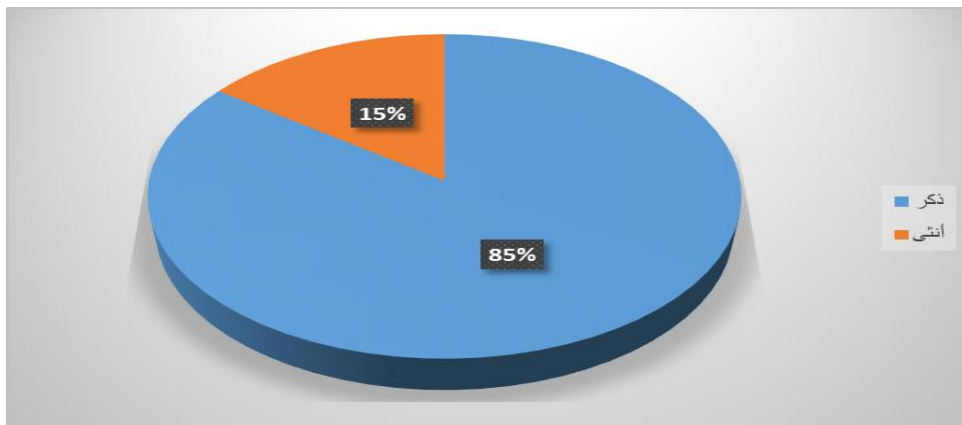
أولاً: الجنس

الجدول رقم (19) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	91	85 %
أنثى	16	15 %
المجموع	107	100 %

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (23) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول أعلاه

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً (107) فرداً، نلاحظ أن حجم الذكور (91) بنسبة 85%، أما الإناث فقد بلغ عددهن (16) أنثى بنسبة قدرت بـ 15 %، وهذا يدل على أن غالبية أعوان الرقابة الجبائية هم ذكور مقارنة بالإناث،

ويمكن تفسير ذلك بطبيعة الوظائف التي يشغلونها، وصعوبة أدائها، والتي تتطلب غالبا عملا ميدانيا، واحتكاك دائم بالملكفين، بالإضافة إلى النظرة التي ينظر بها بعض أفراد المجتمع للإدارة الجبائية، وخاصة عمل المرأة بها، وكلها أسباب تساهم في عزوف بعض الإناث عن التوجه إلى مثل هذه الوظائف.

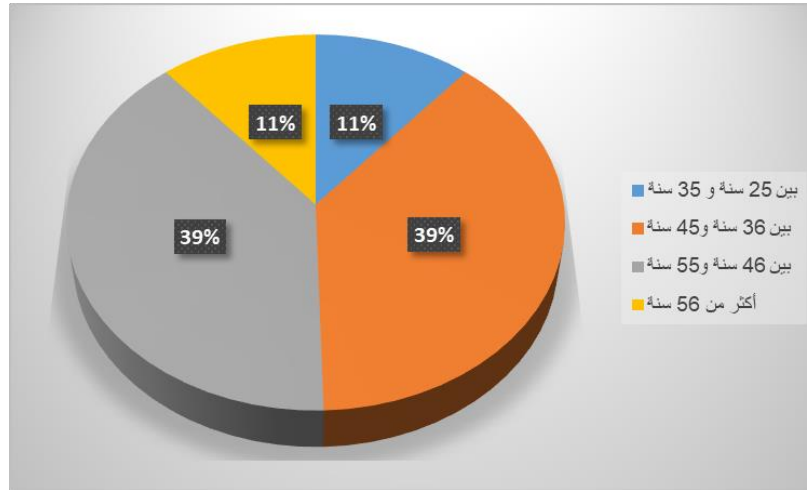
ثانيا: توزيع افراد العينة حسب معيار السن

الجدول رقم (20) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	00	00%
بين 25 سنة و 35 سنة	12	11,2%
بين 36 سنة و 45 سنة	41	38,3%
بين 46 سنة و 55 سنة	42	39,3%
أكثر من 55 سنة	12	11,2%
المجموع	107	100%

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (24) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة، نلاحظ أن الأفراد الذين يقل سنهم عن 25 سنة منعدم، أما من تتراوح أعمارهم من (25 سنة إلى 35 سنة) فقد بلغ عددهم (12) فرد بنسبة قدرت بـ 11,2%، أما من تتراوح أعمارهم من (36 سنة إلى 45 سنة)

فقد بلغ عددهم (41) فرد بنسبة قدرت بـ 38,3%، أما من تتراوح أعمارهم من (من 46 سنة الى 55 سنة) فقد بلغ عددهم (42) فرد بنسبة قدرت بـ 39,3%، أما من تتراوح أعمارهم من (أكثر من 55 سنة) فقد بلغ عددهم (12) فرد بنسبة قدرت بـ 11,2%، وبالتالي يمكننا القول أن فئة أعوان الرقابة الجبائية يغلب عليها الطابع الشباني.

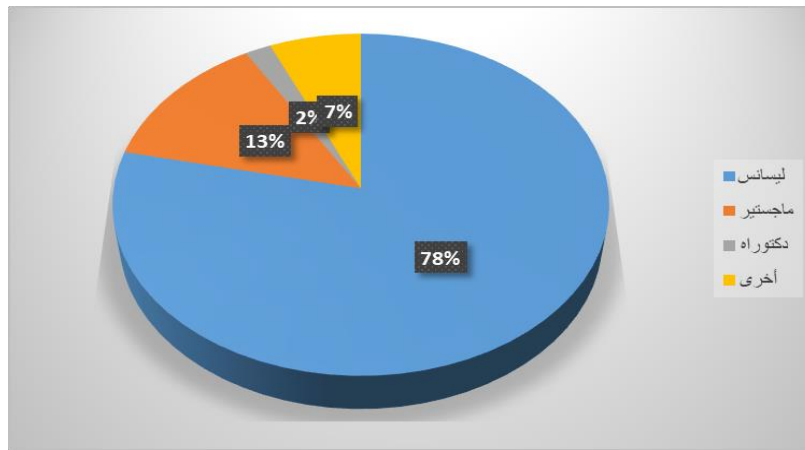
ثالثاً: توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (21) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	84	78,5 %
ماجستير	14	13,1 %
دكتوراه	2	1,9 %
أخرى	7	6,5 %
المجموع	107	100 %

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (25) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة، نلاحظ أن (84) فرد لديهم مؤهل (ليسانس) بنسبة بلغت 78,5 %، أما من لديهم مؤهل (ماجستير) فقد بلغ عددهم

(14) فرد بنسبة قدرت ب 13,1%، أما من لديهم مؤهل (دكتوراه) فقد بلغ عددهم (2) فرد بنسبة قدرت ب 1,9%، أما من لديهم مؤهلات (أخرى) فقد بلغ عددهم (07) فرد بنسبة قدرت ب 6,5%. إذن يتضح من خلال ما سبق توجه الإدارة الجبائية إلى توظيف الشباب الحاملين للشهادات الجامعية، والذين يتمتعون بمستوى عال من التكوين، وقد نصت صراحة القوانين الجبائية على أن ممارسة الرقابة الجبائية تتطلب رتبة مفتش على الأقل، وهذه الأخيرة تتطلب شهادة الليسانس على الأقل في الاختصاصات المحددة سابقاً، وكل هذا يصب في عصرنة الإدارة الجبائية لمواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة، وللوصول بموظفيها إلى درجة عالية من التحكم المطلوب والمهارة المناسبة في التسيير، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وهذا أيضاً ما ساعدنا خلال الدراسة لأننا تعاملنا مع طبقة مثقفة ساعدتنا في الوصول الى نتائج واقعية وحقيقية.

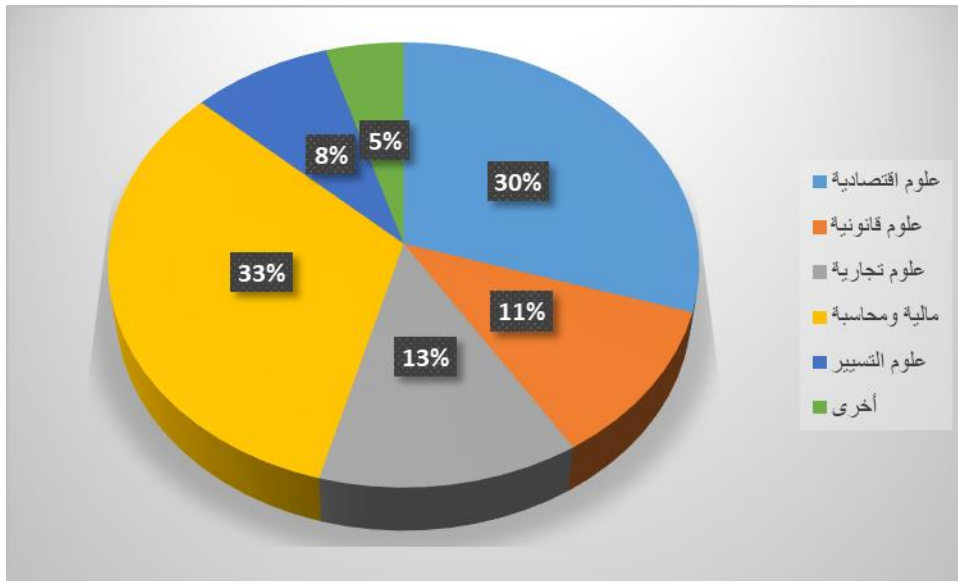
رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (22) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرارات	النسبة المئوية
علوم اقتصادية	32	% 29,9
علوم قانونية وإدارية	12	% 11,2
علوم تجارية	14	% 13,1
مالية ومحاسبة	35	% 32,7
علوم التسيير	9	% 8,4
أخرى	5	% 4,7
المجموع	107	% 100

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (26) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة، نلاحظ أن (32) فرد لديهم تخصص (علوم اقتصادية) بنسبة بلغت 29,9 %، أما من لديهم تخصص (علوم قانونية وإدارية) فقد بلغ عددهم (12) فرد بنسبة قدرت بـ 11,2 %، أما من لديهم تخصص (علوم تجارية) فقد بلغ عددهم (14) فرد بنسبة قدرت بـ 13,1 %، في حين بلغ عدد من لديهم تخصص (مالية ومحاسبة) (35) فرد بنسبة قدرت بـ 32,7 %. وبلغ عدد من لديهم تخصص (علوم التسيير) (09) فرد بنسبة قدرت بـ 8,4 %. وبلغ عدد من لديهم تخصصات أخرى (05) فرد بنسبة قدرت بـ 4,7 %.

إذن يتضح من خلال النتائج المحصل عليها أن غالبية أعوان الرقابة الجبائية ينتمون إلى ميدان المالية والمحاسبة، هذا الأخير الذي يتفرع عنه فرع محاسبة وتدقيق أو محاسبة وجباية، أو محاسبة وجباية معمقة، وكلها تخصصات تصب في قلب العمل الذي يقوم به الأعوان، خاصة التحقيق في المحاسبة، أما باقي الميادين فهي بعيدة نوعاً ما، رغم أن مناهج التسيير أو العلوم الاقتصادية أو العلوم التجارية قد تتناول مواد تتعلق بالمحاسبة، مما يضطر الإدارة الجبائية للقيام بالتكوين والقيام بالتربصات اللازمة لتعويض هذا النقص، والرفع من كفاءتهم.

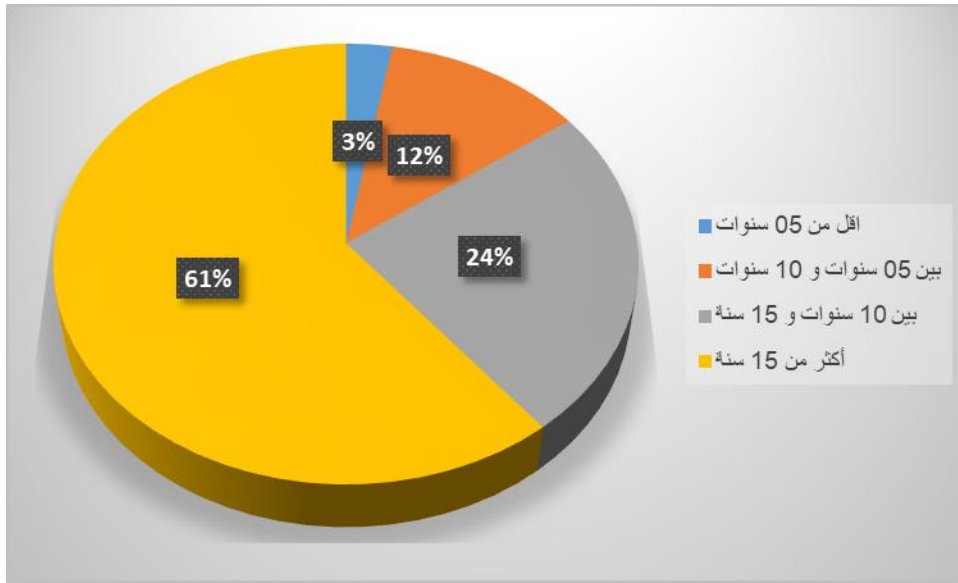
خامسا: توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (23) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	3	% 2,8
بين 5-10 سنوات	13	% 12,1
بين 11-15 سنة	26	% 24,3
أكثر من 15 سنة	65	% 60,7
المجموع	107	%100

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (27) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة، نلاحظ أن (3) فرد لديهم خبرة (أقل من 5 سنوات) بنسبة بلغت 2,8 %، أما من تتراوح خبرتهم من (من 5-10 سنوات) فقد بلغ عددهم (13) فرد بنسبة قدرت بـ 12,1 %، أما من تتراوح خبرتهم من (بين 10-15 سنة) فقد بلغ عددهم (26) فرد بنسبة قدرت بـ 24,3 %، أما من تتراوح خبرتهم من (أكثر من 15 سنة) فقد بلغ عددهم (65) فرد بنسبة قدرت بـ 60,7 %، إذن يتضح من خلال النتائج التي تم

التوصل اليها أن غالبية أفراد العينة يمتلكون خبرة أكثر من 10 سنة، وهذا أيضا عامل مهم بالنسبة للدراسة التي اجريناها، حيث أنها كانت مبنية على خبرة مهنية مسبقة.

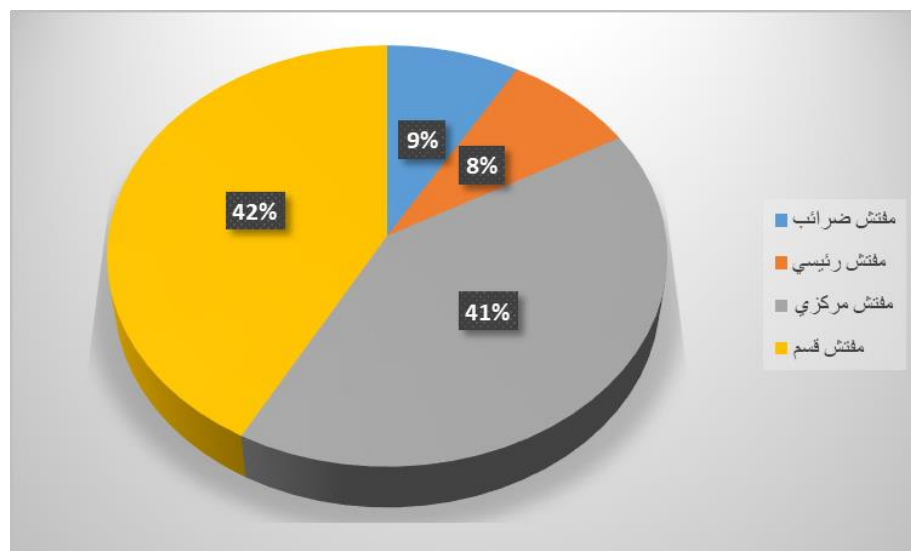
سادسا: توزيع أفراد العينة حسب الرتبة المهنية

الجدول رقم (24) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الرتبة المهنية

الرتبة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
مفتش ضرائب	9	8,4 %
مفتش رئيسي	9	8,4 %
مفتش مركزي	44	41,1 %
مفتش قسم	45	42,1 %
المجموع	107	100 %

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (28) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الرتبة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة، نلاحظ أن (09) فرد لديهم رتبة مهنية (مفتش ضرائب) بنسبة بلغت 8,4 %، أما من لديهم رتبة مهنية (مفتش رئيسي) فقد بلغ عددهم (09) فرد بنسبة قدرت بـ 8,4 %، أما من لديهم رتبة مهنية (مفتش مركزي) فقد بلغ

عدددهم (44) فرداً بنسبة قدرت ب 41,1%، أما من لديهم رتبة مهنية (مفتش قسم) فقد بلغ عددهم (45) فرداً بنسبة قدرت ب 42,1%، يتضح من خلال الرتب التي تم ذكرها سابقاً أن الباحث قد التزم باختيار الأعوان الذين يحملون رتباً صرح لها القانون بمزاولة الرقابة الجبائية (التحقيق في المحاسبة)، مما يساهم في إعطاء نتائج واقعية وموضوعية.

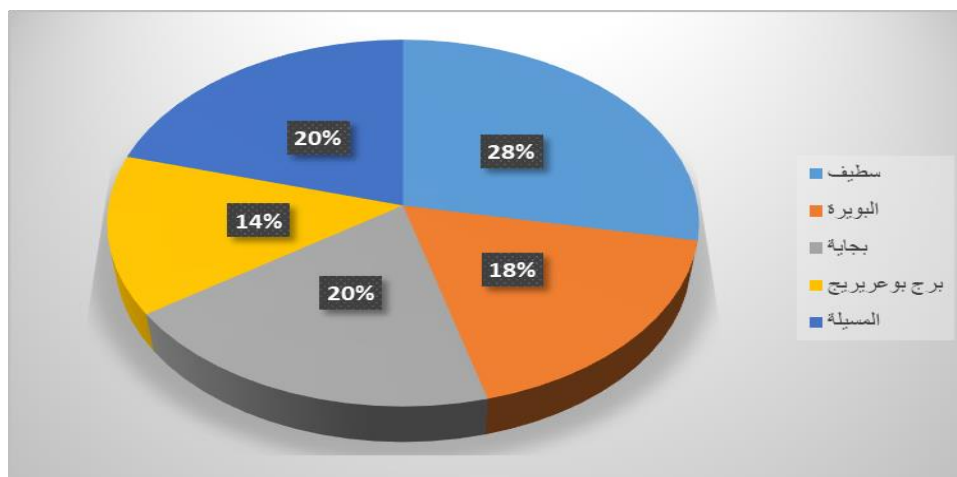
سابعاً: توزيع أفراد العينة حسب المديرية الولائية التي ينتمي إليها أعوان الرقابة الجبائية

الجدول رقم (25) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الولاية

الولاية	التكرارات	النسبة المئوية
سطيف	30	28 %
البويرة	19	17,8 %
بجاية	21	19,6 %
برج بوعريج	15	14 %
المسيلة	22	20,6 %
المجموع	107	100 %

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (29) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الولاية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة، نلاحظ أن هناك (30) فرداً من ولاية (سطيف) بنسبة بلغت 28%، في حين بلغ عدد أفراد العينة من ولاية (البويرة) (19) فرداً بنسبة قدرت بـ 17,8%، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من ولاية (بجاية) (21) فرداً بنسبة قدرت بـ 19,6%، في حين بلغ عدد أفراد العينة من ولاية (برج بوعريج) (15) فرداً بنسبة قدرت بـ 14%، وبلغ عدد أفراد العينة من ولاية (المسيلة) (22) فرداً بنسبة قدرت بـ 20,6%.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة

قبل البدء في مرحلة التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة والملائمة وجب أولاً التحقق من شرط التوزيع الطبيعي (الاعتدالية) بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة الحالية والمتمثلة في المتغيرات التالية (متغير متطلبات الرقابة الجبائية - متغير تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة)، والجدول التالي يوضح ذلك:

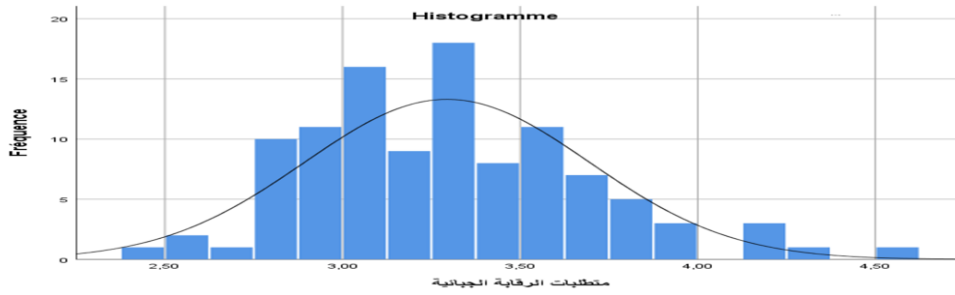
جدول رقم (26) يوضح التحقق من شرط التوزيع الطبيعي بالنسبة للمتغيرين محل الدراسة

القرار	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnova			المتغيرين
	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الاحصاءات	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الاحصاءات	
غير دال	0,069	107	0,978	*,200	107	0,067	متطلبات الرقابة الجبائية
غير دال	0,064	107	0,977	*,200	107	0,066	تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

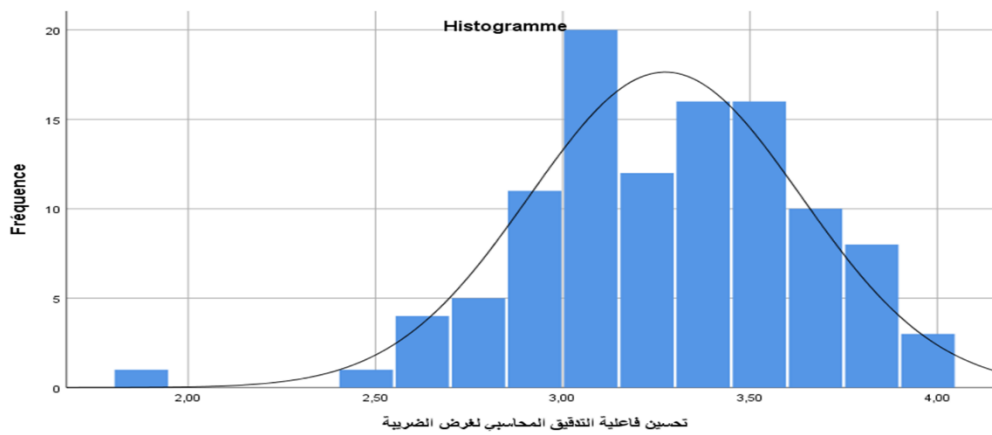
من خلال المعطيات المبينة بالجدول أعلاه، وبناء على قيم اختبار كولموغوروف سميروف (Kolmogorov-Smirnova)، واختبار شايرو ويلك (Shapiro-Wilk) نلاحظ أن كل القيم بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة وهي متغير متطلبات الرقابة الجبائية - متغير تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، جاءت غير دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.05$)، أي أن المتغيرين يتوزعان توزيعاً طبيعياً، وبالتالي فإن كل الأساليب الإحصائية التي ستستخدم في معالجة مختلف فرضيات الدراسة الحالية هي أساليب بارامترية، كما هو موضح في الشكلين التاليين:

شكل رقم (30) المتغير الأول التوزيع الطبيعي لمتغير متطلبات الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)

شكل رقم (31) المتغير الثاني التوزيع الطبيعي لمتغير تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)

الفرع الأول: التحليل الوصفي للإجابات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة (المحور الأول)

ويتضمن هذا المطلب التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة البحث، وذلك لكل متغير على حدة.

أولاً: التحليل الوصفي لمتغير المتطلبات الشخصية الملائمة (المتطلبات التأهيلية)

للتعرف على مستوى بعد توفر الصفات الشخصية الملائمة في أعوان الرقابة الجبائية، تم استخدام

اختبار (T.test) لعينة واحدة للمقارنة بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة في العبارات والدرجة الكلية

للبعد الأول مع المتوسط النظري للعبارات والبعد ككل كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (27) التحليل الوصفي لعبارات بعد توفر الصفات الشخصية للملاءمة في اعوان الرقابة الجبائية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النظري	الفرق بين المتوسطات	t	مستوى الدلالة	القرار	المستوى	الترتيب
امتلاك أعوان الرقابة الجبائية مؤهل علمي في اختصاصات مناسبة لممارسة مهمة التدقيق في المحاسبة.	4,6542	0,67437	3	1,65421	25,374	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	2
اختيار أعوان الرقابة الجبائية وتعيينهم في المكان المناسب وفق شروط ومعايير مهنية تتناسب والوظيفة التي سيشغلونها.	4,5701	0,60051	3	1,57009	27,046	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	3
استفادة أعوان الرقابة الجبائية من دورات تدريبية (فترة تربص) كافية للقيام بمهامهم بشكل جيد.	4,4112	0,75177	3	1,41121	19,418	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	8
توفر دليل مهني وأخلاقي لدى أعوان الرقابة الجبائية يساعدهم على إتمام المهام الموكلة لهم خاصة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف.	4,1495	0,90911	3	1,14953	13,080	,0000	دال عند 0,01	مرتفع	11
عمل أعوان الرقابة الجبائية على تطوير مهاراتهم ومعارفهم واستخدام تكنولوجيا المعلومات التي تساعدهم في التدقيق خاصة في ظل تطور البيئة المعلوماتية.	4,4766	0,64932	3	1,47664	23,524	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	6
متابعة المستجدات من القوانين واللوائح التنظيمية والندوات العلمية ذات العلاقة بالمال الضريبي والمحاسبي خاصة التي تساهم في تحسين مستوى أداء أعمالهم.	4,5421	0,73047	3	1,54206	21,837	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	5
استقلالية أعوان الرقابة الجبائية وحيادتهم عند ممارسة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف، حيث لا يخضعون لأي ضغط أو قيود من أي جهة.	4,5607	0,71609	3	1,56075	22,545	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	4
تمتع أعوان الرقابة الجبائية بمهارات الاتصال والتفاوض والتعامل مع المكلفين، بما يضمن تحسين العلاقة بينهما، لتصبح العلاقة تركز على العلانية والشفافية والإفصاح.	4,3084	0,85132	3	1,30841	15,898	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	10
التزام أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلف بقواعد السلوك المهني كالنزاهة والاستقامة والصدق والحياد...	4,6822	0,60809	3	1,68224	28,616	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	1
حصول أعوان الرقابة الجبائية على حوافز مادية ومعنوية اعترافا بكفاءتهم ومهاراتهم المهنية، بما يخلق حالة من الرضي، ويشجعهم للبقاء بالإدارة الجبائية.	4,4673	0,95481	3	1,46729	15,896	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	7
تميز العلاقة بين أعوان الرقابة الجبائية وبين رؤسائهم بالتعاون والاحترام وروح المسؤولية، في ظل القوانين والأنظمة التي تحكم أداء مهامهم.	4,3645	0,69217		1,36449	20,391	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	9
التزام أعوان الإدارة الجبائية بالمتطلبات الشخصية واتصافهم ببعض المعايير والصفات	4,4715	0,44468	3	1,47154	34,230	,0000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المستخرجة من استجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات البعد الثالث (توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة) نلاحظ أن كل العبارات في تشبعاتها عن طريق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كانت **مرتفعة جدا** فكلها تنتمي إلى المجال المرتفع (4.2 - 5)، حيث جاءت جميعها دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية بين [4,3048-4,6542].

ما عدا العبارة رقم (4) والتي نصت على: "توفر دليل مهني وأخلاقي لدى أعوان الرقابة الجبائية يساعدهم على إتمام المهام الموكلة لهم خاصة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف"، جاءت تنتمي إلى **المجال المرتفع (3.4-4.2)** بمتوسط حسابي قدر بـ (4,1495) وانحراف معياري مقدّر بـ (0,90911) ودالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0,01) وبالتالي يمكن القول بأن أغلبية عبارات البعد الأول جاءت **مرتفعة جدا** أي أن توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة **وبدرجة مرتفعة جدا** من وجهة نظر أعوان الرقابة الجبائية.

وللتعرف على مستوى توفر الصفات الشخصية الملائمة (المتطلبات التأهيلية) في أعوان الرقابة الجبائية، والذي من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (107) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الأول ومقارنته بالمتوسط النظري للبعد حيث تبين أن متوسط درجات أفراد العينة في البعد الأول بلغ (4,4715) درجة وبانحراف معياري قدره (0,44468) درجة، وعند إجراء المقارنة بين المتوسط الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط (النظري) البالغ (3) درجة تبين أن الفرق بين المتوسطين بلغ (1,47154) درجة، وباستخدام الاختبار التائي (t) لعينة واحدة (وسيلة إحصائية في المعالجة)، تبين أن الفرق دال إحصائيا بين كلا الوسيطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (34,230) وهي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.01$). كما

أن المتوسط الحسابي المحسوب ينتمي إلى المجال المرتفع جدا [4,2-5]، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99 % مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

هذا يعني أن توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة بدرجة مرتفعة جداً من وجهة نظر أفراد العينة. إن النتيجة التي تم التوصل إليها، تعتبر من وجهة نظرنا منطقية جداً، خاصة في ظل ازدياد وتعدد مهام المصالح الجبائية، خاصة الرقابية منها، حيث أنه لقيام الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية بواجباتها على أكمل وجه، لا بد أن تكون حاصلة على مستوى وتخصص علمي مناسب بالدرجة الأولى، وهذا ما ظهر جلياً من خلال نتائج الاستبيان، بالإضافة لخضوعها لدورات تكوينية من أجل تحسين المستوى، ووجب كذلك أن تتوفر فيها الصفات الذاتية أو الشخصية المناسبة، حيث أن نجاح الأجهزة الرقابية في أداء مهامها يعتمد بدرجة كبيرة على أعوان رقابة أكفاء متخصصين معدين إعداداً كافياً مناسباً لأداء المهام المنوطة بهم، ويحترمون مبادئ الإدارة الجبائية وقواعد السلوك المهني، باعتبارها ضماناً لازماً لإرساء الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف.

ثانياً: التحليل الوصفي لمتغير المتطلبات الوظيفية

للتعرف على مستوى توفر الإدارة الجبائية على المتطلبات الوظيفية التي من شأنها أن تساعد في دعم الرقابة الجبائية، وفي تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة تم استخدام اختبار (T.test) لعينة واحدة للمقارنة بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة في العبارات والدرجة الكلية للبعد الثاني مع المتوسط النظري للعبارات والبعد ككل كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (28) التحليل الوصفي لعبارات محور توفر المتطلبات الوظيفية لممارسة عملية الرقابة الجبائية

الترتيب	مستوى التوفر	القرار	مستوى الدلالة	t	الفرق بين المتوسطات	المتوسط النظري	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
5	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	17,934	1,21495	3	0,70078	4,2150	توفر دليل اخلاقيات للمهنة يهدف أساسا لتحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب ان يلتزم بها أعوان الرقابة الجبائية.
3	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	20,643	1,34579	3	0,67437	4,3458	وجود قوانين ولوائح وأنظمة تنظم مهام الرقابة الجبائية، وتلزم أعوان الرقابة الجبائية على الالتزام بقواعد السلوك المهني.
2	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	17,975	1,41121	3	0,81209	4,4112	توفير برامج معلوماتية حديثة لأعوان الرقابة الجبائية، لتخزين ومعالجة واسترجاع البيانات والمعلومات الرقابية. (توفير الوقت، تخفيض التكاليف، تسهيل عملية التوثيق، توفير دقة في العمل الرقابي، كشف مواطن الغش ...)
6	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	14,870	1,18692	3	0,82566	4,1869	وجود هيكل تنظيمي للإدارة الجبائية يعكس الاختصاصات الوظيفية بشكل جيد، ويسمح بتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية ودقة، وبزيل الازدواجية في الاختصاصات، ويحقق العدالة بين الموظفين.
1	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	17,919	1,42991	3	0,82545	4,4299	توفر نظام للحوافز سواء المادية او المعنوية وتوفير بيئة عمل تساعد أعوان الرقابة الجبائية على أداء مهامهم. (اشراك الموظفين في اتخاذ القرارات وتقديم الاقتراحات، ضمان واستقرار العمل، الاثراء الوظيفي....)
7	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	13,237	1,12150	3	0,87642	4,1215	حرص الإدارة الجبائية على إقامة الملتقيات والمؤتمرات العلمية والندوات المتخصصة يؤدي لتحسين مستوى أداء العمل الرقابي .
8	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	12,154	1,08411	3	0,92269	4,0841	حرص الإدارة الجبائية على تلقي أعوان الرقابة الجبائية للدورات التدريبية الملائمة والكافية لقيامهم بأداء مهامهم الإدارية والرقابية بشكل جيد.
11	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	10,800	0,88785	3	0,85038	3,8879	قيام الإدارة الجبائية بعد الانتهاء من الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات بتقويم نتائجها، وتقييم أثرها على المتدربين بدقة وموضوعية.
10	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	10,156	0,91589	3	0,93285	3,9159	قيام الإدارة الجبائية بعمليات الرقابة على مديرياتها المكلفة بالرقابة الجبائية لتحسين أدائها وتفادي وقوعها في الأخطاء والتجاوزات (التعسف الإداري).
9	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	10,304	0,97196	3	0,97572	3,9720	وجود لجان استشارية على مستوى المراكز القائمة بمهام التدقيق في محاسبة المكلفين تعنى بدراسة القضايا الشائكة التي تواجه أعوان الرقابة، وتقوم بدراسة التقارير والملاحظات التي ترفعها إليها الأجهزة الرقابية .
4	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	14,095	1,28037	3	0,93963	4,2804	مواكبة الإدارة الجبائية عند انجاز الاعمال الرقابية وتطويرها للتقدم العلمي والتقني في مجال الاعمال والتكنولوجيا يسهل من عمل أعوان الرقابة الجبائية (الإدارة الرقمية).
	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	20,429	1,15701	3	0,58586	4,1570	توفر الإدارة الجبائية على جميع المتطلبات الوظيفية التي من شأنها ان تساعد في دعم الرقابة الجبائية وفي تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المستخرجة من استجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات البعد الثاني (توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية) نلاحظ أن العبارات في تشبعاتها عن طريق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية جاءت تتراوح بين المستوى المرتفع جداً والمستوى المرتفع ومن العبارات المرتفعة جداً والتي تنتمي إلى المجال (4.2 - 5)، نجد العبارات [1-2-3-5-11] حيث جاءت جميعها دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية بين [4,4299-4,2150].

ما عدا العبارات [4-6-7-8-9-10] والتي نصت على التوالي "وجود هيكل تنظيمي للإدارة الجبائية يعكس الاختصاصات الوظيفية بشكل جيد، ويسمح بتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية ودقة، ويزيل الازدواجية في الاختصاصات، ويحقق العدالة بين الموظفين، حرص الإدارة الجبائية على إقامة الملتقيات والمؤتمرات العلمية والندوات المتخصصة يؤدي لتحسين مستوى أداء العمل الرقابي، حرص الإدارة الجبائية على تلقي أعوان الرقابة الجبائية للدورات التدريبية الملائمة والكافية لقيامهم بأداء مهامهم الإدارية والرقابية بشكل جيد، قيام الإدارة الجبائية بعد الانتهاء من الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات بتقوم نتائجها، وتقييم أثرها على المتدربين بدقة وموضوعية، قيام الإدارة الجبائية بعمليات الرقابة على مديرياتها المكلفة بالرقابة الجبائية لتحسين أدائها وتفادي وقوعها في لأخطاء والتجاوزات (التعسف الإداري)، وجود لجان استشارية على مستوى المراكز القائمة بمهام التدقيق في محاسبة المكلفين تعنى بدراسة القضايا الشائكة التي تواجه أعوان الرقابة، وتقوم بدراسة التقارير والملاحظات التي ترفعها إليها الأجهزة الرقابية)، حيث جاءت تنتمي إلى المجال المرتفع [4,2-3,4] حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية بين [4,1869-3,8879]، وجاءت جميعها دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (0,01).

وللتعرف على "مستوى توفر الإدارة الجبائية على المتطلبات الوظيفية التي من شأنها أن تساعد في دعم الرقابة الجبائية وفي تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (107) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثاني ومقارنته بالمتوسط النظري للبعد، تبين أن متوسط درجات أفراد العينة في البعد الثاني بلغ (4,1570) درجة وبانحراف معياري قدره (0,58586) درجة، وعند إجراء المقارنة بين المتوسط

الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط (النظري) البالغ (3) درجة، تبين أن الفرق بين المتوسطين بلغ (1,15701) درجة، وباستخدام الاختبار التائي لعينة واحدة، تبين أن الفرق دال احصائياً بين كلا الوسطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (20,429) وهي دالة احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.01$). كما أن المتوسط الحسابي المحسوب ينتمي إلى المجال المرتفع [3,4-4,2]. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99 % مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

هذا يعني أن مستوى توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية والتي من شأنها أن تساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة ظهر بدرجة مرتفعة من وجهة نظر أفراد العينة. يمكن تبرير هذا المستوى المرتفع لنتائج المحور باحتياجات الإدارة الجبائية كغيرها من الإدارات العمومية لمجموعة من المتطلبات الوظيفية الأساسية لممارسة مهامها (خاصة عند ممارسة مهام الرقابة الجبائية)، ولمواكبة التقدم العلمي والتقني في مجال الأعمال والتكنولوجيا الحديثة، حيث أن توفر الهياكل الإدارية والتنظيمية، وتوفير الوسائل المادية (مكاتب مناسبة، أجهزة وبرامج معلوماتية حديثة...) والبشرية (عدد كافٍ من الأعوان)، والمالية (الحوافز..)، بصفة عامة كلها عوامل من شأنها التحسين من عمل أعوان الرقابة الجبائية، والإدارة ككل، وبالتالي سيكون هناك تأثير إيجابي على عملية الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، كما لا ننسى جانب مهم يخص المتطلبات الوظيفية، وهو التكوين وتحسين المستوى، باعتباره أولوية من أولويات استراتيجية العصرية، وباعتباره يساهم في الرفع من قدرات وكفاءة أعوان الرقابة الجبائية.

ثالثاً: التحليل الوصفي لمتغير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية

للتعرف على مستوى توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) اللازمة للرقابة الجبائية والتي من شأنها أن تساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، تم استخدام اختبار (T.test) لعينة واحدة للمقارنة بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة في العبارات والدرجة الكلية للبعد الثالث مع المتوسط النظري للعبارات والبعد ككل كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (29) التحليل الوصفي لعبارات محور توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني)

اللازمة للرقابة الجبائية

الترتيب	المستوى	القرار	مستوى الدلالة	t	الفرق بين المتوسطات	المتوسط النظري	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
1	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	25,354	1,55140	3	0,63296	4,5514	صياغة التشريع الضريبي بمنتهى الوضوح والدقة، مع عدم ترك الثغرات التي تفتح مجال للتأويل من جانب أعوان الرقابة الجبائية او من جانب المكلفين.
6	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	16,558	1,30841	3	0,81740	4,3084	عمل السلطة التشريعية عند وضع السياسات الضريبية على تحري العدالة في فرض الضريبة، وفي طريقة توزيع العبء الضريبي، مع تحري تحقيق التوازن بين اهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية. (شمولية الضريبة، معدل الضريبة، الإعفاءات الضريبية، الامتيازات الضريبية، الاخذ بمبدأ شخصية الضريبة)
8	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	15,360	1,23364	3	0,83077	4,2336	التشديد في إجراءات مكافحة التهرب الضريبي، والتشديد في فرض العقوبات على المتهربين والمخالفين للقوانين الضريبية (العقوبات السالبة للحرية، الغرامات المالية، الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف، التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي اعمال الغش، المنع من مزاولة النشاط التجاري، سحب التوطين المصرفي للمستوردين.)
3	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	19,411	1,43925	3	0,76698	4,4393	تمتع أعوان الرقابة الجبائية بصلاحيات وسلطات واسعة تسمح لهم بمباشرة مهامهم على أكمل وجه. (حق الرقابة، حق الاطلاع، حق استدراك الأخطاء، حق المعايينة، سلطة المعايينة والحجز)
11	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	12,012	1,05607	3	0,90940	4,0561	إعطاء المشرع للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية مجموعة من الحقوق لضمان التوازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية.
12	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	4,882	0,49533	3	1,04947	3,4953	تبنى مبدأ المسائلة القانونية لأعوان الرقابة الجبائية، وربطها بأعلى مستويات الرقابة. (كلما كان أعوان الرقابة الجبائية تابعين لإدارتهم المباشرة كلما كان هناك تقصير في أداء مهامهم، وكلما كانوا تابعين في إدارتهم لمستوى أعلى(مركزي) كلما قل أو انعدم هذا التقصير)
4	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	21,073	1,42991	3	0,70191	4,4299	إلزام المكلفين بمسك الدفاتر التجارية (دفتر الجرد، دفتر اليومية)، ومسك محاسبة بطريقة منتظمة من حيث الشكل، وصحيحة وجذبة ومقتعة في مضمونها (تراعي المبادئ والمعايير المحاسبية التي جاء بها النظام المالي والمحاسبي).
2	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	21,417	1,45794	3	0,70417	4,4579	اعتماد أعوان الرقابة الجبائية على الضوابط والشروط التي نصت عليها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد بمقتضاها المشرع طريقة السير القانوني لهذه العملية.
5	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	19,371	1,37383	3	0,73361	4,3738	فهم الأساس القانوني للتشريع الضريبي وتطبيقاته من خلال قانونه الاجرائي (احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عملية الرقابة)، او من خلال الإجراءات التطبيقية المتعارف عليها (دليل المدقق في المحاسبة).
7	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	14,602	1,26168	3	0,89376	4,2617	اعتماد أعوان الرقابة الجبائية على القوانين الضريبية التي تنسم بالثبات النسبي، وعدم التغيير المستمر. (الغاء او استحداث الضريبة، تغيير معدلاتها، مواعيد تحصيلها...)
9	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	13,497	1,16822	3	0,89533	4,1682	هدف التشريعات الضريبية للزيادة من الحصيلة المالية بطريقة لا تضر بالعدالة الضريبية، ولا تحمل المكلف عبئا ماليا ونفسيا (الازدواج الضريبي، الضغط الضريبي) يجعله يستجيب لنفسه لتهرب من الضريبة
10	مرتفع	دال عند 0,01	,0000	11,254	1,09346	3	1,00501	4,0935	انشاء لجنة لدى الإدارة الجبائية توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي، قصد معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها (ثغرات قانونية، تعارض مع لوائح تنظيمية، تعارض مع مبادئ محاسبية)، والوقوف على المشاكل القانونية التي تواجه أعوان الرقابة الجبائية عند التدقيق في المحاسبة ومعالجتها.
	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,0000	25,695	1,23910	3	0,49883	4,2391	تقيد أعوان الرقابة الجبائية بالمتطلبات التشريعية من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المستخرجة من استجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات البعد الثالث (توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) اللازمة للرقابة الجبائية من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة) نلاحظ أن العبارات في تشبعاتها عن طريق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تراوحت بين المستوى المرتفع والمرتفع جداً أما بالنسبة للعبارات المرتفعة جداً والتي تنتمي إلى المجال [4,2 - 5]، فتتمثل في العبارات رقم [1-2-3-4-7-8-9-10] حيث جاءت جميعها دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية بين [4,2336-4,5514].

ما عدا العبارات [5-6 و 11-12] والتي نصت على التوالي: "إعطاء المشرع للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية مجموعة من الحقوق لضمان التوازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، تبني مبدأ المساءلة القانونية لأعوان الرقابة الجبائية، وربطها بأعلى مستويات الرقابة، هدف التشريعات الضريبية لزيادة من الحصيلة المالية بطريقة لا تضر بالعدالة الضريبية، ولا تحمل المكلف عبئاً مالياً ونفسياً (الازدواج الضريبي، الضغط الضريبي) يجعله يستريح لنفسه التهرب من الضريبة، إنشاء لجنة لدى الإدارة الجبائية توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي، قصد معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها، والوقوف على المشاكل القانونية التي تواجه أعوان الرقابة الجبائية عند التدقيق في المحاسبة ومعالجتها"، حيث جاءت تنتمي إلى المجال المتوسط [3,4 - 4,2] وجميعها دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية بين [4,1682-3,4953]، وبالتالي يمكن القول بأن أغلبية عبارات البعد الثالث جاءت مرتفعة جداً أي أن توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة وبدرجة مرتفعة جداً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وللتعرف على مستوى توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية والذي من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (107) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث ومقارنته بالمتوسط النظري للبعد، تبين أن متوسط درجات أفراد العينة في البعد الرابع بلغ (4,2391) درجة

وبانحراف معياري قدره (0,49883) درجة، وعند اجراء المقارنة بين المتوسط الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط (النظري) البالغ (3) درجة، تبين أن الفرق بين المتوسطين بلغ (1,23910) درجة، وباستخدام الاختبار التائي لعينة واحدة، تبين أن الفرق دال احصائيا بين كلا الوسطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (25,695) وهي دالة احصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.01$). كما أن المتوسط الحسابي المحسوب ينتمي إلى المجال المرتفع جدا [4,2-5]. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99 % مع احتمال الوقع في الخطأ بنسبة 5%.

هذا يعني أن توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة وبدرجة مرتفعة جداً من وجهة نظر أفراد العينة.

يمكن تبرير المستوى المرتفع جدا لنتائج هذا المحور لدور القوانين والتشريعات المهم باعتبارها الوسيلة التي تستطيع من خلالها الدولة تنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية، وبين المكلفين، وهي الأساس الذي تحدد من خلاله أسس فرض الضريبة على المكلفين الخاضعين لها وأنواع دخولهم، وطريقة جبايتها، وطريقة سير عملية الرقابة الجبائية (التحقيق المعمق)، بطريقة تكفل للمكلف حقوقه مقابل وفائه بالتزاماته الضريبية، خاصة عند مباشرة التدقيق في المحاسبة أو التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، مما يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، فعدالة القوانين تشجع المكلف على الالتزام الطوعي بها، وترفع من مستوى ثقته بالإدارة الجبائية واعوانها.

رابعا: التحليل الوصفي لمتغير توفر المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية

للتعرف على مستوى مساهمة نظام المعلومات والبيانات المحاسبية على مستوى الإدارة الجبائية في دعم عملية الرقابة الجبائية تم استخدام اختبار (T.test) لعينة واحدة للمقارنة بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة في العبارات والدرجة الكلية للبعد الرابع مع المتوسط النظري للعبارات والبعد كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (30) التحليل الوصفي لعبارات محور توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية

الترتيب	مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة	t	الفرق بين المتوسطات	المتوسط النظري	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
3	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	19,257	1,47664	3	0,79320	4,4766	امتلاك الإدارة الجبائية قاعدة معلومات مناسبة لتوثيق كافة الخدمات الضريبية، وتوفير أجهزة وبرمجيات متطورة لتشغيل ومعالجة وتخزين المعلومات.
9	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	17,430	1,24299	3	0,73768	4,2430	تأسيس نظام لدوران المعلومات والبيانات المحاسبية المقبولة والجديرة بالجمع والتحليل وتحويل هذه الأخيرة بأكبر مصداقية وبالسرية اللازمة للهيكل والتنظيمات المعنية.
6	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	19,131	1,38318	3	0,74789	4,3832	توفر نظام معلومات رقابي يستجيب لمتطلبات العملية الرقابية. (توفير أكبر قدر من المعلومات، السرعة في توفيرها، باقل تكلفة ...)
2	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	20,691	1,51402	3	0,75691	4,5140	التوجه نحو رقمنة الإدارة الجبائية باتباعها لنظام معلومات يستجيب لمتطلبات الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. (زيادة فعالية الإدارة الجبائية عامة والرقابة الجبائية خاصة)
1	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	24,382	1,65421	3	0,70179	4,6542	انشاء قواعد بيانات لربط مختلف مصالح الإدارة الجبائية بعضها البعض بشكل خاص، ومع جميع مصادر المعلومات الجبائية الخارجية بشكل عام (مديرية التجارة، إدارة الجمارك....)
5	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	20,179	1,38318	3	0,70904	4,3832	الاعتماد على نظام معلومات يحقق قدراً كبيراً من الموثوقية والدقة من خلال تلافي الأخطاء بدرجة كبيرة في المعلومات التي يتم معالجتها وتحزينها.
8	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	17,581	1,30841	3	0,76985	4,3084	توفر أعوان رقابة جبائية يمتلكون الكفاءة المهنية في مجال تشغيل المنظومة المعلوماتية الجبائية لتسهيل عملية التدقيق والرفع من فعاليتها.
7	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	19,435	1,35849	3	0,71964	4,3585	حرص الإدارة الجبائية على اعداد برامج تكوين وتدريب لفائدة أعوان الرقابة الجبائية بالشكل الذي يتناسب مع التطور التكنولوجي وبشكل دوري كلما تطلب الامر ذلك.
11	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	16,220	1,22430	3	0,78076	4,2243	استخدم نظام المعلومات والبيانات المحاسبية في تحسين إجراءات الرقابة الجبائية من خلال سهولة تعامل المكلف مع النظام والوصول الى مبتغاهم بأسرع وقت واقل التكاليف.
12	مرتفع	دال عند 0,01	,000	15,768	1,18692	3	0,77862	4,1869	الاستفادة من القدرات التي توفرها وسائل تكنولوجيا المعلومات في تسهيل أداء العمليات والمعالجات المحاسبية المختلفة. (خاصة تلك المعتمدة على تطبيق الأساليب الرياضية والإحصائية).
4	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	21,298	1,44860	3	0,70354	4,4486	قدرة وسلطة الإدارة الجبائية في الحصول على المعلومات اللازمة من الجهات المختلفة لتغذية قاعدة المعلومات، وقدرة وكفاءة أعوان الرقابة الجبائية في كيفية استغلال هذه المعلومات والاستفادة منها.
10	مرتفع جدا	دال عند 0,01	,000	13,194	1,23364	3	0,96719	4,2336	افتقار الإدارة الجبائية لنظام معلومات متطور ومتكامل، يمكن الاعتماد عليه كأساس في عمليتي حصر المكلفين والحصول على معلومات عن دخلهم.
	عالي	دال عند 0,01	,000	26,508	1,36838	3	0,53397	4,3684	يساهم نظام المعلومات على مستوى الإدارة الجبائية في دعم عملية الرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المستخرجة من استجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات البعد الرابع (مساهمة نظام المعلومات والبيانات المحاسبية على مستوى الإدارة الجبائية في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة) نلاحظ أن كل العبارات في تشبعاتها عن طريق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كانت مرتفعة جداً فكلها تنتمي إلى المجال المرتفع (4,2-5)، حيث جاءت جميعها دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية بين [4,2243-4,6542].

ماعداء العبارة والتي نصت على: "الاستفادة من القدرات التي توفرها وسائل تكنولوجيا المعلومات في تسهيل أداء العمليات والمعالجات المحاسبية المختلفة"، تنتمي إلى المجال المتوسط (3,4-4,2) بمتوسط حسابي قدر بـ (4,1869) وانحراف معياري مقدّر بـ (0,77862) وبالتالي يمكن القول بأن أغلبية عبارات البعد الرابع جاءت مرتفعة جداً أي أن توفر المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات على مستوى الإدارة الجبائية يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة بدرجة مرتفعة جداً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وللتعرف على مستوى مساهمة نظام المعلومات على مستوى الإدارة الجبائية في دعم عملية الرقابة الجبائية تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (107) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الرابع ومقارنته بالمتوسط النظري للبعد حيث تبين أن متوسط درجات افراد العينة في البعد الرابع بلغ (4,3684) درجة وبانحراف معياري قدره (0,53397) درجة، وعند اجراء المقارنة بين المتوسط الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط (النظري) البالغ (3) درجة حيث تبين أن الفرق بين المتوسطين بلغ (1,36838) درجة، وباستخدام الاختبار التائي لعينة واحدة، تبين أن الفرق دال احصائياً بين كلا الوسيطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (26,508) وهي دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.01). كما أن المتوسط الحسابي المحسوب ينتمي إلى المجال المرتفع جدا [4,2-5]. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99 % مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

هذا يعني أن توفر المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية على مستوى الإدارة الجبائية يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة وبدرجة مرتفعة جداً من وجهة نظر أفراد العينة.

يمكن تبرير المستوى المرتفع جداً لنتائج هذا المحور لدور نظام المعلومات والبيانات المحاسبية في عملية الرقابة الجبائية، حيث يرجع أعوان الرقابة الجبائية إليه، لاحتوائه على المعلومات الخاصة بالمالكين محل التدقيق، ولقدرته على توفير المعلومات الدقيقة والموثوقة وفي الوقت المناسب، مما يوفر الجهد والوقت، ويساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، خاصة إذا كان هناك وسائل متطورة، مع التوسيع في صلاحيات حق الاطلاع في الحصول على المعلومات اللازمة، وقدرة وكفاءة أعوان الرقابة الجبائية في كيفية استغلال هذه المعلومات والاستفادة منها، كما يساهم نظام المعلومات في تقريب المكلف من الإدارة، فبإمكانه أن يؤدي جميع التزاماته سواء عند التصريح أو الدفع وفي أي مكان وبأقل جهد أو تكلفة، مما يساهم في تغذية قواعد المعلومات واثرائها.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي للإجابات المتعلقة بالمتغير التابع (المحور الثاني)

للتعرف على مستوى تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة تم استخدام اختبار (T.test) لعينة واحدة للمقارنة بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة في العبارات، والدرجة الكلية للمحور الثاني مع المتوسط النظري للعبارات والمحور ككل كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (31) التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني مستوى تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النظري	الفرق بين المتوسطات	t	مستوى الدلالة	القرار	المستوى	الترتيب
يعتبر التحقيق في محاسبة المكلف أفضل أشكال الرقابة من حيث الحصيلة المالية مقارنة بأشكال التحقيق الجبائي الأخرى (استرجاع حقوق ضريبية هامة تم التهرب من دفعها)	4,4766	0,79320	3	1,47664	19,257	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	3
يساهم التزام أعوان الرقابة بمتطلبات الرقابة الجبائية عند التحقيق في محاسبة المكلف في زيادة الحصيلة الضريبية.	4,2430	0,73768	3	1,24299	17,430	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	8
يساهم التزام أعوان الرقابة بمتطلبات الرقابة الجبائية في تفعيل العملية الضريبية في كافة مراحلها (التقدير والتدقيق والاعتراض)، مما يؤدي لتقليص مدة الدورة الضريبية.	4,3832	0,74789	3	1,38318	19,131	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	5
ينعكس التزام أعوان الرقابة الجبائية بقواعد أخلاقيات المهنة (العادلة، الموضوعية، الزاهة، التأهيل...) على المكلفين بالإيجاب وذلك من خلال رفع معدلات الالتزام والامتثال الطوعي لديهم.	4,5140	0,75691	3	1,51402	20,691	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	2
يساهم التزام أعوان الإدارة الجبائية بمتطلبات الرقابة الجبائية خلال مراحل عملية التدقيق في اتخاذ قرارات عادلة ومفيدة لا تدع مجال للطعن فيها، مما يؤدي لتخفيض قضايا المنازعات.	4,6542	0,70179	3	1,65421	24,382	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	1
يؤدي التزام أعوان الرقابة بمتطلبات الرقابة الجبائية في الرفع من مستوى كفاءتهم (التكوين الجيد والمستمر في المحاسبة والضرائب والقانون) بالشكل الذي يسمح لهم بمواكبة طرق التهرب والغش الضريبي.	4,3832	0,70904	3	1,38318	20,179	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	4
يساهم تبني الإدارة الجبائية للمعايير التي أوصت بها لجنة معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما كأساس يعتمد عليه أعوان الرقابة من في تفعيل دور التدقيق المحاسبي. (من خلال استيعابهم للمفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال)	4,3084	0,76985	3	1,30841	17,581	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	7
يؤدي التزام أعوان الرقابة الجبائية بمجموعة القواعد والقوانين واللوائح سواء كانت صادرة عن هيئة تشريعية أو سلطة تنفيذية في حمايتهم وتجنبيهم مواقف قد تؤثر على حيادتهم واستقلاليتهم وتأثر على سلوك والتزام المكلف..	4,3585	0,71964	3	1,35849	19,435	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	6
يساهم التزام أعوان الرقابة بمتطلبات الرقابة الجبائية في تشجيع الالتزام الطوعي بالقوانين الضريبية من قبل المكلفين وبالتالي تقديم تصريحات جبائية أحسن وصدق بمعلوماتها.	4,2243	0,78076	3	1,22430	16,220	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	9
يساهم توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي (يرجع إليه أعوان الرقابة الجبائية) في تفعيل عملية التدقيق في محاسبة المكلف. (بدأ باختيار الملف الذي سيخضع للرقابة، الكشف السريع عن الوضعيات الاحتياطية، حفظ الملفات، الاعلام التلقائي عن التأخيرات)	4,1869	0,77862	3	1,18692	15,768	,000	دال عند 0,01	مرتفع	10
تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	4,4486	0,70354	3	1,44860	21,298	,000	دال عند 0,01	مرتفع جدا	

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من جهة وكذا الفرق بين المتوسطات النظرية والحسابية وقيم اختبار الدلالة الاحصائية (t) للعينة الواحدة أمكننا تحديد مستوى تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة في كل عبارة من عبارات هذا المحور، حيث نلاحظ أن كل العبارات في تشبعاتها عن طريق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كانت مرتفعة جداً فكلها تنتمي إلى المجال المرتفع [4,2-5]، حيث جاءت جميعها دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (0,01) حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية بين [4,6542-4,2243].

ماعداء العبارة (10) والتي نصت على " أن توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي يرجع إليه أعوان الرقابة الجبائية سيساهم في تفعيل عملية التدقيق في محاسبة المكلف"، تنتمي إلى المجال المتوسط [4,2-3,4] بمتوسط حسابي قدر بـ (4,1869) وانحراف معياري مقدّر بـ (0,77862) حيث جاءت موجبة ودالة احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.01$).

وللتعرف على مستوى تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (107) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني ومقارنته بالمتوسط النظري للمحور، تبين أن متوسط درجات افراد العينة في المحور الثاني بلغ (4,4486) درجة وبانحراف معياري قدره (0,70354) درجة، وعند اجراء المقارنة بين المتوسط الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط (النظري) البالغ (3) درجة حيث تبين أن الفرق بين المتوسطين بلغ (1,44860) درجة، وباستخدام الاختبار التائي لعينة واحدة، تبين أن الفرق دال احصائياً بين كلا الوسطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (21,298) وهي دالة احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.01$). كما أن المتوسط الحسابي المحسوب ينتمي إلى المجال المرتفع جدا [4,2-5]. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99 % مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

هذا يعني أن تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة يعتمد بدرجة كبيرة على الالتزام بمتطلبات الرقابة الجبائية التي تم تناولها سابقاً، وهذا بدرجة مرتفعة جداً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة

المطلب الرابع: اختبار الفرضيات وعرض النتائج

بعد القيام بالاختبارات اللازمة من أجل ضمان ملاءمة البيانات للفرضيات، سوف نقوم باختبار الفرضيات وعرض النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل الانحدار.

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى

إن توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.
أو بصياغة أخرى:

يوجد تأثير دال إحصائي لتوفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.
ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معادلة الانحدار البسيط، وبعد المعالجة الإحصائية توصلنا إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم (32) يوضح الانحدار لتوفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

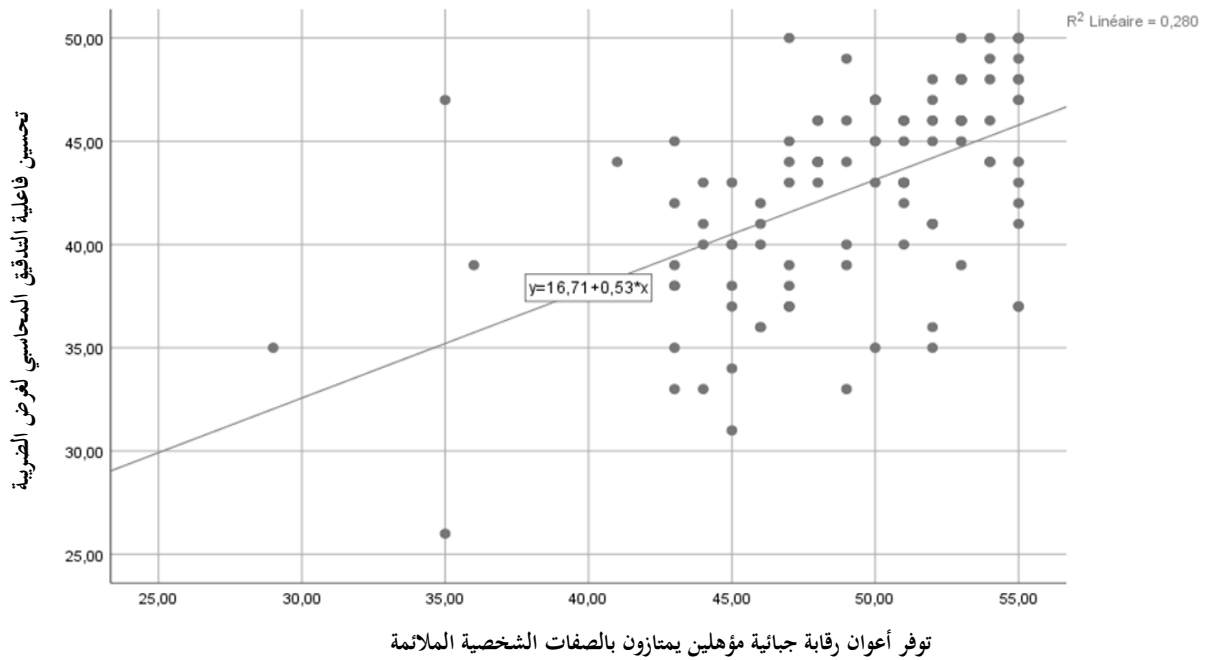
الانحدار بين توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	R	مستوى الدلالة	حجم الأثر	الدلالة
	0,529**	0.01	0,280	دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط بين توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة والتي بلغت 0,529**، وهي قيمة مرتفعة وموجبة، أي أن العلاقة طردية بين المتغيرين وهو ما يوضحه الشكل رقم (28)، بمعنى أنه كلما توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة ارتفع معه مستوى تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حجم التأثير بالنسبة للمتغير المستقل (توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة) على المتغير التابع (تحسين فاعلية

التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة) بلغ 28% هذا يعني أن كل زيادة في نسبة توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة يلازمها زيادة في نسبة تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة بـ 28% وبالتالي فإن توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة يؤثر بنسبة 28% في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، كما أن النتيجة جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، أي أنه تم رفض الفرضية الصفرية، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية البحث القائلة بـ: " يوجد تأثير دال احصائيا لتوفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

الشكل رقم (32) يوضح تحديد العلاقة الخطية بين توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية

إن توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية من شأنه أن يساهم في تحسين التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

أو بصياغة أخرى:

يوجد تأثير دال احصائيا لتوفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية على تحسين التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معادلة الانحدار البسيط وبعد المعالجة الاحصائية توصلنا إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم (33) يوضح الانحدار بين توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي

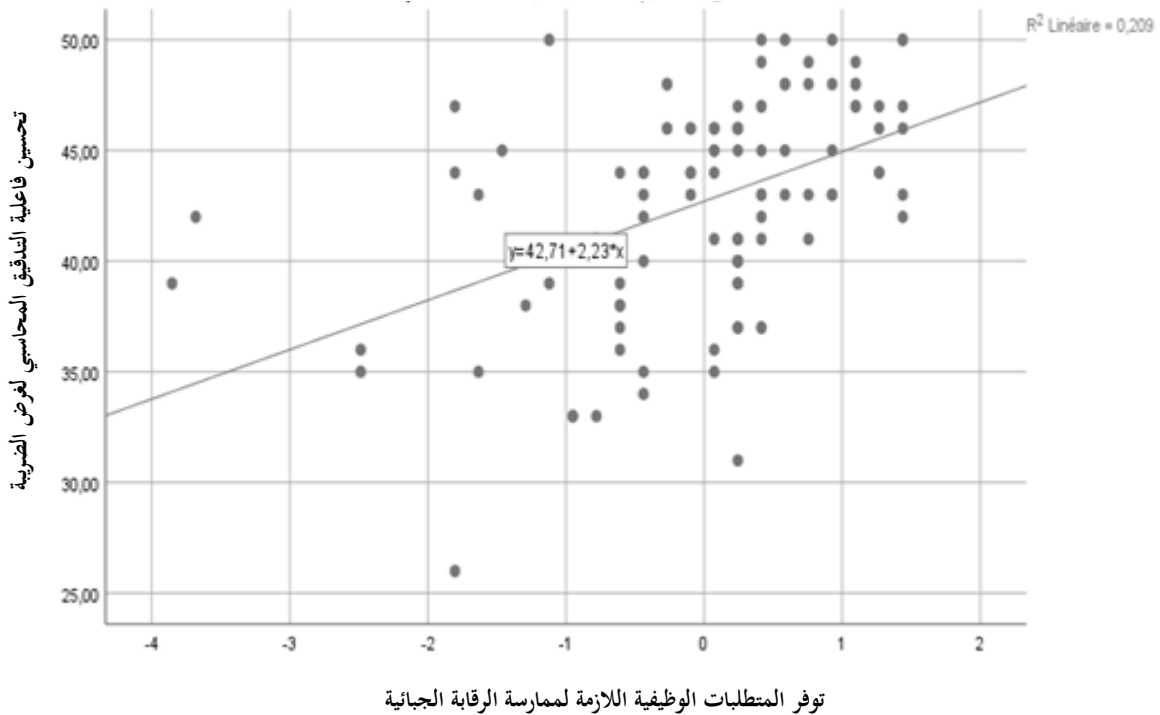
الانحدار بين توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي	R	مستوى الدلالة	حجم الأثر	الدلالة
	0,457**	0.01	0,209	دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط بين توفر الإدارة الجبائية على المتطلبات الوظيفية التي من شأنها أن تساعد في دعم الرقابة الجبائية وفي تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي والتي بلغت **0,457****، هي قيمة متوسطة وموجبة، أي أن العلاقة طردية بين المتغيرين وهو ما يوضحه الشكل رقم (29)، بمعنى أنه كلما زاد مستوى توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية ارتفع معه مستوى تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حجم التأثير بالنسبة للمتغير المستقل (توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية) على المتغير التابع (تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة) بلغ **0,209** أي **20,9%** وهذا يعني أن كل زيادة في نسبة توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية يلازمها زيادة في نسبة تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي بـ **20,9%**، وبالتالي فإن توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية يؤثر بنسبة **20,9%** في

تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي، كما أن النتيجة جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، أي أنه تم رفض الفرضية الصفرية، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية البحث القائلة بـ: " يوجد تأثير دال احصائيا بين توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

الشكل رقم (33) يوضح تحديد العلاقة الخطية بين توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة

إن توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية سيساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

يوجد تأثير دال احصائيا لتوفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية على تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معادلة الانحدار البسيط وبعد المعالجة الاحصائية توصلنا إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم (34) يوضح الانحدار بين توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة

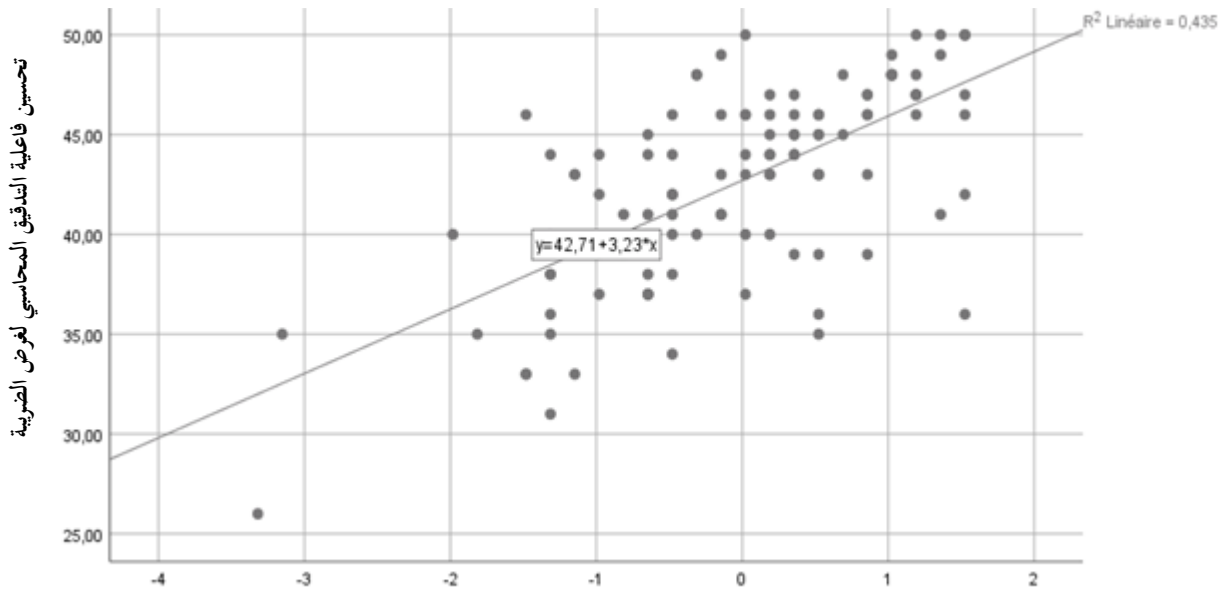
الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

الانحدار بين توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	R	مستوى الدلالة	حجم الأثر	الدلالة
	0,660**	0.01	0,435	دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط بين توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة والتي بلغت $(0,660^{**})$ ، وهي قيمة مرتفعة وموجبة، أي أن العلاقة طردية بين المتغيرين، وهو ما يوضحه الشكل رقم (30)، بمعنى أنه كلما زاد مستوى توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية ارتفع معه مستوى تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حجم التأثير بالنسبة للمتغير المستقل (توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية) على المتغير التابع تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، نلاحظ أنه بلغ 0,435 أي 43,5% هذا يعني أن كل زيادة في نسبة توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية للرقابة الجبائية يلازمها زيادة في نسبة التحسين من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة بـ 43,5% وبالتالي فإن توفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية للرقابة الجبائية يؤثر بنسبة 43,5% في التحسين من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، كما أن النتيجة جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا $(\alpha=0.01)$ ، أي أنه تم رفض الفرضية الصفرية، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية البحث القائلة بـ: "يوجد تأثير دال احصائياً لتوفر المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية على تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

الشكل رقم (34) يوضح تحديد العلاقة الخطية بين توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية للرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة



توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

رابعاً: الفرضية الفرعية الرابعة

إن توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة والفعالية في توفير المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب من شأنه تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة. أو بصياغة أخرى:

يوجد تأثير دال إحصائي لوجود نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة والفعالية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة. ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معادلة الانحدار البسيط وبعد المعالجة الإحصائية توصلنا إلى النتيجة التالية:

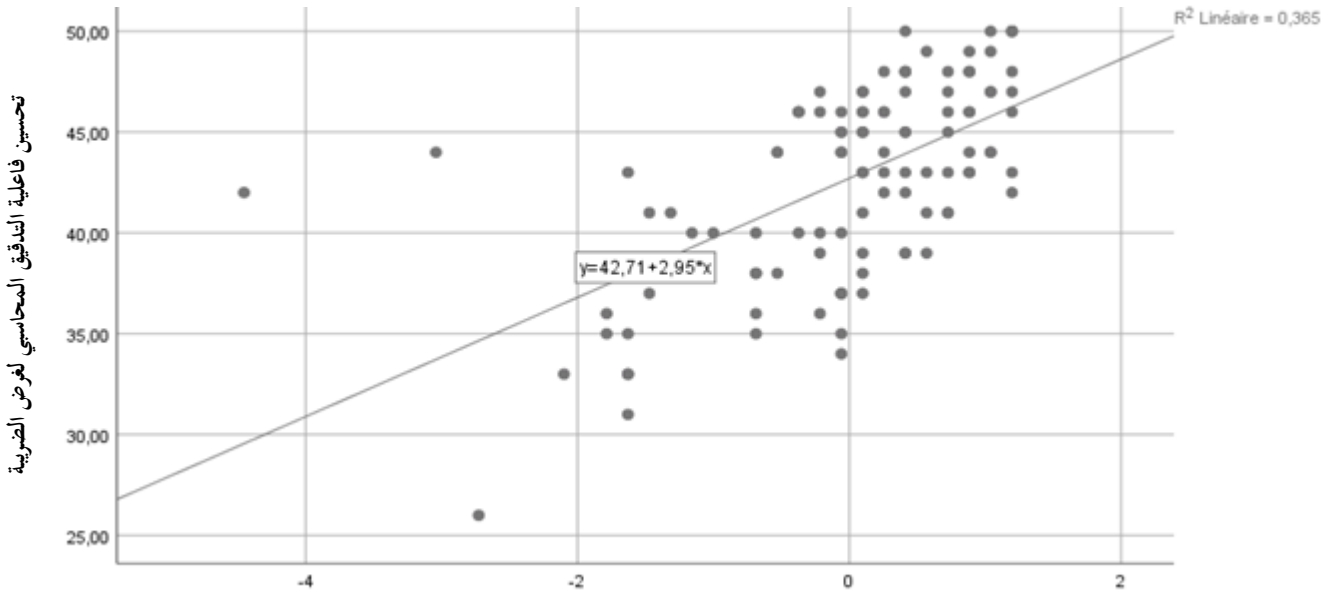
الجدول رقم (35) يوضح الانحدار بين وجود نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية يتميز بالكفاءة والفعالية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

الانحدار بين توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة والفعالية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	R	مستوى الدلالة	حجم الأثر	الدلالة
	0,604**	0.01	0,365	دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط بين وجود نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة والتي بلغت (0,604)، وهي قيمة مرتفعة وموجبة، أي أن العلاقة طردية بين المتغيرين، وهو ما يوضحه الشكل رقم (31)، بمعنى أنه كلما زاد مستوى توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة ارتفع معه مستوى تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حجم التأثير بالنسبة للمتغير المستقل (توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية يتميز بالكفاءة والفعالية) على المتغير التابع تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة نلاحظ أنه بلغ 0,365 أي 36,5% هذا يعني أن كل زيادة في نسبة توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة والفعالية يلازمها زيادة في نسبة تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة بـ 36,5%. وبالتالي فإن توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة والفعالية يؤثر بنسبة 36,5% في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، كما أن النتيجة جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، أي أنه تم رفض الفرضية الصفرية، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية البحث القائلة بـ: "يوجد تأثير دال احصائياً لتوفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية يتميز بالكفاءة والفعالية لتوفير المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة" ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

الشكل رقم (35) يوضح تحديد العلاقة الخطية بين توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة



توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة والفعالية

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

خامسا: الفرضية العامة

إن تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض

الضريبة

أو بصياغة أخرى:

يوجد تأثير دال احصائيا لتطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض

الضريبة، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معادلة الانحدار البسيط وبعد المعالجة الإحصائية توصلنا إلى

النتيجة التالية:

الجدول رقم (36) يوضح الانحدار بين تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي

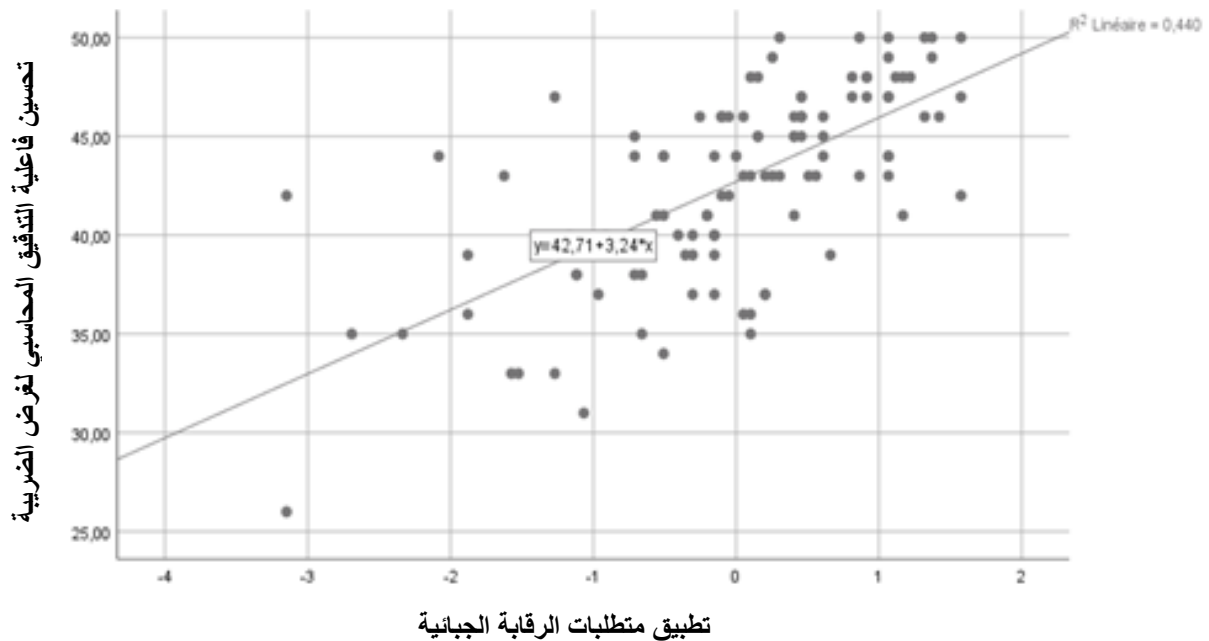
لغرض الضريبة

الانحدار بين تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة	R	مستوى الدلالة	حجم الأثر	الدلالة
	0,664**	0.01	0,440	دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط بين تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية وتحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة والتي بلغت ($0,664^{**}$)، وهي قيمة مرتفعة وموجبة، أي أن العلاقة طردية بين المتغيرين، وهو ما يوضحه الشكل رقم (32)، بمعنى أنه كلما زاد مستوى تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية ارتفع معه مستوى تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حجم التأثير بالنسبة للمتغير المستقل (متطلبات الرقابة الجبائية) على المتغير التابع تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة نلاحظ أنه بلغ $0,44$ أي 44% ، هذا يعني أن كل زيادة في نسبة تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية يلازمها زيادة في نسبة تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة بـ 44% . وبالتالي فإن تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية يؤثر بنسبة 44% في تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، كما أن النتيجة جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، أي أنه تم رفض الفرضية الصفرية، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية البحث القائلة بـ: " يوجد تأثير دال احصائيا لتطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1% .

الشكل رقم (36) يوضح تحديد العلاقة الخطية بين تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

خلاصة الفصل

قمنا من خلال هذا الفصل بتقديم نبذة تعريفية عن المديرية الجهوية للضرائب سطيف والمديريات الولائية التابعة لها، والتي تمت بها الدراسة الميدانية، وقمنا كذلك بعرض مجريات الدراسة الميدانية التي قمنا بها، والتي شملت عينة من أعوان الرقابة الجبائية، عددها (107) فرداً، ينتمون لمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية ناحية سطيف، وقد تم الاعتماد على الاستبيان لدراسة العلاقة بين تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية والتي تتمثل في: (المتطلبات التأهيلية)، (المتطلبات الوظيفية)، (المتطلبات التشريعية و التنظيمية)، (توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية)، وتحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المتعارف عليها، وبالاتماد على برنامج الحزم الإحصائية (spss)، حيث تم تقسيم الاستمارة إلى قسمين، القسم الأول يظم معلومات عامة عن عينة الدراسة (خصائص العينة)، أما القسم الثاني فتم تقسيمه لمحورين، المحور الأول تم تخصيصه للمتغير المستقل (متطلبات الرقابة الجبائية)، أما المحور الثاني فتم تخصيصه للمتغير التابع (تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة)، وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

تأكيد الفرضية الأولى: إن توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حيث أجمع أفراد العينة على أن توفر أعوان الرقابة المؤهلين الذين يمتازون بالصفات الشخصية الملائمة، سيساهم بدرجة كبيرة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

تأكيد الفرضية الثانية: إن توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية من شأنه أن يساهم في تحسين التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حيث أجمع أفراد العينة على أن توفير المتطلبات الوظيفية من شأنه المساهمة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

تأكيد الفرضية الثالثة: إن توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الجبائية سيساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أجمع أفراد العينة على أن توفير السند القانوني لعملية الرقابة الجبائية، ومنح المكلف الضمانات اللازمة مقابل التزامه، كلها عوامل من شأنها التحسين من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

تأكيد الفرضية الرابعة: إن توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية الذي يتميز بالكفاءة والفعالية في توفير المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب من شأنه تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حيث أجمع أيضا أفراد العينة على أن امتلاك الإدارة الجبائية لنظام معلومات وبيانات محاسبية، يوفر معلومات دقيقة وموثوقة وفي الوقت المناسب، من شأنه التحسين من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

تأكيد الفرضية الرئيسية: إن تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، حيث اثبتت النتائج التي تم التوصل لها، على وجود علاقة بين متغيري الدراسة، حيث تم اختبار تأثير المحور الأول (متطلبات الرقابة الجبائية) على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، وقد تم التوصل إلى أن تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية يؤثر بنسبة 44% في تحسن فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، وهو دليل كاف لتأكيد الفرضية الرئيسية.

الخاتمة

الخاتمة

تعتبر الرقابة الجبائية نتيجة حتمية للنظام التصريحي، ومن بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مواجهة مختلف أنواع التهرب والغش الضريبي، لدورها الردعي، وعليه كان لابد من إجراء تعديلات وتحديثات دائمة نظراً للبيئة التي تعمل فيها، والتي تتسم بالتغير الدائم، وذلك للوصول بها إلى درجة عالية من الكفاءة والفعالية في أداء مهامها، وفي هذا الإطار اتجهت الحكومة لعصرنة الإدارة الجبائية من خلال اثرائها بتنظيمات وهياكل مستوحاة من أفضل التطبيقات الدولية، ووسائل عمل أكثر ملائمة، كما أن هذه الإصلاحات لم تتوقف عند ذلك فقط بل شملت أيضاً جانب التشريع الجبائي والتنظيمي، ووسائل التسيير خاصة فيما يتعلق بنظام المعلومات الجبائي، بالإضافة لرسكلة الموارد البشرية خاصة أعوان الرقابة الجبائية باعتبارهم أهم عنصر في إنجاح عملية الرقابة الجبائية، وتمثل النقاط التي تم التطرق لها سابقاً متطلبات للرقابة الجبائية، أثبتت الدراسة التي قمنا بها على دورها في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، باعتباره وسيلة أو أداة من أدوات تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين من أجل القضاء أو التقليل من حجم التهرب والغش الضريبي، وكذا المحافظة على حقوق الخزينة العمومية.

أولاً: النتائج التي تم التوصل إليها

1. من خلال الدراسة التي قمنا بها، والاحصائيات التي تم الحصول عليها من مديرية الأبحاث والتحقيقات، والمديرية الجهوية للضرائب سطيف والمديريات التابعة لها، تبين أن التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة يعد من أهم الوسائل الرقابية التي تنتهجها الإدارة الجبائية، في التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، واسترجاع حقوق الخزينة العمومية.
2. أظهرت النتائج الخاصة بمتطلبات الرقابة الجبائية أن متوسطاتها جميعاً جاءت بالمستوى العالي والمرتفع جداً، حيث جاءت المتطلبات الشخصية بمستوى مرتفع جداً (4,4715)، ثم جاء توفر نظام المعلومات والبيانات المحاسبية بمستوى مرتفع جداً (4,3684)، ثم جاءت المتطلبات التشريعية والتنظيمية بمستوى مرتفع جداً (4,2391)، وأخيراً جاءت المتطلبات الوظيفية بالمستوى المرتفع (4,1570).

3. تبين من خلال الدراسة التي قمنا بها دور وأهمية التزام أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلف بقواعد السلوك المهني كالنزاهة والاستقامة والصدق والحياد ..، وكذا امتلاكهم للمؤهل العلمي في الاختصاصات المناسبة لممارسة مهمة التدقيق في المحاسبة، وكذا دور اختيار الأعوان وتعيينهم في المكان المناسب وفق شروط ومعايير مهنية، حيث أن متوسطات هذه العبارات كلها جاءت مرتفعة جداً (4,57,4,65,4,68) على التوالي.

4. تبين من خلال الدراسة أهمية صياغة التشريع الضريبي بمنتهى الوضوح والدقة، بما لا يدع مجالاً للتأويل من جانب أعوان الرقابة الجبائية أو من جانب المكلفين، وبالتالي يتم القضاء على أي لبس يقود إلى نزاع بين الطرفين نتيجة ثغرات في القانون، كما تبين دور الشروط والضوابط التي نصت عليها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد بمقتضاها المشرع طريقة السير القانوني لهذه العملية، حيث ضمن حقوق المكلف، بالطريقة التي تمنع العون من استغلال منصبه، حيث أن أي إجراء قد يقوم به قد يستغل ضده، كما تبين الدور المهم أيضاً للصلاحيات التي أعطيت للأعوان للحصول على المعلومة كحق الرقابة، حق الاطلاع، حق استدراك الأخطاء، حق المعاينة، سلطة المعاينة والحجز، وقد جاءت متوسطات العبارات السابقة كلها مرتفعة جداً (4,4393,4,4579,4,5514).

5. أنه لإتمام إنشاء قواعد بيانات لربط مختلف مصالح الإدارة الجبائية بعضها البعض بشكل خاص، ومع جميع مصادر المعلومات الجبائية الخارجية بشكل عام (مديرية التجارة، إدارة الجمارك، شركات التأمين، البنوك....) دور كبير في مساعدة أعوان الرقابة الجبائية لما يوفره من جهد ووقت، كما تبين أهمية التوجه نحو رقمنة الإدارة الجبائية بإتباعها لنظام معلومات يستجيب لمتطلبات الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، حيث أن الرقمنة تساهم في تسهيل وظائف الإدارة الجبائية بدرجة كبيرة خاصة من جانب الوثائق الإدارية والتحصيل الضريبي.

6. إن توفر نظام للحوافز سواء المادية أو المعنوية وتوفير بيئة عمل تساعد أعوان الرقابة الجبائية على أداء مهامهم عامل مهم في عملية الرقابة الجبائية، خاصة في مجال تحقيق الرضى الوظيفي، كما تبين من خلال الدراسة أن توفير برامج معلوماتية حديثة لأعوان الرقابة الجبائية، لتخزين ومعالجة واسترجاع

البيانات والمعلومات الرقابية من شأنه توفير الوقت، تخفيض التكاليف، تسهيل عملية التوثيق، توفير دقة في العمل الرقابي، كشف مواطن الغش، كما أن وجود قوانين ولوائح وأنظمة تنظم مهام الرقابة الجبائية، وتلزم أعوان الرقابة الجبائية على الالتزام بقواعد السلوك المهني من شأنه تحسين صورة الإدارة الجبائية وهو ما يشجع المكلف على الالتزام الطوعي، وقد جاءت متوسطات العبارات السابقة كلها مرتفعة جدا (4,4299، 4,4112، 4,3458).

7. وتبين من خلال الدراسة أن توفر متطلبات الرقابة الجبائية يساهم بدرجة كبيرة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، وهو ما يؤكد الفرضية الرئيسة للبحث.

ثانيا: توصيات البحث

من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى مديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية سطيف، خرجنا بجملة من التوصيات ونذكر منها:

1. يجب أن يكون اختيار أعوان الرقابة الجبائية مبنياً على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال المحاسبة والضرائب، لأن مهمة التدقيق في المحاسبة تتطلب مستوى معيناً من المعرفة؛
2. على الإدارة الجبائية الرفع من كفاءة ومهنية أعوان الرقابة الجبائية، من خلال برامج التكوين والتدريب المستمر، وتحديث هذه البرامج باستمرار بما يتلاءم والأساليب الحديثة في هذا المجال، ليس لاكتساب الكفاءة المهنية فقط بل للمحافظة عليها وتطويرها؛
3. توفير المتطلبات الوظيفية الضرورية، والتي يستدعي توافرها لممارسة الأعوان لمهامهم الرقابية، كتحديد المهام الموكلة، برامج التدريب المناسبة، الأجر المناسب لتطلعات العون، نظام الحوافز المشجع....؛
4. الإسراع في رقمنة الإدارة الجبائية، وذلك بهدف ضمان الاتصال الفعال بين مختلف أنظمة المعلومات الخاصة بهذا القطاع فضلاً عن مجابهة التهرب الجبائي وزيادة إيرادات الميزانية؛
5. الإسراع في إتمام برامج العصرنة وذلك من ناحية الهياكل كمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، والرفع من عدد أعوان الرقابة الجبائية المؤهلين لذلك؛

6. تفعيل دور رقابة الدولة من خلال أجهزتها المختصة في محاربة السلوكيات غير الأخلاقية التي تتعارض مع مبادئ الإدارة الجبائية (الفساد الإداري، انتشار الرشوة والمحسوبية)، والتعامل بصرامة في هذه الحالات؛

7. على الإدارة الجبائية المكلفة بالتدقيق الجبائي بالجزائر الاستفادة من معايير التدقيق الدولية، من خلال تطبيق مبادئها على البيئة المحلية مع مراعاة الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لها؛

8. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وذلك من أجل تقليص الفجوة بين الطرفين، ويعد تعميم نظام الاستقبال (مرجعية نوعية الخدمة) على مستوى جميع مديريات الضرائب أول لبنة في ذلك؛

9. اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات، خاصة في مجال الفوترة الخاصة بالاستيراد؛

10. التنسيق بين القائمين على التشريع، ومن يقوم بتطبيق تلك التشريعات، وذلك لمعالجة الثغرات والنقائص المكتشفة وتصحيحها، ولما لا إشراك المكلفين أو ممثليهم من محاسبين ومحافظي الحسابات، عند صياغة ووضع القوانين؛

11. إنشاء مديرية فرعية على مستوى المديرية العامة للضرائب تعنى بمتابعة كل الانشغالات الخاصة بالإدارة الجبائية، والأطراف ذات العلاقة، ويكون لها موقع خاص على الانترنت لتسهيل وصول أي شخص وفي أي مكان إليه، حيث يتم تخصيص جناح للانشغالات الخاصة بالتشريع مفتوح لجميع الشرائح، جناح خاص بمتطلبات الرقابة الجبائية مخصص لموظفي الإدارة الجبائية بصفة عامة، جناح خاص بالمدرء والموظفين السامين لتقديم انشغالات الفروع والمديريات التابعة لهم.... .

ثالثا: آفاق البحث

يأمل الباحث بعد تناول موضوع البحث أن تتم دراسات أخرى لهذا الموضوع في جوانبه المختلفة، والتي لم يتسنى لنا الإحاطة بها من خلال دراستنا، ومنها:

- دور رقمنة وربط الإدارات المالية في مجابهة التهرب الجبائي (مديرية الخزينة العمومية، مديرية الضرائب، مديرية الجمارك، مديرية أملاك الدولة...).
- دور الرقمنة وتبسيط النظام الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي.

- تفعيل دور المديريات الولائية للضرائب بعد تعميم مراكز الضرائب (ليصبح اختصاص المديريات الولائية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أما التحقيق في المحاسبة فيتم على مستوى مراكز الضرائب لضمان التسيير الجيد للملفات الجبائية).

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

- 1- ابراش إبراهيم، المنهج العلمي وتطبيقاته في العلوم الاجتماعية، الطبعة الأولى، دار الشروق، عمان، الأردن، 2009.
- 2- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2008.
- 3- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 4- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة المتوسطة في الأصول طويلة الأجل، الالتزامات بعض مشاكل قياس الدخل، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1996.
- 5- أمين السيد احمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، الكتاب 4، دون دار نشر، القاهرة، مصر، 2000.
- 6- اوسرير منور، احمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.
- 7- بدوي عبد السلام، الرقابة على المؤسسة العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، مصر، بدون تاريخ نشر.
- 8- البطريق يونس احمد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 9- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
- 10- التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- 11- جعفر محمد سعيد، المدخل إلى العلوم القانونية -الوجيز في نظرية القانون، الطبعة السابعة عشر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 12- حباة سعد فؤاد على، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الابتكار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- 13- الحرتسي حميد عبد الله، تطبيقات تقنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

- 14- حريم حسين، إدارة المنظمات، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 15- حسنى عبد الحميد، بدائل العقوبات السالبة للحرية في الشريعة الإسلامية، الطبعة الأولى، دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 16- الحمادي على، 555 طريقة ووصية لتصبح مدرباً ناجحاً وخطيباً مؤثراً ومتكلماً بارعاً، الطبعة الأولى، دار ابن حزم، بيروت، لبنان، 1999.
- 17- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة السادسة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 18- الدهراوي كمال مصطفى، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 19- رافده الحريري وآخرون، اساسيات ومهارات البحث التربوي الاجرائي، الطبعة الاولى، دار أجد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2017.
- 20- زهير عيسى، تدقيق الحسابات (الإجراءات العملية)، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 21- زيادات أحمد، إبراهيم العموش، الوجيز في التشريعات التجارية الأردنية، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الأردن، 1996.
- 22- سامي عبد الباقي ابو صلاح، الشركات التجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013.
- 23- سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري-المعايير والقواعد-، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 24- سعد غالب ياسين، الإدارة الاستراتيجية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- 25- سليم إبراهيم الحسينة، نظام المعلومات الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- 26- الشرع طالب نور، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 27- شريم عبيد سعد، بركات لطف حمود، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.

- 28- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائري بوداود، الجزائر، 2008.
- 29- _____، المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداواو، الجزائر، 2008.
- 30- شوقي ناجي جواد، إدارة الاعمال (منظور كلي)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 31- الشيخلي عبد القادر، أخلاقيات الوظيفة العامة، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 32- صالح محمد فالح، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 33- الصباح عبد الرحمان، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
- 34- الصباغ عماد عبد الوهاب، المفاهيم الحديثة في أنظمة المعلومات الحاسوبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
- 35- الصراف عباس، حزبون جورج، المدخل إلى علم القانون، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1994.
- 36- الطائي محمد عبد حسين، الخفاجي نعمة عباس خضير، نظم المعلومات الاستراتيجية، دار الثقافة، الأردن، 2009.
- 37- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.
- 38- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- 39- عثمان عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، شركة أبناء شريف الانصاري للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2011.
- 40- عدان نبيلة، ضغوط العمل والأداء الوظيفي، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2019.

- 41- عطية عبد الرحمان، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي والمالي، الطبعة الاولى، دار النشر جلطي، برج بوعريريج، الجزائر، 2011.
- 42- عقيلي عمر وصفي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة بعد استراتيجي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- 43- علاقي مدني عبد القادر، الإدارة: دراسة تحليلية للوظائف والقرارات الإدارية، الطبعة التاسعة، مكتبة دار جدة، جدة، السعودية، 2000.
- 44- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014.
- 45- عوادي مصطفى، رجال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2011.
- 46- عوض الله صفوت عبد السلام، الاقتصاد السري-دراسة في آليات الاقتصاد الخفي وطرق علاجه، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.
- 47- غالب ياسين سعد، نظم مساندة القرارات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 48- فضيل نادية، شركات الأموال في القانون الجزائري، دار المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2008.
- 49- الشرايبي فؤاد، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 50- كباره نزيه، المبادئ الأساسية في إدارة الاعمال، الطبعة الاولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2010.
- 51- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- 52- كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 74.
- 53- كنعان نواف، اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الخامسة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

- 54- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009.
- 55- لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية-وفق النظام المحاسبي والمالي SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
- 56- ماهر أحمد، دليل المدربين الى التخطيط الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 57- ———، نظم الأجور والتعويضات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2010.
- 58- محمود أحمد، ازمة الوضوح في الاثم الجنائي في القانون الجزائري والقانون المقارن، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2000.
- 59- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 60- محمود علوم محمد على المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2010.
- 61- محمود محمد على صبرة، أصول الصياغة التشريعية، دار الكتب القانونية، القاهرة، مصر، 2004.
- 62- محيي محمد مسعد، دور القانون في تكوين ثقافة الإنسان، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 63- مدحت محمد أبو النصر، مقومات التخطيط والتفكير الاستراتيجي المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2009.
- 64- مديرية الاتصال، وزارة المالية، خمسون سنة من الإنجاز (كتاب)، بن عكنون، الجزائر، 2012.
- 65- مرعى محمد مرعي، التحفيز المعنوي وكيفية تفعيله في القطاع العام الحكومي العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003.
- 66- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية-الاحكام العامة في الشركات، شركات الاشخاص، شركات الاموال، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 1998.

- 67- مصطفى محمود أبو بكر، أخلاقيات وقيم العمل في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2010.
- 68- مطر محمد، المحاسبة المالية-الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل-، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1993.
- 69- المليجي يعقوب، الأخلاق في الإسلام (مع المقارنة بالديانات السماوية والأخلاق الوضعية)، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985.
- 70- الموسوي سنان، إدارة الموارد البشرية وتأثيرات العولمة عليها، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 71- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
- 72- الهواري سيد، الإدارة: الأصول والأسس العلمية، الطبعة العاشرة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1994.
- 73- هوامة جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS 2009/2010، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 74- وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة الدكتور احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، عمان، الأردن، 1989.
- 75- يحيى مصطفى حلمي، اساسيات نظم المعلومات، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1988.

II. الأطروحات والمذكرات:

أ- الأطروحات:

- 1- أحمد حسن عبد القادر عوض الله، دور المعلومات المحاسبية في زيادة فعالية أداء التجارة الالكترونية لضمان ترشيد قرارات المستخدمين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017.
- 2- بريش عبد الكريم، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988-2011، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

- جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014/2013.
- 3- الحوراني غالب صالح عبد الرحمان، تطوير مدونة الأخلاقيات الأكاديمية للأستاذ الجامعي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس والطلبة في الجامعة الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2005.
- 4- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013.
- 5- سويقات أحمد، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- 6- عميرش ايمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي-دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017/2016.
- 7- قارة صباح، إشكالية نزع القداسة من المعرفة من منظور عبد الوهاب المسيري، أطروحة دكتوراه في النقد المعاصر وقضاياها، كلية الآداب واللغات، جامعة محمد لمين دباغين- سطيف2، الجزائر، 2019/2018.
- 8- قرقوس فتيحة، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق سعيد حمدين، جامعة الجزائر 1 يوسف بن خدة، الجزائر، 2017.
- 9- لامية دالي على، مساهمة لتصميم نظام معلومات فعال لتسيير الإنتاج في ظل اقتصاد المعرفة -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
- 10- لعلاوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.

- 11- مخلوفي عزوز، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية- حالة الأصول المادية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، 2015/2016.
 - 12- مزهود نور الدين، أثر نظام المعلومات المتكامل "ERP نموذجاً" على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العاملة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017.
 - 13- هيري آسيا، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017/2018.
 - 14- واسطى عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/2017.
 - 15- ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالة الجزائر-، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
- ب- مذكرات الماجستير:**
- 1- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2008/2009.
 - 2- بغداد راضية، تحليل وتطور التنظيم والهياكل التنظيمية-دراسة حالة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2007/2008.
 - 3- بن يظو سالم، تسيير الموارد البشرية في مقر ولاية الجلفة -دراسة ميدانية على مستوى مقر ولاية الجلفة، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.

- 4- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي-دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2004/2003.
- 5- تغريد سليمان أبو سنيينة، أثر الحوافز على الرضى الوظيفي لمهندسي القطاع العام في جنوب الضفة الغربية، مذكرة ماجستير في ادارة الاعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين، 2008.
- 6- حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على تحصيل والجباية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008.
- 7- الحمود نهاية نواف، الحاكمة وأثرها في أداء الشركات الصناعية الأردنية، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الأعمال، جامعة عمان، الأردن، 2011.
- 8- حوسو محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2005.
- 9- داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2006/2005.
- 10- دحيمان لويظة، تأثير أخلاقيات الإدارة على عملية توظيف الموارد البشرية في الجزائر، مذكرة ماجستير في ادارة الموارد البشرية، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012/2011.
- 11- رلي عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من الكشف عن حالات التهرب الضريبي مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.
- 12- زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2013/2015.
- 13- زبيده منى علي، أثر مصادرة قوة الإدارة العليا في تحديد الأهداف الاستراتيجية، مذكرة ماجستير في ادارة الاعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، فلسطين، 2007.

- 14- الزيناتي أسامة محمد خليل، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية (مجمع الشفاء الطبي نموذجاً)، مذكرة ماجستير في برنامج القيادة والادارة، أكاديمية الإدارة الو السياسة للدراسات العليا، غزة، فلسطين، 2014.
- 15- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002.
- 16- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011/2012.
- 17- عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012.
- 18- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية -حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008.
- 19- فادي عبد الحميد أبو نعمة، مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- 20- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2009.
- 21- قزق علاء واصف إبراهيم، مدى كفاءة وملائمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير برنامج المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2013.

- 22- قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011.
- 23- قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الاردن، 2014.
- 24- محمد الحسن تيجاني يوسف، التحفيز وأثره في تحقيق الرضاء الوظيفي لدى العاملين في منشآت القطاع الصناعي بالمدينة الصناعية بمكة المكرمة، مذكرة ماجستير في ادارة الاعمال، الاكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، لندن، بريطانيا، دون ذكر سنة النشر.
- 25- المطيري عبد الرحمن مخلص سلطان عريج، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012.
- 26- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض الاستثماري، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1996.
- 27- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، تأثير العوامل السلوكية على قياس الدخل الخاضع للضريبة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2001.
- 28- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- 29- هدى عبد الغني سيد محمود، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء المحاسب الضريبي في جمهورية مصر العربية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2006.
- 30- الوابل عبد الرحمان بن علي، دور الحوافز المادية والمعنوية في رفع مستوى أداء العاملين، مذكرة ماجستير في العلوم الامنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2005.
- 31- ولهي بوعلام، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.

- 32- وناي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش - حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- 33- يوسف عاشور، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي - حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2009/2008.
- 34- يوسف نور الدين، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة من 2000-2008، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2010/2009.

III. المقالات والمداخلات

أ- المقالات

- 1- اردني طه احمد حسين، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 29، العدد 85، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007.
- 2- أنور عباس وآخرون، دور نظم المعلومات الضريبية في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 1، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة المثنى، العراق، 2019.
- 3- بدور فاضل عنوان، نضال رؤوف احمد، أهمية اعتماد الرقابة الإدارية في زيادة كفاءة الفحص الضريبي - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 39، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2017.
- 4- البعاج قاسم محمد عبد الله، أثر فعالية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد الثالث، العدد الأول، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، 2011.
- 5- بلمقدم مصطفى، بن عاتق حنان، الجباية والنمو الاقتصادي في الجزائر: دراسة قياسية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 9، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013.

- 6- بن شعاعة حليلة، محمد الأخضر كرام، حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطة الإدارة الجبائية وحمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2017.
- 7- بن عمارة منصور، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، العدد 22، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر، الجزائر، 2014.
- 8- بن عمور عائشة، الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية الإدارية في التشريع الجزائري-التأرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات القمعية، مجلة المعيار، العدد 13، جامعة أحمد بن يحيى الونشريسي، تيسمسيلت، 2015.
- 9- بوداعة حاج مختار، دور التلبس الجبائي في مكافحة الغش الضريبي في القانون الجزائري، مجلة دراسات جبائية، المجلد 6، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2018.
- 10- بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمته الإدارة الجبائية لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر-الإدارة الجبائية نموذجاً، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة البليدة 02، 2016.
- 11- بورنان إبراهيم، الاهتلاك الاقتصادي للتبثبات المادية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، العدد 23، جامعة عمار ثليجي الاغواط، 2015.
- 12- التوني ناجي، سياسات الإصلاح الضريبي، مجلة جسر التنمية، العدد 13، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2003.
- 13- جبالي محمد، دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف احتكار الإدارة للقمع الجزائري لجرمة الغش الجبائي، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد 6، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2018.
- 14- الجزراوي إبراهيم محمد علي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 75، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2009.

- 15- جودة إبراهيم ناصر، التجربة الأردنية في تطبيق تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في النظام الضريبي، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 11، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2016.
- 16- حازم احمد فروانة وآخرون، أثر دور الحوافز المادية والمعنوي في تحسين أداء العاملين في شركة الكهرباء، مجلة كلية فلسطين التقنية، العدد 3، كلية فلسطين التقنية، دير البلح، فلسطين، 2016.
- 17- الداكور جبر إبراهيم، محمد نواف عابد، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين-دراسة ميدانية، مجلة جامعة الازهر، المجلد 10، العدد 1-A، غزة، فلسطين، 2008.
- 18- دباغية محمد، إبراهيم خليل السعدي، أثر العوامل البيئية على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين -دراسة تحليلية في شركات التأمين الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2011.
- 19- الربيعي خلود هادي عبود، أرشد مكي رشيد، تقويم دور نظام المعلومات في الحد كم التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 24، الفصل الثالث، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2013.
- 20- زيار سلمان عبود، نادية عبد الحسين عبد الرزاق، الابعاد الكلية لنظام المعلومات في التنظيم العامل وتأثيره على أداء المنظمة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد التاسع 9، العدد 36، لكلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2013.
- 21- زرقون نور الدين، سلطة قاضي الموضوع في اختيار القاعدة القانونية الملائمة لحل النزاع، مجلة المفكر، المجلد 5، العدد 8، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2013.
- 22- زهية لموشي، الامتيازات الجائية كمدخل لتحقيق التنوع الإنتاجي بالجزائر، المجلة العلمية لجامعة الجزائر3، المجلد 6، العدد 11، جامعة الجزائر3، 2018.
- 23- سعدون عباس ناصر، تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 4، كلية القانون، جامعة القاسي، العراق، 2019.

- 24- سناطور خالد، محمد حمر العين، قراءة في نظام الضريبة على الدخل الاجمالي وبوادر الرجوع الى نظام الضرائب النوعية على مختلف اصناف الدخل حسب مصدرها، مجلة الحقيقة، العدد 34، جامعة احمد دراية ادرار، الجزائر، 2015.
- 25- سهام كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 24، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2013.
- 26- سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة العراق، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 19، جامعة البصرة، العراق، 2011.
- 27- سيد اعمر محمد، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 2، جامعة غرداية، 2020.
- 28- شريف إسماعيل، اورزيق اليأس، قراءة تحليلية تقويمية لآليات تحفيز وترقية الاستثمار والشغل في الجزائر (2002-2014)، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد 32، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015.
- 29- شيحان شهاب حمد، اقتصاد الظل بين السببية والتحديد-دراسة حالة العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5، العدد 10، كلية الادرة والاقتصاد، جامعة الانبار، 2013.
- 30- صبري عبد الجبار محمد، المهارات القيادية لدى مديرية أقسام المديرية العامة للتربية في محافظة ديالى، مجلة الفتح، العدد 22، جامعة ديالى، كلية التربية الأساسية، جامعة ديالى، العراق، 2005.
- 31- العدي إبراهيم، أثر تعقد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الاعمال السورية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 1، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سورية، 2015.
- 32- العزاوي كريم عبيس حسان، الحوافز الضريبية ودورها في نمو القطاع الصناعي الخاص في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 6، العدد 3، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، لعراق، 2014.
- 33- علي غانم شاكر، عبيد خيون الخفاجي، أثر نظم المعلومات في زيادة الإيرادات الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر (12)، العدد 38، الفصل الأول، جامعة بغداد، 2017.

- 34- فائز عبد المحسن جاسم، استخدام الرقابة الإلكترونية في الحد من تسجيل العمليات غير القانونية في البطاقة التموينية- نموذج مقترح لبرنامج رقابة الكترونية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 3، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2017.
- 35- قدوري نور الدين، جدوى الاصلاح الجبائي في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر-دراسة حالة دول الانتقال الاوروبي، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 1، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2010.
- 36- قروي عبد الرحمان، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر-، مجلة دراسات جبائية، العدد 7، جامعة لونيسي علي، البلدية، 2015.
- 37- كريمة علي الجوهر، ناظم حسن رشيد، معايير وإجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف، مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 2، العدد 4، جامعة تكريت، العراق، 2006.
- 38- كواشي مراد، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية -دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 1، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2017.
- 39- كيموش بلال، تدني قيم التثبيات وفق المعيار المحاسبي الدولي ((IAS36، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 02، جامعة 20 اوت، سكيكدة، 2014.
- 40- محمد الهادي ضيف الله وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين-قراءة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 2، العدد 3، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2018.
- 41- مرشد سامي محمد وآخرون، أهمية تكنولوجيا المعلومات في تحديد الدخل الخاضع للضريبة دراسة استطلاعية لآراء عينة من مخمني ضريبة الدخل في العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 27، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2013.
- 42- المنصوري جابر حسين، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 1، العدد 3، جامعة كربلاء، العراق، 2010.

43- ولهي بوعلام، ذبيح محمد أمين، مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي دراسة تحليلية على مستوى مديرتي الضرائب لولائي سطيف والمسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2019.

44- يري كرم إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر-دراسة ميدانية-، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 8، جامعة لونيبي علي، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015.

ب- المداخلات

1- بن زاهي منصور الساسي، الشايب محمد الساسي، التدريب كأحد المقومات الأساسية لتنمية القدرات البشرية نظرة سيكولوجية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 09-10 مارس 2004.

2- بوخاري يحي، آليات اعداد مشروع قانون أو تعديله، مداخلات بمناسبة اليوم الدراسي المنظم من طرف مركز البحوث القانونية والقضائية، الجزائر، 15 فيفري 2009.

3- رزيق كمال، فوزيلي عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائي في الجزائر، اعمال الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي، الجزائر، أفريل 2005.

4- سولم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، مداخلات مقدمة خلال الملتقى الوطني: الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة 08 ماي 1945 قالمة، الجزائر، يومي 28 و29 أكتوبر 2015.

5- الشاهدي الحسن الوزاني، تشخيص الاختلالات الرئيسية في علاقة الإدارة مع المواطنين، مداخلات خلال اليوم الدراسي الذي نظّمته ولاية الدار البيضاء، حول الخدمات العمومية في المغرب، 26/12/2003.

6- شاهين مصطفى، أثر سلوكيات القادة على القدرات الابتكارية للمرؤوسين بالإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي الخامس للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 1999.

- 7- عمورة جمال، الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ((SCF)، الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 17-18 فيفري 2010.
- 8- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة -حالة الجزائر-، مداخلة مقدمة بمناسبة الملتقى الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009.

IV. المحاضرات الجامعية

- 1- بابنات عبد الرحمان، محاضرات في مقياس المراجعة المالية، موجهة لطلبة السنة الثالثة والماستر تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2017.
- 2- بن بلغيث مداني، سير الحسابات والتسجيل المحاسبي للعمليات حسب قواعد، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي والمالي الجديد (الدرس السابع)، محاضرات سنة أولى علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، فيفري 2011.
- 3- بوسبعين تسعديت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية-مدعمة بتمارين محلولة، موجهة لطلبة الماستر في العلوم التجارية والمالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج البويرة، 2015/2016.
- 4- عبد القادر شلال، قرومي حميد، محاضرات في مقياس الاستراتيجية والتخطيط المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، 2016/2017.
- 5- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة بالجزائر، مطبوعة موجه لطلبة الماستر محاسبة وتدقيق وماستر محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2016/2017.
- 6- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، 2014/2015.

7- لعماري أحمد، مناعي حكيمة، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي والمحاسبي، موجهة لطلبة السنة الثالثة ل م د تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2014.

8- المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية)، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2015/2016.

9- محمد حمر العين، محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر، 2020/2021.

V. النصوص القانونية:

أ- الدساتير:

1- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الموافق عليه بموجب إستفتاء 28 نوفمبر 1996، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، ج ر ج د ش، العدد 76، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر 1996، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 02-03، المؤرخ في 10 أفريل 2002، ج ر ج د ش، العدد 25، الصادرة بتاريخ 14 أفريل 2002، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 08-19، المؤرخ في 19 نوفمبر 2008، ج ر ج د ش، العدد 63، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2008، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر ج د ش، العدد 14 الصادرة بتاريخ 07 مارس 2016، المعدل والمتمم بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج ر ج د ش، العدد 82، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

ب- القوانين:

1- قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر ج د ش، العدد 57، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1991.

2- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج د ش، العدد 79، الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

- 3- قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر ج ج د ش، رقم 86، الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 2002.
- 4- قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر ج ج د ش، العدد 83، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2003.
- 5- قانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج ر ج ج د ش، عدد 85، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2004.
- 6- قانون رقم 05-10 المؤرخ في جوان 2005، الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني معدل ومتمم، ج ر ج ج د ش، العدد 44، صادرة بتاريخ 20 جوان 2005.
- 7- القانون رقم 06-02 المؤرخ في 20 فبراير 2006 يتضمن تنظيم مهنة الموثق، ج ر ج ج د ش، العدد 14، الصادرة بتاريخ 8 مارس 2006.
- 8- قانون رقم 06-23 المؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1427 الموافق لـ 20 ديسمبر 2006، الذي يتضمن قانون العقوبات، ج ر ج ج د ش، العدد 48، الصادرة بتاريخ 24 ديسمبر 2006.
- 9- قانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر ج ج د ش، العدد 85، الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 2006.
- 10- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر ج ج د ش، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
- 11- قانون رقم 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2010، ج ر ج ج د ش، العدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2009.
- 12- قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر ج ج د ش، العدد 72، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2012.
- 13- قانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، ج ر ج ج د ش، العدد 46، الصادرة بتاريخ 03 أوت 2016.

- 14- قانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر ج ج د ش، العدد 77، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016.
- 15- قانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر ج ج د ش، العدد 76، الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2017.
- 16- قانون رقم 19-14 المؤرخ في 14 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج ر ج ج د ش، العدد 81، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2019.
- 17- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020.
- 18- قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020.
- 19- قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020.
- 20- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020.
- 21- قانون الضرائب غير المباشرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020.

ج- الأوامر:

- 1- أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، ج ر ج ج د ش، الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975، معدل ومتمم.
- 2- أمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر ج ج د ش، العدد 82، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1995.
- 3- أمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج ر ج ج د ش، العدد 52، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005.
- 4- أمر رقم 06-03 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر ج ج د ش، العدد 46، صادرة بتاريخ 16 يوليو 2006.
- 5- أمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 يوليو 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر ج ج د ش، العدد 42، الصادرة بتاريخ 27 يوليو 2008.

- 6- أمر رقم 01-10 المؤرخ في 26 اوت، 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر ج ج د ش، العدد 49، الصادرة بتاريخ 29 اوت 2010.
 - 7- أمر رقم 01-15 المؤرخ في 23 جويلية 2015، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج ر ج ج د ش، العدد 40، الصادرة بتاريخ 23 جويلية 2015.
- د- المراسم:**
- 1- مرسوم رئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 اكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، ج ر ج ج د ش، العدد 58، الصادرة بتاريخ 07 أكتوبر 2010.
 - 2- مرسوم تنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج د ش، العدد 09، الصادرة بتاريخ 27 فيفري 1991.
 - 3- مرسوم تنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994، المتضمن إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب، ج ر ج ج د ش، العدد 42، المؤرخة في 6 نوفمبر 1994.
 - 4- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر ج ج د ش، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17 أبريل 1996.
 - 5- مرسوم تنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 يوليو 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة التجارة ووزارة المالية وتنظيمها، ج ر ج ج د ش، عدد 50، صادرة بتاريخ 30 يوليو 1997.
 - 6- مرسوم تنفيذي رقم 98/228 المؤرخ في 13 جويلية 1998، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر ج ج د ش، العدد 51، الصادرة بتاريخ 15 جويلية 1998.
 - 7- مرسوم تنفيذي رقم 02/303 مؤرخ في 28 ديسمبر 2002، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج د ش، العدد 64، الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 2002.

- 8- مرسوم تنفيذي رقم 494/02 مؤرخ في 26 ديسمبر 2005، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج د ش، العدد 84، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2005.
- 9- مرسوم تنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، ج ر ج د ش، العدد 59، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2006.
- 10- مرسوم تنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر ج د ش، العدد 75 الصادرة بتاريخ 02 ديسمبر 2007.
- 11- مرسوم تنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11، والتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي، ج ر ج د ش، العدد 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.
- 12- مرسوم تنفيذي رقم 299-10 المؤرخ في 26 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية ج ر ج د ش، العدد 74، صادرة بتاريخ 5 ديسمبر 2010.
- 13- مرسوم تنفيذي رقم 84-13 المؤرخ في 6 فيفري 2013، الذي يحدد كفايات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية، وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، ج ر ج د ش، العدد 09، صادرة بتاريخ 10 فيفري 2013.
- 14- مرسوم تنفيذي رقم 101-17 المؤرخ في 05 مارس 2017 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكفايات تطبيق المزايا على مختلف انواع الاستثمارات، ج ر ج د ش، العدد 16، الصادرة بتاريخ 08 مارس 2017.

و-القرارات:

- 1- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، التي تحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج د ش، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009.

2- قرار مؤرخ في 24 ماي 2007 يحدد الاختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات، ج ر ج ج د ش، العدد 44، الصادرة بتاريخ 8 جويلية 2007.

3- قرار مؤرخ في 24 ديسمبر 2017، الذي يحدد الحد الأدنى لرقم اعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ج ر ج ج د ش، العدد 77، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2017.

VI. التقارير

1- موجز قطري للجزائر 2016، اللجنة الاقتصادية لإفريقيا، الأمم المتحدة، 2016.

VII. منشورات أخرى

1- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، بدون سنة النشر.

2- الدليل الاسترشادي لإعداد ومراجعة الأوصاف الوظيفية وتقييم وأداء الوظائف في الحكومة الاتحادية، الهيئة الاتحادية للموارد البشرية الحكومية، الطبعة الأولى، الهيئة الاتحادية للموارد البشرية الحكومية، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2019.

3- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2016.

4- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2020.

5- دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2016.

6- دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2021.

7- دليل المحاسبين المهنيين، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، القواعد الأخلاقية، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2002.

8- دليل عملي في صياغة القوانين، منشورات مجلس النواب، المملكة المغربية، 2017.

9- دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إصدار 2010، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، تمت الترجمة من قبل جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن).

- 10- المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، إجراءات مراقبة الضريبة، نشرة 2017، تحميل النشرة على الرابط الإلكتروني:
https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/CDI_controle_2017.pdf
 - 11- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتحقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017.
 - 12- كلمة السيد عزيزا زهير، مدير مشروع DGI، ندوة حول نظام المعلومات -نحو إدارة الكترونية-، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم: 73/2014 p 04 n° ، تحميل الرسالة عن طريق الرابط الإلكتروني:
<https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/LDGI%20SI.pdf>
 - 13- النشرة الشهرية الصادرة عن المديرية العامة للضريبة رقم 2013/68، التلبس الجبائي-من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، 2013.
- ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية:

I. Les Ouvrages:

- 1.Ahmed Hamani, L'audit Comptable et Finance, Berti Editions, Algérie, 2001.
- 2.Athmane kandil, Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne, SNED, Alger.1970.
- 3.LoudonKeneth C and LoudonJane P, Management Information Systems, Eleventh Edition, Prentice Hall, New Jersey, USA. (2008).
- 4.Michael J. Boskin, Charles E. McLure, Jr, World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries,An International Center for Economic Growth Publication, San Francisco, California, USA, 1990.
- 5.Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , 2eme Edition, librairie Vuibert,Paris,France,2001.
- 6.Réda Khelassi, précis d'audit fiscal, Berti édition, Alger, 2013.

II. Les Articles

1. A.Tellaetal, Work Motivation, Job Satisfaction, and Organizational Commitment of Library Personnel in Academic and Research Libraries in Oyo State Nigeria, Library Philosophy and Practice (e-journal) ,2007.
- 2.Alfred Boss, Do we need tax harmonization in the EU ? , Kiel Working papers. No. 916, The Kiel Institute of World Economics, Kiel, germany, 1999
- 3.Anderson, John, Skill Acquisition: Compilation of Weak-Method Problem Solutions, Psychological Review, v94 ,n2 , ,Apr 1987.
- 4.Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs, Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East, International Monetary Fund "IMF",2007.

III. Les Lettres

- 1.Instruction N° 127, MF/DG/DOF, du 26-07-1997.

ثالثا: المواقع الالكترونية

- | | |
|---|---|
| http://www.mfdgi.gov.dz | 1. موقع المديرية العامة للضرائب: |
| https://accdiscussion.com | 2. موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين: |
| http://www.tax.mof.gov.iq | 3. موقع الهيئة العامة للضرائب العراقية: |
| http://www.imf.org | 4. موقع صندوق النقد الدولي: |
| https://www.ccomptes.dz | 5. موقع مجلس المحاسبة الجزائري: |

الملاحق

الملحق رقم 03: نموذج لوثيقة التصريح بالدخل الإجمالي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة

رقم التعريف الجبلي :
رقم المائدة :

الضريبة على الدخل الإجمالي
سنة 20.....

ختم و تاريخ
المصلحة

تصريح بوضع في
مصلحة غير نشطة
أول 1 ماي

I - تعريف المكلف بالضريبة :

الفق ٠١ :

الأسماء :
(من الاسم الشفع)
الجنسية :
رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب) :

عنوان الإقامة المعتادة :

الي 1 جانفي 20 : الرمز الفوريدي :
الي 1 جانفي 20 : الرمز الفوريدي :
(في حالة تغير العنوان خلال السنة)

(٣) بالصفة كقائد الضريبة وتكون بعد الأمانة

II - الحالة العائلية (إلى ا جانفي من سنة فرض الضريبة)

اعزب (عزيلة) ☐ متزوج (ة) ☐ أرمل (ة) ☐ مطلق (ة) ☐ (ضع علامة X في الخانة المناسبة لذلك)

اللقب المعالي والأسم المعتاد للزوج :
بالنسبة للزوجة ذكر لقب الأسرة :

التاريخ و مكان ميلاد الزوج :
رقم التعريف الجبلي للزوج :
عدد الأشغال الأحياء : عدد الأشغال المتكفين :

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج و الزوجة :

أنا المتضمن أسمه :
و كنا زوجين الممولودة :
نطلب فرض الضريبة المشتركة مع أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 20.....

بـ في
إمضاء الزوجين

[illegible][illegible][illegible]

ملحق رقم 06: نموذج لوثيقة التصريح بالمرتبات والاجور المدفوعة

DIRECTION GENERALE DES DOUANES الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE		Date du 26/08/2024
DIRECTION DES DOUANES المديرية العامة للجمارك		Direction des Douanes المديرية العامة للجمارك
DIRECTION DES DOUANES المديرية العامة للجمارك		
CENTRE DES DOUANES مركز الجمرك		
Déclaration des traitements et impositions divers payés pendant l'année إخطار ذاتي عن المعاملات والضرائب على الدخل الإجمالي Retenues à la source au titre de l'Impôt sur le Revenu Global (I.R.G.)		
Cadre à remplir que le centre des douanes إطار لملءه المركز الجمركي	Pré-M (Ces informations ne concernent pas) (هذه المعلومات لا تتعلق بـ)	Mr M. (الاسم - لقب - رقم الترخيص)
Accusé de réception enregistré شهادة استلام الإخطار	Profession Activité de la Direction (العمل)	(Ces informations ne concernent pas) (هذه المعلومات لا تتعلق بـ)
MONTANT المبلغ الإجمالي للاداء المستحق	Nombre d'identification fiscale رقم التعريف الضريبي	(Ces informations ne concernent pas) (هذه المعلومات لا تتعلق بـ)

[illegible][illegible]

(1) Porter dans cette colonne les abréviations : C. (célibataire) - M. (marié) - V. (veuf) - D. (divorcé).

II. — APPONTEMENTS, SALAIRES RETRIBUTIONS DIVERSES PENSIONS ET

II - الأجرور والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات
RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة: المبالغ المعنوية كمبالغ شهرية مستفزة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، التكاليف والعلاوات ذات الطابع السنوي، الشهر الثالث عشر، ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدة الشهرية العادية.

REMARQUE PREALABLE. - Les sommes considérées comme mensuelle distinde pour le calcul de I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en intégralité en

II - الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات
RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة: المبالغ المعتمدة كمبالغ شهرية مستمدة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (التكاليف والعلاوات ذات الطابع السنوي، الشهر لدائت عشرًا ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدة الشهرية العادية).

REMARQUE PREALABLE : Les sommes considérées comme mensuelles distinde pour le calcul de I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en intégralité en :

II - الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات
RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة: الصالح العشرة كصالح شهيرة منتشرة من أجل حساب القيمة على الدخل الإجمالي، التكاليف والعلاوات ذات الطابع السنوي، الشهر الثالث عشر، ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدا الشهيرة العامة.

[illegible]

(أ) = القيمة الحالية للتبائع المبررة
(ب) = الانقضاء من المصادر المبررة

يشهد بصحته من طرف المصني أسفله
Certifié exact par le soussigné,

le _____ في A _____
الإمضاء
Signature

يشهد بصحته من طرف الممضي أسفله
Certifié exact par le soussigné,

le _____ في A. _____
الإمضاء
Signature

الملحق رقم 07: نموذج للتصريح السنوي بالضريبة على ارباح الشركات-الرسم على النشاط المهني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
الصلحة

رقم تعريف جابي :
رقم المدة :

**التصريح بالضريبة على أرباح الشركات
(الرسم على النشاط المهني)**

ختم وتاريخ المصلحة

إقرار بالتصريح

أنا، **.....** صفة فرض الضريبة :
التصريح المنقول بالصفة المختتمة :
أو العدد من إلى

1- التعريف بالموسسة :

(1) تعيين المؤسسة (الإسم الاجتماعي، الشكل الجنسية) :

(2) النشاط المعاصر (مع توضيح النشاط الرئيسي) :

رمز النشاط : رقم السجل التجاري :

رقم الحسابات البنكية أو البريدية :

(3) العنوان بالجائز :

تعلم الإجمالي أو الرئيسي للموسسة :

في 1 جانفي 20.....
الهاتف : الموقع الإلكتروني :

في 1 جانفي 20..... في حدة تغير العنوان خلال السنة)
الهاتف : الموقع الإلكتروني :

(4) عنوان المؤسسات الثانوية : (في حدة عدم كفاية الإطار إرفاق جدول مملأ)

تعيين المؤسسة	العنوان	رقم المادة	البناية	ولاية

(5) لقب و اسم و عنوان الممثل القانوني في الجزائر للمؤسسات الغير القومية :

الهاتف: **الموقع الإلكتروني:**

مسك المحاسبة

متخذ أجبر بالموسسة ☐ مكتب المحاسبة :
العنوان :

رقم التعريف الجابي :

مكتب المصادقة على الحسابات :
لعنوان :
رقم التعريف الجابي :

ب- مشخص العناصر الخاضعة :

1- الضريبة على أرباح الشركات :

د. النتيجة المحاسبية (ر) : ربح : ☐
بد. النتيجة الجابية (ج) : ربح : ☐

مقننه :

- الربح الخاضع لسجل %
- الربح الخاضع لسجل %
- الربح الخاضع لسجل %
- الربح الموحد (تجميعات الشركات) %
- الربح المعدل (نسبة الإعفاء) : 90.. %

- المبالغ المعد استثناءها خلال السنة (ر) :

- الشركة الخاضعة لتنظيم الجابي الخاص بتجميعات ا شركة الأم ☐ العضو ☐

2- الرسم على النشاط المهني :

طبيعة محليات

المعاملات الخاضعة

محليات عيار البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من الحظوظ غير العادية :

محليات عيار البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعه هو الحظوظ غير العادية :

محليات البيع بالجملة :

محليات أخرى مستثناة من التخليش :

بيعوات ومحليات لا تستلزم من التخليش :

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1) :

عمليات معقدة

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعقد (2) :

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعقد (1) + (2) :

(*) يجب إشباع الشتر الذي يحدد الصلاحية في الدفاتر الخاصة بالإعلان في نشره (R) أو (ن) قبل المدة المقر له من حالتيه أو مسودته (مسلك) : د. صا.

[illegible][illegible]

الملحق رقم 08: نموذج للتصريح بالضرائب والرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر

[illegible][illegible]

ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1
ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1
ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1
ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1
ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1
ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1
ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1
ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1
ملحق 1-2-1-1	ملحق 1-2-1-1

الملحق رقم 09: نموذج للإشعار بالتحقيق

Envoyer par message Imprimer le formulaire
Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
N° A.R.

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le H, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

☐ (1) Préablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales : Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis. L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix, au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :
- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il y a transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place. En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr

Tel n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur

, Tel n°

الملحق رقم 10: نموذج لمحضر المعاينة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE Série O n° 19
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE.....
N° d'identification fiscale (NIF)
N° d'Article
INSPECTION DES IMPOTS DE.....
CODE INSPECTION.....

PROCES VERBAL DE CONSTAT
DE.....(1)
Articles 152, 224 - 3 et 304 du CIDTA
Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002

L'an à (2)
Et le
Nous soussignés (3)
Dument assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4)
Représenté (5)
A l'effet de procéder au constat suivi de.....
Nous avons relevé ce qui suit.....
A l'issue de notre intervention, nous avons coururé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M..... à signer avec nous, lequel a accepté - refus - (6)
et a déclaré ce qui suit.....
A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.....

Signature des agents, 339
Signature de l'intéressé,
(1) L'objet du constat matériel.

الملحق رقم 11: نموذج للموافقة على اجراء التحقيق في المحاسبة خارج مقر المكلف

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la
Wilaya de
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau des Vérifications Fiscales

le.....

Monsieur :
.....
.....
.....

Objet : Vérification de comptabilité en dehors de vos locaux professionnels.

Réf : Votre demande du :

En réponse à votre lettre citée en référence, j'ai l'honneur de vous informer qu'en égard au motif invoqué, j'émet un avis favorable à votre demande de vérification en dehors de vos locaux, de votre comptabilité par les vérificateurs de ma devisions.

Veillez agréer, mes salutations distinguées.

Le Sous-directeur des Contrôle Fiscal

الملحق رقم 12: نموذج للإشعار بالتبليغ بنتائج التحقيق في المحاسبة

Imprimer le formulaire
N° 0.01.21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
.....

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices rapportant aux impôts, et taxes ci-après désignés :

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte..... feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

الملحق رقم 13: بطاقة انطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
Série O N° 23
Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

**Fiche de début des travaux
De vérification**

le,

Numéro de l'affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'identification statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Adresse Tél du

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le au

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs:
M
M
M

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé : Le Chef de Service Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم 14: بطاقة تجميع لكشوف رقم الأعمال المصرح بها (G50)

Série D N° 29 - (2014)

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
D
WNEE :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
INSPECTION DE
RECETTE DE
لوالة :

FICHE DE CONTROLE DES G 50

Désignation :
N° S : N° F :
Activité : Code Activité : Forme Juridique :
Adresse : Article d'imposition :

RAPPELS

MOIS	MISES EN DEMEURE		CONVOICATIONS		REGULARISATIONS					
	N°	Dates	N°	Dates	N° Rôle	Droits Simples	Montant Pénalités	Montant Total	Date d'Emission	Date Recouvrement
01										
02										
03										
04										
05										
06										
07										
08										
09										
10										
11										
12										

rep. Officielle, Alger

الملحق رقم 15: بطاقة التصريح بالمرتبات والاجور المختلفة المدفوعة

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DIRECTION DES IMPOTS DE CENTRE DES IMPOTS DE	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE الصريح بمقتضى القانون المؤرخ 26 جوان 2012 Déclaration des traitements et émoluments dits payés pendant l'année. [إشعاركم من قبل المصالح الجزائرية على الدخل السنوي Retenues à la source au titre de l'impôt sur le Revenu Global (I.R.G.)	Date 04/10/2018 المديرية العامة للضرائب مركز الضرائب محضر اجتماع المجلس الإداري للضرائب ومجلس استشارة لإصلاح 79 الموقع الإلكتروني للادارة العامة للضرائب 80
Cadre à remplir par le centre des impôts d. Accusé de réception enregistré le MONTANT des salaires bruts versés 81	Par M. (Signature ou tampon en rouge encadré) Profession Adresse de la Direction de l'entreprise ou le premier (Signature ou tampon en rouge encadré) Numéro d'Identification Fiscale 82	من طرف السيد المهنة : 83 عنوان الشركة : 84 رقم التعريف الضريبي : 85 رقم الضريبة المدفوعة على مصدر : 86

A. - Montant des sommes versées à la Caisse de Receveur et se rapportant aux traitements et salaires payés pendant l'année

[illegible]

ب - قيمة الحقوق المستحقة على المكالات المدفوعة خلال سنة B. Montant des droits dus à raison des rémunérations versées pendant l'année

[illegible]

(b) إذا كان العميل السجل في هذا الصدد، فطالبة لتسليم في الترخيص على الترخيص مع مضافة إشعار الترخيص (1) (2) (3) وفي حالة العميل، فإن الترخيص يتم حمله في الترخيص أو يطلب
 (تدوينه من مدير الترخيص أو في أي من الوثائق)

TOTAL (b)

(b) La somme totale des cotisations versées, y compris la somme des cotisations versées, est inscrite dans le tableau ci-dessous, sous la rubrique (b).
 (b) La somme des cotisations versées, y compris la somme des cotisations versées, est inscrite dans le tableau ci-dessous, sous la rubrique (b).

[illegible]

(1) Porter dans cette colonne les abréviations: C. (cibitairien) - M. (maré) - V. (veuf) - D. (divorcé).

REMARQUE PREALABLE. - Les sommes considérées comme mensuelles distinctes pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en intelligence en dessous de la base mensuelle normale.

ملحق : المبالغ المستحقة كمبالغ شهرية متغيرة من أجل حساب القيمة

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

II - الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات
RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

REMARQUE PREALABLE. - Les sommes considérées comme mensuelles distinctes pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, troisième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en intégralité en dessous de la base mensuelle normale.

هذا : البيع المعتبر كبيع شجرة مثيرة من أجل حساب الضريبة
على الأرباح : لا يندرج تحت البيع المعتبر كبيع شجرة مثيرة من أجل حساب الضريبة

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

II – الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات
RENTES VIAGÈRES SOUMIS À LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

REMARQUE PRÉALABLE. - Les sommes considérées comme mensuelle déduite pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, incidence mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en intégralité en

II - الأجر، المكافآت، التعويضات المختلفة والمعاشات

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

II - الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

[illegible]

(أ) = القيمة الحالية للبالغ المستوفى
(ب) = الانقضاءات من المصادر المعجلة

يشهد بصحته من طرف الممضي أسفله
Certifié exact par le soussigné,

le A e

Signature _____ Signature _____

يشهد بصحته من طرف الممضي أسفله
Certifié exact par le soussigné.

[illegible]

الملحق رقم 16: نموذج لبطاقة المعلومات

- 334 -

الملحق رقم 17: كشف مقارنة الميزانيات

[illegible]

الملحق رقم 18: استمارة التقرير النهائي لعملية التحقيق

الملحق
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
Série O N° 15

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Impôts de la
Wilaya de

Identifiant Fiscal
Code Territoire
Code Activité
Numéro d'Article

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° /

Entreprise Vérifiée :
Activité :
Adresse :
.....

Brigade de Vérification N°
Agents Vérificateurs :
.....

B / PROCEDURE DE VERIFICATION (Pièces à joindre)

Pièce N° 1/ Avis de Vérification :

- Adresse le : n° A/R
- Remis le : Accusé réception

Pièce N° 2/ Avis de Notification :

- Adresse le : n° A/R
- Accusé réception reçu le :
- Remis le : contre Accusé réception

Pièce N° 3/ Réponse de l'Entreprise vérifiée :

- Reçu le : dans les délais
- Absence de Réponse – reçue hors délais

Pièce N° 4/ Notification de la position définitive de l'Administration :

- Adresse le : n° A/R
- Accusé réception reçu le :
- Remis le : contre Accusé réception

Pièce N° 4/1 - 4/2 Avis de notification aux associés :

- Adresse le : n° A/R
- n° A/R
- n° A/R
- n° A/R
- Accusé réception reçu le :

Pièce N° 5/ Nouvelle réponse de l'entreprise vérifiée (éventuellement) :

- Reçu le :

Pièce N° 6/ Nouvelle notification de la position de l'administration :

- Adresse le :

Pièce N° 7/ Tableau comparatif des Bilans - relevé de comptabilité

Pièce N° 8/ Copie de l'avertissement "activité"

Pièce N° 9/ Copie de l'avertissement "revenus"

A / GENERALITES

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

- Forme juridique
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle
- Désignation de l'exploitant – du gérant – du directeur général
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL
- Associé Majoritaire –
- Associé Minoritaire –
- Non Associé –
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales
- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

C / CLOTURE DE LA VERIFICATION

1° / Observations sur les résultats de la vérification :

- Du chef de Brigade
- De la sous-direction chargée du contrôle fiscal

2° / Conclusion de la vérification :

- Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée
- Caractère des infractions relevées et des rehaussements appliqués (existence ou non de manœuvres frauduleuses – infraction répétées)
- Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incidents éventuels, opposition à contrôle, etc...)

2° / Renseignements relatifs au dossier fiscal

- Position fiscale :
 - Impôts directs:
 - T. C. A.
- Gestion du dossier fiscal
 - Dépôt des déclarations et des bordereaux – avis de versement (Tardif – défaillances – régulier)
- Régularisations fiscales (impôts directs – T.C.A.)
- Vérifications de comptabilité
- Périodes vérifiées
- Recherches extérieures dans le cadre de la présente vérification
- Nombre de demandes
- Nombre de recoupements reçus
- Observations éventuelles
- Autres observations
- Désignation précise de l'activité (s) exercée (s)
- Adresse des Etablissements de productions, de commercialisation, des entrepôts
- Liens avec d'autres entreprises (Nature des liens, adresse de ces entreprises)
- Importance des moyens d'exploitation
 - Effectifs employés:
 - Equipements d'exploitation:
- Assistance juridique, comptable ou fiscale (conseil juridique, fiscal, comptable, ect..)

D / CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(Direction Régionale des Impôts)

- 1° / Date du contrôle du rapport de vérification
- 2 ° / Date de l'envoi à l'Administration Centrale de la fiche de synthèse
- 3 ° / Observation de la Direction Régionale des Impôts

4° / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5° / Décision proposée par la D. R. I.

الملحق رقم 19: يتضمن احصائيات التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI/Sétif

DRI Sétif						
1/ VC						
Structure	Nbr. de Doss. Vérifiés			Droits et Pénalités Rappelés		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
SETIF	66	70	77	261 038 071	392 464 296	724 526 375
BEJAIA	91	88	52	377 701 885	274 868 420	209 607 676
BOUIRA	53	46	16	355 428 205	501 160 324	69 430 152
B.B.ARRERIDJ	58	35	49	328 197 083	110 962 701	241 963 173
M'SILA	74	41	45	237 670 581	79 799 977	163 509 911
Total DRI/SETIF	342	280	239	1 560 035 825	1 359 255 718	1 409 037 287
2/ VP						
Structure	Nbr. de Doss. Vérifiés			Droits et Pénalités Rappelés		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
SETIF	7	9	10	11 745 315	14 710 793	17 006 200
BEJAIA	13	18	18	4 150 512	8 693 129	50 239 166
BOUIRA	8	28	15	26 807 031	42 274 594	23 953 629
B.B.ARRERIDJ	4	0	6	2 533 800	-	16 868 104
M'SILA	19	19	24	15 796 320	13 867 983	17 961 005
Total DRI/SETIF	51	74	73	61 032 978	79 546 499	126 028 104
3/ VASFE						
Structure	Nbr. de Doss. Vérifiés			Droits et Pénalités Rappelés		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
SETIF	12	3	3	82 981 129	17 337 265	13 228 957
BEJAIA	7	1	1	24 751 669	3 419 361	1 498 355
BOUIRA	0	3	2	-	48 241 254	26 015 932
B.B.ARRERIDJ	11	0	6	84 974 744	-	38 275 735
M'SILA	10	3	6	20 380 334	901 032	15 508 236

الملحق رقم 20: يتضمن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات،

نيابة المديرية للبرمجة

Structure	Nbr. de Doss. Vérifiés			Droits et Penalties Rappelés			total Droits et Penalties Rappelés	moyenne
	2014	2015	2016	2014	2015	2016		
Vérification de comptabilité	2533	2543	1840	24 232 574 665	20 792 798 053	16 574 801 953	61 600 174 671	8 906 908
Vérification ponctuelle	692	676	621	2 111 494 579	3 870 208 004	1 497 699 518	7 479 402 101	3 760 383
Vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble	335	98	229	1 492 905 437	1 294 236 669	2 296 509 014	5 083 651 120	7 679 231
Contrôle des évaluations	32 846	32 469	28 406	5 109 362 702	5 778 770 457	6 300 956 646	17 189 089 805	183 407
Le contrôle sur pièces	28 997	23 107	22 760	25 517 279 774	26 444 442 227	25 224 965 354	77 186 687 355	1 031 025

الملحق رقم 21: يتضمن نموذج الاستبيان المعتمد في الدراسة



جامعة فرحات عباس سطيف
مدارس الدكتوراه
قسم الدراسات العليا
قسم: علوم تجارية
تخصص: تدقيق ومحاسبة

السيد الفاضل / السيدة الفاضلة:

تحية طيبة ،،،،،

استبانة حول موضوع:

أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة- دراسة حالة بمديرية الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف.

يهدف هذا الاستبيان ضمن الدراسة التي يهدفها الباحث للتعرف على أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة ، وأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة نظرا لخبرة سيادتكم العملية في المجال الضريبي، ثم تصميم هذا الاستبيان الذي يحل في طياته مجموعة من الأسئلة حول موضوع الدراسة ،لذا يرجى من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بالاستبانة، علما بأن المعلومات التي تقدمونها سيتم التعامل معها على درجة عالية من المسؤولية وسرية تامة للغرض الذي صممت من أجله، وهو البحث العلمي فقط، وذلك استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الدكتوراه في التدقيق والمحاسبة، ضمن الاختصاصات التي تقدمها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة فرحات عباس- سطيف

وشكرا لتعاونكم

المشرف:

أ. د. وفيي بوعلمار

الباحث:

ذبيح محمد أمين

القسم الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة (سلك مفتشي الرقابة الجبائية)

1- الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2- الفئة العمرية:

أقل من 25 سنة ☐ بين 25 سنة و 35 سنة ☐

بين 36 سنة و 45 سنة ☐ بين 46 سنة و 55 سنة ☐

أكثر من 56 سنة ☐

3- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

4- التخصص العلمي:

علوم اقتصادية ☐ علوم قانونية وإدارية ☐ علوم تجارية ☐

مالية ومحاسبة ☐ علوم التسيير ☐ أخرى ☐

5- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ بين 5 سنوات و 10 سنوات ☐

بين 10 سنوات و 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

6- الرتبة المهنية:

مفتش ضرائب ☐ مفتش رئيسي ☐ مفتش مركزي ☐ مفتش ☐

قسم

7- الولاية:

سطيف ☐ البويرة ☐ بجاية ☐ برج بوعرييج ☐ المسيلة ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان (متغيرات الدراسة)

البيانات الواردة في القوائم تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم حول مدى تأثير تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، وذلك بوضع إشارة (X) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

الرقم	الفقرة	مؤثر جدا	مؤثر نوعا ما	مؤثر غير مؤثر	غير مؤثر إطلاقا
01	امتلاك أعوان الرقابة الجبائية مؤهل علمي في اختصاصات مناسبة لممارسة مهمة التدقيق في المحاسبة.				
02	اختيار أعوان الرقابة الجبائية وتعيينهم في المكان المناسب وفق شروط ومعايير مهنية تتناسب والوظيفة التي سيشغلونها.				
03	استفادة أعوان الرقابة الجبائية من دورات تدريبية (فترة تربية) كافية للقيام بمهامهم بشكل جيد.				
04	توفر دليل مهني وأخلاقي لدى أعوان الرقابة الجبائية يساعدهم على إتمام المهام الموكلة لهم خاصة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف.				
05	عمل أعوان الرقابة الجبائية على تطوير مهاراتهم ومعارفهم واستخدام تكنولوجيا المعلومات التي تساعدهم في التدقيق خاصة في ظل تطور البيئة المعلوماتية.				
06	متابعة المستجندات من القوانين واللوائح التنظيمية والندوات العلمية ذات العلاقة بالمجال الضريبي والمحاسبي خاصة التي تساهم في تحسين مستوى أداء أعمالهم.				
07	استقلالية أعوان الرقابة الجبائية وحيادهم عند ممارسة أعمال التدقيق في محاسبة المكلف، حيث لا يخضعون لأي ضغوط أو قيود من أي جهة.				
08	تمتع أعوان الرقابة الجبائية بمهارات الاتصال والتفاوض والتعامل مع المكلفين، بما يضمن تحسين العلاقة بينهما، لتصبح العلاقة تركز على العلاقة والشفافية والإفصاح.				
09	التزام أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلف بقواعد السلوك المهني كالتواضع والاستقامة والصق والحياد ...				
10	حصول أعوان الرقابة الجبائية على حوافز مادية ومعنوية اعترافا بكفاءتهم ومهاراتهم المهنية، بما يخلق حالة من الرضى، وشجعهم للبقاء بالإدارة الجبائية.				
11	تميز العلاقة بين أعوان الرقابة الجبائية وبين رؤسائهم بالتعاون والاحترام وروح المسؤولية، في ظل القوانين والأنظمة التي تحكم أداء مهامهم.				

الرقم	الفقرة	مؤثر جدا	مؤثر نوعا ما	مؤثر غير مؤثر	غير مؤثر إطلاقا
01	توفر دليل أخلاقيات المهنة يهدف أساسا لتحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها أعوان الرقابة الجبائية.				
02	وجود قوانين ولوائح وأنظمة تنظم مهام الرقابة الجبائية، وتلزم أعوان الرقابة الجبائية على الالتزام بقواعد السلوك المهني.				
03	توفير برامج معلوماتية حديثة لأعوان الرقابة الجبائية، لتخزين ومعالجة واسترجاع البيانات والمعلومات الرقابية. (توفير الوقت، تخفيض التكاليف، تسهيل عملية التدقيق، توفير دقة في العمل الرقابي، كشف مواطن الخلل ...)				
04	وجود هيكل تنظيمي للإدارة الجبائية يعكس الاختصاصات الوظيفية بشكل جيد، ويسمح بتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية ودقة، ويزيل الازدواجية في الاختصاصات، ويحقق العدالة بين الموظفين.				
05	توفر نظام للحوافز سواء المادية أو المعنوية وتوفير بيئة عمل تساعد أعوان الرقابة الجبائية على أداء مهامهم. (أشراك الموظفين في اتخاذ القرارات وتقديم الاقتراحات، ضمان واستقرار العمل، الأثر الوظيفي....)				
06	حرص الإدارة الجبائية على إقامة المؤتمرات والمؤتمرات العلمية والندوات المتخصصة، يؤدي تحسين مستوى أداء العمل الرقابي.				
07	حرص الإدارة الجبائية على تلقي أعوان الرقابة الجبائية للدورات التدريبية اللازمة والكافية لقيامهم بأداء مهامهم الإدارية والرقابية بشكل جيد.				
08	قيام الإدارة الجبائية بعد الانتهاء من الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات بتقييم نتائجها، وتقييم أثرها على المتدربين بدقة وموضوعية.				
09	قيام الإدارة الجبائية بعمليات الرقابة على مديرياتها المكلفين بالرقابة الجبائية لتحسين أدائها وتفاذي وقوعها في لآخطاء والتجاوزات (انتساف اداري).				
10	وجود لجان استشارية على مستوى المراكز القلمية بمهام التدقيق في محاسبة المكلفين تعنى بدراسة القضايا الشائكة التي تواجه أعوان الرقابة، وتقوم بدراسة التقارير والملاحظات التي ترفعها إليها الأجهزة الرقابية.				
11	مواكبة الإدارة الجبائية عند احراز الأعمال الرقابية وتطويرها للتقدم العلمي والتقني في مجال الأعمال والتكنولوجيا يساهم في عمل أعوان الرقابة الجبائية (الإدارة الرقابية).				

رابعاً: ان توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي

لغرض الضريبة					

ثالثاً: ان توفير المتطلبات التشريعية والتنظيمية (الإطار القانوني) للرقابة الحباشية سيساهم في تحسين فاعلية

حرص الإدارة الجبائية على إعداد برامج تكوين وتدريب لفائدة أعوان

يساهم تبني الإدارة الجبائية للمعايير التي اوصت بها لجنة معايير

[illegible]

شکرا التعاونکم

خامساً: تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

الملحق رقم 22: قائمة محكمي الاستبيان

الرقم	الاسم	الوظيفة	الرقم	الاسم	الوظيفة
01	أ.د. ولهي بوعلام	أستاذ التعليم العالي، جامعة المسيلة	05	د. الحواس زواق	أستاذ محاضر "أ" جامعة المسيلة
02	د. الياس قلاب ذبيح	أستاذ محاضر "أ" جامعة قالمة	06	أ.دعاشي عبد المجيد	مدير المديرية الفرعية للتكوين م ج ض. سطيف
03	د. فنغور عبد السلام	أستاذ محاضر "أ" جامعة باتنة	07	أ.سنية عبد الرحمان	مدير المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل م ج ض سطيف
04	د. ذبيح عادل	أستاذ محاضر "أ" جامعة المسيلة			

ملخص البحث:

أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة (دراسة حالة بمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف)

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة من وجهة نظر أعوان الرقابة الجبائية على مستوى مديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية سطيف، ولتحقيق هدف البحث واختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، الأول كمدخل للرقابة الجبائية، وجاء تحت عنوان الاطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية، أما الفصل الثاني فتم التطرق من خلاله لمراحل وإجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية، باعتباره أهم وسيلة يتم الاعتماد عليها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، وفي استرجاع أموال الخزينة العمومية، أما الفصل الثالث فتم من خلاله التطرق لمتغيرات الدراسة، وقد جاء تحت عنوان متطلبات الرقابة الجبائية، أما الفصل الرابع والأخير، فتم تخصيصه لدراسة ميدانية (استبيان) شملت عينة حجمها (107) فرداً، يمثلون أعوان الرقابة الجبائية. توصلت الدراسة إلى أن توفر متطلبات الرقابة الجبائية، والتزام أعوان الرقابة الجبائية بها، له دور إيجابي في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، ويظهر ذلك من خلال ارتفاع حصيلة الضرائب (هدف مالي)، وتراجع عمليات الغش والتهرب الضريبي نتيجة ارتفاع معدلات الالتزام والامتثال الطوعي من طرف المكلف (محاربة الغش والتهرب الضريبي).

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، متطلبات الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

Abstract :

The effect of applying the requirements of tax control on improving the effectiveness of the accounting audit for tax purpose (a case study in the directorate of Taxes related to the regional directorate of Taxes in the wilaya of Setif)

This study aimed to find out The effect of applying the requirements of tax control on improving the effectiveness of the accounting audit for tax purpose from the point of view of tax control agents at the level of the directorates of taxes of the Regional Directorate of Taxes in the wilaya of Setif . In order to achieve the goal of research and testing hypotheses, this research was divided into four chapters, the first as an introduction to tax control, and it came under the title of the conceptual and legal frame for fiscal control. while the second chapter deals with the stages and procedures for implementing an accounting audit for fiscal purposes, as it is the most important means to be relied upon in fighting fraud and tax evasion, and in retrieving public treasury funds, while the third chapter deals with the study variables, It came under the title of tax control requirements. As for the fourth and final chapter, it was devoted to a field study (questionnaire) that included a sample size of (107) individuals, representing agents of tax control.

The study found that the availability of tax control requirements and the commitment of tax control agents with it ,has a positive role in improving the effectiveness of accounting audit for the purpose of tax. This is evidenced by the increase in tax receipts (a financial goal), and Fraud as well as the tax evasion decreased due to high compliance rates. and voluntary compliance by the taxpayer (fight against fraud and tax evasion)

Key words: tax control, requirements of tax control, accounting audit for the purpose of tax.