



تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة  
-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل-

## Evaluating the Effectiveness of punctual verification in accounting in Assessing the Statements of Taxpayers - Case Study of tax direction of Jijel -

لواج عبد الرحيم<sup>1\*</sup>، لواج منير<sup>2</sup>

LOUADJ Abderrahim<sup>1</sup>, LOUADJ Mounir<sup>2</sup>

<sup>1</sup> طالب دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، (الجزائر)، البريد الإلكتروني: [abderrahim.louadj@univ-jijel.dz](mailto:abderrahim.louadj@univ-jijel.dz)

<sup>2</sup> أستاذ محاضر "أ"، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، (الجزائر)، البريد الإلكتروني: [louadj2000@yahoo.fr](mailto:louadj2000@yahoo.fr)

تاريخ النشر: 2020/12/31

تاريخ القبول: 2019/12/16

تاريخ الاستلام: 2019/11/21

### ملخص:

يتميز النظام الضريبي الجزائري بطابعه التصريحي هذا ما يجعل الرقابة الجبائية من بين أهم الوسائل المستخدمة في مكافحة ظاهرتي التهرب الضريبي والغش الضريبيين، حيث تسمح هذه الأخيرة باكتشاف مختلف الإغفالات والنقائص التي تتضمنها التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة و تمكن الإدارة الجبائية من استرجاع إيرادات جبائية هامة تسمح برفع نسبة مساهمة الجبائية العادية في تمويل النفقات الميزانية التي تمول في الوقت الراهن بنسبة كبيرة من إيرادات الجباية البترولية والتي تعرف تذبذب وتراجع كبيرا عند انخفاض سعر البترول في السوق النفطية الدولية، نهدف من خلال هذا البحث إلى تسليط الضوء على فعالية عمليات الرقابة والتحقيق المنفذة من طرف الإدارة الجبائية وتقييم نجاعة عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنفذة بمديرية الضرائب ولاية جيجل.

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة؛ التصريحات الجبائية؛ التحقيق المصوب في المحاسبة؛ ضمانات المكلف.

تصنيف JEL: H20 ; H29.

### Abstract:

Etant donné que le système fiscal algérien est de type déclaratif, tant que le contrôle fiscal est en effet un instrument efficace dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale permettant de ; rectifier les omissions et déceler les insuffisances contenues dans les déclarations déposées par les contribuables , et de permettre à administration fiscale de recouvrement des recettes importantes qui permet de relever le taux de la contribution fiscale ordinaire dans le financement des dépenses budgétaires qui finance actuellement une proportion importante des recettes au titre du recouvrement des impôts pétroliers qui définissent l'instabilité et la baisse considérable lors de la chute des prix du pétrole dans le marché mondial. Nous aspirons, à travers la recherche, de mettre l'accent sur l'efficacité des opérations de contrôle et vérifications menées par l'administration fiscal et d'évaluer l'efficacité des vérifications ponctuelle de comptabilités exécutés par la direction des impôts de la wilaya de Jijel.

**Mots clé:** Contribuable; Les Déclarations Fiscales; Vérification Ponctuelle de Comptabilité; Garantis de Contribuable.

**JEL classification codes:** H20 ; H29

\* المؤلف المرسل

## 1. مقدمة:

تلعب السياسة الضريبية دورا محوريا في تحقيق أهداف السياسة المالية لأي دولة، وتعد الضرائب في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة المستخدمة في تمويل النفقات العام، إن أهم ميزة للنظام الضريبي الجزائري هي كونه نظام يقوم على أساس التصريح، حيث يقوم المكلف فيه بتقدير دخله والتصريح به من تلقاء نفسه، هذا ما يستدعي قيام الإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بغية الكشف عن محاولات التهرب من دفع مختلف الضرائب وعليه قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى إعادة تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة بناء على ما تجمعته من معلومات حول مختلف العمليات التي قام بها المكلف بالضريبة وكذلك قيمة الإيرادات المحققة من طرفه، وتمارس مصالح الرقابة الجبائية سلطاتها ضمن إطار قانوني يحدد خطوات ومراحل تنفيذها ويحمي حقوق المكلف بتوفير له جملة من الضمانات لحمايته.

تأخذ الرقابة الجبائية المعتمدة في النظام الضريبي الجزائري عدة أشكال فيمكن أن تطبق على تصريحات المكلفين بالضريبة رقابة عامة أو رقابة معمقة، وتعتبر هذه الأشكال متسلسلة ومكملة لبعضها البعض وقد عمل المشرع الجبائي الجزائري من خلال الإصلاحات الجبائية المتبناة إلى إدخال عدة تعديلات عليها وإستحداث أشكال جديدة تكريسا للجهود الرامية إلى تفعيل دورها والرفع من نجاعتها في مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين. وبخلاف الرقابة العامة أو الشاملة التي تطبق داخل مكاتب الإدارة الجبائية تسمح الرقابة المعمقة لأعوان الإدارة الجبائية التنقل إلى مقر نشاط المكلفين واجراء عمليات الفحص والتدقيق اللازمة للدفاتر المحاسبية، للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وتضم الرقابة الجبائية المعمقة المتعمدة في النظام الضريبي الجزائري ثلاثة أشكال رئيسية هي: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف ولكل شكل رقابي خصائص تميزه عن الشكل الآخر، ويتم استعمال هذه الأشكال بصفة منفصلة وحسب خصوصية الملف الجبائي الخاضع للتحقيق و حسب درجة الاعفالات المسجلة فيه.

ويعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد أهم اشكال الرقابة الجبائية المعمقة المدرجة حديثا بهدف الرفع من نجاعة عمليات الرقابة الجبائية وتحديثها بما يتماشى والتطورات الحاصلة في طرق التهرب الضريبي المستخدمة من طرف المكلفين. وانطلاقا من الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية هذه الورقة البحثية في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى فعالية عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة في تقويم التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة؟

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحليل مختلف الالتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة المنصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري.
- التعرف على مراحل واجراءات تنفيذ التحقيق المصوب في المحاسبة من قبل الادارة.
- تبيان أهم الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجبائي الجزائري للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المصوب في المحاسبة
- تقييم مدى فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين والحد من انتشار ظاهرة التهرب في ولاية جيجل من خلال الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل

أهمية الدراسة: يستمد البحث أهميته كون التحقيق المصوب في المحاسبة يعتبر من بين أهم اشكال الرقابة الجبائية المستحدثة في النظام الجبائي الجزائري والتي تمكن الإدارة الجبائية اكتشاف الإعفالات المتضمنة في تصريحات المكلفين بالضريبة، ما يضمن للإدارة الجبائية استرجاع مبالغ مالية هامة متهرب من دفعها تدخل ضمن إيرادات الجبائية العادية مع العلم أن هاته الأخيرة تمثل ما يقارب ثلثي الإيرادات الإجمالية للميزانية المستخدمة في تغطية النفقات العامة في السنتين الأخيرتين

منهج الدراسة: نظرا لطبيعة الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي لعرض وتوظيف مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالتصريحات الجبائية وبالتحقيق المصوب في المحاسبة. والمنهج التحليلي لتحليل مختلف المعلومات المجمعة والمؤشرات

المتعلقة بالدراسة التطبيقية على مستوى مديرة الضرائب لولاية جيجل ومن اجل التوصل الى استخلاص عدد من النتائج والإقتراحات التي تخدم أغراض هذه الورقة البحثية .

هيكل الدراسة: لغرض الوصول الى اهداف الدراسة، تم تقسيم هذه الدراسة الى أربع محاور اساسية هي:

المحور الأول: المكلف بالضريبة والالتزامات التصريحية في النظام الجبائي الجزائري.

المحور الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة المفهوم ومراحل التنفيذ.

المحور الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب في المحاسبة

المحور الرابع: فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية جيجل.

## 2. المكلف بالضريبة والالتزامات التصريحية في النظام الجبائي الجزائري.

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بالضريبة والطرف الآخر هو الإدارة الضريبية، في الأصل دائما يكون الطرف الأول من العلاقة ملزم أو مدين، أما الطرف الثاني فهو الذي يفحص ويراقب مدى احترام المكلف للالتزامات المفروضة عليه والمتمثلة أساسا في إيداع التصريحات الجبائية في آجالها القانونية ودفع الحقوق الضريبية المترتبة على عاتقه كاملة دون نقصان.

### 1.2 مفهوم المكلف بالضريبة:

إن تحديد مفهوم المكلف بالضريبة يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة الخاصة به سواء الواردة في مختلف الدراسات الأكاديمية أو الواردة في مختلف التشريعات الجبائية:

#### 1.1.2 تعريف المكلف بالضريبة:

- لغة: كلمة مكلف تتبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الجبائي على الافراد المخاطبين به، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اشخاص معنويين (شركات).

- اصطلاحا: لم يحدد الباحثين في مجال المالية العامة تعريف دقيقا وموحدا لمصطلح المكلف ومن بين أهم التعاريف المقدمة نذكر ما يلي:

• يعرف المكلف بالضريبة على أنه كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بدفع مساهمات إجبارية من ضرائب ورسوم يرخص بتحصيلها بموجب قانون المالية (محرزي، 2004، صفحة 219)

• يقصد بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط تجاري محدد أو نتيجة تحقيقه للأرباح أو قبضه لفوائد يحصل عليها من توظيف رؤوس أمواله (جاسم، 2011، صفحة 13)

• ويقصد بـ "الممول" دافع الضريبة سواء كان شخصا طبيعياً أو معنوياً والذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي ومن ثم يتوجب عليه دفعها الى السلطات الضريبية

كما يشيع استخدام لفظ " الممول " أو " الملزم " مكان المكلف بالضريبة في بعض الدول العربية مثل مصر والأردن والعراق إلا أنه يلاحظ أن جميع التسميات السابقة تشير الى معنى واحد وهو الشخص دافع الضريبة (taxe payer)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن لنا أن نستنتج بعض الشروط الواجب توافرها في شخص المكلف بالضريبة من أجل اعتباره مكلفا وهي:

- أن يكون المكلف شخصية قانونية: يجب أن تكون للمكلف بالضريبة شخصية قانونية قائمة، بغض النظر عما إذا كان المكلف كان المكلف شخصا طبيعياً مثل الفرد أو الشريك في شركات الأشخاص، أو شخصا معنوياً (شركات الأموال). وفيما يخص شركات الأموال فإن المادة 417 من القانون المدني الجزائري تعتبر الشركة بمجرد تكوينها شخصا معنوياً وتتمتع بالشخصية المعنوية ابتداء من تاريخ قيدها في السجل التجاري، إن الاعتراف بالشخصية المعنوية للشركة التجارية يؤدي إلى ضرورة إقرار ذمة مالية للشركة مستقلة عن ذمم الشركاء المساهمين فيها ممّا يجعلها ضمن نطاق التكليف الجبائي نظرا لتمتع

الشركة التجارية بالأهلية القانونية (شريقي، 2013، صفحة 24) ، ومن بين أهم الاثار القانون لتمتع الشركة بالأهلية القانونية مباشرة أعمالها وكافة التصرفات القانونية (التملك ، التعاقد، البيع... الخ) هو إلزام الشركة التجارية بالإلتزامات التاجر المهنية من مسك للدفاتر التجارية والخضوع للضرائب.

- أن يكون المكلف بالضريبة على علاقة بوعاء الضريبة: يجب أن يكون المكلف على علاقة بوعاء الضريبة من خلال قيامه بتصرفات وعمليات تعتبر عمليات خاضعة ينشأ أو يتولد عنها دين ضريبي على المكلف اتجاه الخزينة العمومية، وكمثال على ذلك نذكر قيام مالك العقار ببيعه أو تأجيريه لشخص ما، قبض فوائد نتيجة لتوظيف رؤوس أموال، تحقيق أرباح نتيجة لممارسة نشاط تجاري أو مهني.

- أن يكون ضمن مجال الإخضاع: حيث يكون المكلف بالضريبة غير معني بمختلف الإعفاءات التي يقرها المشرع الضريبي سواء كانت هذه الإعفاءات مؤقتة أم دائمة (زناتي، 2012، صفحة 14)، ذلك أن الاعفاء يسقط عنصر التكليف أو الإلزام بالضريبة عن الأشخاص فالقانون الضريبي يخاطب المكلف بالضريبة على أساس أنه الطرف المدين بالضريبة والملمزم بأدائها جبرا بسبب وجوده داخل مجال تطبيق ضريبة او رسم ما.

2.2 أنواع المكلفين بالضريبة: يمكن أن نميز بين عدة أنواع للمكلفين بالضريبة هذا باختلاف المعيار الذي نختاره للتصنيف فنجد المكلفين بالضريبة الأجانب والمحليين إذا أخذنا بعنصر الإقامة كمعيار للتصنيف، وبما أن المشرع الجبائي الجزائري أخذ بمعيار نقل العبء الضريبي في تصنيفه لمختلف الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري بوضعه قانون خاص بالضرائب المباشرة واخر للضرائب غير المباشرة ، هذا الامر يجعلنا نميز بين نوعين من المكلفين هما:

1.2.2 المكلف القانوني: هو الشخص الذي فرضت عليه الضريبة ويسمي ناقل الضريبة وهو في الغالب معروف لدي الإدارة الجبائية ويعمل على توريد الضريبة إلى خزينة الدولة، أي أنه يعلب دور الوسيط بين المكلف الحقيقي والإدارة الضريبة ولم يتحمل عبء الضريبة فعليا. ويمكن تقديم مثال على ذلك مثلا على تاجر الجملة بصفته المكلف بالضريبة القانوني والذي يستطيع أن ينقل عبء الضريبة عنه كليا أو جزئيا إلى تاجر التجزئة، والذي يتمكن أيضا باعتباره مكلفا قانونيا من نقل عبئها في النهاية إلى المستهلك النهائي.

2.2.2 المكلف الحقيقي: هو المكلف الفعلي أو الاقتصادي الذي يتحمل بصورة فعلية عبء الضريبة المنقولة له من طرف المكلف القانوني ويعرف أيضا باسم حامل العبء الضريبي (السامرائي و العزاوي، 2005، صفحة 07) أي الشخص الذي يستقر عليه عبء الضريبة وفي أغلب الأحيان يتم تحميل عبء الضريبة غير المباشرة إلى المستهلك النهائي ضمن سعر الشراء حتى لا يشعر بعبئها أو نقلها.

### 3.2 الإلتزامات التصريحية ومحاسبية للمكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري:

يتميز النظام الضريبي الجزائري بطابعه التصريحي وعليه فإن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح للمكلف بالضريبة والذي يلزم بتقديم التصريحات الجبائية ضمن آجال محددة، إضافة إلى الإلتزامات التصريحية التي نص عليها القانون الجبائي بيبقى المكلفين بالضريبة الخاضعون للنظام الحقيقي ملزمين باحترام بعض الإلتزامات المحاسبية والتي تتضمن مسك مجموعة من الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري والنظام المحاسبي والمالي الجزائري.

3.2.1 الإلتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة: قبل التطرق لمختلف الإلتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري نشير إلى أن التصريحات تمثل في تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما وتحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية للمكلف وأرقام الأعمال المحققة والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية. وتتنوع التصريحات الجبائية التي يلزم المكلف باكتتابها في آجالها القانونية باختلاف طبيعة الشخص المكلف (شخص طبيعي أو شخص معنوي) من جهة وباختلاف نظام الاخضاع من جهة

أخرى (نظام حقيقي أو نظام جزافي) ويمكن عرض أهم التصريحات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري على النحو التالي:

- التصريح ببداية النشاط التصريح بالوجود: هو أول تصريح يودعه المكلف بالضريبة عند بدايته في مزاولة النشاط التجاري حيث يلزم المكلفين بالضريبة الجدد باكتتاب هذا التصريح في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط الفعلي، ويتضمن التصريح بالوجود جميع المعلومات الأساسية حول هوية المكلف، طبيعة نشاطه، مكان مزاولته للنشاط، وتتم متابعة المكلف في مدى إحترامه للإلتزامات الجبائية إبتداء من تاريخ بداية نشاطه ويعتبر هذا التصريح ذو أهمية بالغة لأنه يسمح للإدارة الجبائية بجمع المعلومات الأساسية حول المكلف (عوادي و زين، 2011، صفحة 23)، وقد يحدث أن يتجاهل المكلفين بالضريبة تقديم هذا التصريح لكن قيام أعوان الضرائب بعمليات تحرى واستطلاع وعمليات إحصاء يسمح لهم بكشف المتهربين من تقديم هذا التصريح ومن تم تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونا في مثل هذه الحالات.

- التصريح الشهري: بعد تقديم المكلف للضريبة تصريحه بالوجود وبداية نشاطه الفعلي، يصبح ملزما بتقديم التصريحات الشهرية يقوم من خلاله بدفع مختلف الحقوق المترتبة عليه نتيجة مزاولته لنشاطه. إن أهم تصريح شهري يتمثل في سلسلة ج 50 التي تعتبر كجدول إشعار ودفع للضرائب والرسوم المحصلة فورا مثل: الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات..... الخ، ويخضع للإلتزام تقديم التصريح الشهري المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي حسب نص قانون المالية لسنة 2015، ويتم إيداع هذا التصريح في العشرين يوما التي تلي الشهر الذي تمت فيه العمليات أو الشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الاعمال.

- التصريحات السنوية: على خلاف التصريحين السابقين (تصريح بالوجود، والتصريح الشهري) المتميزين بعدم التنوع، نجد أن التصريحات السنوية التي يتوجب على المكلف بالضريبة إكتتابها تختلف وتنوع حسب طبيعة الضرائب التي يخضع لها المكلف، حيث يتوجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إكتتاب تصريح بمداخيله كل سنة مالية من خلال ملاء نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف الإدارة الجبائية.

- التصريح بالتوقف عن النشاط: يتوجب على المكلفين بالضريبة في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي عن النشاط أو التوقف عن ممارسة مهنة حرة إكتتاب تصريح الخاص بالتوقف في أجل في عشرة أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف، وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة يجب إكتتاب التصريح الإجمالي والتصريح الخاص من طرف ذوي حقوق المتوفّي وتكمن أهمية هذا التصريح في كونه يمكن الإدارة الجبائية من تحصيل حقوق الضريبة الواجبة في حالة فقدان المكلف لصفة الخاضع للضريبة.

### 2.3.2 الإلتزامات المحاسبية للمكلفين بالضريبة:

إضافة إلى الإلتزامات التصريحية السابقة الذكر يبقى المكلفين بالضريبة الخاضعون للنظام الحقيقي سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين ملزمين باحترام بعض الإلتزامات المحاسبية والتي تتضمن مسك مجموعة من الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري والتي نص عليها النظام المحاسبي والمالي أيضا، ويقصد بالدفاتر التجارية السجلات التي يقيد فيها التاجر عملياته التجارية من إيراداته، مصروفاته، حقوقه على الغير والإلتزامات اتجاه الغير. وتبرز أهمية مسك هذه الدفاتر بالنسبة للإدارة الضرائب في كون أن إحتراف العمل التجاري من طرف المكلف يهدف أساسا إلى تحقيق الربح. هذا الأخير يعتبر وعاء لفرض للضريبة ويرجع تحديد قيمة الربح المحقق إلى المعلومات المحصل عليها من مختلف الدفاتر التجارية، وفي أغلب الأحيان تكون هاته الدفاتر التجارية محل مراقبة من طرف إدارة الضرائب من أجل الوقوف على مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين وأهم الإلتزامات المحاسبية تتمثل في:

1.2.3.2 مسك دفتر لليومية: إن القانون التجاري في مادته التاسعة ألزم كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك دفتر مسك دفتر اليومية يسجل فيه جميع العمليات التي يحققها يوم بيوم. وأن يراجع على الأقل نتائج تلك العمليات شهريا وبشرط أن يحتفظ بكافة الوثائق التي تثبت صحة عملية التسجيل وتمكن من مراجعة عمليات التسجيل عند الضرورة، ويعتبر دفتر اليومية الدفتر الإلزامي الأول، ويشترط أن يكون دفتر اليومية مرقم وموقع ومؤشر من طرف قاضي المحكمة المختصة

إقليميا، وأن يتم تدوين العمليات فيه حسب تاريخ حدوثها من دون شطب أو ترك بياض أو تغيير أو نقل إلى الهامش مع الزامية الاحتفاظ به لمدة 10 سنوات. وفي الوقت الراهن تطورت عمليات مسك دفتر اليومية عما كان عليه الحال في السابق بشكل كبير حيث تم الانتقال من التسجيل اليدوي باستخدام النظام الكلاسيكي إلى استخدام أنظمة الإعلام الآلي في المعالجة المحاسبية والتسجيل المحاسبي للعمليات وساهمت هذه الأنظمة في تسهيل العمل المحاسبي من خلال التخزين والتجميع التلقائي لحجم كبير المعلومات المحاسبية، غير أنه يجب أن يضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة احترام التوازنات الأساسية لمحاسبة القيد المزدوج سواء من خلال إدراج امكانية اجراء علميات الرقابة المسبقة أو اللاحقة (لعشيشي، 2010، صفحة 23)

2.2.3.2 مسك دفتر للجرد: وتتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا ومن المتعارف عليه أن عملية الجرد تتم في نهاية السنة. وتنص المادة 10 من القانون التجاري الجزائري على الزامية مسك دفتر الجرد بغرض ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية. ويرقم هذا الدفتر وتتم المصادقة عليه من طرف المحكمة المختصة قبل استعماله، من أجل منع التاجر أو المكلف من أن يزيل بعض صفحاتها أو إبدال الدفتر بدفتر آخر أي منع الغش والتزوير والذي يكون هدفه في غالب الأحيان إخفاء الربح أو الدخل الحقيقي عن مصلحة الضرائب.

ويمكن القول أنه بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية المتعلقة بمسك الدفاتر التجارية من طرف المكلفين بالضريبة يتوجب عليهم مسك محاسبة منتظمة تقوم على احترام الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها. إن عدم احترام المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم التصريحية والمحاسبية يؤدي إلى فرض الإدارة الجبائية عليهم مجموعة من العقوبات والغرامات ذات طابع جبائي وذات طابع جزائي في حالات معينة (في حالة استخدام المكلفين لطرق احتيالية).

### 3. التحقيق المصوب في المحاسبة المفهوم ومراحل التنفيذ

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات واسعة لممارسة علمها ويعتبر حق الرقابة والتحقيق من بين أهم هذه الصلاحيات التي منحها المشرع الجبائي من أجل محاربة التهرب الضريبي والغش الجبائي والتقليل من آثارهما السلبية على موارد الخزينة العمومية.

#### 1.3 مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد اشكال الرقابة الجبائية المعمقة المدرج حديثا نسبيا مقارنة بقية أشكال الرقابة المعمقة الأخرى (تحقيق محاسبي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف) حيث تم استحداثه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، غير أن التطبيق الفعلي له تأخر لسنة 2010، والغرض من إدراج التحقيق المصوب في المحاسبة هو الرفع من نجاعة علميات الرقابة الجبائية وتحديثها بما يتماشى والتطورات الحاصلة في طرق التهرب الضريبي المستخدمة من طرف المكلفين بالضريبة .

#### 1.1.3 تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة: ومن بين أهم التعاريف المقدمة للتحقيق المصوب في المحاسبة نذكر ما يلي:

- يعرف التحقيق المصوب في المحاسبة على أنه: "إجراء رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة ويتضمن هذا الشكل الرقابي فحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب لكل أو جزء من فترة غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة" (direction générale des impôts, 2013, p. 07) ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي ويتمتع المكلف بالضريبة بنفس الضمانات الممنوحة له في إطار التحقيق المحاسبي، ويتوجب على الأعوان المحققين توضيح طابع التصويب

الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق للمكلف في إشعار بالتحقيق الممنوح له ، إن الهدف الرئيسي وراء إدراج هذا النوع من التحقيق الجبائي هو السماح للمصالح الجبائية من رفع من عدد الملفات المعالجة في إطار للرقابة المعمقة كما يعتبر هذا الشكل الرقابي أقل إلزامية بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يفرض هذا الأخير على المكلف تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير رقم الأعمال والنتائج المصرح بها بل تقتصر مطالبة المكلفين بالوثائق والمستندات التي تخص أنواع الضرائب التي هي محل تحقيق وللفترة المستهدفة فقط ) في الغالب سنة أو سنتين (ويمكن للتحقيق المصوب في المحاسبة أن يكون امتداد للرقابة على الوثائق في حالة غياب رد المكلف عن طلبات المعلومات والتوضيحات أو نتيجة لإجابات غير مقنعة تبقي محل متابعة من طرف مصالح الوعاء مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب.

### 3.1.2 مضمون التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن تلخيص مختلف النقاط التي يشملها التحقيق المصوب في المحاسبة في النقاط التالية :

- مراقبة قانونية الحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة.
- فحص دقيق لطلبات على استرجاع قرص الرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة العناصر المشككة للنتيجة الجبائية المصرح بها أي فحص الأعباء المصرح بها بدرجة أولى .
- مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.
- التحقق من توافر العناصر التي تدل على وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر حسب مفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة. (لعلوي و زنات، 2016، صفحة 185)

### 3.1.3 الفرق بين التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق في المحاسبة:

يمكن إبراز أهم الفروقات الموجودة بين التحقيق المصوب في المحاسبة وبين التحقيق في المحاسبة من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (01) : مميزات التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق في المحاسبية

فحص جزئي للمحاسبة	فحص كلي للمحاسبة	جزء من الفترة غير المتقدمة	كل الفترات غير المتقدمة	كل الضرائب	ضريبة أو عدة ضرائب	التحقيق في مقر نشاط المكلف	خصائص التحقيق / نوع التحقيق
	X		X	X		X	التحقيق المحاسبي
X		X			X	X	التحقيق المصوب في المحاسبة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على

Circulaire N°98/2009", Vérification ponctuelle de comptabilité, Direction Des Recherches et Vérifications, Direction Général des Impôt, Alger, 2009, p.02

خلال قراءة الجدول السابق يتبين لنا أن التحقيق المصوب في المحاسبة يمتاز عن التحقيق في المحاسبة بكونه: تحقيق موجه ومعمق لفترة زمنية معينة ولضريبة واحدة أو لعدة ضرائب حسب الحاجة، وبالتالي فهو يعتبر من بين أفضل الطرق الرقابية حيث يسمح بتغطية أكبر للنسيج الجبائي أي معالجة عدد معتبر من الملفات خلال زمن قصير، مع تميزه بإمكانية توجه التحقيق صوب السنة تكون محل شك بان المكلف قد تهرب فيها بشكل كبير من دفع الحقوق الضريبية

### 3.2. مراحل تنفيذ التحقيق المصوب في المحاسبة

تمرّ عملية تنفيذ التحقيق الجبائي وخاصة التحقيق المصوب في المحاسبة بثلاث مراحل أساسية بدءاً بالمرحلة التمهيدية والتي تسبق بدأ أعمال فحص المستندات والوثائق وتدقيق تصريحات المكلف ومقارنتها بالمعلومات المجمعة من مصادر خارجية، ووصولاً إلى المرحلة الأخيرة المتمثلة في تبليغ نتائج التصحيح الضريبي إلى المكلف المعني بالتحقيق.

3 . 2 . 1 المرحلة التمهيديّة لإجراء التحقيق الجبائي: إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق الجبائي يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل المديرية العامة للضرائب كأهمية رقم الاعمال المصريح به، تكرار التصريح بالخسارة في نتيجة المكلف، ضعف الهامش المصريح به مقارنة بالهامش الحقيقي، تقديم المكلف لطلب استرداد الرسم على القيمة المضافة، توقف عن النشاط في سنوات الاولى... الخ، وتمر علمية اعتماد برنامج التحقيق المصوب في المحاسبة بمجموعة من الخطوات حيث تشرف المصالح المكلفة بتسيير الملف الجبائي سواء كانت المصلحة الرئيسية للتسيير المتواجدة بمركز الضرائب او مفتشيات الضرائب على إعادة قائمة للملفات المقترحة إدارجها في برنامج التحقيق والتي تقدم إلى المدير الولائي للضرائب والذي يتولى تحديد القائمة النهائية للملفات المقترحة للتحقيق آخذاً بعين الاعتبار معايير الإنتقاء وتوجيهات المصالح المركزية والإمكانات البشرية المتوفرة لديه ( عدد المحققين فرق التحقيق المكلفة بإنجاز برنامج التحقيق السنوي )، كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في برنامج التحق الجبائي الجبائية خارج البرنامج المحدد، ودون المرور على الإجراءات السابقة الذكر بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها.

3 . 2 . 2 فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون : بعد سحب الملف الجبائي من المصلحة المكلفة بتسييره وتحويله الى فرقة التحقيق، يعمل المحقق المكلف بإنجاز عملية التحقيق المصوب في المحاسبة في البداية على إلام المكلف بخضوعه للتحقيق عن طريق منحه اشعار التحقيق و تقديم له ميثاق المكلفين الخاضعين للتحقيق كما يمنح المكلف أجل قدره 10 أيام لتحضير نفسه وثائقه المحاسبية، بعد ذلك يبدأ المحقق عميلة التحقيق بالتأكد في البداية من الجانب الشكلي للدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف ( يتأكد من وجودها، تأشيرها لدى المحكمة المختصة، مطابقتها من الناحية الشكلية... الخ )، ومن خلال دراسة المحقق لمحاسبة المكلف من حيث الشكل يصل إلى قبول صريح لمحاسبة المكلف او قبول نسبي لمحاسبة المكلف أو رفض المحاسبة، ثم ينتقل المحقق بعد ذلك إلى فحص محتوى الدفاتر المحاسبية بغرض التأكد من صدق المعلومات المتعلقة بأرقام الأعمال والمداخيل والإرباح المصريح من طرف المكلف في تصريحاته الجبائية السنوية والشهرية من خلال مقارنتها مع كشوف المعلومات التي يتحصل عليها المحقق من مختلف الأطراف التي تعامل معها المكلف، كما يتمحور عمل المحقق بصفة أساسية في هذا الشكل الرقابي في فحص حسابات الأعباء والإيرادات على إعتبار أن الطريقة التقليدية للتهرب الضريبي تتمثل في قيام المكلف إما بإخفاء إيرادات خاضعة للضريبة، وإما القيام بتضخيم التكاليف المخصوصة ( إدراج تكاليف وهمية، تكاليف غير مبررة اعباء غير مرتبطة بالنشاط... الخ) بهدف التخفيض من قيمة النتيجة الخاضعة للضريبة (عوادي ورحال، 2011، صفحة 43) ويتمحور عمل المحقق فيما يخص حسابات الأعباء في: التأكد من قانونية خصم الأعباء المصريح بها من طرف المكلف أي مدى تحقيقها للشروط العامة لخصم الأعباء اولا، ثم التأكد من أن الأعباء المخصوصة والمصريح بها من طرف المكلف لم تتعدى السقف المحدد قانونا بالنسبة للأعباء التي حدد لها المشرع سقف جبائي، مثل ما هو الحال بالنسبة للهدايا الاشهارية، الاعانات لفائدة الجمعيات الرياضية، مصاريف الرعاية الرياضية... الخ

3 . 2 . 2 تبليغ نتائج وإنهاء عملية التحقيق الجبائي : في الأخير وبعد قيام المحقق بفحص محاسبة المكلف يتوصل هذا الأخير إلى نتيجتين إما صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف أو العكس، و يتوجب على المحقق الجبائي القيام بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف عن طريق إرسال إشعار بالتقويم أولي مع منحه مدّة للردّ على الإشعار، وبعد مناقشة النقاط المعتمدة في التصحيح الأولي مع المكلف، وفي حالة تقديم المكلف لعناصر رد مؤسسة ومبنية على اسس موضوعية ومبررة بوثائق يتم قبولها من المحقق، أما في حالة العكسية فلا تم أخذها بعين الاعتبار عند إرسال إشعار بالتقويم النهائي التي يتضمن قيمة الحقوق الضريبة النهائية المفروضة على المكلف، والتي تبلغ له عن طريق الأوردة (الجداول) الضريبة التي تتضمن اجمالي لحقوق الضريبة المغفلة التي تهرب المكلف من دفعها وكذا عقوبات وغرامات التأخير، وينتهي المحقق عمله في الختام بكتابة التقرير النهائي والذي يعتبر ملخصاً شاملاً لعمية التحقيق يتم الاحتفاظ بنسخة منه لدى رئيس فرقة التحقيق، وترسل نسخة اخرى إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية باعتبارها المصلحة المكلفة بمتابعة تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية .



## 4. الضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب في المحاسبة

في مقابل السلطات المعترف بها لإدارة الضرائب يستفيد المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة والتحقيق من عدة ضمانات تسمح بالحفاظ على توازن العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية، إن عدم احترام الإدارة الضريبة لهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان التحقيق وبالتالي بطلان نتائج التسوية، ومن بين أهم الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للتحقيق المصوب في المحاسبة نذكر:

1. 4 إعلام المكلف بالتحقيق وتقديم ميثاق المكلف بالضريبة: لا يمكن للإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، وفي حالة عدم إحترام هذه الشكلية تكون إجراءات التحقيق المنجزة معيبة من بدايتها ويمكن إلغاؤها عن طريق المنازعة، عمليا يفضل المحققون طريقة تسليم الإشعار مباشرة إلى المكلف بالضريبة لتفادي مشاكل عديدة مثل إدعاء المكلف بالضريبة عدم وصول الإشعار أو تأخر وصوله (بن عمارة، 2011، صفحة 45)، وقد عمد المشرع إلى تضمين هذه الوثيقة الرسمية (الإشعار بالتحقيق) بعض البيانات والمعلومات الضرورية للفهم الجيد لعمليات التحقيق حيث يجب أن يبين الإشعار بوضوح السنوات التي ستكون محل التحقيق، كما يجب أن يظهر الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل لهم، والحقوق والضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء إلى أن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء (عباس، 2012، صفحة 44)، و يجب أيضا أن يبرز بوضوح اشعار التحقيق طابع التصويب الذي يتميز به التحقيق المصوب في المحاسبة.

2. 4 إمكانية الاستعانة بمستشار: يعتبر هذا الحق من بين أبرز الضمانات السابقة لعملية التحقيق الممنوحة للمكلف بالضريبة، حيث يتوجب على المحقق أن يعلم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال عملية التحقيق وهذا بإخطاره بذلك في الإشعار الممنوح له، حيث يمكن للمكلف أن يستغل المهلة القانونية لتحضير وثائقه المحاسبية والبحث عن مستشار، وقد تم النص صراحة على هذا الحق في نص المادة 20 من قانون الإجراءات، والاستعانة بمستشار هنا تعني الحصول على العون والمساعدة من شخص مؤهل أو مختص يساعد المكلف الخاضع للتحقيق، هذا الأخير يمكن أن يكون محاميا أو خبيرا محاسبيا أو مستشارا جبائيا. إن الهدف الأساسي من وراء السماح للمكلف بالضريبة بالاستعانة بمستشار هو ضمان دفاع أحسن وحماية أفضل لحقوقه (فنيديس، 2013، صفحة 196)، ويبقى المكلف هو الذي يحكم بمدى أهمية الاستعانة وتجدر الإشارة إلى أن حق المكلف في الاستعانة بمستشار هو حق اختياري للمكلف حيث أن غيابه لا يمكن أن يبطل إجراءات التحقيق السارية أو المنتهية وهذا ابتداء من لحظة إخطاره بإمكانية الاستعانة بمستشار.

3. 4 تحديد فترة التحقيق وعدم تجديده: إن تحديد فترة التحقيق المصوب في المحاسبة يعتبر من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء سير عمليات التحقيق، ولم يعتمد المشرع الجبائي الجزائي مدة تحقيق موحدة لجميع أشكال التحقيق المطبقة بل عمد إلى جعلها متباينة من نوع إلى آخر وهذا مراعاة لطبيعة لخصوصية كل تحقيق جبائي، إن عدم إحترام المحقق للأجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية يؤدي إلى إلغاء نتائج التحقيق بسبب وجود عيب جوهري فيها يمثل في مخالفة الإجراءات إن تحديد مدة التحقيق من الضمانات التي وفر لها المشرع الجبائي الجزائي لحماية المكلف، بما لا يمكن أن يتمم أي تعسف قد يصدر عن الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق، نظراً لما لهذه العملية من خصوصيات باعتبارها تتم بعين المكان أي مكان مزاوله عمله و الذي قد يسبب له من خلالها إزعاجاً أمام زبائنه (زعزوعة، 2013، صفحة 195)، بالنسبة لمدة تنفيذ التحقيق المصوب في المحاسبة فقد تم تحديدها بموجب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص انه: "تحت طائلة بطلان الإجراء، لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين"، غير أن مدة الشهرين المحددة أعلاها ترد عليها استثناءات مثل في حالة استخدام المكلف لمناورات تدليسية

مثبتة قانونا، إذا قدم المكلف بالضريبة تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجال على طلبات التوضيح أو التبرير المرسله إليه، كما يستفيد المكلف بعد إنهاء أعمال التحقيق من ضمانه عدم تجديد التحقيق المصوب في المحاسبة حيث لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة أي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب إلا في حالة اكتشاف المحقق بعد عملية التحقيق أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية. إلا أن هذه الضمانه يرد عليها القيد المتمثل في أن خضوع المكلف بالضريبة للتحقيق المصوب في المحاسبة في فترة معينة لا يمنع خضوعه لبقية اشكال الرقابة المعمقة لاحقا ( تحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ) غير أنه يتم أخذ بعين الاعتبار الحقوق الضريبة المسترجعة عند إجراء التحقيق المصوب تفاديا للازدواجية الإخضاع الضريبي.

4.4 حق الرد والظعن: منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق الجبائي حقه في الرد على إقتراحات التسوية الأولية ويمكن القول أن هذه الضمانه إجراء جوهري ذو طابع إلزامي يتجسد من خلال الحوار المباشر بين طرفي العلاقة الضريبية، هذا الحوار والنقاش يأخذ الطابع الشفوي والطابع الكتابي بين المحقق والمكلف الخاضع للتحقيق بما يسمح للمكلف من متابعة سير عملية التحقيق، وعليه فإدارة الضرائب ملزمة بإعلام المكلف بطريقة كتابية المكلف بالضريبة بكل نتائج التحقيق وأن تمنح له مهلة لإبداء ملاحظاته على التعديلات الأولية بما يضمن له حق الدفاع عن نفسه من خلال تقديمه للتفسيرات والملاحظات والعناصر التي يراها ضرورية لإثبات صحة تصريحاته الجبائية. كما يكفل التشريع الجبائي الجزائي للمكلف حق الظعن في التسويات النهائية المعتمدة في اطار عمليات التحقيق الجبائي المعمق المنجزة كآلية لمعالجة الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف، حيث يتمتع المكلف إمكانية تقديم ظعن يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي للحقوق المفروضة عليه وذلك بتقديم شكاية تأخذ الطابع النزاعي إلى مدير مركز الضرائب او المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كمرحلة أولى في علمية الظعن (Direction General Des Impots, 2013, p. 37)، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى اللجان الإدارية للظعن، وفي حالة عدم رضا المكلف بقرار لجنة الظعن به يمكن له اللجوء إلى الهيئات القضائية (المحكمة الإدارية كدرجة أولى، ومجلس الدولة كدرجة ثانية) للظعن في قرار مدير مركز الضرائب أو المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات، ونشير هنا انه لا يمكن للمكلف بالضريبة تقديم ظعنه أمام الی الهيئات القضائية إلا بعد أن يمر على طرق الظعن الادارية امام الإدارة الجبائية كشرط الزامي لقبول ظعنه أمام الهيئات القضائية.

#### 5. تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية جيجل.

خصصنا هذا المحور من الدراسة لتقييم فعالية عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنفذة في مديرية الضرائب لولاية جيجل، وللحكم على مدى فعالية هذا الأخير استخدامنا مجموعة من مؤشرات التسيير المستخدمة من طرف المديرية العامة للضرائب في تقييم أداء المصالح الخارجية التابعة لها والمكلفة بتنفيذ مختلف أشكال الرقابة الجبائية .

5.1 عرض مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة: في إطار عصرنة وتحديث طرق تسيير الإدارة الجبائية شرعت المديرية العامة بداية من سنة 2003 في العمل على تقييم أداء مصالحها بناء على عقود الأداء، هذه الأخيرة تم تطبيقها الي غاية سنة 2013 من خلال اعتماد مجموعة من المؤشرات المرتبطة بالتسيير والتي تمس مختلف جوانب عمل الإدارة الجبائية فنجد مؤشرات خاصة بالرقابة الجبائية، بالوعاء، بالتحصيل، بالمنازعات وبتسيير الموارد البشرية، ونشير أنه تم استعمال الحرف C وهو الحرف الأول المكون لكلمة الرقابة "Contrôle" للدلالة على المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية مع إعطاء رقم لكل مؤشر، وسوف نحاول فيما يلي عرض أهم المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية:

- مؤشر التغطية C<sub>2</sub>: يعبر هذا المؤشر عن نسبة الملفات المحقق فيها من إجمالي الملفات المبرمجة أي نسبة تغطية عمليات التحقيق الجبائي المنفذة للعدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي والتي يمكن برمجتها.

- مؤشر التنفيذ C<sub>7</sub>: يعكس هذا المؤشر نسبة إتمام تنفيذ برنامج التحقيق المعتمد من طرف فرقة التحقيق.

- مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الأجل المخطط لها C<sub>10</sub>: يحدد هذا المؤشر وضعية تنفيذ القضايا المبرمجة للرقابة الجبائية وذلك من خلال معرفة عدد القضايا غير المنتهية خلال السنة مقارنة بالعدد الكلي للقضايا المبرمجة.
- مؤشر متوسط مردودية عمليات التحقيق C<sub>12</sub>: يظهر هذا المؤشر متوسط الحقوق المسترجعة بالنسبة لكل عملية تحقيق مصوب في المحاسبة منجزة.

2.5 تقييم فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المصوب في المحاسبة: من أجل معرفة مدى فعالية تنفيذ برنامج التحقيق المصوب المعتمد في كل سنة على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل، نقوم باستخدام مجموعة من والتي من بينها مؤشر التنفيذ "C<sub>7</sub>"، ومؤشر إنجاز البرنامج ضمن الأجل المخطط لها "C<sub>10</sub>"، ويمكن عرض نتائج تطور نتائج هذين المؤشرين في الفترة الممتدة من سنة 2010 الى غاية 2015 من خلال الجدول الموالي

جدول رقم (02) : تطور مؤشرات تنفيذ برنامج التحقيق المصوب في المحاسبة

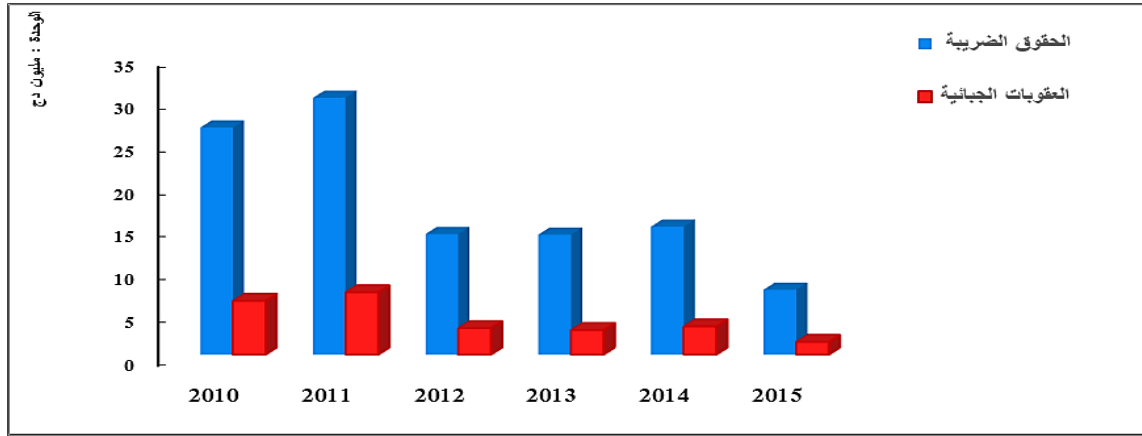
البيان	السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
عدد الملفات المبرمجة		20	13	25	20	19	15
عدد الملفات المعالجة		19	13	25	19	19	15
مؤشر التنفيذ C <sub>7</sub> %		100	100	100	100	100	100
مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الأجل المخطط لها C <sub>10</sub> %		95	100	100	95	100	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على احصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية جيجل.

من خلال قراءة نتائج الجدول نلاحظ أن الشروع في تنفيذ هذا النوع من التحقيق شهدت تأخرا طفيفا حيث تم إستحداث هذا الشكل بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008، في حين أن أول تنفيذ لبرنامج تحقيق مصوب في المحاسبة كان سنة 2010 أما فيما يتعلق بتطور عدد الملفات الخاضعة لهذا الشكل الرقابي فنلاحظ أنه لم يسجل نسبة تغير موجبة إلا سنة 2012، وهي السنة التي شهدت برمجة أكبر عدد من الملفات طيلة الفترة المدروسة، في حين سجلت في بقية السنوات الأخيرة نسبة تغير سالبة وهذا ما يمكن إعتبره أمر سلبي خاصة، وإذا علمنا أن نسب تغطية هذا الشكل الرقابي للنسيج الجبائي ضعفيه، والسبب الرئيسي وراء عدم تحسين مؤشر تغطية النسيج الجبائي هو محدودية الإمكانيات البشرية (عدد المحققين 16 فقط)، أما دراسة النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بمؤشر تنفيذ برنامج التحقيق المصوب المعتمد خلال كل السنوات المدروسة فتمكننا من الوقوف على إكمال تنفيذ البرنامج في جميع السنوات، هذا الامر يمكن إعتبره شيء إيجابي. ونفس الأمر يمكن ملاحظته بالنسبة لمؤشر الإنتهاء من إنجاز البرنامج ضمن الأجل المخطط لها، فماعدنا سنتي 2010 و2013 والتي شهدتا تأخر في الإنتهاء من إنجاز ملف واحد، فان بقية السنوات فقد تم إنجاز البرنامج المعتمد ضمن الأجل المحددة وهو ما يمكن تفسيره بكفاءة وحسن تسيير المحققين وتمتعهم بالقدرات والمهارات الضرورية للقيام بمهمة التحقيق الجبائي

2.5 الحصيلة الجبائية للتحقيق المصوب في المحاسبة: نعرض من خلال الجدول الموالي تطور نتائج الحقوق المسترجعة والعقوبات المطبقة والخاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة المنفذة على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة الممتدة من سنة 2010 الى غاية سنة 2015

شكل رقم (01) : تطور نتائج الحقوق المسترجعة والعقوبات الجبائية الخاصة بالتحقيق المصوب في المحاسبة للفترة من 2010-2015



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على احصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية جيجل

من خلال نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا إرتفاع قيمة الحقوق المسترجعة بفعل علميات التحقيق المصوب في السنوات الأولى لتطبيق هذا الشكل الرقابي (2010 و2011)، وهذا يعود بالأساس الى البرمجة الحسنة للملفات الجبائية التي تتضمن إغفالات ونقائص تم التوصل إلى الكشف عنها بفعل إخضاعها للتحقيق المصوب في المحاسبة، غير أن قيمة الحقوق المسترجعة قد شهدت تراجعا ملحوظا خلال الثلاث سنوات الموالية (2012،2013،2014) في حين شهدت قيمة الحقوق المسترجعة سنة 2015 انخفاضا معتبرا بالمقارنة مع السنة التي سبقها (حوالي 50%)، هذا ما يمكن إعتباره أمر سلبى خاصة أن عدد الملفات لم يخفض بشكل كبير (إنخفاض بـ 4 ملفات فقط)، هذا الانخفاض يمكن تفسيره بكون نوعية الملفات المبرمجة لم ترقى للمستوى المطلوب خلال تلك السنة، وأيضا أثرت بشكل سلبى قلة خبرة المحققين الذين لم يكتسبوا بعد تجربة كافية للتعامل مع خصوصيات هذا الشكل الرقابي المستحدث، إذن فعالية علميات التحقيق المصوب المنجزة خلال هذه السنوات الاخيرة يمكن إعتبارها ضعيفة مما يستوجب على المسؤولين بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية معالجة هذه الاحتلالات بغية ضمان استرجاع الحقوق الضريبة المتهرب من دفعها من طرف المكلفين بالضريبة.

#### 6. خاتمة:

من خلال ما سبق عرضه يتّضح لنا أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة في يد الإدارة الضريبية تمكّنها من الوقوف على مدى إحترام المكلفين بالضريبة للإلتزاماتهم الجبائية، وتسمح من الحفاظ على موارد الخزينة العمومية من خلال استرجاع الحقوق الضريبة المتهرب من دفعها بصفة ودية من طرف فئة من المكلفين بالضريبة غير النزهاء. ونظرا لتعدد وتعقد التقنيات المستخدمة في عمليات التهرب الضريبي والتغيير المستمر فيما فان التحقيق المصوب في المحاسبة يعتبر من أنجع الطرق الردعية التي تمكن الإدارة الجبائية من كشف هذه الممارسات والحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي والتقليل من أثارها السلبية على الاقتصاد والمجتمع، و يتضح لنا جليا من خلال ما تم عرضه في هذه الدراسة أن مديرية الضرائب لولاية جيجل تبذل جهودا معتبرة من أجل محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين، من خلال السّهر على برمجة وتنفيذ مختلف برامج التحقيق المصوب في المحاسبة باستخدام الإمكانيات المادية والبشرية الموضوعة تحت تصرفها

❖ نتائج الدراسة: سمحت لنا دراسة وتقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة باعتماد على مجموعة من مؤشرات قياس الأداء من التوصل الى النتائج التالية:

- تتميز علميات التحقيق المصوب في المحاسبة المنجزة في مديرية الضرائب لولاية جيجل بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي؛ نظرا لعدم تطابق نتائج مؤشرات التسيير المحققة مع النسب المراد الوصول لها،

- تراجع الحصيلة الجبائية لعمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنفذة خلا فترة الدراسة. مما يدل على وجود نقص في فعالية عمليات برمجة المكلفين الخاضعين لهذا الشكل الرقابي.
- محدودية الإمكانيات البشرية والمادية المسخرة من طرف مختلف مصالح مديره الضرائب لولاية جيجل للإنجاز عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة (عدد المحققين غير كافي، أجهزة اعلام محدودة، وسائل النقل غير متوفرة، الحوافز المادية ضعيفة... الخ) ما أثر بشكل سلبي على فعالية عمليات التحقيق المنفذة في مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين.
- رغم أهمية هذا الشكل الرقابي إلا أن عدد الملفات المبرمجة للخضوع للتحقيق المصوب في المحاسبة تشهد تناقص في السنوات الأخيرة، هذا ما يمكن اعتباره أمر سلبي لا يخدم الأهداف المسطرة من طرف الإدارة المركزية والرامية الى تحقيق نسب تغطية مقبولة للنسيج الجبائي.
- ❖ اقتراحات الدراسة: بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يمكن تقديم جملة من الاقتراحات لتحسين فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل نوجزها في النقاط التالية
- تحسين نوعية برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب في المحاسبة بالبحث والتدقيق الجيد في النسيج الجبائي الخاضع لهذا الشكل من التحقيق الجبائي، خاصة وان طابع التصويب الذي يتميز بيه هذا الشكل الرقابي يمكن الإدارة الجبائية من استهداف السنوات التي تكون محل شك بان نسب التهرب فيها عالية.
- تدعيم الإدارة الجبائية بعدد كافي من المحققين والمفتشين ومنحهم الإمكانيات المادية الضرورية لأداء مهامهم بهدف رفع نسب تغطية عمليات التحقيق المنفذة للنسيج الجبائي.
- التركيز على رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية من خلال التكوين الجيد والمستمر في مجال المحاسبة والضرائب والقانون من اجل ضمان تأديتهم للمهام الموكلة إليهم على أحسن وجه ممكن.

#### 7. قائمة المراجع:

- السامرائي يسرى مهدي والعزاوي وابتسام. (2005). تحليل الساسة الضريبية في العراق. المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، الصفحات 54-80.
- بن عمارة منصور. (2011)، إجراءات الرقابة الجبائية والمحاسبية، الجزائر: دار هومة للنشر.
- جاسم سهام محمد. (2011). العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي. مجلة الاقتصاد الخليجي، الصفحات 229-269
- زعزوعة فاطمة. (2013). الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، اطروحة دكتوراه، الجزائر.
- زناتي فريدة. (2012). العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب، مذكرة ماجستير. الجزائر.
- شريقي نسرين. (2013). الشركات التجارية سلسلة مباحث في القانون. الجزائر: دار بلقيس للنشر.
- فنيديس احمد. (2013). ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي. مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، الصفحات 189-203.
- لعلاوي محمد جمال ورنات السعيد. (2016) التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الصفحات 175-195.
- لعشيشي جمال. (2010). محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي الجديد. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء.
- عباس، عبد الرزاق. (2012). التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي. الجزائر: دار الهدى.
- عوادي مصطفى ورحال نصر. (2011). الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري. الجزائر: مطبعة سخري.
- عوادي مصطفى زين، و يوسف. (2011). الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري. الجزائر.

- محرزى عباس محمد (2004)، اقتصاديات الجباية والضرائب. الجزائر: دار هومة للنشر
- Direction générale des impôts,( 2013), La vérification ponctuelle une nouvelle procédure de control cible, bulletin D'information N° 70.
- Direction générale des impôts,( 2013),Charte du contribuable vérifié,