

مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقاء الى التنفيذ: مديرية الولاية  
للضرائب البلدية

The path of the Accounting and fiscal investigation  
program from selection to implementation  
State directorate of Blida taxes

زايبي مولود\*1

1جامعة البلدية 2 لونيبي علي (الجزائر)، m.zaimi@univ-blida2.dz

تاريخ القبول: 2021 / 12 / 27

تاريخ الاستلام: 2021 / 09 / 20

**ملخص:**

هدفت هذه الدراسة الى تحليل الأسباب المعتمدة في انتقاء الملفات والأنشطة، وقياس تأثيرها في البرمجة للتحقيق المحاسبي والجبائي، معتمدين على البرنامجين السنويين 2018 و2019، وكذا الوقوف على إنجازات مكتب التحقيقات. قد خلصت الدراسة الى تبني إدارة الضرائب لأسباب كلاسيكية دون غيرها منحصرة بشكل كبير ومتكرر في سبب الأعباء المفرطة، وقد اوصت الدراسة على ضرورة تفعيل أسباب ومؤشرات علمية أكثر دقة لضمان حسن انتقاء الملفات موضوع الرقابة وتحسين المردودية المالية لعمليات التحقيق.

**الكلمات المفتاحية:** التحقيق المحاسبي والجبائي؛ برنامج التحقيق؛ أسباب الانتقاء؛ بطاقة الاقتراح.

**تصنيف Jel:** H21, H22

**Abstract:**

This study aimed to analyze the reasons adopted in the selection of files and activities and to measure their impact on Programming for accounting and fiscal investigations based on the two annual programs 2018/2019 As well as stand on the achievements of the investigation office.

The study concluded that the tax administration has been adopted for classical reasons and not others that are largely limited and repeated in the cause of excessive burdens, and the study recommended the need to activate scientific reasons and indicators more accurate to ensure the proper selection of the files subject to oversight and to improve the financial profitability of the investigation operation.

**Keywords** Accounting and fiscal investigation; Investigation program; Reasons for selection; Suggestion card.

**Jel classification code :** H22, H21

**1- مقدمة:**

النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة له حق ايداع التصريحات، والأصل فيها الصدق والصراحة، وفي المقابل، الإدارة الضريبية لها كل الحق في مراقبة صحة ومصداقية ونزاهة التصريحات المكتتبه في إطار حق الرقابة المخول لها قانونا، كما ان عبء إثبات عدم صحة التصريحات يقع على عاتق الإدارة. هذه المراقبة الجبائية تعد الضامن للنظام الضريبي تصريحي وتتخذ أنماط أهمها التحقيق المحاسبي والجباي الممارس من أجهزة وطنية ومحلية مختصة ومؤهلة لذلك، فالتحقيق الضريبي المعمق في المحاسبة مقنن وفق نص المادة (20) قانون الإجراءات الجبائية كمهمة تنجز كل سنة مالية تبدأ بالبرمجة وفق معايير محددة وتنتهي باستدراك المبالغ المهربة نتيجة ممارسات التهرب والغش الضريبيين.

في هذا السياق، نطرح إشكالية الدراسة في السؤال المركزي التالي:

**ما مدى نجاعة أسباب انتقاء الملفات المقترحة في إطار التحقيق المحاسبي والجباي؟**

كما يمكن وضع أسئلة فرعية منبثقة عن السؤال المركزي:

- ماهية التحقيق المحاسبي والجباي.

- فيما تكمن أسباب الانتقاء للملفات والمعتمدة من المديرية العامة للضرائب.

- ماهي الإمكانيات البشرية لمكتب التحقيقات الجبائية وكيف توزع المهام.

- ماهي إنجازات مكتب التحقيقات الجبائية لمديرية الضرائب لولاية البلدية.

**فرضيات الدراسة:** لمعالجة إشكالية الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- عملية التحقيق المحاسبي والجباي عملية مقننة لها سند قانوني، وأهداف، أجهزة مخولة.

- أسباب برمجة النشاط للتحقيق عمليا تركز على سبب أو سببين كلاسيكيين دون اعتماد أسباب علمية وأكثر موضوعية كمؤشرات التحليل المالي المعمق للوضعية المالية للمؤسسات.

- نتائج التحقيق المحاسبي الجباي ذات دلالة على وجود غش وتهرب ضريبيين لكنها تبقى غير كافية بالنظر لضئالة التغطية الرقابية لكل الملفات.

**أهداف الدراسة:** نتطلع من خلال هذه الدراسة الى الأهداف:

- الإحاطة بأساسيات عملية التحقيق الجباي المحاسبي وأهميته في الحد من التهرب والغش الضريبيين

- إظهار الجانب العملي لكيفية اختيار الملفات وبرمجتها للمراقبة الجبائية.

- الوقوف على إنجازات التحقيق المحاسبي والجباي والمؤشرات المصاحبة له.

**2- الإطار المفاهيمي والقانوني للتحقيق المحاسبي والجباي:**

يعد التحقق المحاسبي والجباي من أهم أشكال الرقابة الجبائية المعمقة الممارس من طرف الإدارة الضريبية لأجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، وتعتبر عملية التحقيق المحاسبي والجباي أو ما يسمى كذلك التحقيق في المحاسبة آلية أو تقنية لها مفهوم وأسباب وأهداف.

**1-2- مفهوم التحقيق المحاسبي والجباي:** هناك عدة تعاريف للتحقيق المحاسبي والجباي، أو كما يدعي

أحيانا التحقيق في المحاسبة ويمكن ذكر أهم التعاريف في الآتي:

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرف على أنه " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان الوثائق والمستندات المحاسبية ومراقبة المصداقية ومن خلال هذه العمليات اجراء التسويات وتصفية الحقوق والضرائب المخفية (khelassi, 2013, p. 163) ".  
كما يعرف التحقيق في المحاسبة على انه عبارة عن مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقللة أي السنوات غير متقدمة جبايا ( المديرية العامة للضرائب ،

(2021)

فالتحقيق المحاسبي والجباي هو اختبار انتقادي للمحاسبة Examen Critique يميل الى البحث ما إذا كانت النتائج المترجمة مقدمة على أحسن وجه وموافقة للقوانين والنصوص الجبائية والمحاسبية وهدفه التأكد من مدى صحة ونزاهة ومصداقية الاقرارات المودعة.

كما وجب الإشارة الى بروز نمط جديد مكمل للتحقيق في المحاسبة وهو التحقيق المصوب في المحاسبة ويعتبر إجراء رقابيا أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة، وهذا النمط موجه لبعض أنواع الضرائب الخاصة بكل جزء من فترة غير متقدمة بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة نقل عن سنة جبائية ( قانون المالية التكميلي، 2008 )

هذا النمط الجديد من المراقبة الجبائية أي التحقيق المصوب في المحاسبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برمجات أولوية وهو لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة لاحقا، والرجوع الى الفترة التي تمت فيها المراقبة المصوبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقويم من جراء التحقيق المصوب.

**2-2-أسباب التحقيق المحاسبي والجبائي:** يمكن حصر أسباب اللجوء الى التحقيق المحاسبي والجبائي في سببين رئيسيين وهما:

✓ التحقيق المحاسبي مقابل النظام الجبائي التصريحي.

✓ التهرب والغش الضريبيين.

**1-2-2-النظام الجبائي التصريحي:** يتميز النظام الجبائي الجزائري بكونه نظام تصريحي، إذ يعد ربط الضريبة فيه على ما يقدمه المكلف من تصريحات تخص الوعاء الضريبي (التصريح من تلقاء نفسه)، بحيث تعتمد الإدارة الضريبية مبدأ صدق هذه التصريحات حتى يثبت العكس، ومن المنطقي أن تتمتع الإدارة بحق التأكد من مدى صدقها ونزاهتها عن طريق آلية الرقابة.

وعليه من البديهي أن تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة عناصر الوعاء الضريبي والتي هي بحوزتها، وذلك لكون التحقيق يكتسي أهمية بالغة لما يحققه من عدالة اجتماعية بين مختلف فئات المجتمع، وذلك من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي وفقا للقدرة التكاليفية والحد من المنافسة غير شرعية والتي يمارسها بعض المكلفين الذين يعتمدون على أساليب احتيال وغش قصد من التملص وتجنب الضريبة.

**2-2-2-التهرب والغش الضريبيين:** إن تنامي ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين، أدى بالإدارة الجبائية الى اعتماد وسيلة ردعية تمكنها من اكتشاف الغش المتعمد في التصريحات، لذلك كان من الضروري اللجوء الى التحقيق المحاسبي كوسيلة لمواجهة والحد من هذه الظاهرة السلبية التي تعد نزيف للموارد المالية للدولة.

**التهرب الضريبي:** التعديلات التي طرأت على الدستور الجزائري 2020 قد ذكرت التهرب الضريبي بصريح العبارة، حيث أن الفقرتين المضافتين للمادة (82) من الدستور الجزائري نصت على:

" يعاقب القانون على الغش والتهرب الضريبي "

ويمكن ذكر أهم التعاريف التي تطرقت لمفهوم التهرب كالاتي:

" هي مجموعة من السلوكات الرامية الى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبة الواجبة الدفع فإذا كان باستخدام أدوات مشروعة تدخل في إطار الأمثلية وإذا كان باستخدام غير مشروع فتدخل ضمن دائرة الغش الضريبي " (قدي، 2011، صفحة 211)

كما أن هناك تعريف آخر: " وهو التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون " (بوزيدة، 2005، صفحة 39)

**-التهرب الضريبي غير المشروع أو ما يعرف بالغش الضريبي:**

الغش الضريبي ومخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من الضرائب وتخفيض الأسس الخاضعة للضرائب، كما انه يتضمن ركن مادي وركن معنوي . (ونادي، 2002/2001، صفحة 34)

ونعرف الغش الضريبي على انه الاستعمال غير قانوني للقانون باستعمال طرق تدليسية واحتيالية للتهرب من دفع الضرائب.

إن التشريع الجبايى الجزائري عرف الغش عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 13-84 المؤرخ في 2013/02/06 وخصص سجل وطني لمرتكبي أعمال الغش (البطاقة الوطنية للغشاشين)، وبموجب المادة (74) من قانون المالية 2021 تم استحداث السجل الوطني لممارسي الأعمال التديسية، حيث اعتبر المرسوم أن أعمال الغش الجبايى هي تلك الأعمال والمخالفات الخطيرة وتتمثل في:

- **التملص من الوعاء الضريبة:** هو أن يقوم المكلف بالضريبة والمدين بتقديم تصريحات كاذبة تتضمن الإشارة الى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، مما يؤدي الى تقليص الوعاء الضريبي.

- **المناورات التديسية في التصريحات الجبايية:** وتتمثل هذه التصرفات في:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين له، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما للاستفادة من الامتيازات الجبايية لصالح بعض الفئات من المدنيين.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المواد 09 الى 11 من القانون التجاري الجزائري أو في الوثائق التي تحل محلها، لا تطبق هذه المخالفات إلا على النشاط الذي تم إقفال حساباته.

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين له.

- كل عمل أو فعل يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة يتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

### 2-3- أهداف التحقيق المحاسبي والجبايى:

يسعى التحقيق المحاسبي والجبايى الى تحقيق أقصى وأهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة الجبايية والمتمثلة في: (حمو و اوسرير، 2009، الصفحات 202-203)

**2-3-1- الهدف المالي والاقتصادي:** حيث يهدف التحقيق المحاسبي الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية الموجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية ويبقى هذا الهدف كلاسيكي وحديث.

**2-3-2- الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة الضريبية المعمول بها، إذ يركز التحقيق على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عند أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبايية.

**2-3-3- الهدف الإداري:** إذ يؤدي التحقيق المحاسبي والجبايى دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي يقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والمعلومات والأداء ويمكن تحديدها في الآتي:

- ✓ يساعد التحقيق على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول به، مما يساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبايية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- ✓ يساعد في التحقيق في المساهمة لإعداد إحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي ويسمح بقياسه.
- ✓ هو أداة لاطلاع المكلفين على حقوقهم وواجباتهم الجبايية.

**2-3-4-الهدف الاجتماعي:** ويتمثل فيما يلي:

- ✓ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال وتقصيره في أداء العمل وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.
- ✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وهي العدالة المرجوة سواء العدالة أفقية أو عمودية.

**2-4-الهيئات المخولة بتنفيذ برامج التحقيق السنوية:** تتمثل الهيئات المكلفة بتنفيذ البرامج السنوية

للتحقيقات الجبائية سواء على المستوى الوطني او المحلي في:

- مديرية الأبحاث والمراجعات (D.R.V) بفروعها الثلاث الجزائر العاصمة، قسنطينة وهران. تتكفل هذه الهيئة بالتحقيق في محاسبة المؤسسات الكبرى على المستوى الوطني.
- مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E) مكلفة بالتحقيق في محاسبة الشركات الأجنبية والشركات البترولية.
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية للمديريات الولائية للضرائب (54 مديرية على المستوى الوطني)
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية لمراكز الضرائب.

**2-5-الأعوان المخولين بالتحقيق:**

كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء التحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية، طبقا لأحكام المادة (20) من ق.إ.ج. يجب أن يكون المحقق حاملا لبطاقة انتداب تسلمه له المديرية العامة للضرائب تبين صفته.

**3-الأهداف المسطرة للبرنامج ومرحلة الاعداد واسباب الانتقاء:****3-1-الأهداف المسطرة:**

حتى تكون عملية التحقيق الجبائي في المحاسبة فعالة وتفي بكل الأغراض وتسعى السلطات الضريبية ان تصل من خلال الملفات التي يتناولها التحقيق الى الأهداف التالية (direction generale des impots, 2012)

- تعزيز وسائل محاربة كل أنواع الغش والتهرب الضريبي.
- أكبر تغطية ممكنة للنشاطات والقطاعات.
- ضمان تحصيل الضرائب المستخرجة في إطار التحقيق والمراقبة.
- تحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة.
- ردع التلاعبات بالقوانين الجبائية.

ويعتبر موضوع البرمجة في صلب الإصلاحات الجبائية المستمرة المنتهجة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تعد البرمجة الصحيحة والعادلة بمثابة ذراع الرفع لفعالية وكفاءة التحقيق.

اما اذا فقدت برامج المراقبة والتحقيقات المعدة من طرف المصالح المختصة للضرائب من فعاليتها ستنبتعد عن الأهداف المسطرة لهذا الغرض وتفقد اهدافها.

**3-2-اعداد بطاقة الاقتراح:**

هذه الوثيقة تعد اللبنة الأولى في انطلاق برنامج التحقيق الجبائي وهي بطاقة يقوم بملئها مسؤول مفتشية الضرائب سابقا أو رئيس مركز الضرائب حاليا فيما يتعلق بكل المعلومات الخاصة بالمؤسسة أو الشركة المقترحة للتحقيق، وهذه المعلومات تتكون من المعلومات الشخصية والمعلومات التجارية والمالية

والتسويات الجبائية ان وجدت وطبيعة المشاكل التي تتخطب فيها المؤسسة، وتتلخص هذه المعلومات في محتوى الجدول التالي.

### الجدول رقم (01): مكونات بطاقة اقتراح النشاط للتحقيق الجباي

العنوان الرئيسي	العناوين الفرعية	رقم العنصر
رقم العملية التعريف بالمؤسسة معلومات	نوع المهمة / سنة الاقتراح/المديرية/المفتشية/مركز / الشكل القانوني /النشاط الممارس /رقم التعريف NIF الجباي/ العنوان /المقر الاجتماعي /التسمية الاجتماعية/العقد التأسيسي/ رقم الأعمال/فئة الأرباح/مجموع الأصول/مجموع الخصوم / سنة المرجع /عدد المستخدمين/رمز النشاط/	01
المسيرين والشركاء	أسماء المسيرين والشركاء/عناوينهم/الموطن الجباي/ نسبة المساهمة راس المال/الشركاء القدماء والحاليين/ الحصص المتنازل عنها.	02
معلومات محاسبية وتصريحات	نوعية النشاط/هوامش ربح خام/هوامش ربح صافية/ المواد المستهلكة /مخزون أولي ونهائي /أعباء المستخدمين.	03
المؤسسات الشريكة وضعية الشريك حالة التصريحات	طبيعة العلاقة مع مؤسسات أخرى /نوع العلاقة/ دخل الشريك المصرح به/معلومات خارجية عن الشريك/ تصريحات في الأجل /خارج الأجل/عدم التصريح.	04
المراقبات السابقة مصدر الاقتراح	نوع الرقابة السابقة/السنة / نتائج الرقابة /سبب البرمجة/ عدم الالتزام /معلومات ااردة.	05
الملف الجباي	المحاضر /التسويات /المنازعات الضريبية/إيداع الميزانيات / أعباء مفردة /اشتباه اخفاء/تغيرات غير متجانسة /تخفيض أصول /رفع خصوم ... الخ.	06
المصالح المتداخلة في البرمجة	مديرية الضرائب /رئيس المفتشية/رئيس مركز الضرائب /المحقق الجباي /رئيس الفرقة /نائب مدير الرقابة/قرارات فوقية من الوصاية.	07

المصدر: من اعداد وترجمة الباحث بناء على وثيقة الاقتراح نيابة مديرية الرقابة الجبائية / البلدية.

تملاً بطاقة الاقتراح لكل مؤسسة مع التفاصيل المذكورة في الجدول أعلاه وبكل عناية، وتتم هذه العملية عمليا في نهاية السنة (الثلاثي الأخير) التي تسبق سنة البرنامج السنوي، ليتم تجميع بطاقات الاقتراح محليا (مديرية الضرائب) وارسالها إلى مديرية الأبحاث والمراجعات بالجزائر العاصمة (الهيئة الوصية) على أساس برنامج مؤقت للدراسة والتحليل وبعدها تصادق عليه مديرية الأبحاث المركزية ليصبح قائمة نهائية، هذه القائمة تسمى برنامج التحقيق السنوي المعتمد بصفة نهائية.

### 3-3-أسباب انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق:

أسباب انتقاء النشاطات وبرمجتها للتحقيق المحاسبي والجباي يمكن عرضها في الجدول التالي:

### الجدول رقم (02): معايير انتقاء الأنشطة للتحقيق

الرقم	سبب الانتقاء	التوضيح
01	أعباء مفردة Charges excessives	تضخيم الأعباء، او الأعباء تتجاوز رقم الأعمال مما يعطي نتيجة محاسبية سلبية وهذه الأعباء المفردة قد تشمل تضخيم

		مخصصات الإهلاك أو مبلغ المؤونة، وكذا تدبير فواتير المناولة (المقاولة من الباطن)، وفواتير مجاملة وفواتير وهمية، أو عدم احترام الشروط الشكلية والضمنية للأعباء من المنظور الجبائي المنصوص عليها في المواد (141) و(168) و(169) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
02	تباين وعدم تطابق Discordances	عدم الانسجام بين رقم الأعمال المدون في قائمة الدخل ورقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية للرسم على مع مراعاة نوعية النشاط «TAP-TVA» القيمة المضافة والحدث المنشأ للضريبة.
03	تطور متضارب غير منسجم Evolution incohérences	ثبات رقم الأعمال وتغيير كبير في مصاريف المستخدمين، أو ثبات رقم الأعمال وتغيير الاستهلاكات، وتغيير هامش الربح الخام والصافي بشكل غير متجانس.
04	معلومات خارجية Renseignements externes	اكتشاف نقص التصريح عن طريق المعلومات الخارجية المتأتية من الغير كالزبائن، الموردين، البنوك، الجمارك، مصالح التجارة التي من الممكن ان تكشف صراحة أن المؤسسة لجئت الى عدم التصريح كما يمكن أن يكون مكتب البحث عن المعلومة الجبائية في مديرية الضرائب الولائية مصدر هام للمعلومة.
05	عملية منسقة Affaires cordonnées	حيث يمكن للمصالح التابعة للإدارة الجبائية وغيرها طلب تسجيل مكلف بالضريبة في برنامج التحقيق عندما تكون له علاقة بشركات أخرى محل التحقيق حتى يتسنى لكل المصالح التنسيق فيما بينهما لحصر الوضعية الجبائية لهذا المكلف بشكل دقيق. وهذا في إطار تبادل المعلومات بين الإدارات.
06	اشتباه إخفاء رقم الأعمال Suspicion C.A dissimulé	عن طريق معاينة كشوفات بنكية غير مصرح بها، وكذا المقارنة بين الفواتير التي بحوزة الإدارة وتلك المسجلة في محاسبة المكلف.
07	البرمجة وفق أوامر توجيهية Axe de programmation	عن طريق استلام توجيهات من المديرية العامة للضرائب سواء بهدف التركيز على نوع من النشاط أو المؤسسات التي غالبا ما تتلاعب بالتصريحات كالنشاط الاستيراد، فئة المهن الحرة، قطاع الأشغال العمومية الخ ...
08	التحقيق والتحري والمعاينة المكانية Droit d'enquête	معاينة نقائص لدى المؤسسة من خلال التوجه إليها في المقر حيث غالبا ما يكشف عن التلاعبات كوجود مخزون غير مصرح به، مخزون حقيقي مادي أقل من المحاسبي، عمال غير مصرح بهم، استثمارات غير مصرح بها.
09	تخفيض الأصول وتضخيم الخصوم Minoration actif/ Majoration passif	عدم التقييم المحاسبي لبعض الأصول كالأستثمارات والزبائن، مع تضخيم الخصوم المتمثل في تدوين وهمي للديون والالتزامات.
10	شركة أو مسير ذو مخاطر	الشركة او المسير ذووا سيرة جبائية سيئة.

	Société ou gérant à risque	
تعليمات محققي التسيير في اطار الرقابة على المصالح الجبائية	توجيهات محققي التسيير Recommandations IGSF	11
النتيجة خسارة سواء لعدة سنوات او مزمنة	عجز متكرر لعدة سنوات مالية Déficit chronique	12
رقم اعمال معتبر وبنود محاسبية معتبرة.	أهمية رقم الاعمال L'importance de chiffre d'affaires	13
عدم الرد على مراسلات الإدارة، معارضة الرقابة، عدم احترام اجال الإيداع والدفع بصفة متكررة.	سيرة جبائية سيئة Mauvaise moralité fiscale	14

المصدر: من اعداد وترجمة الباحث بناء محتوى وثيقة الاقتراح نيابة مديرية الرقابة الجبائية / البلدية.

### 4-3-توزيع اسباب الانتقاء:

من اجل التعرف على الأسباب المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية والمسببة لترجيح الملفات وجدولتها في البرنامج السنوي للتحقيق الجبائي والمحاسبي، ارتأينا ان نقدم موضوع توزيع الأسباب وتكرارها واهميتها في انتقاء الأنشطة للمراقبة الجبائية المعمقة وفق الجدول التالي.

### جدول رقم (03):توزيع اسباب الانتقاء على ملفات التحقيق لسنتي 2018 و 2019

2019		2018		سبب الاقتراح
%النسبة المعبرة	تكرار السبب في القضايا	النسبة المعبرة %	تكرار السبب في القضايا	
20.51. %	24	41.07 %	46	اعباء مفرطة ومبالغ فيها
.60.58 %	71	29.46 %	33	اشتباه اخفاء رقم الاعمال
01.71. %	02	08.04. %	09	عدم تطابق
.03.42 %	04	.07.14 %	08	تطور متضارب
.02.56 %	03	.06.25 %	07	عجز متكرر لعدة سنوات عالية
.03.42 %	04	.03.57 %	04	أهمية رقم اعمال
.01.79 %	02	.01.79 %	2	البرمجة وفق أوامر توجيهية
.02.56 %	03	.01.79 %	02	سيرة جبائية سيئة
.0.85 %	01	.00 %	00	عملية منسقة
.00 %	00	.00 %	00	معلومات خارجية
.5.13 %	06	.00 %	00	التحقيق المعاينة المكانية
.00 %	00	.0.89 %	01	تخفيض الاصول وتضخيم الخصوم
.0.85 %	01	.00 %	00	شركة او مسير ذو مخاطر

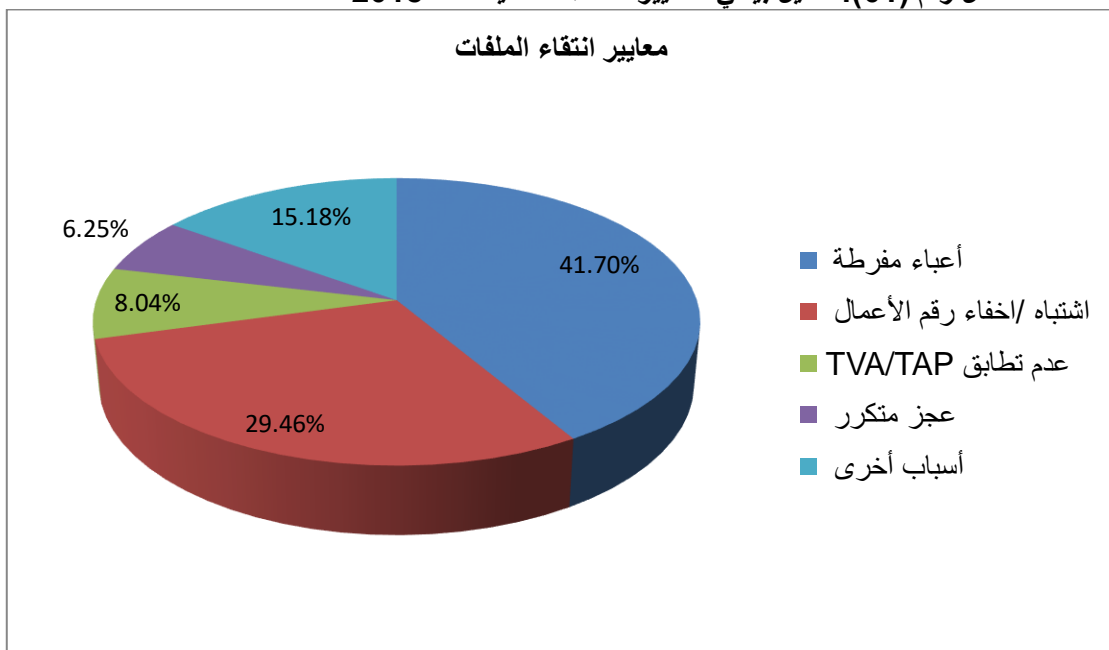


توجيهات محققين التسيير	00	.00 %	00	.00 %
المجموع	117	.100 %	112	.100 %

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على كل بطاقات الاقتراح لبرنامجي التحقيق 2019/2018 / مديرية الضرائب لولاية البليلة.

**ملاحظة:** ملفات للتحقيق يمكن أن تبرمج لعملية التحقيق بأكثر من معيار (سبب). لذا فتكرار السبب كدافع للبرمجة هو السبب المرجح للبرمجة.

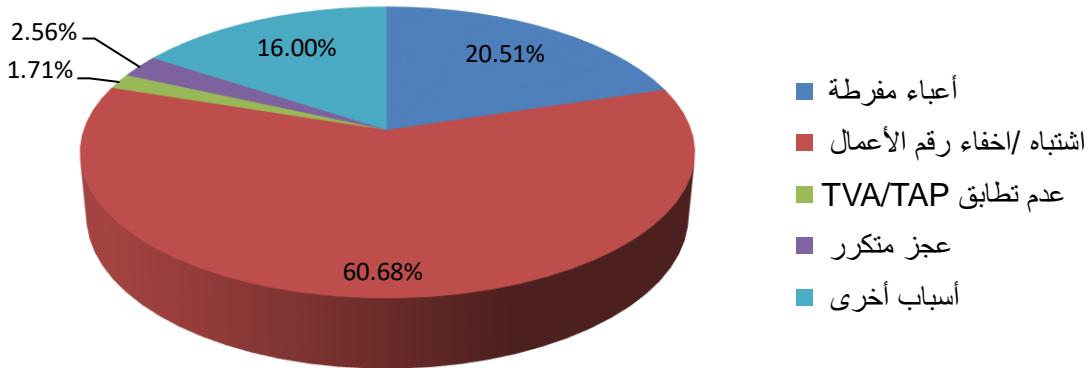
**الشكل رقم (01): تمثيل بياني لمعايير انتقاء القضايا لسنة 2018**



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (03).

**-الشكل رقم (02): تمثيل بياني لمعايير انتقاء القضايا لسنة 2019**

## معايير انتقاء الملفات



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (03).

من خلال الجدول أعلاه فمعايير الانتقاء لبرنامج التحقيق لسنتي 2018 و2019 تنحصر في (14) عنصر اختيار القضايا كما يمكن رفع الملاحظات التالية:

- أكبر حصة من قضايا التحقيق سنة 2018 تم انتقائها لسبب " الأعباء المفرطة أو المبالغ فيها" بنسبة 41.07% يليها سبب " اشتباه إخفاء رقم الأعمال والمداخيل «في المرتبة الثانية بنسبة 29.46% من القضايا، في حين باقي مبررات البرمجة متقاربة لا تتجاوز في غالب الحالات نسبة 08.04% يتصدرها سبب " عدم تطابق بين تصريحى «TAP» و «TVA».

كما ان النسبة المعبرة او الدالة (نوع السبب المكرر/ مجموع الأسباب المستعملة) ذات دلالة على اهمية السبب واكتساحه.

- المبرر الأول للانتقاء القضايا لسنة 2019 يتمثل في " اشتباه إخفاء رقم الأعمال و المداخيل " بنسبة 60.68%، أما المبرر الثاني للبرمجة فيتمثل في " أعباء مفرطة أو المبالغ فيها «، بنسبة 20.51%، في حين المبررات الأخرى متقاربة و لا تتجاوز نسبة 5.13% متمثلة في " محور البرمجة " .

من الجدولين السالفين 2018 و2019، نلاحظ أن مبرر الأعباء المفرطة واشتباه في رقم الأعمال أهم سببين لانتقاء القضايا وتميرها للبرمجة من اجل التحقيق في محاسبتها.

#### 4-الإمكانات البشرية وتوزيع المهام بمكتب التحقيقات الجبانية والمحاسبية بالبلدية:

تقديم الإمكانيات البشرية المتمثلة في عدد المحققين ورؤساء الفرق وكذا متوسط مهام المحقق سنويا بناية مديرية الرقابة الجبانية يمكن تلخيصه في الجدول التالي:

#### جدول رقم (04): عدد المحققين الجبانيين وتوزيع المهام

البيان/السنوات	2018	2019
----------------	------	------

16	16	العدد الإجمالي للمحققين
02	02	العدد الإجمالي لرؤساء الفرق
08	08	عدد مهمات التحقيق (عدد المحققين/2)
01 08 09 00	00 07 07 04	الرتب والتصنيفات: <ul style="list-style-type: none"> <li>• مفتش رئيس (صنف 16)</li> <li>• مفتش قسم (صنف 14)</li> <li>• مفتش مركزي (صنف 13)</li> <li>• مفتش رئيسي (صنف 12)</li> </ul>
76	77	عدد القضايا السنوية المحاسبية والمصوبة
9.5	9.62	متوسط القضايا لكل مهمة: عدد القضايا عدد المهمات

المصدر: من إعداد الباحث بناء على التقرير السنوي للنشاط 2018 و2019 نيابة مديرية الرقابة الجبانية البلدة

من الجدول أعلاه نستنتج المعطيات والمؤشرات التالية:

- العمل بمصلحة التحقيقات الجبانية والمحاسبية يعتمد على ثنائية العمل أي كل محققين اثنين (02) يعملان معا على نفس الملفات ويشكلان بذلك ما يسمى بالمهمة.
- عدد المحققين ثابت في حدود 16 محقق على المستوى الولائي لسنة 2018 و 2019 ما يشكل بذلك 08 مهمات ( عدد المحققين/ 02 ثنائية العمل).
- المهمات الثمانية المكلفة بمهام التحقيق منطوية في إطار فرقتين للتحقيق (02) وكل فرقة تحقيق يسيروها رئيس فرقة. هذا الأخير اشغال المهمات الواقعة تحت سلطته.
- رتب المحققين ورؤساء الفرق تتراوح بين عدة رتب ممثلة لسلك المفتشين ادناها رتبة مفتش رئيسي صنف (12) في السلم الإداري للوظيفة العمومي واقصاها رتبة مفتش رئيس صنف (16) ونلاحظ ان رتب اغلبية المحققين هي رتبتي مفتش قسم صنف (14) ومفتش مركزي صنف (13).
- متوسط الملفات المنجزة والمحقق فيها سنويا ما بين (09) الى (10) ملفات بالتقريب لكل مهمة (محققين اثنين).

#### 5-مرحلة تنفيذ البرامج التحقيقات المحاسبية والجبانية 2018-2019 والانجازات:

**1-5-إجراءات تنفيذ عمليات التحقيقات المحاسبية والجبانية:** تتم إجراءات التسوية الضريبية في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي وفق اسلوبين او طريقتين أساسيتين، طريقة الإجراءات التناقضية او التصحيح الحضوري وطريقة التقدير التلقائي او التصحيح الأحادي.

#### 1-1-5-طريقة الإجراءات التناقضية (التصحيح الحضوري):

وهذه الطريقة هي المبدأ العام والاصل في الاخضاع، أي ان المكلف موضوع التحقيق يتمتع بكامل حقوقه وتتم التسوية ان وجدت في إطار لقاءات وشروحات وجلسات عمل ومراسلات بين المحقق والمكلف او مستشار من اختياره. اذ يستوجب علي المحقق اشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام او يسلم له مع اشعار بالاستلام، ينبغي علي المحقق كذلك اعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج التحقيق بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقييم.

كما يجب ان يكون الاشعار بالتقويم (الاشعار الاولى) مفصلا بقدر كاف ومعللا كما ينبغي ذكر احكام الماد التي يؤسس عليها اعادة التقويم وذلك الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من اعادة تشكيل اسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته او اعلان قبوله لها وذلك في اجل اربعين يوم سارية من تاريخ استلام الاشعار.

وتحت طائلة بطلان الاجراءات يجب ان يشار في الاشعار بإعادة التقويم الى ان المكلف له الحق في الاستعانة بمستشار من اختيار من اجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة او من اجل الاجابة عنها.

### 5-1-1 -طريقة التقدير التلقائي (التصحيح الأحادي):

هذه الطريقة تعد الاستثناء وتعتبر أسلوب عقابي للمكلف ولا تطبق الا في حالات خاصة، حيث يمكن للإدارة الجبائية ان تلجا الي التحديد او التقييم التلقائي او الأحادي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية ، التحقيقات و المعاينة سواء من قبله او بواسطة تدخل او حضور اي شخص باي طريقة كانت ، بحيث يتعذر على الاعوان القيام بمهامهم.
- عندما لا يخضع المكلف بالضريبة، في الأجل المحددة قانونيا التصريح الخاص بالمداخيل (الارباح المهنية)، أو التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المادة 76 قانون الرسوم على رقم الأعمال، بعد على الأقل شهر من اعلامه قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.
- عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (08) أيام من انذاره المنصوص عليه في المادة 20 – 9 ق ا ج الا في حالة القوة القاهرة.
- كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة عن الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها.
- كل شركة أجنبية أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر عن منشآت مهنية بالجزائر خاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي او أرباح الشركات، امتنعت عن الرد عن طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعين ممثل عنها في الجزائر.
- عدم مسك محاسبة قانونية او السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66, 76, و69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.
- كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي وفقا للمواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المجموع المعفى من الضريبة.

كما يمكن اعتماد طريقة التقدير التلقائي في حالة رفض المحاسبة واثبات الطابع غير ملزم لها من خلال معاينة أخطاء خطيرة ومتكررة او حالة عدم قانونية ونظامية المحاسبة وعدم مطابقتها لتوصيات النظام المالي والمحاسبي.

### 5-2-إنجازات عمليات التحقيقات المحاسبية والجبائية:

برنامج التحقيق المحاسبي والجباي يتضمن نمطي للرقابة سواء تحقيق محاسبي وهو الغالب بشكل كبير او تحقيق مصوب بعدد محدود جدا واما بخصوص نتائج او مخرجات عمليات التحقيق الممثلة في الضرائب المستعادة بجميع أنواعها مع غرامات الوعاء وكذا معدل دوران التحقيق للملفات الاجمالية على المستوى الولائي (التغطية الرقابية) ومتوسط المردودية المالية للملف الواحد ارتأينا طريقة الطرح في الجدول التالي:

## جدول رقم (04): الملفات المعالجة ومعدل التغطية الرقابية المبالغ المستدركة

2019	2018	البيان/السنوات
02	02	ملفات التحقيق المصوب
74	75	ملفات التحقيق المحاسبي
76	77	برنامج التحقيق السنوي الكلي (1)
7238	9426	عدد الملفات النظام الحقيقي على المستوى الولائي /البلدية (2)
95.23	122.41	معدل الدوران /سنة مالية (1)/(2)
415.970.752	374.422.836	المبالغ المسترجعة (حقوق + غرامة) (3)
5.473.299	4.862.634	متوسط مردودية الملف (1)/(3)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على التقرير السنوي للنشاط 2018 و2019 نيابة مديرية الرقابة الجبائية البلدية ومن خلال الجدول اعلاه نلاحظ ما يلي:

- العدد الإجمالي للملفات التي خضعت للتحقيق المحاسبي والمصوب لا يتجاوز في أحسن الأحوال 77 نشاط او مؤسسة سنة 2018 كما انه متقارب مع عدد الملفات 2019 ب 76 نشاط.

- شكل التحقيق المحاسبي والجبائي (يخص جميع الضرائب وكل الفترة غير المتقادمة) هو الشكل غالب في برنامج التحقيق لسنتي 2018 و2019، اما التحقيق المصوب في المحاسبة (يخص ضريبة واحدة ولفترة قد تقل عن سنة مالية واحدة) فلم يتجاوز تطبيقه في أحسن الحالات (02) مؤسسات.

- معدل الدوران يعني الوقت اللازم زنيا لتغطية الكلية للملفات الإجمالية ودخولها في دائرة الخضوع للتحقيق المحاسبي والجبائي ولو مرة واحدة على الأقل، حيث يستلزم التحقيق المحاسبي ليغطي كافة الملفات 122 سنة مالية بعنوان 2018، و95 سنة مالية بمعطيات سنة 2019. حيث:

معدل الدوران = عدد الملفات الكلية/عدد الملفات المحقق فيها.

او نسبة التغطية الرقابية = عدد الملفات المحقق فيها سنويا / عدد الملفات الكلية.

- إنجازات مخرجات عملية التحقيقات الجبائية في المحاسبات لبرنامجي 2018 و2019 تتراوح ما بين 4 مليون دج الى 5 مليون دج كمتوسط مردودية الملف الواحد.

كما يمكن إعطاء تفسير موضوعي للملاحظات اعلاه في الآتي:

- الإمكانات البشرية والمادية والقانونية والتكنولوجية المحدودة والموضوعة تحت تصرف مكتب التحقيقات المحاسبية بالبلدية حالت دون وصول لمعدل دوران مقبول.
- نشير كذلك إلى استحالة الوصول عمليا لتغطية كاملة للملفات الجبائية وإخضاعها للتحقيق المحاسبي والجبائي، فالهدف التغطية النسبية والاهتمام أكثر بالملفات ذات الأولوية للبرمجة التي تنطوي على ممارسات تديسية خطيرة، كما ان وجود الرقابة الجبائية في حد ذاته تنبيه لباقي المكلفين بالجانب الردعي للتحقيق المحاسبي والجبائي.
- من الناحية العملية، ارسال البرنامج السنوي للتحقيق من طرف الوصاية للمديرية الولائية للضرائب لمباشرة التحقيق يتم في نهاية السداسي الأول من سنة التحقيق، ما ينجم عنه التأخير في مباشرة التحقيق فهناك عائق الوقت الضيق للتنفيذ قبل نهاية السنة المالية 12/31/ن لتجنب التقادم الجبائي.

• ولاية البلدية من الولايات التي تشهد نشاط تجاري وصناعي هام على المستوى الوطني ومعروفة بتمركز المناطق الصناعية ومناطق النشاطات مما يسجل عدد معتبر لملفات النظام الحقيقي موزعة بين الأشخاص المعنويين والطبيعيين.

-الوتيرة المتغيرة والتباين عموما لمداخل عمليات التحقيق المحاسبي والجباي متعلقة بعدة عوامل وأسباب يمكن ذكرها على سبيل المثال:

- مدى حسن اختيار الملفات مدى موضوعية مؤشرات الانتقاء.
- حسب كفاءة وحكمة وامانة المحقق الجباي.

## 6-الخاتمة:

من خلال ما تطرقنا له في محاور الورقة البحثية، فإن التحقيق المحاسبي والجباي الذي موضوعه محاسبة المكلف المنصوص عليها في بنود المواد من (09) الى (11) قانون تجاري جزائري يعد مهمة دقيقة تخضع لإجراءات الشكل والمضمون، وهي آلية موجهة بالدرجة الأولى لمكافحة التهرب والغش الضريبيين الى جانب تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية أخرى.

ومن خلال هذا البحث يمكن استخلاص النتائج الآتية:

-أي مؤسسة تخضع لأحكام القانون التجاري ومنطق الربحية معرضة للتحقيق المحاسبي والجباي وإمكانية إدراجها في البرنامج السنوي للتحقيق.

-البرمجة للتحقيق الضريبي في المحاسبة هو العملية السابقة للتنفيذ ومباشرة التحقيق، وهذه البرمجة تتم وفق إجراءات الشكل والمضمون والأجال مجسدة في بطاقة اقتراح من المديرية الولائية للضرائب لاعتمادها نهائيا كبرنامج سنوي بعد المصادقة عليه من قبل مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي.

-سبب " الأعباء المفرطة والمبالغ فيها" وكذا «اشتباه إخفاء رقم أعمال" هما السببين الغالبين للبرمجة بدرجة أكبر من الأسباب الأخرى المشار لها في البحث.

-تنفيذ التحقيق في الملفات المحدودة المتضمنة في البرنامج سمح باستدراك أموال مهربة (حقوق وغرامات وعاء) لفائدة الخزينة العمومية.

-معدل دوران التحقيق أو المدة اللازمة للتغطية الرقابية للملفات في ولاية البلدية يسير بوتيرة بطيئة جدا، مع محدودية الإمكانيات البشرية والمادية مقابل حجم الأنشطة المسجلة في ذات الولاية.

كما نطرح اقتراحات البحث في التالي:

-إمكانية تفعيل أسباب أخرى للبرمجة أكثر دقة وموضوعية كمؤشرات التوازن المالي للمؤسسة، معلومات خارجية موثوقة، المقاربات والمعاينات المكانية وكذا اعتماد سجل أو قاعدة بيانات شاملة ومحينة عن كل مؤسسة.

-حسن اختيار الملفات موضوع التحقيق واولوية برمجة الأنشطة التي تمارس طرق احتيالية ، وهذا لضمان المردودية المالية ولبلوغ الأهداف المرجوة.

-تعزيز العنصر البشري الكفاء والأمين في ميدان التحقيق المحاسبي والجباي كما ونوعا، مع مراعاة المؤهلات والاختصاص الأكاديمي " محاسبة وجباية " لأجل ضمان معدل تغطية للتحقيق مقبول.

-ضرورة إدخال التكنولوجيات الحديثة بكل فروعها (البرمجيات المحاسبية) في عملية الفحص والتحقيق ربعا للوقت والجهد وضمان معالجة أكبر قدر ممكن من الأنشطة في السنة.

-إمكانية التكليف بمهمة اختيار الملفات لمحققين خارج الولاية بدل رئيس المفتشية أو رئيس مركز الضرائب وهذا لضمان مبدأ الحياد والاستقلالية.

-فتح فروع محلية لهيئة التحقيق والمراقبة الجبائية (لامركزية التحقيق) في مختلف دوائر المديرية الولائية للضرائب بدل تركيز عمل التحقيق على مستوى مقر المديرية فقط.

-عقد الملتقيات والندوات بين المهنيين والأكاديميين لحلحلة المسائل في هذا الشأن وإثراء للموضوع.

**7- المراجع :**

المديرية العامة للضرائب . (2021). قانون الاجراءات الجيبائية. (المادة 20)). وزارة المالية، الجزائر.

قانون المالية التكميلي. (2008). الجريدة الرسمية. (المادة 22)). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر.

direction generale des impots. (2012, decembre 26). instruction n 004/MF/DGI. 02.  
ministere des finances, algeriei.

khelassi, R. (2013). *précis d'audit fiscal de l'entreprise*. alger, alger: berti.

حميد بوزيدة. (2005). *جباية المؤسسة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

رشيد ونادي. (2002/2001). دور الرقابة الجيبائية في مكافحة الغش. رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير. فرع التخطيط، جامعة الجزائر.

عبد المجيد قدي. (2011). *دراسات في علم الضريبة (المجلد الطبعة الاولى)*. الاردن: دار النشر والتوزيع.

محمد حمو، و منور اوسرير. (2009). *محاضرات في جباية المؤسسات (المجلد الطبعة الاولى)*. مكتبة الشركة الجزائرية بودواو.