

# دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري -دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة-

د.لجناف عبد الرزاق

ج الجزائر -03-1.

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، لتحقيق هذه الدراسة قام الباحث، بدراسة التدقيق الداخلي لنيابة مديرية الرقابة الجبائية بولاية تيبازة و هي الدراسة الوحيدة التي قامت بها، المفتشية العامة للمصالح الجبائية، الممثلة في المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية بالبلدية، حيث خلصت الدراسة أن الرقابة الجبائية ليست فقط كأداة للحد من ظاهرة الغش الجبائي و لكنها محدد رئيسي لتحسين أداة النظام الجبائي في الجزائر، لتفادي المخالفات و الأخطاء الجبائية التي قد يقع فيها المكلف بالضريبة مستقبلا.

## الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية؛ التحقيق المعمق للوضعية الجبائية؛ الرقابة عبر الوثائق؛ النظام الجبائي الجزائري؛

## **Résumé:**

-L'objet de cette étude est de connaître le rôle important du contrôle fiscal, pour améliorer le rendement du régime fiscal algérien, et pour réaliser cette étude, le chercheur a fait une audite externe du contrôle fiscal relevant à la direction des impôts de la wilaya de tipaza, par l'inspection générale des services fiscaux.

---

<sup>1</sup>أستاذ محاضر "ب" الهاتف: 05.60.88.53.61

البريد الإلكتروني: ladjnef.abderrezak69@hotmail.fr

En outre, le contrôle fiscal n'est pas seulement un outil par lequel on limite la fraude et l'évasion fiscale, mais, c'est un élément principal pour améliorer le rendement du régime fiscal et corriger les erreurs des déclarations fiscales des contribuables.

### **Mots clés:**

Contrôle fiscal ; vérification approfondie de la situation fiscale ; contrôle sur pièces ; régime fiscal algérien ;

### **مقدمة:**

في ظل الأزمة الاقتصادية لسنة 1986، أجبرت السلطات الجزائرية بالقيام بعملية الإصلاح الاقتصادي و المالي، و خاصة في المجال الجبائي، فمنذ 1992، و الإدارة الجبائية، تحاول القيام بالعصرنة، مبتغية في ذلك تحقيق أهداف متنوعة، مثل تبسيط النظام الجبائي و تحسين المرودية بالإضافة إلى توزيع العبء الجبائي بين المكلفين بالضريبة، و تقليص الضغط الجبائي.

زيادة على ذلك مازالت الدولة تباشر الإصلاح الجبائي فيما يتعلق بتوسيع الوعاء الجبائي، إلغاء الكثير من الرسوم و تخفيض عدد من الضرائب و الرسوم، توحيد و تنسيق الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية (قانون الإجراءات الجبائية)، تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، منح مزايا جبائية و تخفيضات محسومة فيما يخص الحقوق و الرسوم الموجهة للاستثمار و الشغل، إنشاء المحررات الجبائية و أخيرا استحداث هياكل تنظيمية جديدة تتمتع باستقلالية إدارية و مالية (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، مراكز الجوارية للضرائب و مديرية البحث و المراجعات).

و في نفس الإطار قامت المديرية العامة للضرائب بمجموعة من الإصلاحات في مجال الرقابة الجبائية و ذلك في خلال سنة 2012 و تتمحور فيما يلي(2):

- الأبحاث الجبائية الخارجية.
- عقلنة برمجة الرقابة الجبائية.
- تحسين مرونة إجراءات عملية التحقيق.

- تحسين الإشراف على الرقابة الجبائية.
- إنجاح عملية تطوير تعداد المحققين كما و نوعا.

مما سبق تؤدي الرقابة الجبائية مهام تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة من جهة، و من جهة أخرى الحرص على استقرار المالية العامة.

و من هنا جاءت فكرة البحث أنه لا بد من أن تكون الرقابة الجبائية، موجهة أساسيا في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، شكلا و مضمونا، و على هذا الأساس فإن المشرع الجبائي، لا بد أن يراعي الوضعية العامة للاقتصاد الوطني من جهة و من جهة أخرى أن يراعي الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الإطار العام(3).

### 1- أهمية البحث:

يعد موضوع الرقابة الجبائية من المواضيع التي لها أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري، حيث تتبع أهمية هذه الدراسة كونها تحاول معرفة مدى تأثير الرقابة الجبائية في سيرورة النظام الجبائي الجزائري.

علما أن التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة و حقيقية، إلا أن أثبت العكس عند إجراء الرقابة الجبائية من طرف مصالح الإدارة الجبائية الجهوية أو المركزية.

### 2- مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في أن هل الرقابة الجبائية كفيلة في أن تكون موجهة لوحدها في تحسين أداء النظام الجبائي أم هناك متغيرات أخرى؟

حيث تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة التالية:

- ما هي الإجراءات التشريعية و العملية في إطار الرقابة الجبائية التي يمكن أن تحدد معالم النظام الجبائي الجزائري؟
- هل يمكن للرقابة الجبائية، تحليل أخطار سلوكيات المكلفين بالضريبة، و استغلال البحث الجبائي الخارجي، خاصة ما تعلق منه بالمعلومات المتعلقة بالأحداث، حتى تساهم الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي؟

### 3- أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- توضيح أهمية الرقابة الجبائية، للحد من الأخطار المحاسبية و الجبائية لسلوكيات بعض المكلفين بالضريبة.
- معرفة التشريعات الجبائية و كذا مؤشرات تطويرية لقياس نجاعة الرقابة الجبائية (مؤشرات التسيير)، و التي تحدد لنا طبيعة النظام الجبائي الجزائري من أجل تحسينه.

### 4- فرضية البحث:

- إن الرقابة الجبائية تؤدي إلى تدنية الأخطار في إطار سلوكيات المكلفين بالضريبة.
- إن تطبيق الرقابة بصورة دقيقة تؤدي إلى تحسين أداء النظام الجبائي في الجزائر.

### 5- خطة البحث:

لمعالجة الموضوع بطريقة علمية هادفة تحقق الغرض المنشود و الغاية المبتغاة من هذه الدراسة فسننتظر للمحاور الثلاث:

- إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر، و هذا من خلال التطرق إلى الإجراءات القانونية المتبعة من بداية العملية إلى نهايتها، أشكال الرقابة الجبائية، مناهج إعادة تقييم رقم الأعمال و الأرباح السنوية و أخيرا الضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للتحقيق، مع تقييم إحصائي لنتائج الرقابة الجبائية.
- دراسة التدقيق الخارجي التي قامت بها المفتشية العامة للمصالح الجبائية خلال فترة، ثلاث سنوات 2004، 2005 و 2006.
- دراسة ميدانية للمواجهة الجبائية في مجال التحقيق المحاسبي و الجبائي من خلال ملف جبائي ثم مراجعة جبائيا و محاسبيا خلال فترة الممتدة من 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31.

أولا: إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر:

إن التصريحات الجبائية في الجزائر للمكلفين بالضريبة، تعتبر مبدئياً صحيحة، إلا إذا ثبت العكس عند إجراء الرقابة الجبائية من طرف المصالح الجهوية أو المصالح الوطنية.

حيث يتضمن هذا المحور بعض القضايا ذات الأهمية الكبرى لمعرفة تقنيات الرقابة الجبائية و يتعلق فيما يلي:

### **1- الإجراءات القانونية المتبعة أثناء التحقيق:**

نعلم أن إجراءات الرقابة الجبائية مقننة طبقاً للمواد من 18 إلى 68 من قانون الإجراءات الجبائية و هي تشمل العديد من المحطات:

**1-1:** صلاحيات الجهات المخولة للقيام بالرقابة الجبائية و المدة القانونية لذلك:

- أ- **الأجهزة المكلفة بالرقابة:** تكمن في أربعة أجهزة:
- مصالح البحث و التدقيقات التابعة للمديرية المركزية للبحث و المراجعات.
  - المصالح الرئيسية للرقابة الجبائية على مستوى المحلي (مراكز الضرائب و مراكز الجوارية للضرائب).
  - المصالح الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي.
  - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

للإشارة بالذكر أن الأعوان المكلفين بعملية الرقابة الجبائية، لا بد أن تتوفر فيهم بعض الشروط الإلزامية من بينها الرتبة على الأقل مفتش ضرائب و أن يكتسب العون بطاقة الانتداب، طبقاً للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.

### **ب- المدة القانونية للرقابة:**

طبقاً للمادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، تنص أن المدة القانونية المعنية للرقابة الجبائية و هي 04 سنوات الماضية (المدة الغير قابلة للتقدم)، لكن بصفة استثنائية يمكن تمديد المدة إلى سنتين في حالة الغش الجبائي. حسب ما تنص عليه المادة 326 و 153 من قانون الضرائب

المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الرسم على رقم الأعمال على التوالي(4).

## 2-1: المراحل القانونية النظرية و العملية الواجب إتباعها أثناء الرقابة:

هناك عدة مراحل قانونية ينبغي على العون المكلف بالرقابة الجبائية إتباعها حتى نضمن سلامة العملية من الناحية الشكلية و هي كمايلي(1):

- إرسال إشعار بالرقابة للمكلف بالضريبة و منحه مدة 10 أيام في حالة الرقابة المحاسبية و الجبائية و 15 يوم في حالة الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي(6).
- تسليم للمكلف بالضريبة، ميثاق الرقابة الجبائية مع وصل الاستلام(11).
- القيام بالزيارة الميدانية الإجبارية خلال اليوم الأول لتسليم الإشعار من أجل معاينة المخزون و مكتب المحاسبة للتأكد بوجود السجلات المحاسبية (الضرورية و الثانوية)(7).
- العودة إلى المكتب من أجل تحضير الأعمال الابتدائية، من حيث إجراء التلخيصات اللازمة بعد القيام بسحب الملف الجبائي من المفتشية الضرائب المختصة.
- بحد انقضاء 10 أيام من التحضيرات يعود العون إلى عتبة المكان للبدء في إجراء التحقيق شريطة وجود جميع الوثائق المحاسبية و إلا يعطى للتاجر مهلة إضافية مدتها 08 أيام تحت شرط الخضوع التلقائي (Taxasation d'office) في إطار غياب المحاسبة(8).
- بعد إجراء الرقابة الشكلية و الموضوعية يقوم المفتش بتحديد الأسس الضريبية الجديدة باستعمال عدة مناهج، حيث يحضر العون إشعار بالتقييم الأولي و يسلم إلى التاجر مع وصل الاستلام و تمنح له مدة 40 يوما للإجابة على الملاحظات.
- خلال 40 يوما يمكن للتاجر أن يطلب تبريرات من الإدارة و إجراء لقاءات من أجل وضع النقاط حول الحروف، ثم تحرير الإدارة التقييم النهائي مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات التاجر، و يسلم له مقابل إيصال للاستلام(9).

• تقوم الإدارة بتحرير الورد الفردي للأسس المستخرجة و ترسل لقاibus الضرائب من أجل الشروع في عملية التحصيل مع إمكانية اللجوء إلى المنازعات الجبائية(10).

## 2- أشكال الرقابة الجبائية:

من حيث قانون الإجراءات الجبائية هناك ثلاث أشكال للرقابة الجبائية (المحاسبية، المصوبة و المعمقة).

### أ- الرقابة المحاسبية:

طبقا للمادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية تشرع إدارة الضرائب بإجراء التحقيق المحاسبي وفق الشروط التالية:

أ-1: الرقابة تمس الجانب المحاسبي و الجبائي للمكلفين بالضريبة سواءا أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين خلال 04 سنوات الماضية (الغير قابلة بالتقادم).

أ-2: القيام بالرقابة من صلاحيات الأعوان لهم رتبة على الأقل مفتش الضرائب مع توفر لديهم بطاقات الانتداب.

أ-3: تمارس الرقابة مهما كانت سنوات الحفظ (كتابية أو إعلام آلي).

أ-4: لا يمكن البدء في التحقيق إلا بعد تسليم المكلف بالضريبة إشعار بالتحقيق مع ميثاق المكلفين، و منحه مدة 10 أيام لتقديم المحاسبة، مع ذكر سنوات التحقيق و أنواع الضرائب المعنية و ألقاء المحققين و رتبهم، لاسيما إجراء المعاينة المحاسبية و الجرد المادي.

أ-5: لا يمكن البقاء في عين المكان أكثر من 03 أشهر لكل سنة مالية بالنسبة للمؤسسات الخدمية و المؤسسات الأخرى شرط أن يقل رقم الأعمال عن 02 مليون دج.

أ-6: لا يمكن البقاء في عين المكان أكثر من 06 أشهر لكل سنة مالية بالنسبة للمؤسسات التي يتراوح رقم أعمالهم بين 05 و 10 مليون دج على التوالي، و في جميع الحالات لا تتعدى السنة.

أ-7: يرسل الأشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة مقابل وصل الاستلام بصفة شخصية، بشرط أن يكون مفصل مع ذكر الأحكام

القانونية و تمنح له مدة 40 يوما للرد كتابيا مع إمكانية تقديم الوثائق الجديدة.

**أ-8:** في حالة عدم تقديم المحاسبة في آجال 10 أيام، يحزر محضر غياب الوثائق و تعطى له 08 أيام إضافية من إحضار الوثائق المحاسبة، في حالة عدم الالتزام بهذا الأخير، يؤدي ذلك إلى التقييم الجزافي.

### **ب-التحقيق المصوب في المحاسبة:**

طبقا للمواد: 20 مكررا، 20 مكرر 2 و 20 مكرر 3، التي تنص على أنه يحق لإدارة الضرائب بـ:

**ب-1:** إجراء تحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب و الفترة الزمنية محددة ، التي تقل عن سنة، عندما تكتشف الإدارة بوجود أعمال تدليسية (حالة غش جبائي)، إلا أن هذه العملية، لا تصل بصورة جيدة إلى عملية تدقيق محاسبي.

**ب-2:** يمنح كذلك للمكلف بالضريبة 10 أيام مع ميثاق المكلفين.

**ب-3:** لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من 02 شهرين، إلا في حالة الغش الجبائي، و يمكن اقتراحه إلى عملية التحقيق المحاسبي.

**ب-4:** تعطى للتاجر مدة 30 يوما للإدائه بملاحظات مع إشعار بالتقييم.

**ب-5:** إذا تثبت حالات التدليس أو الغش الجبائي، فإنه سوف يفقد حقوقه الجبائية التالية:

- إلغاء بعض الامتيازات الجبائية.
- إمكانية تجديد التحقيق المحاسبي.
- إعداد الحجز التحفظي.
- تمديد آجال الرقابة.
- إلغاء الإستفادة من دفع 20% عند النزاع.
- التسجيل في بطاقة الغش.
- الغرامات (100% أو 200%).



### ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)(12):

- قد يخضعون الأشخاص الطبيعيين فقط للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، و الذين يظهر من خلال معيشتهم و امتلاكهم للعقارات و المداخل التي تقوم الأسس المصرح بها (المداخل) سابقا، سواء داخل أو خارج الوطن حيث التحقيق يقوم به نفثش الضرائب عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلفين و تمنح له مهلة 15 يوما مع إمكانية استعانة بمستشار يختاره هو.
- مدة التحقيق في عين المكان لا بد أن لا تتجاوز سنة واحدة.
- تمنح إدارة الضرائب آجال 40 يوما للتقديم الملاحظات فيما يخص الإشعار بالتقييم، و في هذه الحالة يحق للمكلف بالضريبة تقديم له جميع الشروحات الضرورية و أن يطلب مقابلة المسؤولين و إجراء اجتماعات عند اختتام الأشغال، كما يمكن للإدارة منحه 40 يوما إضافية، في حالة ظهور عناصر جديدة.

حيث يجدر بالذكر أن هناك أشكال أخرى من الرقابة الجبائية التي تقوم بها مفتشية الضرائب منها:

#### ك- الرقابة الشكلية:

و هي عملية تمهيدية للرقابة، فتغطي كل العمليات المتضمنة للتصحيح الأخطاء المادية المسجلة في التصريحات الجبائية.

#### هـ- الرقابة على الوثائق:

فهي تخص المستندات الشاملة حول شكل و مضمون التصريحات الجبائية، فهي تعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (مقارنة رقم الأعمال، الأرباح، السجلات المحاسبية، الرسم على القيمة المضافة إلخ...).

### 3- مناهج إعادة التقييم للأسس الخاضعة للضريبة:

طبقا للتشريعات الجبائية، المراسيم التنفيذية، و الأوامر المتعلقة بإعادة التقييم للأسس الخاضعة للضريبة، فإن الإدارة الجبائية، عند بدأ أشغال التحقيق تقوم بالاستعانة ببعض المناهج و الطرق، و كذا الأدوات، للإعادة تأسيس الوعاء الجبائي.

### 3-أ: مناهج التحقيق المحاسبي:

#### 3-أ-1: الحساب الكمي (compte matière):

هناك بعض الأنشطة تتطلب اللجوء إلى طريقة الحساب الكمي و تقوم على النحو التالي:

- البضاعة المستهلكة الحقيقية = مخزون أول مدة حقيقي + المشتريات الحقيقية - مخزون آخر المدة الحقيقية.
- رقم أعمال حقيقي = بضاعة المستهلكة حقيقية \* معدل هامش الربح.
- الفارق المخفي = رقم أعمال حقيقي - رقم أعمال مصرح به.
- الربح المخفي = رقم الأعمال المخفي \* هامش الربح الصافي.

#### 3-أ-2: الحساب المالي (compte financier):

يطبق هذا المنهج على الأنشطة ذو الطابع الخدماتي و أنشطة الأشغال العمومية و البناء، بحيث يقدم على النحو التالي:

- المقبوضات (البنوك + الصندوق) بقيمة TTC
- (+) رصيد الزبون 12/31/ن
- (-) رصيد الزبون 01/01/ن
- (+) رصيد التسبيقات على الزبون 01/01/ن
- (-) رصيد التسبيقات على الزبون 12/31/ن

ثم يخفض منها التحويلات ما بين الحسابات البنكية و الصندوق، نجد رقم الأعمال المفوترة TTC ثم كذلك نخفض TVA و حقوق الطابع.

رقم الأعمال المخفي = رقم الأعمال المفوترة - رقم الأعمال المصرح به.

#### 3-أ-3: الدراسة السعرية:

يطبق هذا المنهج بالنسبة للأنشطة التجارة و الصناعية باستعمال الطريقة التالية:

- سعر البيع TTC.
- سعر التكلفة TTC.

ثم نستخرج هامش الربح الحقيقي الذي يساوي  $\frac{\text{سعر البيع TTC}}{\text{سعر التكلفة TTC}}$  و ذلك لكل سلعة ثم نستخدم المتوسط الحسابي المرجح لجميع السلع، من أجل

مقارنة هامش الربح الحقيقي مع المصرح به، و ذلك لسبب التسوية.

### 3-أ-4: الخضوع التفاني:

في حالة رفض المحاسبة، طبقا للمادة 191 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإن المحقق يلجأ إلى إعادة تأسيس الوعاء الجبائي انطلاقا من تطبيق هوامش الربح الخام و الصافي على أساس المعدلات المأخوذة عند أصحاب الأنشطة المماثلة حيث يصبح:

رقم الأعمال الحقيقي = البضاعة المستهلكة الحقيقية \* هامش الربح للأنشطة المماثلة. و الربح الصافي الحقيقي = رقم الأعمال الحقيقي \* هامش الربح الصافي للأنشطة المماثلة و في هذه الحالة تتم المقارنة مع الأسس المصرح بها.

### 3-أ-5: دراسة التكاليف الهيكلية و الإستثنائية:

تعتمد هذه الطريقة على المعادلة التالية:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الإستردادات - الخصومات الاستثنائية

حيث:

الإستردادات هي كل التكاليف الغير قابلة للخصم أو التخفيض.

الخصومات هي عجز السنوات الماضية في حدود 04 سنوات + فوائض القيمة الناتجة عن تنازل جزء من الأصول.

### 3-ب: مناهج التحقيق في الوضعية الجبائية المعقدة الشاملة (VASFE):

يستعين المحقق بجميع المعلومات التي من شأنها تحديد الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي، و من جهة أخرى النفقات لتحديد فيما بعد الفارق الخاضع للضريبة IRG، حيث نطبق الجدول التالي:

#### جدول رقم (01): الموارد و النفقات الشخصية

النفقات (لأربع سنوات ماضية)	المداهيل (لأربع سنوات ماضية)
● شراء العقارات.	● بيع العقارات.
● شراء المنقولات.	● بيع المنقولات.
● تقديم الهبات و الهدايا.	● الهبات و الهدايا.
● إطراح الأموال من البنوك (الأرصدة).	● الأرصدة البنكية.
● النفقات الشخصية اليومية.	● الدخل السنوي.
● نفقات شخصية متعددة.	● مداخيل الأسهم و السندات.

المداخيل	النفقات
----------	---------

المصدر: من إعداد الباحث.  
إذا كانت النفقات أكبر من المداخيل، هذا يعني بأن هناك دخل غير مصرح به مما يؤدي إلى تسويته حسب الجدول التصاعدي لـ IRG و يضاف إليه الغرامات.

**4- الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة أثناء التحقيق المحاسبي:**  
هناك عدة حقوق و ضمانات يكفلها القانون للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق و هي كما يلي:  
أ- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار جبائي.  
ب- عدم تجديد التحقيق المحاسبي.  
ج- تحديد المدة القصوى للتحقيق بعين المكان.  
د- الحق في النقاش الشفوي و رؤية المسؤولين  
هـ- الطعن القبلي (طلب التحكيم)  
و- المحرر الجبائي.

**5- تقييم إحصائي لنتائج الرقابة الجبائية(14):**  
تعتبر الرقابة الجبائية إحدى وسائل التي تحقق مبدأ العدالة، المساواة أمام الضريبة اتجاه الأشخاص الذين يوفون بالتزاماتهم الجبائية، ضف إلى ذلك ترمي الرقابة الجبائية من طرف المصالح الجبائية إلى ضمان التوازن في ظروف ممارسة المنافسة من جهة(18)، و من جهة أخرى الحرص على استقرار المالية العامة.  
و في هذا الإطار نحاول تقديم بعض الأرقام عن حالات الرقابة الخارجية أو الرقابة غير الوثائق و هي كما يلي(5):

**جدول رقم (02): الرقابة الجبائية الخارجية**

البيان	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
عدد القضايا محل الرقابة	2.632	2.731	2.864	2.888	1.824	1.682	1.809
رقابة المحاسبية	2.194	2.374	2.483	1.989	1.444	1.682	1.809
رقابة دورية	-	-	-	503	972	1.012	1.212
رقابة معمقة شاملة	438	357	381	396	204	218	299

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

### جدول رقم (03): رقابة عبر الوثائق.

البيان	2007	2009	2011	2012	2013
عدد الملفات المراقبة	30894	30365	27211	28672	27932
الحصيلة الضريبية	64333162154	35228246714	34153564965	31359523794	36255037286

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

**ثانيا: التدقيق - الرقابة الجبائية الخارجية- مديرية الضرائب لولاية تيبازة:**

#### 1- تقديم كشف منهجي للمهمة المراد تدقيقها:

الجدول التالي يلخص مهمة التدقيق في مجال الرقابة الجبائية و هي كمؤشرات و ليس على سبيل الحصر(15):

#### الجدول رقم (04): بطاقة منهجية لمهام التدقيق.

موضوع المهمة	التدقيق في الرقابة الجبائية الخارجية
أعوان التدقيق	● محققين في التسيير لدى المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية بالبلدية.
المصلحة المراد تدقيقها	● نيابة مديرية الرقابة الجبائية لدى مديرية تيبازة
المسؤولين المعنيين	● نائب مدير الرقابة الجبائية. ● رئيس مكتب التخفيضات المحاسبية. ● محققين في المحاسبة. ● رئيس الفرقة. ● رئيس المفتشية الضرائب. ● نائب مدير التحصيل الجبائي. ● قابض الضرائب. ● نائب مدير المنازعات
المراجع الوثائقية	● برنامج التحقيق. ● دليل المكلف بالضريبة المتعلق بالتحقيق الجبائي. ● مؤشرات التسيير ( C1, C2, C7, C8, C9, C10, C12, C13, C16, C17, C18 )
القوانين و التعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية	● المواد 190 و 131 مكرر من ق.ض.م (حق الرقابة). ● المواد 309 و 314 من ق.ض.م و 74-75 من ق.ر.ر (حق الإطلاع). ● المادة 191 من ق.ض.م (رفض المحاسبة).

<ul style="list-style-type: none"> <li>• المادة 20 من ق.إ.بض (التحقيق المحاسبي).</li> <li>• المادة 21 من ق.إ.بض (التحقيق المعمق).</li> <li>• القوانين و التعليمات التي تعالج التحقيقات المحاسبية من طرف مديرية البحث و المراجعات.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• كشوفات اختيار البرنامج الوطني للتحقيقات المحاسبية.</li> <li>• كشوفات التحليل لتقارير التحقيقات المحاسبية.</li> <li>• التعليمات الأولية للنقائص.</li> <li>• الملفات الجبائية.</li> <li>• ملفات المتعلقة بالمنازعات الجبائية.</li> <li>• وضعية التحصيل المتعلقة بالرقابة الجبائية.</li> </ul>	الوثائق المستعملة

المصدر: من إعداد الباحث بناء على التعليمات للمفتشية العامة للمصالح الجبائية.

## 2-الملاحظات:

### 1-2: الإقتراب العملي لعملية التدقيق

بعد عملية التدقيق للمراجع الوثائقية المتعلقة:

#### 1-1-2: استمارة أسئلة لمختلف التركيبة الإدارية للرقابة الجبائية

تتلخص نتائج التحليل للاستثمارات الأسئلة ضمن مختلف البيئة الإدارية للرقابة الجبائية في الجدول التالي:

## الجدول رقم (05): تحليل نتائج الاستثمارات الأسنلة وفق التركيبة الإدارية للرقابة الجبائية.

رؤساء المفتشيات	رئيس فرقة التحقيقات الجبائية و المحققين	نائب مدير التحصيل لمديرية الضرائب لتبيازة	نائب مدير المنازعات الجبائية لتبيازة	نيابة مديرية الرقابة الجبائية لمديرية تبيازة	نيابة مديرية الرقابة الجبائية للمديرية الجهوية
<p>طرق اختيار الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيقات المحاسبية و الجبائية هي عادة كما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. أهمية رقم الأعمال المصرح به.</li> <li>2. العجز الجبائي المتكرر.</li> <li>3. التسبيق المتراكم في مادة TVA.</li> <li>4. الهوامش الربح والخامة و الصافية المطبقة من طرف المكلفين بالضريبة و غيرها... و هي طرق جد تقليدية.</li> </ol>	<p>احترام برنامج التحقيقات الجبائية من طرف رئيس المكتب و المحققين. عدد الملفات الجبائية لكل محقق هي 06. طبيعة الأنشطة للمكلفين بالضريبة القانوني للدفع). المحتاجات أمام لجان الطعن. <p>استعمال طرق التحقيق المعتمدة من طرف الإدارة المركزية. <p>استغلال جميع الوثائق المحاسبية و الجبائية من طرف المحققين. <p>مدة التحقيقات الجبائية في عين المكان هي 04 أشهر و بداية التحقيق الجبائي يكون بعد 15 يوما بعد إشعار للمكلف بالضريبة. <p>متوسط مدة إشعار بالتقييم الأولي و النهائي للمكلف بالضريبة هو بين 10 و 15 يوما.</p> </p></p></p></p>	<p>تحصيل الضرائب الناتجة عن التحقيقات المحاسبية و الجبائية، تعاني من التأخرات و الصعوبات التالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. الاحتجاجات من طرف المكلفين بالضريبة (التأجيل القانوني للدفع).</li> <li>2. الاحتجاجات أمام لجان الطعن.</li> <li>3. الاحتجاجات أمام المحاكم الإدارية.</li> </ol>	<p>نتائج التحقيقات المحاسبية و الجبائية هي غالبا ما يتم احتجاجها من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيقات المحاسبية و الجبائية و الملخصة كما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. الاحتجاج يكون في مضمون الشكوى و ليس في شكلها.</li> <li>2. يتم إرسالها إلى المديرية العامة للضرائب من أجل الموافقة.</li> <li>3. احترام جميع الإجراءات الجبائية.</li> <li>4. وضع في متناول المحققين، الوسائل الابداعية من أجل تطوير الرقابة الجبائية.</li> </ol>	<p>برمجة الملفات الجبائية. متابعة و تحليل البرنامج تطوير برمجة التحقيقات المحاسبية و الجبائية. طبقا لتعليمات المديرية العامة للضرائب يتم تحديد قائمة أولية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيقات الجبائية و يتم إرسالها إلى المديرية العامة للضرائب من أجل الموافقة. <p>غياب معطيات إحصائية من أجل اختيار الملفات الجبائية، وفقا للتسبيق الجبائي، الذي يؤدي إلى ضعف المرودية من الجانب النوعي. غياب تحليل نقدي للرقابة على الوثائق التي تقوم بها المفتشيات الضرائب. <p>احترام السلم الإداري أثناء اختيار الملفات الجبائية. غياب وسائل المادية للرقابة الجبائية من جهة و من جهة أخرى كثرة البيروقراطية الإدارية التي تحول دون تحقيق أهداف الرقابة.</p> </p></p>	<p>تواريخ إرسال بطاقات الاقتراح هي في شهر ديسمبر في كل سنة. <p>أنشطة المبرمجة للتحقيق هي حسب المناطق الجغرافية المهمة، من حيث أهمية رقم الأعمال، الخسائر المصرح بها، طبيعة الأنشطة، التسبيق المتراكم في مادة TVA إلخ... <p>توجيه البرنامج طبقا لتعليمات مديرية البحث و المراجعات. وسائل مراقبة تنفيذ البرنامج الوطني للتحقيقات المحاسبية و الجبائية هي: بطاقات بداية و نهاية المهمة للمحققين، و كشوفات تقدم الأعمال الأهداف الكمية للتحقيقات المحاسبية و الجبائية، تحددتها مديرية البحث و المراجعات لكل محقق. <p>تقوم مديرية البحث و المراجعات ببرمجة التكون الجهوي وفقا للبرنامج الوطني. </p></p></p></p>

## 2-2: احترام الإجراءات التشريعية.

انطلاقاً من التحليل الاستثمارات الأسئلة المتعلقة بالمحققين، يتبين لنا أن الإجراءات القانونية من حيث الشكل هي محترمة (مدة التحقيق، الدليل للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي، الحق في الاستعانة بوكيل جبائي إلخ..).

أما فيما يخص المضمون فإن هناك فروقات كبيرة من حيث نتائج التحقيق المطبقة من طرف المحققين و هذا راجع إلى الفروقات المهنية لكل محقق، و كذا أهمية الملفات الجبائية.

## 2-3: تحليل مختلف الكشوفات الإحصائية.

انطلاقاً من استثمارات الأسئلة المتعلقة برؤساء الفرق و المحققين و كذا نختلف الكشوفات الإحصائية: المجموعة على مستوى نيابة الرقابة الجبائية، نيابة مديريةية التحصيل و كذا مؤشرات التسيير، إتضح لنا ما يلي:

1. مشكلة اختيار الملفات الجبائية الخاضعة للتحقيق الجبائي.
2. المراجع التشريعية المختلفة غير مطبقة بصفة جيدة، لأنها غير متوفرة لدى المحققين.
3. ضعف التحصيل الجبائي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيقات الجبائية.
4. اختيار طرق التحقيق غير مناسب للنشاط.
5. المعلومة الجبائية غير حقيقية في بعض الأحيان.
6. التخفيضات الجبائية المعلنة من طرف الإدارة دون الرجوع إلى رأي المحققين.
7. ضعف عدد الملفات المبرمجة للتحقيق مقارنة بالملفات الإجمالية وفق النظام الحقيقي.
8. عدد الملفات الخاضعة للتحقيق في بعض الأصناف هي ليس لها دلالة و بالتالي فإن نتائج التحقيق هي ضعيفة و الملخصة في الجداول التالية:



**الجدول رقم (06): معدل تغطية التحقيقات الجبائية.**

السنة	عدد الملفات المبرمجة للتحقيق	عدد الملفات الجبائية وفق النظام الحقيقي	معدل تغطية التحقيقات الجبائية
2004	43	5.002	0.85%
2005	45	5.218	0.86%
2006	48	4.539	1.086%

المصدر: من إعداد الباحث.

**الجدول رقم (07): نتائج التحقيق.**

السنة	قيم التسوية الجبائية الناتجة عن التحقيقات	عدد الملفات	عدد المحققين	معدل نتائج التحقيق لكل ملف جبائي	معدل نتائج التحقيق لكل محقق
2004	86.288.000	43	08	2.007.000	10.786.000
2005	130.957.000	45	08	2.910.000	16.369.000
2006	117.402.000	48	10	2.445.870	11.740.200

المصدر: من إعداد الباحث.

**الجدول رقم (08): وضعية التحصيل الجبائي للملفات الجبائية الخاضعة للتحقيقات.**

السنة	حقوق و رسوم	غرامات الوعاء	غرامات التحصيل	التحصيل المحقق	معدل التحصيل المحقق	معدل التحصيل الباقي
2004	254.954.747	59.286.008	61.816.366	68.043.549	20.50%	79.50%
2005	322.263.158	73.508.163	73.878.557	88.555.630	23.60%	76.40%
2006	358.669.635	82.184.782	81.404.372	98.985.221	22.39%	77.61%

المصدر من إعداد الباحث.

**الجدول رقم (09): وضعية المنازعات الجبائية الناتجة عن التحقيقات الجبائية.**

السنة	مجموع الحقوق و الغرامات	مجموع الحقوق	التخفيضات و التنزيلات الجبائية	معدل التخفيضات و التنزيلات
2004	376.057.121	254.954.747	9.060.908	3.55%
2005	469.649.878	322.263.158	22.284.186	6.91%
2006	522.258.690	358.669.535	17.924.533	5%

المصدر من إعداد الباحث.

- معدل تغطية التحقيقات الجبائية المحاسبية على مستوى مديرية الضرائب لتبليغ مقارنة بعدد الملفات الجبائية في النظام الحقيقي هو يتراوح بين 0.85% و 1.08% و هو جد ضعيف.
- طبيعة النشاط للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيقات الجبائية هي فقط مؤسسات البناء و الإنجاز و المهن الحرة.

- النتائج المتوسطة للتسويات الجبائية الناتجة عن التحقيقات الجبائية لكل ملف هي تتراوح بين 2.007.000 و 2.910.000 و النتائج المتوسطة للتسويات الجبائية لكل محقق تتراوح بين 1.078.600 و 1.174.000 دج.
- عدم وجود مقارنة بين مفتشية الضرائب و نيابة الرقابة الجبائية في مادة البحث و المعلومات الجبائية من أجل التحصيل الإجباري.
- ضعف معدل التحصيل الجبائي الذي بدوره يتراوح بين 20.50% و 23.60%.
- معدل التخفيض و التنزيل من طرف المنازعات الجبائية يتراوح بين 3.55% و 6.91% مقارنة بقيم الحقوق و الرسوم.

#### 4-2: تقييم و تحليل طرق و إجراءات التحقيق المحاسبي و الجبائي.

لقد لوحظ أثناء التحليل الملفات التحقيق الجبائي ما يلي:

**أ- حساب المواد:** هي إحدى طرق إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية، أين المحققين استعملوا هذه الطريقة في معظم الأنشطة (70% من الملفات)، و هذا راجع لسهولة تطبيقها، حيث يجدر الذكر أن بعض الأنشطة ذو طابع خدماتي و مهن حرة يطبقون هذه الطريقة، و هو مخالف تماما لإجراءات المنصوص عليها في الدليل المحقق، إذ ينص أساسا على استعمال الحساب المالي من جهة و من جهة أخرى فإن الفوارق الناتجة عن حساب المواد، اتسمت بضعف المعالجة الجبائية، من طرف المحققين، طبقا لدليل المحقق (مثال: عدم تطبيق معدلات الإخفاء في نشطي التجاري و الصناعي).

**ب- حساب المالي:** هي إحدى طرق إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من المقبوضات، و كذا التغيير رصيد حساب الزبون، تطبيق هذه الطريقة بصفة جيدة من طرف المحققين.

**ج- التكاليف:** تطبيق هذه الطريقة بصورة جيدة من طرف المحققين.

**د- تجارب الإنتاج:** هي إحدى طرق إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من محاضر المعاينة لتجارب الإنتاج من أجل تحديد معدل الخسارة للمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج انطلاقا من حساب المواد ، إلا أن هذه الطريقة لم تستعمل لدى المحققين.

ه-رقابة الرسوم على المشروعات و حق الخصم: تطبق هذه الطريقة انطلاقا من حق الخصم لرسم على المشتريات طبقا للمادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال، هذا الجزء من الرقابة متحكم فيه من طرف المحققين.

و-الإهتلاكات و المؤونات:رقابة الاهتلاك و المؤونات من طرف المحققين هي ليس لها دلالة من مجموع الرقابة.

ن-فوترة/مقبوضات: هي طريقة إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من المقبوضات أو الفوترة حيث تم احترامها من طرف المحققين.

ك-تحليل حسابات الميزانية: و يقصد بذلك تحليل حسابات الأصول و الخصوم و في هذا المجال، قد لوحظ عدم التحكم الجيد من طرف المحققين.

خ-تحليل مؤشرات الخارجية للثروة و نمط الحياة الفردية:نتائج التسوية في مادة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الإجمالية هي جد ضعيفة و هذا راجع إلى استعمال طرق البحث التقليدية من طلب المعلومات أمام البنوك و المؤسسات الأخرى فقط.

حيث يجدر الإشارة في الأخير أن المحققين قد احترموا بصفة عامة إجراءات التحقيق شكلا و مضمونا.

## 2-5:الأخطار الأساسية المؤثرة على الإجراءات التحقيق.

الأخطار الرئيسية المؤثرة على فعالية التحقيق المحاسبي و هي:

1. برمجة الملفات الجبائية.
2. جدارة المعارف المهنية للمحققين.
3. التأطير التقني و القانوني مع المساعدة من طرف المسؤولين.
4. عدد ملفات التحقيق لكل سنة.
5. الوسائل الأساسية التي يجب أن تتاح في أيدي المحققين.
6. غياب التحليل الأولي للملفات المقترحة للتحقيق.
7. غياب الأولوية فيما يخص الغش الجبائي الذي يجب أن يبرمج كل سنة.
8. وجوب ملائمة القوانين مع وضعية الاقتصاد الحالي.

## 3-التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الإجمالية (VASFE)

عدد الملفات المبرمجة في اطار التحقيق المعمق على النحو التالي:

### الجدول رقم (10): نتائج التحقيق المعمق

السنة	عدد الملفات	الحقوق و الغرامات التسوية	معدل التحصيل
2004	03	72.766.323	18.09%
2005	06	100.336.931	18.85%
2006	10	64.655.284	18.95%

المصدر من إعداد الباحث

لوحظ من خلال تحليل الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق أن الإدارة طبقت التقييم الجزافي طبقا للمادة 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هذا ناتج عن غياب التبريرات الوثائقية، و تجاوز مدة القانونية لتبليغ نتائج التقييم التحقيق المعمق (40 يوما)، كما نلاحظ أن معدل التحصيل السنوي هو بين 18.09% و 18.95% مقارنة بجموع الحقوق و الغرامات الناتجة عن هذا التحقيق، و هو ضعيف، و هذا ناتج عن غياب التحصيل بالقوة (الحجز-البيع).

### 4- عرض و تقييم مؤشرات التسيير

المعطيات الإحصائية من طرف مصالح الرقابة الجبائية ملخصة في الجدول التالي:

### الجدول رقم (11): مؤشرات التسيير

مؤشرات التسيير	المؤشرات	أهداف/2004	أهداف/2005	أهداف/2006
C <sub>1</sub>	نوعية البرمجة	00	00	00
C <sub>2</sub>	معدل التغطية للتحقيق المحاسبي	0.85%	0.85%	0.85%
C <sub>7</sub>	مستوى إتمام التحقيق	65%	70%	70%
C <sub>8</sub>	معدل المتبقي	00	00	00
C <sub>9</sub>	عدد الملفات التحقيق لكل محقق	5%	5%	5%
C <sub>10</sub>	حالة تنفيذ البرنامج	100%	100%	100%
C <sub>12</sub>	النتائج المتوسط لملفات التحقيق	-	-	-
C <sub>13</sub>	نتائج المتوسط لكل محقق	-	-	-
C <sub>17</sub>	مستوى التنزيل و التخفيض	10%	10%	10%
C <sub>18</sub>	مستوى التحصيل	50%	50%	50%

المصدر: من إعداد الباحث

الأهداف المعلنة من طرف إدارة الضرائب المتعلقة بمؤشرات التسيير هي ثابتة منذ 2004، حيث يجدر الإشارة إلى النقاط التالية:

1. نتائج التسوية ضعيفة و هذا راجع ألى توعية التحقيق الجبائي.
2. مستوى التخفيضات و التنزيلات هي غير شفافة مقارنة مع إحصائيات نيابة مديرية المنازعات الجبائية.
3. مستوى التحصيل الجبائي هو غير شفاف مقارنة بإحصائيات نيابة مديرية التحصيل الجبائي.

### ثالثا:دراسة ميدانية للمراجعة الجبائية لملف جبائي

**1- تمهيد:** قامت مصالح الرقابة الجبائية لولاية الجزائر بتوجيه إشعار بالتحقيق لشركة تجارية (بيع بالجملة للمواد الغذائية) خلال فترة (2011-2012-2013-2014) و مست الضرائب و الرسوم (TAP، TVA، IBS، IRG على الشركاء)، و بعد إتمام التحقيقات المحاسبية و الجبائية في عين المكان توصلت المصالح إلى رفض المحاسبة شكلا و مضمونا للأسباب التالية:

**2-المحاسبة شكلا:** غياب دفتر اليومية، غياب العديد من الفواتير الشراء و البيع، عدم تدوين المعلومات المخزون على دفتر الجرد، غياب التبريرات لإثبات التكاليف، غياب بعض الدفاتير الثانوية، غياب سجل المستخدمين و غياب بعض التبريرات للعمليات المحاسبية بصفة يومية.

**3-المحاسبة في المضمون:** أرصدة الحسابات الحقيقية غير مطابقة مع ما هو مدون في الميزانية، أرصدة حساب الصندوق لسنوات التحقيق كانت دائنة، غياب دفع حقوق الطابع، المشتريات الحقيقية حسب الموردين كانت تفوق ما هو مصرح به و عدم مطابقة رقم الأعمال /G50 مع ما هو مدون في الميزانية الجبائية.

**4-إعادة تصحيح الوضعية الجبائية:** مما سبق و طبقا للمواد 09 إلى 12 من القانون التجاري فإن مصالح الرقابة ألغت العمل بالحسابات المقدمة و تطبق منهجية الخضوع التلقائي بالاعتماد على معدلات هامش الربح الإجمالي و الصافي على الترتيب 1.15 و 7 %

### 1-4:المعطيات المصرح بها

**الجدول رقم (12): التصريحات الجبائية**

2014	2013	2012	2011	المعطيات المصرح بها
11.000.000	9.000.000	8.000.000	7.000.000	رقم الأعمال
10.000.000	8.181.818	7.272.727	6.363.636	البضاعة المستهلكة
330.000	270.000	240.000	210.000	الربح الجبائي

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية للجزائر.

الهوامش المصرح بها على التوالي: 1.10 و 3%

**4-2: الأسس المعاد تصحيحها في مادة رقم الأعمال:**

البضاعة المستهلكة الحقيقية = البضاعة المستهلكة المصرح بها +  
المشتريات المخفية

$$2014: 12.500.000 = 2.500.000 + 10.000.000$$

$$2013: 9.681.818 = 1.500.000 + 8.181.818$$

$$2012: 8.272.727 = 1.000.000 + 7.272.727$$

$$2011: 6.863.636 = 500.000 + 6.363.636$$

رقم الأعمال الحقيقي = البضاعة المستهلكة الحقيقية \* 1.15

**الجدول رقم (13): إعادة تأسيس رقم الأعمال**

2014	2013	2012	2011	المعطيات
14.375.000	11.134.090	9.513.636	7.893.181	رقم الأعمال الحقيقي
11.000.000	9.000.000	8.000.000	7.000.000	رقم الأعمال المصرح به
3.375.000	2.134.090	1.513.636	893.181	الفارق

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية للجزائر

**4-3: تحديد الضرائب و الرسوم المستحقة**

### أ-الرسم على النشاط المهني

الجدول رقم (14): الرسم على النشاط المهني

السنة	2011	2012	2013	2014
الفرق في رقم الأعمال	893.181	1.531.636	2.134.090	3.375.000
المعدل (TAP)	%2	%2	%2	%2
الحقوق	17.864	30.633	42.682	67.500
الغرامات	1.786	3.063	4.268	10.125
المجموع	19.650	33.696	46.950	77.625

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية للجزائر.

### ب-الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (15): الرسم على القيمة المضافة

السنة	2011	2012	2013	2014
الفرق في رقم الأعمال	893.181	1.531.636	2.134.090	3.375.000
المعدل (TVA)	%17	%17	%17	%17
الحقوق	151.841	260.378	362.795	573.750
الغرامات	22.776	65.095	90.699	143.438
المجموع	174.617	325.473	453.494	717.188

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية للجزائر.

### ج-الضريبة على أرباح الشركات

الجدول رقم (16): الضريبة على أرباح الشركات

السنة	2011	2012	2013	2014
الفرق في رقم الأعمال	893.181	1.531.636	2.134.090	3.375.000
معدل الربح الصافي (%17)	62.523	107.215	149.386	236.250
IBS (%25)	15.631	26.804	37.347	59.063
الغرامات	1.563	2.680	3.735	8.859
المجموع	17.194	29.484	41.082	67.922

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية للجزائر.

### د-الضريبة على الدخل الإجمالي

**الجدول رقم (17): الضريبة على الدخل الإجمالي**

السنة	2011	2012	2013	2014
الربح المخفي	62.523	107.215	149.386	236.250
ضريبة (IBS)	15.631	26.804	37.347	59.063
الربح الصافي	46.892	80.411	112.039	230.287
IRG (10%)	4.689	8.041	11.204	23.029
الغرامات	469	804	1.120	2.303
المجموع	5.158	8.845	12.324	25.332

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية للجزائر.

في الأخير يمكن تبيان مجموع الحقوق و الغرامات المطبقة على مجمل الضرائب و الرسوم في:

الجدول رقم (18): الحقوق و الغرامات

السنة	2011	2012	2013	2014
الحقوق	190.025	325.856	454.028	723.342
الغرامات	26.594	71.642	99.822	164.725
المجموع	216.619	397.498	553.850	888.067

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية للجزائر.



## الخاتمة:

ما يمكن قوله في الختام أن الرقابة الجبائية، بمختلف أنواعها وأشكالها تعد أداة من أدوات تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة من أجل تقليص المخالفات و النقصان(16)، و من أجل كذلك المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، و كما لاحظنا من خلال الإحصائيات المسجلة من طرف فرق التحقيقات المحاسبية و الجبائية، أن هناك تطور مهم في عمليات التسوية الجبائية، أي أن عملية التصحيحات لازالت واضحة و قائمة إلى يومنا هذا، كما تشير الأرقام التي تم عرضها سابقا، أم هناك شريحة واسعة من المكلفين بالضريبة، مازالوا يقومون بعملية التهرب و الغش الجبائي أو عدم فهم التشريع الجبائي أثناء عملية التصريح الجبائي.

نتائج الدراسة، من خلال تطرقنا لدراسة التدقيق الجبائي الخارجي، و الدراسة الميدانية لمف جبائي، توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعقد التشريع الجبائي للرقابة الجبائية و خاصة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الإجمالية، و كذا الجانب البحث عن المعلومات الجبائية.
- عدم وجود استقلالية إدارية للمصالح الخارجية لرقابة الجبائية أثناء اختيار الملفات الجبائية التي تخضع إلى التحقيق الجبائي، و هذا راجع إلى التعليمات من الإدارة المركزية.
- معظم المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي، يقومون بإيداع شكاوى لدى نيابة مديرية المنازعات الجبائية، مما نستنتج أن هناك خلل في عملية تصحيح رقم الأعمال و الأرباح.
- تعتبر الرقابة الجبائية كأداة لقمع الغش الجبائي(17)، إلا أن الهدف الرئيسي من الرقابة هو تصحيح مسار التشريع الجبائي. لتحديد طبيعة النظام الجبائي مستقبلا، مع الأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاقتصادية الجزائرية.
- غياب نظام معلوماتي فعال الذي يأخذ بعين الاعتبار الملفات الجبائية التي يجب أن تبرمج للتحقيق الجبائي، ضف إلى ذلك غياب التنسيق بين إدارة الضرائب و كل المؤسسات العمومية في مادة تبادل المعلومات(13).

## التوصيات:

- من خلال النتائج المتوصل إليها حاولنا تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التي تبين دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الضريبي:
- إدراج مبدأ اللامركزية الإدارية أثناء عملية اختيار الملفات الجبائية من أجل التحقيق الجبائي، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية كل منطقة جغرافية في الجزائر.
  - بناء نظام الإعلام الجبائي المتطور الذي يربط جميع المؤسسات العمومية بإدارة الضرائب لهدف طلب المعلومات في وقت قصير و خاصة في إطار التحقيق المعمق للوضعية الإجمالية الجبائية.
  - ضرورة الذهاب إلى إصلاح تشريعي و جبائي هادف وحيث مبني على الوضعية الاقتصادية الجزائرية الراهنة.
  - الأخذ بعين الاعتبار نتائج الرقابة الجبائية التي تقوم بها المصالح المختصة أثناء الإصلاح الجبائي من أجل تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، لتفادي الأخطاء و المخالفات التي قد يقوم بها المكلفين بالضريبة أثناء التصريح الجبائي.
  - ضرورة إدراج مؤشرات الرقابة الجبائية أثناء أي تعديل جبائي ممكن مستقبلا.

الهوامش:

1. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: منشورات 2016.
2. رسالة المديرية العامة للضرائب-نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب عدد- 2013/70 تحت عنوان: التحقيق المصوب، إجراء جديد للرقابة الموجهة.
3. رسالة المديرية العامة للضرائب -نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب عدد 2012/64 تحت عنوان الرقابة الجبائية: نقاط مرحلية و توجهات إستراتيجية.
4. الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة: منشورات 2017 ص-رقم 59.
5. Ministère des finances, direction générale des impôts, direction des recherché et verification "Résultat du contrôle fiscal année 2007-2013".
6. قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015-المواد 56، 20 الفقرة 1.
7. قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2017-المادة 118.
8. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادتين 192-1 و303-1.
9. Voir l'article 18 du code de procédere fiscales duit de contrôle de l'administration edition 2015.
10. Guide de vérificateur de comptabilité DGI, 2001.
11. Charte fiscal, contrôle inopinés-2004.
12. وزارة المالية-المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية وحدة رعاية، الجزائر العاصمة.
13. الخضيرى محسن، حوكمة الشركات: تفعيل أدوات الرقابة الضميرية للشركات مجموعة النيل العربية للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص 42.
14. Bennard Legarde Fiscalité et redressement d'entreprise, Ed, tech et doc la ,paris.
15. Guide pratique, audit juridique de l'entreprise en 1500 questions, fiduciaire juridique et fiscal de France, 2004.
16. نادية فضيل "الغش نحو القانون" دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائرية سنة 2005، ص 51.
17. Jean Jacques NEUER, la fraude fiscale internationale PUF 2001, P23.
18. عبد ربه محمد، المراجعة الداخلية، الجندارية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010.

#### المراجع:

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الجبائي، ط1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
2. الأستاذ الدكتور محمد عباس بدوي، دراسات معاصرة في مجال المحاسبة الضريبية، جامعة عين شمس، كلية التجارية سنة 2016.
3. أوسرير منور، محمد حمو، -جباية المؤسسات، الطبعة 01، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر 2009.
4. DR, Khelassi Réda- Précis d'audit fiscal-Berti-éditions-Alger-2013.

5. Guide du vérificateur, DGI, 2008.
6. الوردات خلف عبدل، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة 01، الوارق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006.
7. Renard Jacques, théorie et pratique de l'audit interne, editions d'organisation, 6<sup>ème</sup> edition, paris, France, 2010.
8. Elisabeth Bertin, audit interne, en jeux et pratique à l'international, édition d'organisation, paris, France, 2007.
9. Bouchra Elabbadi, rapport d'audit fiscal, Maroc, 2011.
10. Ministère des finances, Direction générale des impôts, rapport d'audit, contrôle fiscal-externe- par l'inspection générale des services fiscaux –alger-2007.
11. نور أحمد محمد، عبید حسین أحمد، شحانة سيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.