

## النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية

- دراسة ميدانية لمصالح الرقابة الجبائية بولاية بشار -

### Financial accounting system as a mechanism to activate the process of fiscal control

(a field study of the interests of fiscal control in the state of Bechar)

د. سفيان بن عبد العزيز، جامعة بشار، الجزائر

أ. يوسف مومني، جامعة أدرار، الجزائر

تاريخ التسليم: (2017/03/01)، تاريخ التقييم: (2017/03/ 27)، تاريخ القبول: (2017/04 /13)

#### Abstract

In 2010, Algeria began in the financial accounting system application; the system was designed with the objective of achieving greater comparability between Algerian accounting standards and the International Accounting Standards, the number of interested parties in its financial situation as shareholders, suppliers, creditors, government interests; Perhaps tax administration Sits on the throne of these government interests, from here the question is **Can we consider the financial accounting system as a mechanism to activate tax control?**

The subject was treated according to the IMRAD method and a survey was carried out at the level of the tax services of Béchar's state by taking a sample of tax auditors.

**Keywords:** Financial Accounting System, Tax Control, Tax auditor, Fair value.

#### المخلص

مع مطلع سنة 2010م شرعت الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي يهدف إلى إحلال مبدأ الشفافية من خلال إعطاء الصورة الصادقة عن المؤسسة الاقتصادية، الأمر الذي يخدم عدة أطراف من أهمها الإدارة الجبائية وهو ما يدعم موقفها في الصراع ضد التهرب الضريبي من خلال تفعيل عمية الرقابة الجبائية، ونظرا لطبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية في بلادنا ونظيرتها الجبائية حيث تعتبر مخرجات النظام المحاسبي مدخلات بالنسبة للنظام الجبائي، الأمر الذي يتطلب تمكن المحقق الجبائي من فهم محتوى النظام المحاسبي المالي حتى يتسنى له تأدية مهامه، الأمر الذي ينعكس إيجابا على موارد الدولة وبالتالي تلبية متطلبات الإنفاق العام، حيث كان الإشكال المعالج ضمن الورقة البحثية كالتالي: **هل يمكن اعتبار النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية؟**

حيث تم معالجة الموضوع وفقا لطريقة IMRAD، بحيث قمنا باستطلاع آراء عينة من المحققين الجبائين لدى مصالح الضرائب لولاية بشار.

**الكلمات المفتاحية:** نظام محاسبي مالي، رقابة جبائية، محقق جبائي، قيمة عادلة.

## مقدمة:

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة، أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني، لذا أصبح من الضروري تغييره لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) ناهيك عن تعزيز الجهود المبذولة للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة (OMC) والتي من شروطها تحرير التجارة.

و الجزائر كباقي الدول قامت بجملة من الإصلاحات خاصة في ميدان الجباية التي عرفت انخفاضا كبيرا في المردودية، وهذا ناتج عن تقشي ظاهرة التهرب الضريبي الذي تسعى الدولة للحد ولو نسبيا من نتائجه الخطيرة ومحاربه مما أدى إلى حتمية تفعيل الرقابة الجبائية؛ وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل يمكن اعتبار النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر ؟

و للإجابة عن هذه الإشكالية سوف نقوم بعرض النقاط التالية:

**أولاً: الأدبيات النظرية والتطبيقية: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية.**

**ثانياً: الدراسة الميدانية على مستوى مصالح الضرائب لولاية بشار.**

**ثالثاً: الاستنتاج والتوصيات.**

**أولاً: الأدبيات النظرية والتطبيقية: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية.**

### 1. عموميات حول النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier).

بدأت عملية الإصلاح المحاسبي الوطني في شهر أبريل سنة 2001 من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، نشير هنا إلى أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الانجلو ساكسوني ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG (نقماري، بلهادف، 2013، ص01).

#### 1-1-تعريف النظام المحاسبي المالي: يمكن تعريف النظام المحاسبي المالي من ناحيتين:

أ-من الناحية الاقتصادية: "المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية" (Le SCF, 2009,P09).

ويشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى الغير معالجة بموجب معيار أو تأويل (قانون رقم 11 - 07، المادة 74، ص 04)

ب- من الناحية القانونية: "نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون ووفقاً للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها (كتوش، 2009، ص 291).  
من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن الفكرة الأساسية التي أنشأ من أجلها النظام المحاسبي المالي هي :

أن النظام المحاسبي المالي هو نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية في إطارها القانوني ووفقاً للمعايير المحاسبية الدولية لتلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة (علاوي، 2013، ص 15).

#### 1-1-متطلبات تفعيل النظام المحاسبي المالي:

إن المتمعن في الواقع الفعلي لهذا النظام المحاسبي على مستوى مؤسساتنا لا يمكنه الحكم على مدى إيجابيات أو سلبيات تطبيقه، فمن المعروف أن أي نظام جديد يأخذ عدة سنوات ليأتي أكله كما أن أغلب المؤسسات التي تبنت هذا النظام عانت ولا تزال تعاني من ضعف تكنولوجيا الإعلام والاتصال المستعملة في المؤسسات باعتبار أن النظام المحاسبي المالي نظام حديث ومتطور يعتمد على العناصر التكنولوجية الحديثة خاصة نظام تكنولوجيا المعلومات (آيت محمد، وآخرون، 2014، ص 265).

و بالتالي حتى يفعل النظام المحاسبي المالي يجب اتباع جملة من الإجراءات والتدابير نذكر منها ما يلي:  
✓ ضرورة أن يكون توحيد وانسجام بين متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات وبين متطلبات تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات المحلية المختلفة (الضريبية، المالية، النظم الداخلية... إلخ)، مع مستوى الوحدات و إنهاء حالة التناقض بين ما هو مفروض تطبيقه والالتزام به من قبل القوانين المحلية وما يتوجب تطبيقه والأخذ به.

✓ يجب تبني أنظمة معلومات جديدة بإمكانها تسيير مجموعة من المعطيات، بطريقة منسقة كما بإمكانها تجميع معلومات جديدة من المرجع المحاسبي الدولي.

✓ ضرورة قيام المؤسسات بنشر مجموعة من النسب المحاسبية مع التقارير ربع السنوية والسنوية حتى يتمكن المستثمر من تقييم أداء هذه المؤسسات قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع في الأسهم.

- ✓ يجب على المجلس الوطني للمحاسبة أن يلزم مراجعي الحسابات بضرورة التأكد من قيام المؤسسات بالإفصاح ونشر المعلومات المحاسبية، المتعلقة بالنسب والمؤشرات المالية التي أثبتت العديد من الدراسات أهميتها في تسهيل عملية اتخاذ القرارات.
- ✓ دعوة كل الوحدات المحاسبية إلى ضرورة إعادة تأهيل كوادرها وأنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع النظام المحاسبي المالي، لما لها من قدرة في وصف السياسات المحاسبية وتحديد مدلولها من حيث النتيجة والمركز المالي للوحدة المحاسبية.
- ✓ تحديث الأطر التشريعية وتشمل تحديث ما يتضمنه القانون التجاري وقانون الضرائب فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية بما يتلائم مع تسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ متابعة وإشراف المجلس الوطني للمحاسبة حول أي إشكالات أو صعوبات تشوب بعض تطبيقات النظام المحاسبي المالي.
- ✓ قيام المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد تقارير حول عينة صغيرة ممثلة لمختلف المؤسسات، بحيث تأخذ كأمثلة واقعية لأسلوب الإعداد وكيفية المعالجة في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

لقد جاء النظام المحاسبي المالي من أجل التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، و تحسين الممارسات المحاسبية إلا أنه ما يلاحظ عليه هو أن المشروع أُعد في جويلية 2006 بينما تم تطبيقه في جانفي 2010 في حين أن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير و التحديث، فمنذ تطبيق هذا النظام لم يشهد أي متابعة لمستجدات المعايير الدولية حيث ارتبطت التعليمات و التوجيهات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة مباشرة بتطبيق و الانتقال للنظام المحاسبي المالي (Mimeche, 2009, P17).

## 2. عموميات حول الرقابة الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية مهمة للكشف عن أي أخطاء تكتنف الكشوفات المالية للمكلفين بالضريبة وبالتالي تساعد على الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

### أ- مفهوم الرقابة الجبائية:

أسند المشرع الجبائي مهمة التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية وهذا بهدف كشف حالات التهرب الضريبي وتكون عن طريق فحص ومطابقة الدفاتر المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة، والتأكد كذلك من المداخل المصّوح بها عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويتم ذلك عن طريق التحقيقات الجبائية المختلفة (les vérifications fiscales). يمكن تعريف للرقابة الجبائية على أنّها : "مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تتخذها الإدارة الجبائية من أجل التحقيق ومراجعة كل تصريح جبائي متعلق بالمكلف بالضريبة كلّ هذا للحد من ظاهرة التهرب الضريبي اللتي تهدد الاقتصاد الوطني".



## ب- أشكال الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية تنقسم إلى قسمين رقابة جبائية شاملة و رقابة جبائية معمقة(حمدي ،1998، ص 67)، حيث هناك عدة أشكال للرقابة الجبائية نوردها فيما يلي:

1. **الرقابة الشكلية:** إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين ،كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها ،وتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح.
  2. **الرقابة على الوثائق :** على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين ، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين وهذا في مفر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي ،بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية ،الجمارك ،البنوك ،المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.
  3. **التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة VC:** يعد التدقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة ،كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية " هي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الموجوبة قانونا ) والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها " (ميثاق الكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، 2014، ص13)،وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبه بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية(بوعكاز، 2015، ص131).
  4. **التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE:** عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ،أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر ،فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير مبنية ... ) (مراد، 2007، ص 24).
- يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتدقيق المحاسبي ،سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أوكل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو

5. لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط (La Lettre de DGI , N 64-2012). التحقيق المصوب في المحاسبة VPC : تم استحداث شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 و المسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة و المنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه ومن بينها نجد :
- ❖ تمكن لأعضاء الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة .
  - ❖ لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلى من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل .
  - ❖ يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
  - ❖ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.
  - ❖ يمنح للمكلف أجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.
  - ❖ إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق ،ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب (La Lettre de DGI , N 70-2013).

ثانيا: الدراسة الميدانية على مستوى مصالح الضرائب لولاية بشار.

### 1. طرق وأساليب جمع البيانات:

لقد تم الاعتماد خلال الدراسة على توزيع مجموعة من الاستبيانات على عينة من المحققين الجبائين التابعين المديرية الضرائب لولاية بشار ومختلف المفتشيات التابعة لها، قبل نشر الاستبيان وتوزيعه خضع للتحكيم من قبل مختصين في المحاسبة والجبائية، سعيا منا للتأكد من سلامة بناء الاستمارة وخاصة من حيث:

- دقة الأسئلة.
- مدى شمولية الأسئلة.
- هل تمكنا من الوصول للهدف المنشود؟

وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (01): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

النسبة	العدد	البيان
--------	-------	--------

عدد الاستثمارات الموزعة	40	100%
عدد الاستثمارات الواردة	36	90%
عدد الاستثمارات الملغاة	05	12.5%
عدد الاستثمارات الصالحة	31	77.5%

المصدر : من إعداد الباحثين بناءً على تحليل استثمارات الاستبيان.

وتم معالجة هذه الاستثمارات باستخدام برنامج SPSS V 22.0، حيث قمنا باستخراج وحساب وكذلك تحليل كل من التكرارات والنسب المتعلقة بعينة الدراسة.

## 2. عرض النتائج ومناقشتها:

### 2-1. وصف الخصائص الديمغرافية للعينة:

نحاول من خلال هذا البند تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

الجدول رقم (02) يوضح الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة.

النسبة المئوية %	التكرار	البيان	
58.1	18	ذكور	الجنس
41.9	13	إناث	
100	31	المجموع	
16.1	3	من 20 إلى 30 سنة	العمر
32.3	10	من 30 إلى 40 سنة	
41.9	13	من 40 إلى 50 سنة	
9.7	5	أكثر من 50 سنة	
100	31	المجموع	
3.2	1	تقني	المؤهل العلمي
29	9	تقني سامي	
45.2	14	ليسانس	
16.1	5	ماستر	
6.5	2	ماجستير فما فوق	
100	31	المجموع	

45.2	14	مديرية الضرائب	الهيئة المستخدمة
54.8	17	مفتشية الضرائب	
100	31	المجموع	
22.6	7	من 1 إلى 5 سنوات	الخبر المهنية
3.2	1	من 6 إلى 10 سنوات	
12.9	4	من 11 إلى 15 سنة	
61.3	19	أكثر من 16 سنة	
100	31	المجموع	

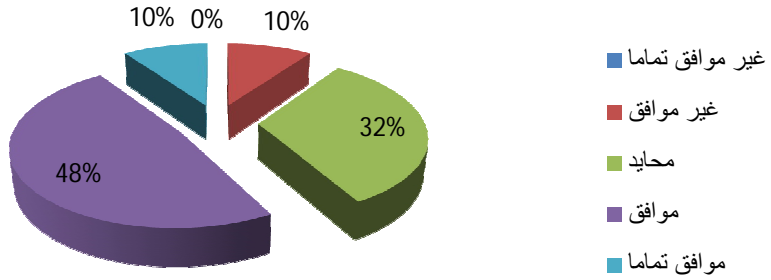
المصدر: إعداد الباحثين بناءً على تحليل استمارات الاستبيان.

يشير الجدول السابق الى أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع، بحيث أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى جامعي، وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل، ومن الملاحظ أيضاً أن جميع الافراد المستجوبين هم من فئة المحققين الجبائين المهتمين بالمجال الجبائي والمحاسبي، كما نلاحظ أيضاً من خلال الجدول السابق أن مستوى خبرة الافراد المستجوبين مرتفع نوعاً ما حيث أن أفراد العينة الذين تتجاوز خبرتهم الخمسة عشر سنة تفوق نسبة 61% تقريباً.

## 2-2. النتائج والمناقشة:

1- الممارسات المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني PCN لم تستطع مواكبة التحولات الاقتصادية الجديدة، ويرجع ذلك إلى نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني كونه لا يخدم التوجهات الاقتصادية للبلاد أي انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، بالإضافة إلى ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، وعدم ملائمة هذا النظام مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر فويرن، (2010، ص122)

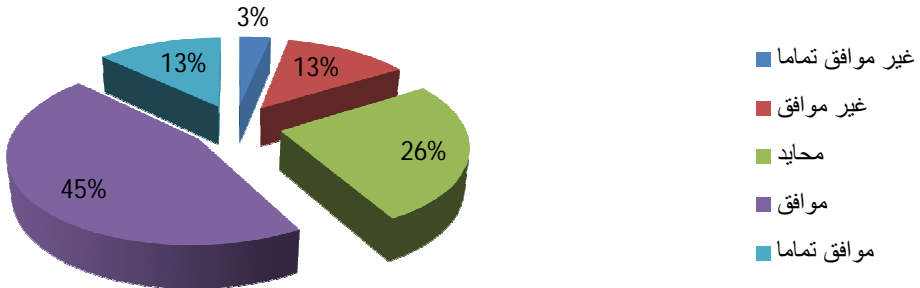
الشكل رقم (01) : عدم مواكبة PCN للتحولات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

2- التغييرات التي طرأت على الممارسات المحاسبية بصدور النظام المحاسبي المالي أدت إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية، ونفسر ذلك من خلال الهدف الأساسي لتطبيق النظام المحاسبي المالي وهو تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسات العالمية.

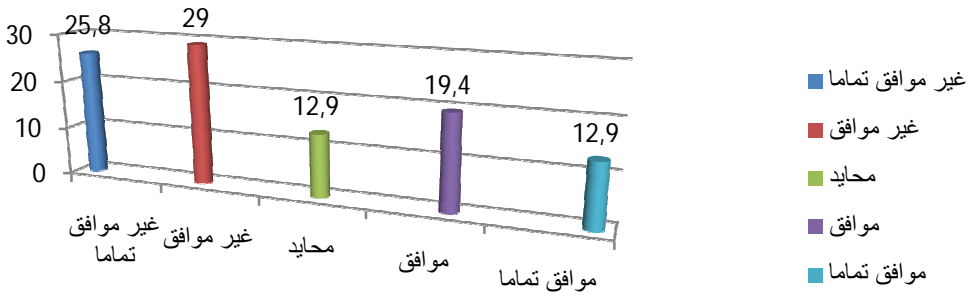
الشكل رقم (02): تأثير الممارسات المحاسبية وفق SCF على جودة المعلومة المحاسبية .



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

3- عدم كفاية برنامج الرقابة الجبائية المسطر من طرف مديرية البحث والمراجعة لتغطية أكبر قدر من المكلفين بالضريبة، ويرجع ذلك لكثرة ملفات المكلفين بالضريبة وعدم اشراك المصالح الولائية للرقابة الجبائية في إعداد البرامج بالرغم من أنهم الأقرب من التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة بالدرجة الأولى، وتركيز مديرية البحث والمراجعة على قطاعات معينة دون أخرى بدرجة ثانية.

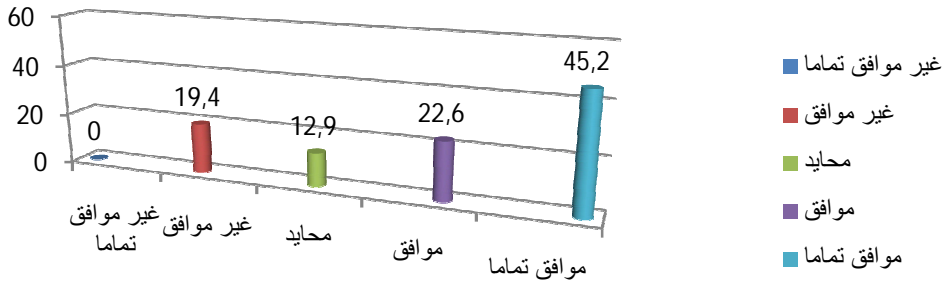
الشكل رقم (03): كفاية برنامج الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

4- المؤهلات العلمية وكفاءة المحقق الجبائي تؤثر على آليات الرقابة الجبائية، حيث نبرر النتيجة بالأهمية الشديدة التي توليها الإدارة الجبائية لعملية الرقابة الجبائية، وحتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي لرتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، بالإضافة إلى بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

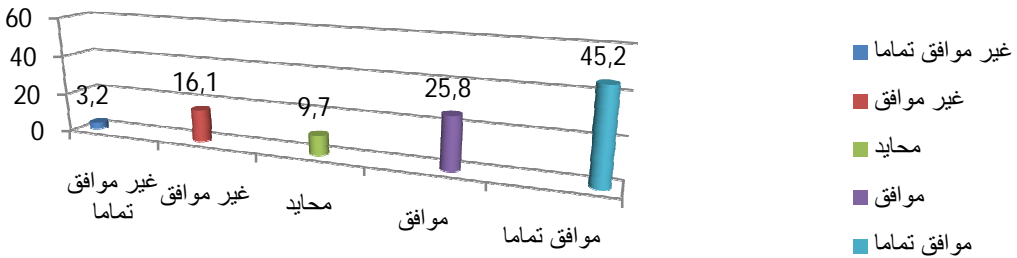
الشكل رقم (04): تأثير كفاءة المحققين الجبائين على آليات الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

5- نظام الإعلام الآلي وسيلة فعالة في يد المحقق الجبائي أثناء قيامه بعملية الرقابة الجبائية، ويرجع ذلك إلى التغيرات الحاصلة في عالم المعلوماتية حيث أصبح استخدام نظام الإعلام الآلي للقيام بعملية الرقابة أمر إجباري وليس اختياري لما يحمله من دقة وقدرة كبيرة على تنظيم وتخزين المعلومات التي من شأنها أن تسهل عمل المحقق تأديته لمهامه من ناحية، ومن ناحية أخرى أغلب المكلفين بالضريبة يمسون محاسبة باستخدام نظام الإعلام الآلي، فلا بد من تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية (البطريق، 198، ص 105).

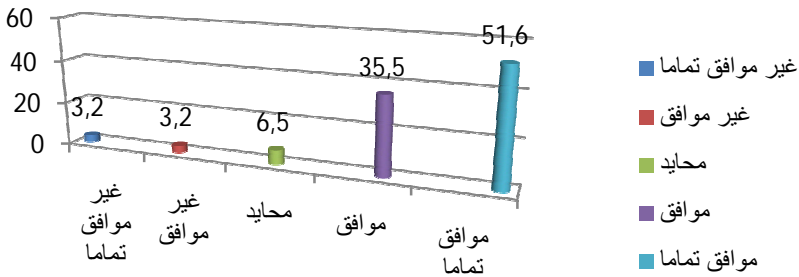
الشكل رقم (05): تأثير استخدام نظام الإعلام الآلي في دعم المحقق الجبائي وعملية الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

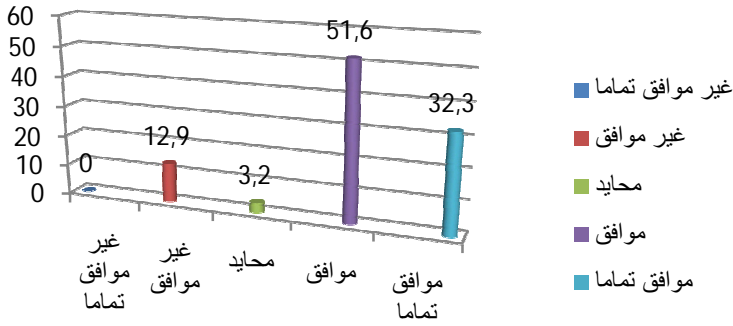
6- تعتمد الإدارة الجبائية طريقتين في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الأولى تتمثل في الطريقة السلمية من خلال تغيير الذهنيات المعادية للضريبة وتحسين تحصيل الضرائب من خلال نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية، أما الطريقة الثانية فتتمثل في اتخاذ الإجراءات الردعية ضد سرعة تحصيل الضريبة.

الشكل رقم (06): نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لتحسين تحصيل الضرائب و مكافحة التهرب الضريبي.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

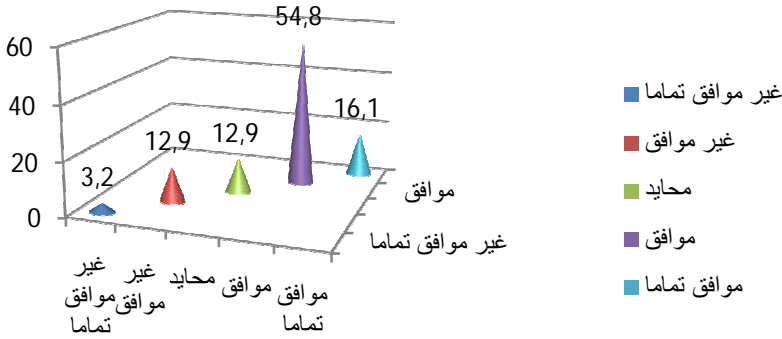
الشكل رقم (07) : ضرورة اتخاذ الإجراءات ضد المكلفين الغير ملتزمين ضريبيا.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

7- الممارسات المحاسبية في الجزائر تتأثر وبشكل مباشر بالتنظيم الجبائي، ويرجع ذلك إلى طبيعة العلاقة التي تربط بين المحاسبة والجبائية وهي قانونية بحتة، ما يجعلها خاصة بكل بلد.

الشكل (08) : تأثير النظام الجبائي على الممارسات المحاسبية في الجزائر.

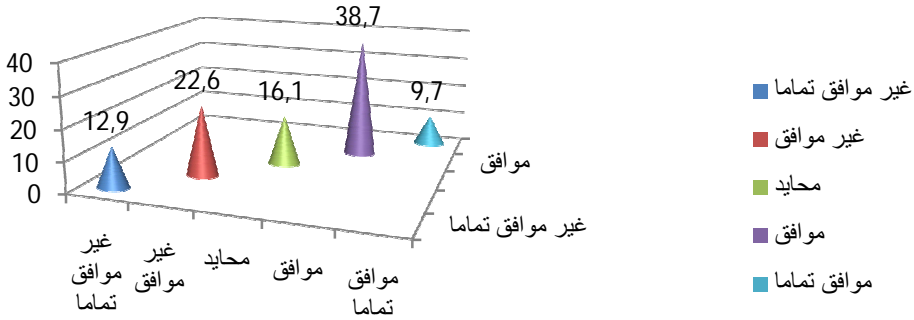


المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

8- النظام المحاسبي المالي الجديد جعل من السهل التعامل مع تصريحات المكلفين بالضريبة المحاسبية والجبائية وبالتالي اكتشاف المحقق للأخطاء والانحرافات الجوهرية التي بالقوائم المالية وهاته التصريحات مما فعل عملية الرقابة الجبائية، حيث نبرر النتيجة المتوصل إليها بما جاء به النظام المحاسبي المالي من مفاهيم تدعم وتسهل أهداف المحقق الجبائي من التحقيق في مختلف تصريحات المحاسبية والجبائية للمكلفين بالضريبة وهو الأمر الذي انعكسا إيجابا على عملية الرقابة الجبائية .



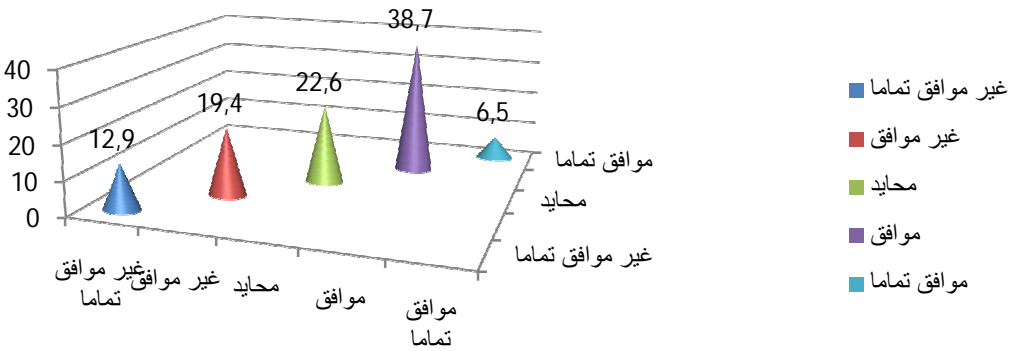
الشكل (09) : SCF سهل التعامل مع التصريحات المحاسبية والجبائية للمكلفين.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

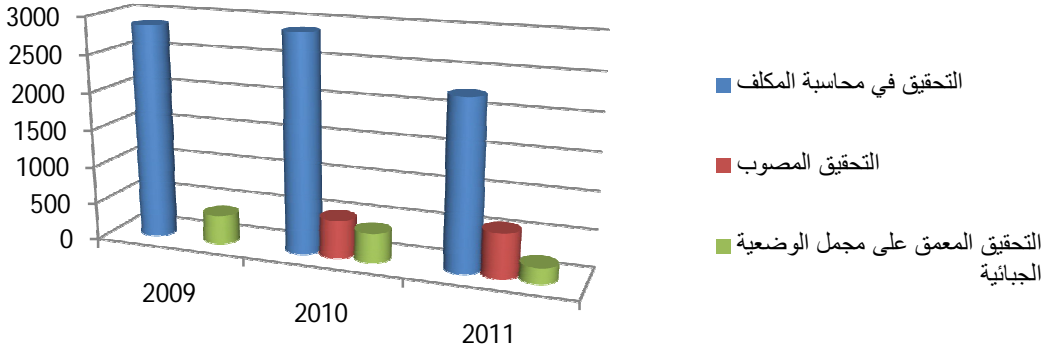
9- تولد عن تطبيق النظام المحاسبي المالي شكل جديد من أشكال الرقابة الجبائية وهو التحقيق المصوب مما نتج عنه توفير كل من الوقت والجهد وكذلك زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية، ويرجع ذلك إلى مواكبة التشريع الجبائي لنظيره المحاسبي فمع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010م شرعت الإدارة الجبائية في تطبيق شكل جديد من أشكال الرقابة الجبائية يعرف بالتحقيق المصوب في محاسبة المكلف (عجلان، 2009، ص 28).

الشكل (10) : تعزيز التحقيق المصوب للرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

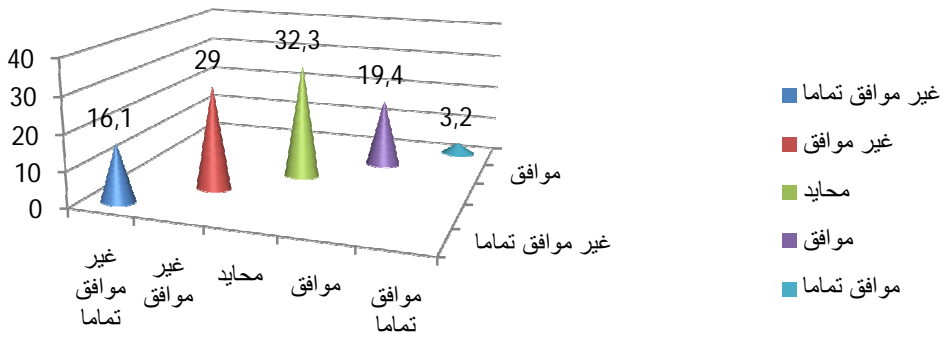
الشكل (11): عدد عمليات التحقيق المصوب لسنتي 2010-2011.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

**10-** مفهوم القيم العادلة للأصول لا يزال من المفاهيم الحديث في بلادنا ولذلك هناك صعوبة في تقييم الأصول بها في السوق الجزائرية، ونفس ذلك بأن مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم الأصول وخصوم المؤسسة يعتبر عنصرا جديدا ومهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية، فتقييم العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات أو عند المحاسبة عن فوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات (بوعلاق، وآخرون، 2014، ص 178).

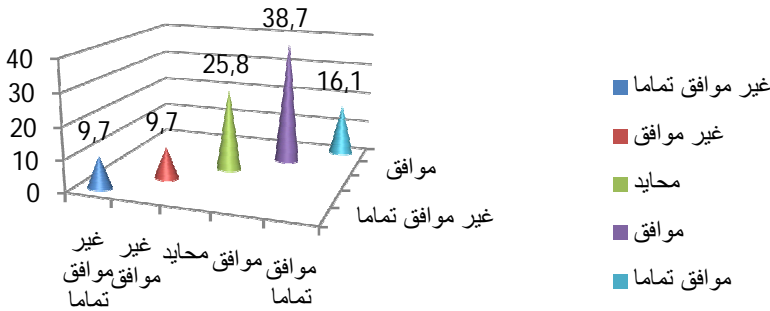
الشكل (12) : إمكانية تقييم الأصول بالقيمة العادلة في السوق الجزائرية.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

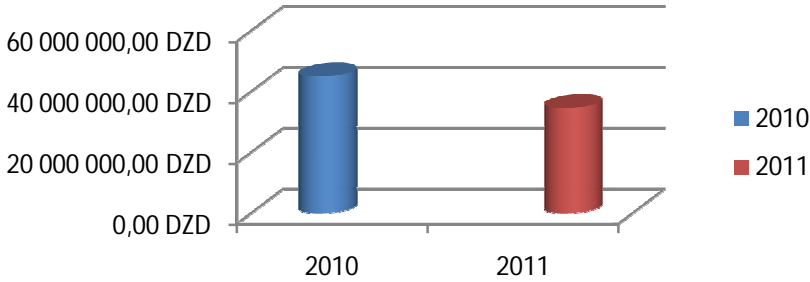
11- نجاعة النظام المحاسبي المالي تعكسها فعالية عملية الرقابة الجبائية من خلال ما توصلت اليه من نتائج حالية ومستقبلية، ونفس هاته النتيجة بما تحقق من استرجاع لحقوق الخزينة العمومية والمبالغ المعتبرة التي نتجت عن التصحيحات لجل الأخطاء والمخالفات من خلال عمليات الرقابة المختلفة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي سواء عمليات الرقابة الجبائية على الوثائق أو عمليات الرقابة المعمقة ( VC,VP et VASFE) أي ما قيمته أكثر من 138 مليار دينار.

الشكل (13): قياس فعالية عمل الرقابة الجبائية بما توصلت إليه من نتائج حالية ومستقبلية.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS v22.

الشكل رقم (14) : الحصيلة المسترجعة نتيجة تصحيح الأخطاء والانحرافات.



المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

الجدول رقم (03) يوضح عدد عمليات الرقابة على الوثائق وحصيلة المسترجعة منها.

المجموع	2011	2010	السنوات
57320	27291	30029	عدد الملفات المراقبة
58.517.998.906	26.224.016.076	32.293.982.830	الحصيلة المسترجعة بالدينار

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

### ثالثا: الاستنتاجات والتوصيات.

بعد قرار الدولة الجزائرية تبني إطار محاسبي دولي يتميز بشفافية أكثر في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وخدمة مستعملي القوائم المالية بصفة عامة والجهات الحكومية بصفة خاصة، حيث أولت أهمية كبيرة للأهداف الجبائية باعتبارها مورد لتمويل الخزينة العمومية بهدف سد النفقات العامة ولكي تكون عملية الرقابة الجبائية ناجحة يجب على المحقق الجبائي أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، ويجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة لتكون عملية الرقابة الجبائية سليمة من حيث الشكل والمضمون وخالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإجهاض عملية الرقابة أو جعلها قابلة للبطلان.

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها يمكن أن نقدم التوصيات التالية:

- يجب أن يكون اختيار المحققين الجبائين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهمة الرقابة الجبائية تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.
- تكوين ورسكلة المحققين الجبائين في كل التعديلات والمستجدات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة على حد سواء، خاصة توضيح مفهوم القيمة العادلة للأصول وطريقة تحديدها بالنظر لحالة السوق الجزائري ومحاولة تنشيط وتوسيع هذا الأخير.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين، وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها.
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين، حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك باستعمال وسائل الاعلام المتعددة كتوزيع المنشورات، الدوريات، الأيام الدراسية، فتح مواقع إلكترونية للرد على انشغالات المكلفين بالضريبة.
- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل المستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

## قائمة المراجع

### 1. باللغة العربية:

- سفيان نعماري، رحمة بلهاف، "واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي -العوائق والرهانات-"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS يومي 13-14 جانفي، مستغانم، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2013.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 11 - 07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 07، العدد 74.
- كتوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام الموحد في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا- جامعة الشلف، العدد السادس، جوان، 2009.
- علاوي لخضر، "المحاسبة المعقدة"، -الجزائر - الأوراق الزرقاء، 2013،
- مراد آيت محمد، إلياس بدوي، رياض زلاسي، "واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل

- أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية - جامعة قاصدي مرياح ورقلة، يومي 25-25 نوفمبر، 2014.
- حمدي سليمان "الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، مكتبة دار الثقافة، 1998.
- المديرية العامة للضرائب - مديرية البحث والمراجعة - ميثاق الكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، 2014.
- سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2007.
- قويرن الحاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، أم البواقي، الجزائر، جامعة العربي بن مهيدي، يومي 07-08 ديسمبر، 2010.
- يونس أحمد البطريق، المالية العامة، الطبعة الثانية، بيروت، دار النهضة العربية، 1984.
- العياشي عجلان ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، يومي 20-21 أكتوبر 2009م، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة فرحات عباس سطيف. ، 2009.
- مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، سمير طبيعة، يومي 24-25 نوفمبر 2014 تناولت هذه الدراسة موضوع "الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية"، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) جامعة قاصدي مرياح ورقلة.

## 2. باللغة الأجنبية:

- Le système comptable financier, 2009, conseil national de la comptabilité, ALGER ENAG Edition.
- Ahmed Mimeche, 2009, Amar Kaddouri, "Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007", ENAG Edition, Alger.
- La Lettre de la direction général d'impôts, Bulletin d'information de la DGI ;N° 64/2012.
- La Lettre de la direction général d'impôts, Bulletin d'information de la DGI ;N° 70/2013.