

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم:

عنوان الموضوع:

دور التحقيق المحاسبي في زيادة التحصيل الضريبي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ:

د/ حجار مبروكة

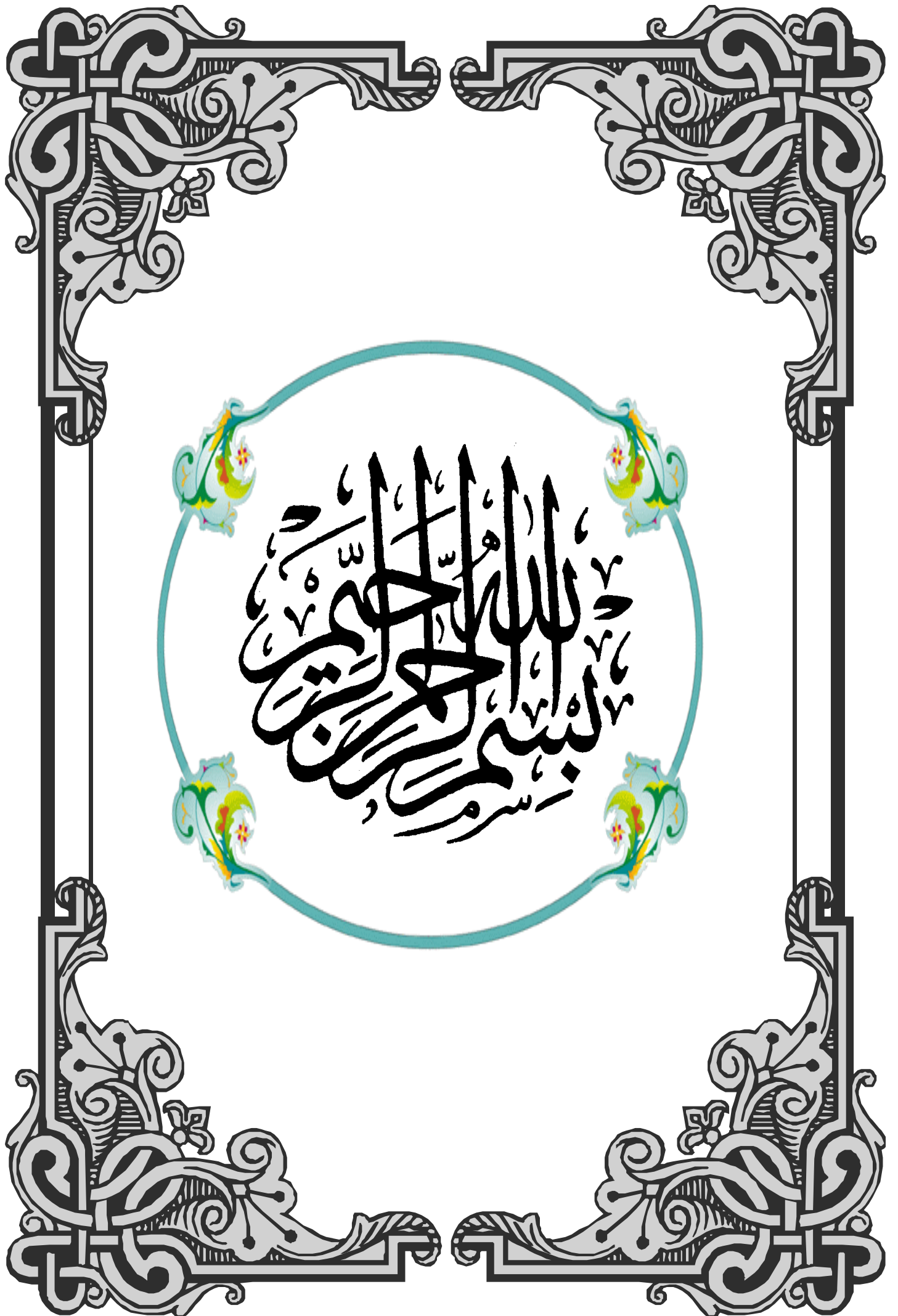
من إعداد الطلبتين:

- جعيجع أميرة

- حفيظي السعدية

أعضاء لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
بن وارث حجييلة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	رئيسا
حجار مبروكة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
بيصار عبد الحكيم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا



شكر وعرفان

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك على ما أنعمت
علينا من نعم لا تحصى منها توفيقك ايانا لإنجاز هذا العمل المتواضع .
كما أتوجه في بداية هذه الرسالة بجزيل الشكر والتقدير الى أستاذتي
المشرفة " **حجار مبروكة** " على توجيهها ونصائحها القيمة التي أفادتني كثيرا
في اثراء معارفي العلمية ، وحرصها على تقديم يد العون والمساعدة في
انجاز هذا العمل .

كما لا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه و
شجعني و لو بكلمة طيبة أو قدم لي يد العون من قريب أو من بعيد
لاتمام هذا البحث .

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين) صدق الله العظيم
الحمد لله الذي أعاننا على اتمام هذا العمل المتواضع والذي أهديه
الى :

الى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. الى نبي الرحمة ونور
العالمين .. {سيدنا محمد ﷺ}.

الى من كلله الله بالهبة والوقار. الى من علمني العطاء بدون انتظار. الى
من أحمل اسمه بكل افتخار. أرجو من الله أن يمد في عمرك ل ترى ثمارا
قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها
اليوم وفي الغد والى الأبد. {أي العزيز عبد الرحمان}

الى ملاكي في الحياة. الى معنى الحب و الى معنى الحنان والتفاني. الى
بسمة الحياة وسر الوجود. الى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها
بلسم جراحي الى أعلى الحباب .

{أمي الغالية حكيمة}

الى أحن وأطيب النفوس. الى أعظم عواطف في الوجود. الى خير
الأحباب أخوي {بهاء الدين واسلام}

الى أغلى ما أملك في الحياة. الى توأم روحي ورفيقة دربي. الى صاحبة
القلب الطيب والنوايا الصادقة الى أختي الحبيبة {إيمان} وزوجها
{محمد} والى برعمي العائلة والغاليان على قلبي {المنتصر بالله ومايا}
الى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح الى كل صديقاتي
وزميلاتي وخاصة زهية و أمينة و سعدية.

الى العائلة والأهل والأحباب وخاصة جدي {محمد} وجدتي {مباركة} وزيد
الخير {وكل أعمامي وأخوالي. خلاقي و عماتي .

الى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي

أميرة

الحمد لله

بسم الله الرحمن الرحيم

{قالوا سبحانك لا علم لنا الا ما علمتنا انك أنت العليم الحكيم}

البقرة الآية 32

الى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه

إلى كل من صلى على خير البرية محمد عليه الصلاة والسلام .

الى أعظم امرأة بين نساء الكون أمي الغالية {مباركة}

والتي حملتني وهنا على وهن جنينا وسقتني لبن التوحيد مع الأخلاق رضيعة وعلتني

صغيرة ورافقتني بدعائها كبيرة حفظها الله لي من كل شر.

الى أبي الفاضل الشاخص المكارم والراشح الفضائل . الحريص علي .

رؤوف بي رحيم سندي المتين وأنيسي المعين {بالقاسم} أطال الله في عمره .

إلى كل إخوتي وأخواتي أبقاهم الله لي وحفظهم.

الى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من بدايته الى اليوم .

الى من أحببناهم بإخلاص وبادلونا نفس الشعور.

الى كل من عرفني وسيعرفني ان شاء الله

السبح لله

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر و تقدير
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال و الجداول
أ-هـ	المقدمة
الفصل الأول : الاطار المفاهيمي للرقابة و الرقابة الجبائية	
7	تمهيد
8	المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للرقابة
8	المطلب الأول : ماهية الرقابة
8	أولا : تعريف الرقابة
9	ثانيا : أهمية الرقابة
10	ثالثا : أهداف الرقابة
11	المطلب الثاني : أنواع الرقابة و مجالات تطبيقها
11	أولا : أنواع الرقابة
13	ثانيا : مجالات الرقابة
18	المطلب الثالث : مراحل و أساليب الرقابة
18	أولا : مراحل الرقابة
20	ثانيا : الأساليب الرقابية
23	المبحث الثاني : ماهية الرقابة الجبائية
23	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

23	أولا : تعريف الرقابة الجبائية
24	ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية
27	المطلب الثاني : أسباب و مبادئ الرقابة الجبائية
27	أولا : أسباب اجراء الرقابة الجبائية
27	ثانيا : مبادئ الرقابة الجبائية
30	المطلب الثالث : أشكال و مظاهر الرقابة الجبائية
30	أولا : أشكال الرقابة الجبائية
35	ثانيا : مظاهر الرقابة الجبائية
37	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : العلاقة بين التحقيق المحاسبي و التحصيل الضريبي	
39	تمهيد
40	المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي
40	المطلب الأول : لمحة عامة عن علاقة المحاسبة بالجباية
43	المطلب الثاني : مفهوم التحقيق المحاسبي
43	أولا : تعريف التحقيق المحاسبي
44	ثانيا : أهداف التحقيق المحاسبي
46	ثالثا : شروط التحقيق المحاسبي
49	المطلب الثالث : مراحل التحقيق المحاسبي
49	أولا : الاجراءات التمهيدية للقيام بالتحقيق المحاسبي
51	ثانيا : مباشرة عملية التحقيق في الوثائق المحاسبية
53	المطلب الرابع : نتائج التحقيق المحاسبي
53	أولا : قبول المحاسبة
53	ثانيا : رفض المحاسبة

57	المبحث الثاني : ماهية التحصيل الضريبي
57	المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي
57	أولا : تعريف التحصيل الضريبي
58	ثانيا : اجراءات التحصيل الضريبي
59	المطلب الثاني : قواعد التحصيل الضريبي
60	أولا : الفعل المولد للضريبة
61	ثانيا : الملائمة في التحصيل الضريبي
62	ثالثا : الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي
64	المطلب الثالث : طرق و ضمانات التحصيل الضريبي
64	أولا : طرق التحصيل الضريبي
66	ثانيا : ضمانات التحصيل الضريبي
67	المبحث الثالث : مساهمة التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي
67	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي
67	أولا : تعريف وأسباب التهرب الضريبي
69	ثانيا : أنواع و طرق التهرب الضريبي
73	ثالثا : آثار التهرب الضريبي
75	المطلب الثاني : الاجراءات المتخذة للتخفيف من حدة التهرب الضريبي
80	المطلب الثالث : نتائج الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي
84	خلاصة الفصل
81	الخاتمة العامة
90	قائمة المراجع
95	قائمة الملاحق
	ملخص

قائمة الأشكال والجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
الشكل 01	أهداف الرقابة الجبائية	26
الشكل 02	الرقابة على الوثائق	31
الشكل 03	أشكال الرقابة الجبائية	35
الشكل 04	أهداف التحقيق المحاسبي	46
الشكل 05	تطور مبالغ التهرب الضريبي المترتبة على انواع الرقابة الجبائية	81
الشكل 06	عدد الملفات المحقق فيها بواسطة أنواع الرقابة الجبائية	82
الشكل 07	المبالغ المسترجعة بواسطة أنواع الرقابة الجبائية	83
جدول 01	توزيع قضايا التهرب الضريبي	76
جدول 02	عقوبات الموجودة في القانون الضريبي الجزائري لمكافحة التهرب الضريبي	78
جدول 03	تطور مبالغ التهرب الضريبي المترتبة عن الرقابة الجبائية في الجزائر	80
جدول 04	تطور مبالغ التهرب الضريبي المترتبة عن الرقابة الجبائية في ولاية المسيلة	82



مقدمة

مقدمة:

ان الحقيقة التي باتت لا تقبل الشك، أن الجزائر من بين الدول المصدرة للبتروال والتي تراجعف مداخلها بشكل كبير في الآونة الأخيرة، وهذا نتيجة الانهيار المتتالي لأسعار النفط، وبات من الضروري البحث عن موارد أخرى جديدة للتخفيف من حدة هذه الأزمة التي أدت الى فقدان التوازن الاقتصادي، وبالتالي عجز الخزينة العمومية على تغطية كافة النفقات العامة .

ومن بين هذه الموارد نجد الإيرادات الجبائية التي تشكل إيرادات ثابتة تهدف الدولة من خلالها الى تحقيق أهدافها الاستراتيجية، حيث تسعى الدولة جاهدة في البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يمكنها من ذلك ويعمل على توعية وتشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي، تعد الرقابة الجبائية إحدى الآليات التي تساعد في الكشف عن مختلف التلاعبات والعمليات التدليسية التي يقوم بها المكلف بالضريبة، ويعد التحقيق المحاسبي أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية .

الاشكالية :

من خلال ما ذكرناه سابقا ارتأينا الى طرح الاشكالية التالية :

كيف يساهم التحقيق المحاسبي في زيادة التحصيل الضريبي في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية :

ومن خلال الاشكالية الرئيسية يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالرقابة الجبائية ؟ وما الهدف منها ؟
- كيف تتم عمليات التحقيق المحاسبي ؟
- ماهي الأسباب الحقيقة وراء ضعف التحصيل الجبائي في الجزائر؟
- هل ساهم التحقيق المحاسبي في التخفيف من مشكلة التهرب الضريبي في الجزائر؟

الفرضيات :

للإجابة على الاشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قمنا بوضع مجموعة من

الفرضيات :

- تعد الرقابة الجبائية احدى الآليات التي تهدف الى كشف مختلف الأخطاء والانحرافات الواردة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومن ثم الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي .

- يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم أشكال الرقابة الجبائية وأكثرها فعالية.

- يرجع انخفاض التحصيل الجبائي في الجزائر إلى عدم كفاءة الادارة الجبائية

أسباب اختيار الموضوع :

*الرغبة الشخصية في الاطلاع على هذا الموضوع.

*أهمية موضوع المحاسبة في مجال الجبائية.

*ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي مما أصبح يشكل خطرا، يتمثل في حرمان الخزينة العمومية من مواردها .

*انهيار أسعار النفط في السنوات الأخيرة يقودنا الى ضرورة البحث عن موارد أخرى أكثر ثباتا تضمن تدعيم إيرادات الخزينة، ولعل تحصيل الضرائب بصفة منتظمة يعتبر من أهمها .

أهمية الدراسة :

ان أهمية الدراسة تكمن في أهمية المكانة التي أصبحت تحتلها الضرائب في الاقتصاد الوطني بشكل عام، وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذلك للأثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها .

و في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية على طرق التحصيل الفعال للضريبة، استلزم عليها اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة التهرب الضريبي ومن هنا

تتجلى أهمية الرقابة الجبائية ونخص بالذكر التحقيق المحاسبي كونها من الوسائل الهامة للعلاج ومنه زيادة الحصيلة الجبائية .

أهداف الدراسة :

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي .
- التعرف على آليات التحقيق في المحاسبة كأداة للرقابة الجبائية .
- الوقوف على مدى فعالية التحقيق المحاسبي في زيادة التحصيل الضريبي .

صعوبات الدراسة :

- يمكن حصر الصعوبات التي اعترضتنا في هذه الدراسة في العنصرين التاليين :
- قلة المراجع التي تتناول الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المحاسبي بصفة خاصة .
 - صعوبة اتمام البحث واستحالة القيام بالدراسة الميدانية بالمديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة وذلك بسبب فيروس كورونا .

منهج الدراسة :

بغية الاجابة على اشكالية الدراسة، ومن ثم التساؤلات الفرعية، واختبار الفرضيات المذكورة سابقا، والالمام بمختلف جوانب الموضوع، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، كونه الأنسب لمعالجة عناصر هذا البحث معتمدين في ذلك على بعض الأدوات مثل الكتب والمجلات والمذكرات التي تناولت جوانب من الموضوع .

حدود البحث :

- **الاطار المكاني:** تم اختيار المديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة وبالضبط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية كاطار عملي للدراسة التطبيقية لكن لم تتم الدراسة.
- **الاطار الزمني :** تم انجاز هذا البحث خلال السنة الجامعية 2019-2020 .
- **الاطار الموضوعي :** ركزنا في هذا البحث على دور التحقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي في الجزائر .

الدراسات السابقة :

- دراسة بوشري عبد الغاني، المعنونة ب " فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2011 .

هدفت هذه الدراسة الى توضيح مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري وما هي أثارها في مكافحة التهرب، وتوصلت الى أن التهرب الضريبي هو نتيجة ضعف الامكانيات البشرية وعدم كفاءتها، بالإضافة الى عدم توفر الأجهزة الكافية المختصة في اجراء الرقابة الجبائية.

- الياس قلاب ذبيح، المعنونة ب " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2010-2011 .

هدفت هذه الدراسة الى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها، قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة وتساهم في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة والتي تعتبر الثمار التي جنتها عملية الرقابة الجبائية .

- العثماني مصطفى، المعنونة ب" نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية ومحاسبة، جامعة المدية، اكتوبر 2008 .

هدفت هذه الدراسة الى كيف يتم توظيف المعلومات بشكل جيد من خلال بناء نظام معلوماتي جبائي يضمن استخراج المعلومات بشكل جيد، وبالنسبة للواقع الجبائي الجزائري فانه في نظر الباحث يفتقر الى نظام يتسم بالفعالية وسرعة التكيف مع التغيرات الاقتصادية الراهنة الا أنها تطمح لتحقيق ذلك مستقبلا، ما توصل اليه الباحث هو ضرورة وجود نظام

معلوماتي رقابي يستجيب لمتطلبات العملية الرقابية يوفر لها معلومات جبائية بأسرع وقت وبأقل تكلفة .

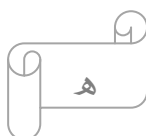
هيكل الدراسة :

للوصول الى دراسة علمية تحيط بجوانب الاشكالية المطروحة، قسمنا بحثنا الى فصلين تسبقهما مقدمة عامة .

-الفصل الأول سوف يتم التطرق فيه الى الاطار المفاهيمي للرقابة والرقابة الجبائية، حيث بدوره يقسم الى مبحثين، المبحث الأول تناولنا فيه الاطار المفاهيمي للرقابة، والمبحث الثاني تضمن ماهية الرقابة الجبائية .

-أما الفصل الثاني فقد قسمناه الى ثلاثة مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول الاطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي والمبحث الثاني ماهية التحصيل الضريبي أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه الى مساهمة التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي .

وفي الأخير ننهي البحث بخاتمة عامة، نلخص فيها نتائج اختبار الفرضيات، وأهم النتائج التي تم التوصل اليها في جميع جوانب البحث مع تقديم التوصيات والاقتراحات واعطاء اشارات لمواضيع لاحقة، يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث .



الفصل الأول



الإطار المفاهيمي للرقابة والرقابة الجبائية



❖ المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة

❖ المبحث الثاني : ماهية الرقابة الجبائية

تمهيد :

تعد الرقابة احدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية فهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب اجراءات مدروسة من أجل ضمان التماشي مع الخطط والسياسات التي تعتمد عليها المؤسسات في سير أعمالها، فهي التي تحافظ على التوازن بين الوسائل والأهداف أو بين الجهود والنتائج بقصد التأكد والتحقق بأن هناك توافق بين الأداء الفعلي والأداء المقصود والمخطط له .

حيث تعد الرقابة الجبائية احدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ومصلحة الضرائب على حد سواء، اذ يعتبر النظام الضريبي الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والاعفاءات وكذلك عدم احترام الالتزامات من قبل المكلفين بالضريبة. وعلى ضوء ما تقدم تم التطرق لمحتوى هذا الفصل في بحثين حيث تتناول فيهما :

المبحث الاول : الاطار المفاهيمي للرقابة.

المبحث الثاني : ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للرقابة .

هناك فرق بين المراقبة التي تعتبر جزء من عملية الرقابة وبين الرقابة نفسها، فالرقابة تبدأ بعملية المراقبة التي تختص بالتجميع المنتظم للبيانات المحوسبة واعداد التقارير عن الأداء الفعلي للأنشطة المختلفة للمشروع، ثم تأتي بعد ذلك عملية الرقابة التي تقوم بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة مسبقا ثم القيام بالإجراءات اللازمة لتحسن الأداء .

المطلب الأول : ماهية الرقابة .

تعد الرقابة في المفهوم الحديث للإدارة هي الوسيلة التي تمكن المخطط من التأكد من تحقيق أهدافه، وكذلك فإن التخطيط هو الذي يحدد الأهداف والمعايير التي تعد الخطوة الأولى في عملية الرقابة، وعلى ذلك فإن التخطيط والرقابة متكاملان ولا يمكن وضع حدود فاصلة وواضحة بينهما .

أولا : تعريف الرقابة:

لقد تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم ومن هذه التعاريف ما يلي :

* عرف روبرت موكلير robert meckler الرقابة بأنها¹ :

"جهد منظم لوضع معايير الأداء مع أهداف التخطيط لتصميم نظم معلومات التغذية العكسية لمقارنة الانجاز الفعلي بالمعايير المحددة مسبقا، لتقدير ما اذا كان هناك انحرافات وتحديد أهميتها ولاتخاذ أي عمل مطلوب للتأكد من أن جميع موارد المنظمة يتم استخدامها بأكثر الطرق فعالية وكفاءة ممكنة في تحقيق أهداف المنظمة ."

* عرف الفرنسي هنري فايول henry fayol الذي عاصر فريدريك تايلور في الولايات المتحدة الأمريكية الرقابة بأنها² :

¹ - فهد محمد طنينة، أثر الرقابة الداخلية على الأداء، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا قسم ادارة الأعمال، جامعة الخليل، الخليل - فلسطين، 2017، ص 15 .

² زعابطة عبد اللطيف، دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة بومرداس -الجزائر، 2015-2016، ص 5 .

" التأكد مما اذا كان الشيء يحدث طبقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الاشارة الى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها و هي تنطبق على كل شيء ."

و من خلال هذين التعريفين يمكننا نستخلص تعريفا للرقابة بأنها :

*جهد جماعي منظم لمتابعة أداء الأنشطة بالمنشأة والتحقق من أن تلك الأنشطة يتم انجازها طبقا لما هو مخطط له ووفقا للمعايير والمقاييس من حيث التكلفة والجودة والزمن وذلك عند نقطة زمنية معينة ليتم قياس الأداء عندها ومقارنته بالمخطط وتحديد وتحليل الانحرافات وأسبابها والبحث وراء ايجاد حلول من بين البدائل لمعالجة الأخطاء السابقة والتنبؤ بالمشكلات المستقبلية وايجاد حلول مناسبة لها قبل وقوعها للحصول لتحقيق أهداف المنشأة.

ثانيا : أهمية الرقابة¹.

للرقابة أهمية كبيرة في تنظيم الحياة، تماما كأهميتها في حياة المنظمات وخاصة اذا تمت الأمور بسهولة ومثلما خطط لها فانها تكون تحت الرقابة أو السيطرة . وتظهر أهميتها في كونها وظيفة ادارية أساسية لجميع المدراء في جميع مستويات المنظمة فهي الوظيفة التي تراقب الأداء وتأخذ الاجراء التصحيحي عند الحاجة . والمبادئ التي أرسيت بقصد توضيح الأخطاء والانحرافات حتى يمكن تصحيحها وتجنب الوقوع فيها مرة أخرى .

و تظهر أهمية الرقابة والحاجة اليها نتيجة للعديد من الاعتبارات والأسباب أهمها :

1/توضح الرقابة الانحرافات التي حدثت أثناء التنفيذ وبالتالي تحديد الاجراءات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات .

حيث أن هناك فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه تنفيذها حيث يتوقع حدوث ظروف غير متوقعة تسبب انحرافا في الانجاز .

¹ ماجد محمد عبد السلام الفراء، واقع الرقابة الادارية الداخلية في المنظمات الأهلية، رسالة ماجستير، كلية التجارة قسم ادارة الأعمال، الجامعة الاسلامية - غزة، 1428هـ-2007م، ص 27-28

2/تقوم الرقابة بتوجيه المخططين نحو نقاط الضعف التي حدثت في خططهم والتي أظهرها النظام الرقابي كنتيجة للانحرافات، مما يترتب عليه تغيير او تعديل الخطط والاجراءات .

3/تعمل على الملائمة بين أهداف المنظمة وأهداف الأفراد بقدر الامكان حتى تضمن الأداء الفعال وحتى يقلل الصراع والنزاع بين المنظمة والأفراد، لأنه في العادة تختلف أهداف التنظيم وأهداف العاملين داخله، حيث توقعات الأفراد وأهدافهم ممكن أن تتعارض مع أهداف المنظمة، والرقابة تسعى دائما في المقام الأول تحقيق الأهداف التنظيمية ولكن بموائمتها مع أهداف الأفراد لتقليل الصراعات والنزاع بين المنظمة والأفراد، فقد يكون هدف المنظمة على سبيل المثال تحقيق الأهداف وفي نفس الوقت يكون هدف الأفراد زيادة الدخل عن طريق الحوافز المعطاة على كميات الانتاج، هنا هدفين غير متطابقين، وقد ينتج عن زيادة الانتاج بزيادة الحوافز زيادة الوحدات المعيبة ويأتي هنا دور الرقابة في المحافظة على مستوى الجودة عن طريق جعل العامل يعمل باتقان وعناية.

4/ والرقابة هي أمر بالغ الأهمية اذا نظرنا اليها أيضا من زاوية أخرى وهي الزاوية الاقتصادية، وذلك أن وقوع الأخطاء وعلاجها قد يكلف المنظمة أموالا باهظة ومن ثم فان الرقابة قد تجنب المنظمات بعض الأخطاء وتوفر عليها التكاليف .

5/ والنظام الرقابي يتكامل ويتفاعل ويؤثر ويتأثر بنظام التخطيط والتنظيم والتوجيه حيث يوجه النظام الرقابي الفعال هذه الوظائف نحو نقاط الضعف ونقاط القوة .

ثالثا : أهداف الرقابة .

يمكن تلخيص الأهداف التي تحققها الرقابة في مايلي¹ :

* اخضاع المؤسسة للنظم واللوائح والقوانين التي تنظم عمل الأفراد .

*مراقبة ممارسات المدير ورؤساء الأقسام في التوجيه والاشراف على الأفراد وعلى الطريقة التي تتخذ فيها القرارات .

*التأكد من أن الموارد البشرية والمادية تستخدم بطريقة مثلى ولا تهدر بدون مقابل .

¹ زعابطة عبد اللطيف، دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 06.

*تعمل الرقابة على رفع كفاءة الأفراد والآلات والمواد الخام، وتتأكد من أنها تستخدم وفق المعايير المحددة لها .

*تكشف عن المدراء والأفراد المبدعين وتكافئهم .

*تقلل من تكرار المشكلات الناتجة عن الانحرافات السلبية .

*تكشف مدى ولاء ورضا العاملين ورؤسائهم عن المؤسسة التي يعملون فيها .

*قيام اتصال موثق ومتين بين مختلف المستويات الادارية .

المطلب الثاني : أنواع الرقابة ومجالات تطبيقها .

أولا :أنواع الرقابة :¹

يتم تقسيم الرقابة الى أنواع متعددة وذلك وفقا لعدد من المعايير المتنوعة كالتالي :

1/ الرقابة من حيث الزمن :

تقسم الرقابة من حيث الزمن كالتالي :

أ/ الرقابة قبل التنفيذ :

وتسمى أحيانا الرقابة القبليّة اشارة الى أنها تجري قبل البدء بتنفيذ الأعمال، وتحاول أساسا أن تتجنب الانحرافات والأخطاء قبل وقوعها فهي رقابة وقائية تجنبنا لتحمل تكاليف تنجم عن انحرافات وأخطاء تضطر المنظمة في أثرها الى التصحيح .

ب/ الرقابة المتزامنة مع التنفيذ :

يركز هذا النوع على ما يجري بالضبط اثناء التنفيذ، للتأكد من أن الأعمال تتجز وفق ما يرد في الخطط بهدف حل المشكلات حال وقوعها.

¹ عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لاطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 1432هـ-2011م، ص 18-20 .

ج/ الرقابة بعد التنفيذ:

هذا النوع يركز على رقابة المخرجات أو العمل بعد تنفيذه وانتهائه، ومحور هذا النوع هو التركيز على النتائج والغايات وليس على المدخلات أو سير التنفيذ، والهدف الرئيسي هنا هو حل المشكلات ولكن بعد حصولها ومحاولة تلاقي تكرارها مستقبلا مرة أخرى .

2/ الرقابة من حيث المصدر:

تقسم الرقابة من حيث المصدر الى قسمين كالتالي :

أ/ الرقابة الداخلية:

وهي الرقابة التي تقوم بها المنظمة على أوجه النشاط الذي تؤديه، وتسمى أحيانا بالرقابة الذاتية نظرا لأن المنظمات تقوم بالرقابة على نفسها مثل التدقيق الداخلي.

ب/ الرقابة الخارجية:

تتولى هذه الرقابة أجهزة لا تنتمي الى المنظمة، وانما عبارة عن أجهزة متخصصة خارجية تتولى الرقابة على أعمال المنظمة، والتأكد من أنها تسير وفقا للأهداف والخطط الموضوعية مثل رقابة المدقق الخارجي .

3/ الرقابة حسب المستوى:

تقسم الرقابة من حيث المستوى الى التالي :

أ/ الرقابة الاستراتيجية :

وهي تركز على كيفية مراقبة الاستراتيجيات الشاملة للمنظمة، ويتحدد دور هذه الرقابة في مساعدتها على انجاز الأهداف على المستوى الكلي، ومستوى الأعمال، والمستوى الوظيفي .

ب/ الرقابة الهيكلية :

وهي تهتم بكيفية انجاز مختلف عناصر الهيكل التنظيمي لوظائفها ومهامها للوصول الى غاياتها .

ج/ الرقابة المالية :

وهي تهتم برقابة الموارد المالية للمنظمة .

د/ الرقابة على العمليات :

وهي الرقابة التي تتركز حول مراجعة أداء العمل في المنظمة من حيث تحويل المدخلات من الموارد الى منتجات في شكل سلع أو خدمات .

ثانيا : مجالات تطبيق الرقابة¹ :

الرقابة هي الوظيفة الأخيرة التي بها تكتمل العملية الادارية، وتعتبر ضرورية وهامة في جميع المنظمات مهما اختلفت طبيعة أعمالها وأهدافها، سواء كانت حكومية أم خاصة وسواء كانت صناعية أم خدمية . وفي منظمات الأعمال تعد عملية الرقابة مقصورة على نشاط الانتاج أو التصنيع بل أصبحت تشمل جميع الوظائف ونشاطات المنظمة (من انتاج وتسويق ومالية وموارد بشرية وغيرها)، وفيما يلي عرض لأهم مجالات استخدام الرقابة على منظمات الأعمال :

1/الرقابة على الأهداف: تهدف الرقابة على الأهداف الى التأكد من أن الأهداف الموضوعية واضحة ومفهومة للجميع والعمل على اعادة صياغتها أو توضيحها اذا ظهر أي نوع من الغموض فيها والتأكد كذلك من أن الأنشطة والأعمال في المنظمة تسير بالاتجاه الصحيح نحو تحقيق هذه الأهداف .

2/ الرقابة على السياسات: تهدف الرقابة على السياسات الى التأكد من أن الأعمال في المنظمة تسير وفقا للسياسات المقررة، ودراسة الانحرافات عنها ان وجدت وتصحيح الأخطاء فور وقوعها، أو تعديل السياسات اذا استدعى الأمر ذلك .

3/ الرقابة على الاجراءات: تحدد الاجراءات متى وكيف يتم الأداء ومن المسؤول عنه، وتهدف الرقابة على الاجراءات الى التأكد من التزام جميع العاملين في المنظمة بإجراءات

¹¹ بوسفلط أمال، الرقابة التنظيمية و دورها في تحسين أداء العمال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الانسانية و الاجتماعية قسم العلوم الاجتماعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص 83-87 .

العمل المقررة واكتشاف الانحرافات في هذا المجال ان وجدت ودراستها ودراسة مدى الحاجة الى تعديل هذه الاجراءات بما يكفل توفير أفضل الأساليب الممكنة لتنفيذ الأعمال.

4/ الرقابة على التنظيم: تهدف الرقابة على التنظيم الى التأكد من الالتزام بالتخطيط التنظيمي المحدد وأوجه النشاط والتقسيمات التنظيمية وعلاقة السلطة والخرائط التنظيمية ومواصفات الوظائف وخرائط العمل واجراءاته والدو المحدد للجانب والوحدات الاستثمارية المختلفة وغير ذلك من أمور التنظيم .

والتأكد كذلك من توافر الانسجام والتعاون التام على جميع المستويات الادارية رأسيا وأفقيا، وفي حال وجود الانحرافات عما هو مرسوم ومحدد في أي من هذه الجوانب يكون التعديل أو التغيير مطلوبا¹.

5/ الرقابة على الأفراد: تشمل الرقابة على الأفراد عنصرين أساسيين هما :

الرقابة على سياسات الأفراد للتحقق من سلامتها وكفاءتها، كالتحقق من سلامة اجراءات اختيار الموظفين وسلامة البرامج التدريبية الخاصة بهم وسلامة نظام الحوافز وسلامة نظام الرواتب وغيرها ومدى تحقيقها جميعا لأهدافها المرسومة.

وتشمل أيضا الرقابة عليهم في مجال السلوك والتصرف كالتحقق من درجة انضباطهم في العمل ومدى التزامهم بتطبيق القواعد واللوائح والتعليمات وحسن تنفيذهم لها ومستوى روحهم المعنوية ورضاهم عن العمل، ومن المعايير المختلفة في مجال الرقابة نذكر :

-درجة استقرار العامل في الوظيفة، وتشمل عدد طلبات النقل من وظيفة الى أخرى وعدد الاستقالات الاختيارية من العمل .

-التعيينات الحاصلة ومدى التزامها بالوصف الدقيق للوظائف.

-عدد الأشخاص الذين تم فصلهم كإجراء تأديبي.

-عدد الأشخاص الذين تم الاستغناء عن خدماتهم لعدم الحاجة اليها.

-كمية العمل التي يقوم الموظف بإنجازها في زمن معين (معيار الكفاية الانتاجية للفرد).

¹ بوسلفط أمال، الرقابة التنظيمية و دورها في تحسين أداء العمال، المرجع السابق، ص84

- مستوى الأجور والرواتب في المنظمة مقارنا بمستواه في منظمات أخرى مثيلة .
- عدد الأفراد الذين يستفيدون من المكافآت التشجيعية سنويا.
- حجم المكافآت التشجيعية التي يحصل عليها الأفراد.
- عدد مرات الغياب والتأخر.
- عدد شكاوى العمل .
- عدد الأفراد الحاصلين على دورات تدريبية أو الذين حضروا مؤتمرات أو ندوات من خلال العمل .
- نوع الانجازات (عادية، اضطرارية، أمومة..... الخ) واحصائياتها .
- 6/ الرقابة على المستفيدين:** الرقابة على المستفيدين هي نوع من الرقابة غير المباشرة، كالرقابة على طريقة تعامل المستفيدين مع المنتجات أو الخدمات أو طرق استفادتهم منها أو طريقة تعامل المستفيدين مع موظفين المنظمة وطبيعة العلاقات بينهم، أو القيام بما يسمى بدراسات المستفيدين بالمنظمة من جميع النواحي، ورصد الانحرافات والسلبيات التي أعربوا عنها والعمل على معالجتها وتصويبها¹.
- ومن المعايير المختلفة في مجال الرقابة على المستفيدين نذكر ما يلي :
- عدد المستفيدين خلال فترة زمنية معينة ومقارنته بفترات أخرى .
- نوع المستفيدين (أطفال، شباب، كبار، ذكور، اناث) خلال فترة ما .
- عدد شكاوى المستفيدين .
- عدد شكاوى الموظفين من المستفيدين .
- درجة تعرض محتويات المنظمة للأذى من قبل المستفيدين.
- درجة رضا المستفيدين عن المنظمة .
- درجة تفاعل المستفيدين مع أنشطة المنظمة.

¹ بوسلفط أمال، الرقابة التنظيمية و دورها في تحسين أداء العمال، المرجع السابق، ص85.

7/ الرقابة على الانتاج : تهدف الرقابة على الانتاج للتأكد من أن المنتج مطابق كما ونوعا لما هو مطلوب، وتكلفة وزمنا لما هو محدد، وأنه يراعي أذواق المستفيدين وحاجاتهم ورغباتهم، وأنه يدعم المركز التنافسي للمنظمة في السوق، وتهدف كذلك الى بحث مدى الحاجة الى تعديل المنتج أو تغييره كلياً، وإضافة منتج جديد بمواصفات جديدة . وتشمل الرقابة على الانتاج الرقابة على عناصر الانتاج (الأفراد، الأموال، المواد، الأجهزة، السياسات والاجراءات) والرقابة على العملية الانتاجية ذاتها والرقابة على جودة الانتاج والرقابة على تكاليف الانتاج¹.

8/ الرقابة على الجودة: المقصود بالجودة مناسبة المنتج للغرض الذي يستعمل من أجله، تتبع أهمية الرقابة على الجودة من خلال أن الجودة تشكل أهمية كبيرة في انجاح المشروع، إذ أن فشل الجودة أو عدم المحافظة عليها يعني فشل الانتاج، وغالبا ما يتم استخدام الأساليب الاحصائية والميدانية والمخبرية لفحص الجودة والتي تتم من خلال تحديد المواد المراد فحصها ثم أخذ عينة، وبعد اتمام العملية يتم تقديم تقرير مفصل الى الجهات المعنية . إن أهم ما يميز الرقابة على الانتاج هو معرفة حجم الانتاج وملاءمته أو مطابقته للمواصفات المطلوبة ومعرفة حجم المرفوض منه والمتبقي الصالح من خلال استخدام معايير الرقابة النوعية على الانتاج وايضا معرفة حجم الكميات الداخلة في الانتاج والكميات التي تم صرفها وايضا المعدات ومواد العمل المباشر، إضافة الى معرفة حجم الأعطال التي أصابت خطوط الانتاج . لقد تطورت أساليب الرقابة على الانتاج في الفترة الزمنية الأخيرة حيث كانت تتم بشكل يدوي بينما أصبحت الآن أغلب الشركات مؤتتة ويتم استعمال أجهزة الحاسب في اجراء العمليات الرقابية، ويوجد هناك برامج جاهزة كثيرة في هذا المجال والتي تساعد على ضبط عملية الرقابة على الانتاج بشكل كامل، وفيما يتعلق بأساليب الرقابة على الانتاج فهناك أساليب للرقابة على حجم الانتاج وتتمثل في البرمجة الخطية وغير الخطية وطريقة المسار الحرج، أما الرقابة على الجودة فتتم من خلال استخدام أساليب الرقابة

¹ بوسلفط أمال، الرقابة التنظيمية و دورها في تحسين أداء العمال، المرجع السابق، ص86.

الميدانية والرقابة الاحصائية والرقابة المخبرية، اضافة الى استخدام أساليب الصرف للرقابة على المخزون ما يدخل أولا يخرج أولا أو ما يدخل آخر يخرج أولا .

9/ الرقابة في مجال التسويق : ادارة التسويق هي المسؤولة عن التنبؤ بحجم المبيعات المستقبلية وهي المسؤولة عن فعالية قنوات التوزيع وايصال المنتجات الى المستهلكين في الأماكن المناسبة والوقت المناسب والسعر المناسب . بالاضافة الى مسؤولياتها في تحديد البرامج الترويجية المناسبة التي تضمن لها اقناع المستهلكين بمنتجات المنظمة، كما أنها مسؤولة عن امكانية تطوير المنتجات بشكل جديد يضمن لها المنافسة في السوق .

ان دور الرقابة في التسويق يكمن في التأكد من أن جميع الوظائف أعلاه قد تم انجازها بشكل يضمن تحقيق فعالية ادارة التسويق، ففي مجال المبيعات تتم عملية الرقابة من خلال مقارنة المبيعات الفعلية مع ما هو مخطط له وموجود في ميزانية المبيعات، كما أن الرقابة على الأسعار تتمثل في كيفية تحديد السعر المناسب الذي يحقق لإدارة التسويق هدفها خلال فترة زمنية محددة وبما يضمنوا يراعي أشكال المنافسة في السوق.

10/ الرقابة المالية: تعتبر الرقابة المالية من أهم الرقابات الادارية حيث أنها المسؤولة عن كافة التحركات المالية في المنظمة . وتؤثر بشكل مباشر على ربحية المنظمة ومركزها المالي، ولذلك تبدأ الرقابة المالية منذ احظة التخطيط¹.

ان الهدف الأساسي من الرقابة المالية هو التأكد من أن الأموال تسير في طريقها الصحيح سواء من حيث الدفع أو القبض وذلك لضبط حركتها، وأيضا معرفة التكاليف والأعباء المالية الاضافية والتي قد تعمل على تخفيض الأرباح للسيطرة عليها واستخدام أفضل الأساليب لذلك والتأكد من أن الأعمال يتم انجازها بالشكل الدقيق والمطلوب .

ان عمليات الرقابة المالية قد تأخذ شكلين فهناك الرقابة الداخلية التي تتم من قبل المسؤولين في المنظمة وهناك الرقابة الخارجية والتي تتم من قبل أشخاص من مؤسسات خارجية، وغالبا ما يتم تطبيق الرقابة الخارجية على المؤسسات الحكومية .

¹ بوسلفط أمال، الرقابة التنظيمية و دورها في تحسين أداء العمال، المرجع السابق، ص87.

و فيما يتعلق بأساليب الرقابة المالية فقد تتم من خلال التحليل المالي وهو عبارة عن دراسة تحليلية للبند المختلفة التي تتضمنها القوائم المالية مثل المتاجرة أو الأرباح أو الخسائر أو الميزانية أو الموازنات التقديرية والتي تتطلب وضع خطط تفصيلية ليتم استخدامها كمعيار أو أساس للعمل في مختلف دوائر وأقسام المشروع ومقارنة ما ينجز فعلا مع هذه المعايير للتعرف على الانحرافات ومعرفة مسبباتها او التدفق النقدي الذي يعمل على تقييم اقتراحات الاستثمار للتوجه نحو استخدام أفضل الأساليب الكمية في ترجيح بدائل الانفاق الاستثماري .

الرقابة عمل ضروري في كافة مجالات العمل داخل المنظمة، فتنفيذ أي نشاط لاشك في أنه يتطلب عملا رقابيا للتأكد من أن تنفيذه يتم حسب ما هو مخطط ومرسوم وفق المطلوب لذلك نجد أن الرقابة تستخدم في كافة أنواع الأعمال والأنشطة داخل المنظمات¹ .

المطلب الثالث : مراحل وأساليب الرقابة .

أولا : مراحل الرقابة² :

على اعتبار أن الرقابة عملية مستمرة وليست وظيفة ادارية مستقلة، فهي تلتزم أثناء تنفيذ عمليات التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق، ولا تمثل وظيفة مستقلة بل هي ضرورية لتوجيه الأداء والاطمئنان بأن الأداء الفعلي يتم وفق المعايير المخططة، لذلك فان مراحل الرقابة لا تختلف باختلاف طبيعة النشاط الذي يمارسه الفرد أو تمارسه المنظمة، كما أنها لا تختلف باختلاف المستوى الاداري، وتتطوي عملية الرقابة على مراحل أساسية يمكن ذكرها باختصار على النحو التالي :

¹ بوسفلط أمال، الرقابة التنظيمية و دورها في تحسين أداء العمال، المرجع السابق، ص87.

² بوطورة فضيلة، دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية قسم علوم المالية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2006-2007، ص 09 .

1/ تحديد معايير الأداء :

تمثل عملية تحديد المعايير أول مرحلة في عملية الرقابة، وتعتمد هذه المرحلة في الواقع على عملية التخطيط، فهي بمثابة وضع خطط أو معدلات لمستويات الأداء المراد تحقيقها، وتختلف مستويات المعايير باختلاف المستويات التنظيمية، فهناك معايير أداء على مستوى الإدارة العليا ثم يلي ذلك مجموعة من معايير الأداء الوظيفية، ثم يلي ذلك مجموعة من معايير الأداء على مستوى الأقسام، وأخيرا هناك مجموعة من المعايير لأداء الأفراد التنفيذيين .

2/ قياس الأداء الفعلي :

بعد تحديد معايير الأداء، تأتي المرحلة الثانية وهي قياس العمل الفعلي الذي تم انجازه، أي أداء الأفراد للأعمال موضوع الرقابة، وتبدو هذه المرحلة طبيعية ومنطقية، لأن إدارة المنظمة عندما تقوم بوضع الأداء فانها ملزمة على تتبع مدى تنفيذها هذه الأعمال .

3/ مقارنة الأداء الفعلي بمعايير الأداء :

بعد وضع المعايير وقياس الأداء، يصبح من الضروري اجراء المقارنة بينهما وتحديد الفروق وتتيح هذه المرحلة الحكم على مدى دقة التنبؤات التي تحتويها الخطط، وكذا الحكم على نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها، والجدير بالذكر أن الانحرافات غالبا ما تقع لأنه من الصعب وجود تطابق تام بين المعايير ومستوى الأداء الفعلي¹.

4/ التقييم والتعديل:

بناءا على نتيجة عملية المقارنة يتم تعديل الأداء، وتأخذ هذه المرحلة غالبا مسارين، المسار الأول هو عدم وجود تعديل، ويحدث ذلك في حالة اذا كان الأداء الفعلي أفضل من المعايير الموضوعة أو يساويه، أما المسار الثاني هو قيام الإدارة باتخاذ الاجراءات التصحيحية، ويحدث ذلك اذا كان الأداء الفعلي أقل من المعايير الموضوعة بفرق جوهري.

¹ بوطورة فضيلة، دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، المرجع السابق، ص10.

ثانيا : الأساليب الرقابية¹ :

تستخدم الرقابة عدة أساليب ووسائل وأدوات رقابية وهذا كي ينجح نظام الرقابة في بلوغ الأهداف التي يرمي لها وفي مقدمتها قياس الأداء الفعلي ونتائجه وسوف تتم الإشارة بايجاز الى تلك الأساليب والأدوات الرقابية مع التعرض الى كيفية تطبيقها واستخدامها في العملية الرقابية . ويمكن تقسيم أساليب الرقابة الى نوعين هما : أساليب تقليدية وأساليب متخصصة.

1/ الأساليب التقليدية :

أ/ التقارير الادارية: هو أسلوب معروف في جميع المنظمات وذلك من خلال تطبيقه والاعتماد عليه لأنه يعتبر وسيلة تهدف الى اعطاء المعلومات اللازمة عن كيفية اجراء العمل ومدى كفاءة انجازه، وهذا يسمح بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعة للأداء المخطط، توجه التقارير بالدرجة الأولى الى الجهة المسؤولة عن اتخاذ قرار تصحيح الانحرافات واتخاذ الاجراءات اللازمة لذلك قد تكون هذه التقارير دورية أي تعد بانتظام، حيث تساعد في معالجة الانحرافات في وقتها، أو تكون نهائية أي بعد الانتهاء من انجاز عمل أو مسؤولية معينة، هي تساعد في التقييم النهائي لأي عمل، ولكي تكون هذه التقارير هادفة يجب أن تعتمد على بيانات ومعلومات دقيقة، ويجب ان تعد بطريقة جيدة وواضحة، ومن أهم التقارير الادارية ما يلي :

*التقارير الدورية * تقارير سير الأعمال الادارية * تقارير الفحص * تقارير قياس كفاءة الموظفين * المذكرات * تقارير التوصية * التقارير الخاصة .

ب/ الملاحظات الشخصية: ان أسلوب الملاحظة يتم أثناء الانتاج الفعلي للسلع والخدمات أي أثناء انجاز العمل فهو يكشف الأخطاء عند وقوعها وبالتالي يكون تصحيح الأخطاء أكثر فعالية، ان الحاجة الى استخدام أسلوب الملاحظة يتوقف على مستوى مهارة العاملين

¹ السعيد بلوم، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الانسانية و العلوم الاجتماعية قسم علم الاجتماع و الديموغرافيا، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، ص 36-40

وكفاءتهم في أداء عملهم وعلى درجة مهارة المشرفين والمدراء وعلى النظام السائد في انجاز الأعمال الخ .

ج/ الموازنات التقديرية والعمومية: وتسمى أيضا التخطيطية، وتهتم بتقدير الارادات والمصروفات سواء على صعيد منظمات الأعمال والدولة فهي خطة تفصيلية محددة مقدمة للأعمال المرغوب تنفيذها لتكون مرشدا للمسؤولين يستخدمونها كأساس ومعيار لتقديم الأداء في المشروع، وتستخدم الميزانية التقديرية مع تكاليفها، كوسيلة رقابية ثم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري ثم للتنسيق بين أعمال المشروع المختلفة فهي لأداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج وتعد مقدما بواسطة الادارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة¹.

د/ الشكاوي والتنظيمات: وهي أيضا وسيلة رقابية لكونها تحمل طابع المراجعات، والمتبعة واحقاق الحق اذ بمقدور تلك الشكاوي أن تضع الرؤساء تماما في الصورة، فيما يخص بعض أوجه الانحراف أو الأخطاء مهما كان نوعها، هذا وتكون المراجعات التي تهدف رفع الضرر الذي لحق بأحد الأفراد، اما استرحامية (شكاوي تقدم الى المرجع نفسه، الذي صدر عنه العمل الضار) أو تسلسلية (شكاوي يقدمها المتضرر الى رئيس الموظف) الذي تسبب الضرر، والشكاوي عموما هي عبارة عن وسائل رقابية، يمارسها المواطنون والمراجعون على العاملين والمسؤولين في المنظمات .

هـ/ الاحصائيات والرسوم البيانية: تقوم ادارة المؤسسة باعداد احصائيات في المجالات المختلفة لنشاطها وتستعمل هذه الاحصائيات وخاصة السلاسل الزمنية لدراسة التطور التاريخي للأعمال والتنبؤات وتقدم هذه الاحصائية في شكل جداول، خرائط أو رسوم بيانية حيث يمكن اجراء المقارنات بين مختلف المؤشرات أو النتائج بالنظرة السريعة مثل مقارنة الأرباح بحجم الاستثمار الأرباح بالمبيعات، المبيعات في منطقة أخربو كذلك يمكن اعداد

¹ عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لاطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، المرجع السابق، ص20.

جداول أو رسوم تبين تطور الانتاج في المدى القصير أو البعيد، تطور المبيعات خلال فترة زمنية معينة، ان الاستعمال الجيد للبيانات الاحصائية والرسوم البيانية والخرائط يمكن مراقبة سير أعمال المؤسسة واكتشاف السلبات قصد تصحيحها .

و/ الرقابة عن طريق نقطة التعادل : يمثل تحليل نقطة التعادل وسيلة تخطيطية مفيدة حيث أنه يبين النتائج التي يمكن أن تحققها المؤسسة عند مختلف العلاقة ما بين التكاليف التي تتكبدها المؤسسة وبين إيراداتها عند تلك النقطة، ويعمل هذا الأسلوب على تمثيل وضع المؤسسة في خطة معينة، ولهذا الأسلوب تطبيقات كثيرة تساعد الادارة في التزويد بالأفكار عن مستوى نشاطها .

ن/ السجلات والمراجعة الداخلية : تستخدم السجلات كوسيلة رئيسة للرقابة الداخلية حيث تستخرج منها البيانات على الأداء الفعلي للأعمال، كما تقارن البيانات الواردة فيها بما هو مقرر انجازه، وتكمن كذلك السجلات بالتعرف على التطور التاريخي للأعمال وما يتوقع أن تكون اتجاهاتها في المستقبل، وتعتبر المراجعة الداخلية التقييم المستمر للأعمال والعمليات المنجزة وأداة فعالة للتأكد من حسن التنفيذ والكشف عن الأخطاء والانحرافات في النواحي المالية¹.

2/ الأساليب المتخصصة: وتتمثل فيما يلي :

أ/ خرائط مراقبة الجودة: ان من أهم تطبيقات الرقابة هو الحفاظ على جودة المنتجات سواءا من حيث الحجم، الشكل، الوزن، التركيبةالخ فمن أجل هذا تستخدم الرقابة أسلوب خرائط المراقبة المبنية على أساس المعلومات الاحصائية مثل الوسط الحسابي، مدى الانحراف المعياريالخ.

ب/ خريطة جانت : خريطة جانت نسبة الى العالم هنري جانت أحد مؤسسي حركة الادارة العلمية في نهاية القرن 19، خريطة جانت هي أسلوب يعمل على ضبط الانتاج نسبة الى عنصر الزمن كم أنه وسيلة مباشرة في اجراء مقارنة مستمرة بين ما هو مخطط وبين الأداء

¹ السعيد بلوم، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، المرجع السابق، ص39.

الفعلي، ان الكثير من وسائل التخطيط والرقابة الحديثة قد بنيت على أساس فكرة خريطة جانث ومن أمثلة ذلك أسلوب تقييم ومراجعة المشروعات .

ج/ الخرائط الرقابية : ومن أهمها ما يلي :

* سجل الآلة * سجل العامل * خريطة التصميم * خريطة تقدم العمل

د/ أسلوب تقييم ومراجعة المشروعات : يستخدم هذا الأسلوب في الأعمال الضخمة مثل : بناء سد كبير، بناء مشاريع سكنية، انشاء مدينة كاملةالخ لأن هذا يعمل على التنسيق بين الأعمال المتداخلة فهو يقوم على فكرة تقسيم الأعمال الى مجموعات تسمى بالنشاطات، وقد يشترك في تطبيق هذا الأسلوب أكثر من مؤسسة واحدة، والذين يشتركون في انشاء أو انجاز عمل واحد أي التعاون والمشاركة في تنفيذ المشروع¹.

المبحث الثاني : ماهية الرقابة الجبائية .

لطالما ارتبطت الغاية من أي عملية رقابة كانت باكتشاف والوقوف على الاخطاء والانحرافات التي يمكن ان تحدث لسبب او لآخر، وما الرقابة الجبائية الا نوع من تلك الانواع، لها مفهومها واهدافها المتعلقة بها، كما لها مبادئها وانواعها .

المطلب الاول : مفهوم الرقابة الجبائية .

اولا : تعريف الرقابة الجبائية .

ان الرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من انواع الرقابة الاخرى كالرقابة الادارية والرقابة المالية من حيث المفهوم والاهداف العامة للرقابة، وبذلك فان للرقابة عدة تعريفات أهمها :

*هي مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها² .

¹ السعيد بلوم، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية،المرجع السابق،ص40.

² منور او سرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، الطبعة الاولى، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 201 .

*كما يعرفها الدكتور حامد عبد المجيد دراز بأنها "التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة او عند النظر في اسقاطها¹.

*هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إيتاوة، وتعتبر الرقابة الجبائية رمز للديمقراطية، بحيث أن حرية التصريح الذي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها².

*من خلال التعريفات السابقة يمكننا التوصل لتعريف شامل للرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وتقييمها بصورة موضوعية بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي للتهرب من دفع الضريبة، وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف وتحصيلها لفائدة الخزينة العمومية .

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

تختص الإدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفقتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعيا لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية والمتمثلة فيما يلي:

¹ بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها على التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة نيل شهادة الماجستير،

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 1999-2009، ص 8

² بن غماري الميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة نيل شهادة دكتوراه، كلية الحقوق

والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2017-2018، ص 167.

1-الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹.

2-الهدف الإداري:

أما الهدف الإداري المتوخى من الرقابة الجبائية فيكمن في الدور الذي تقوم به الرقابة الجبائية في التنبيه إلى أوجه النقص والخلل والقصور الموجود في التشريع الضريبي، الأمر الذي يساعد الإدارة الضريبية القيام بكل التصريحات، كما أنها تحديد الانحرافات والأخطاء المرتكبة من خلال عمليات الرقابة الجبائية يساعد الإدارة على الإلمام بأسبابها ومن ثم محاولة تقييم آثارها واتخاذ القرارات الملائمة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك، كما أنه من خلال الرقابة الجبائية تقوم الإدارة الضريبية بإعداد النسب والإحصائيات المتعلقة بالتهرب من الضريبة².

3-الهدف المالي والاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من أي ضياع وبأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية³.

¹ إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص 20

² الدكتور قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص

محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2014-2015، ص 55

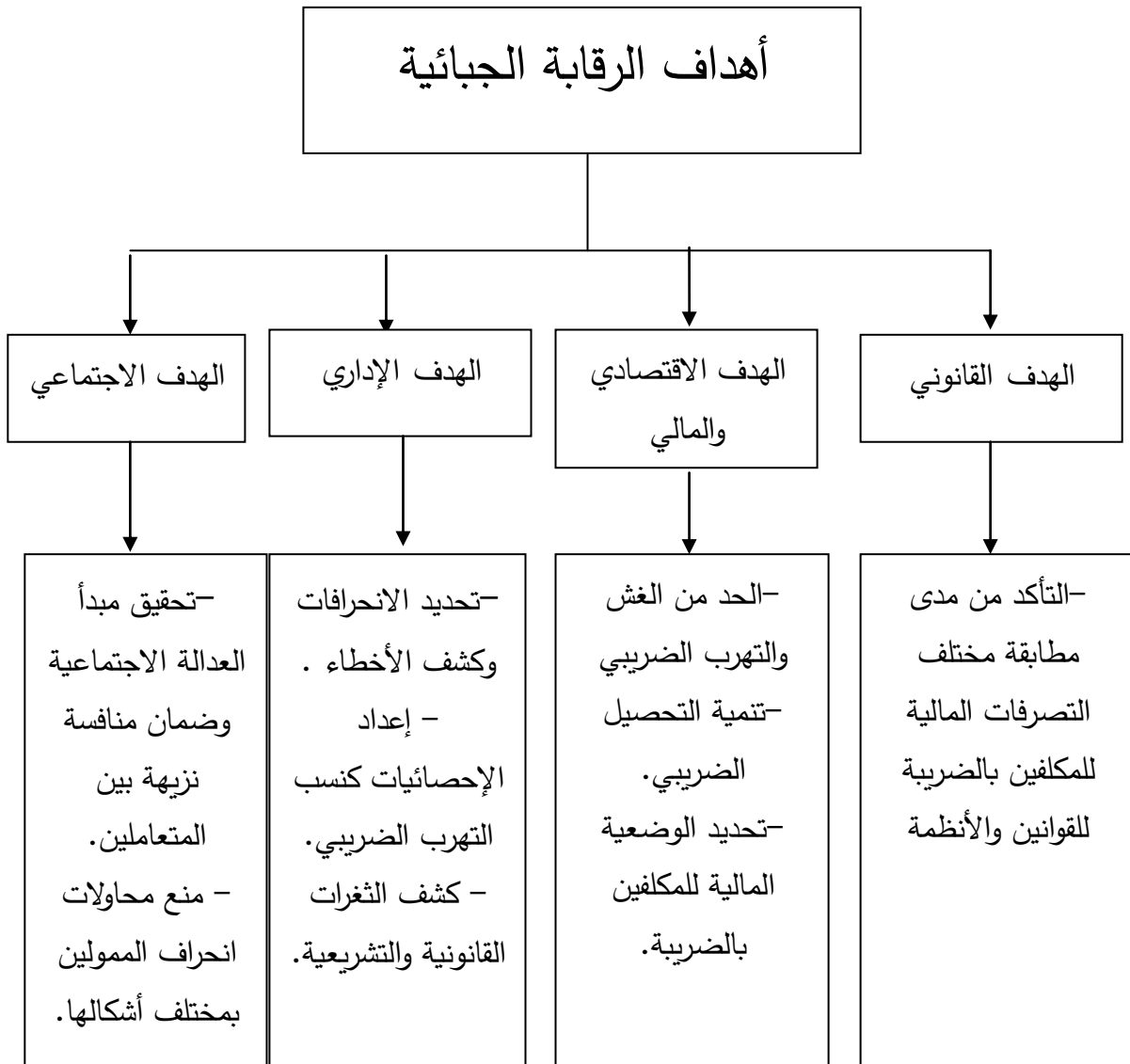
³ منور أوسيرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 202-203

4-الهدف الاجتماعي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبئ الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
- منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات¹.

الشكل رقم 01 : مخطط لأهداف الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

¹ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 90

المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

أولاً: أسباب إجراء الرقابة الجبائية:¹

يوجد سببان رئيسان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما

كالتالي:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة ضماناً لمصداقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي:

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة على التخلص أو تخفيض العبئ الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية تعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ووسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية.

ثانياً: مبادئ الرقابة الجبائية:

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، وتبقى في أمس الحاجة إلى إرساء مبادئ وأطر أساسية التي من خلالها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في مبادئ، وذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية وتوعية المكلفين بالشكل الذي يغير ذهنيته، ويمكن تصنيف مبادئ الرقابة الجبائية إلى ما يلي:

¹ أعوادى مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية، الطبعة مزيدة ومنقحة، مكتبة بن موسى السعيد، شارع القدس، الجزائر،

1- إقامة نظام ضريبي محكم:¹

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس توعية السلطات التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، وبقدر ما توفر لديها من خبرات وكفاءات وبقدر ما يستطيع الجبر الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والإقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم إستقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:

1-1- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:

يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين بالضريبة فهمه إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقناعهم به مما يؤدي بهم إلى الإلتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

1-2- تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبئ الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حي يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبة فرعين:

-العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

¹ بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها على التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 92-93 .

-العدالة العمودية وتقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2-إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة:¹

ويتم ذلك من خلال تقديم الإدارة الضريبية يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات لتحديد الوعاء الخاضع للجبائية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلانية تتضمن مستجدات وتغيرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع وكيفيات ملئ مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات والإضافات على الوثائق والمستندات اللازمة في إجراء التحقيق والمراقبة وذلك من خلال إنتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي نجز أهم عناصرها فيم يلي:

-إعلام المكلف بالضريبة.

-تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

3-ترقية الادارة الجبائية :

ان التشريعات والاجراءات المتبعة في تحصيل الموارد العامة لا تتحقق بها الفعالية الحقيقية ان لم تكن الادارة التنفيذية والمتمثلة في الادارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم، لذلك يرجع فقهاء مشكلة الغش الضريبي الى عدم فعالية النظام الجبائي والذي يستلزم وجود هيكل اداري منظم وعصري بعيدا عن كل ملامح التخلف والاهمال ومن ثم لا بد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي الى تحسين وترقية الجهاز الاداري ولكي يتحقق ذلك احسن وجه وجب تزويد الادارة بكل الوسائل المادية والبشرية .

¹ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008، ص 109 .

المطلب الثالث : اشكال ومظاهر الرقابة الجبائية

اولا : اشكال الرقابة الجبائية:

1-الرقابة الجبائية الداخلية:

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف اعوان الادارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزته، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولاهداف مسطرة مسبقا ويمكن ان تكون رقابة شكلية او رقابة على الوثائق .

1-1-الرقابة الشكلية¹:

تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح الفعلية التصريحات الجبائية المرسلة او المودعة من قبل المكلفين، سواءا لبتصريحات الشخصية او التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الاخطاء ان وجدت وتتم ايضا عن طريق اجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (g 50) و(g 50.a) وتلك المذكورة في التصريح السنوي ومع المعلومات التي تحصلت عليها الادارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف هذه الرقابة الى تصحيح الاخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح ايضا بالمساعدة في برمجة ملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

1-2-الرقابة على الوثائق²:

تهتم الرقابة على الوثائق بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الادارة، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الادارات والمتعلقة بالبيانات التي ابرمها معها المكلف .

فالمراقب يقوم بتحليل ودراسة مدى ترابط الارقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع

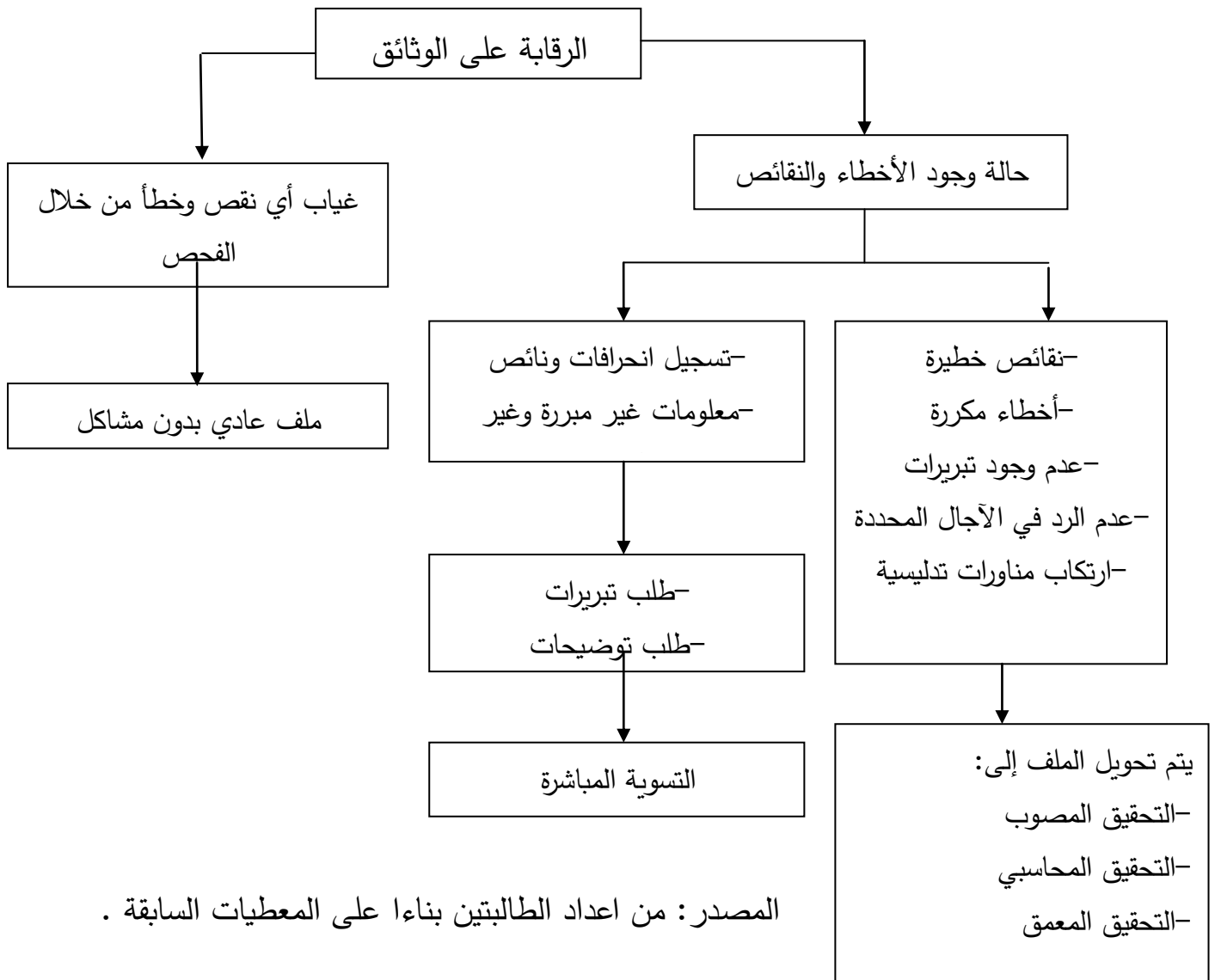
¹ عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 12

² بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 173- 175

السنوات السابقة للوصول الى اكتشاف الاخطاء المرتكبة فيما يخص المعلومات ومن ثم ان وجد خلل يقوم بإرسال طلب الى المكلف بالضريبة من اجل ارفاق بوثائق ناقصة معينة، وفي حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب اخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات وتوضيحات .

اذ ان الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين الغير الامناء وتصحيح الاخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد على اختيار الملفات التي تشكل موزعا للرقابة المعمقة، لكن اذ وجد المحقق أن هذه الاجراءات غير كافية سيلجأ الى نوع آخر من الرقابة وهي الرقابة الخارجية .

الشكل رقم 02: مخطط يوضح الرقابة على الوثائق



المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على المعطيات السابقة .

2-الرقابة الخارجية:¹

تعتبر رقابة معمقة، وتتمثل في ثلاثة انواع من اشكال الرقابة والتي نعرضها فيما يلي :

2-1-الفحص المحاسبي :

وهو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف الى الفحص بعين المكان الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال، هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية، وتطبق خصوصا على: ارباح الشركات، الارباح الغير تجارية، الأرباح التجارية والصناعية، الرسم على القيمة المضافة، ونصت المادة 40 من قانون الاجراءات الجبائية على : يمكن لأعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق للمكلفين بالضريبة واجراء التحريات الضرورية لتاسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .

و للقيام بهذه الرقابة لابد من الأعوان المكلفين المرور بالمراحل التالية :

2-1-1-المرحلة التحضيرية :

و تتم عن طريق الاعمال التالية :

-ارسال اشعار بالتحقيق

-جلب الملف من المفتشية المختصة والاطلاع عليه

-المعاينة في عين المكان، أي مكان تواجد المؤسسة أو المكان الذي يزول فيه المكلف نشاطه

-عملية جمع المعلومات من الاطراف المتعاملة مع المكلف المعني

¹مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، العدد 02، مجلة دراسات جبائية، جوان 2013، ص 33-35.

2-1-2- مرحلة المراقبة الفعلية :

بعد انقضاء أجل التحضير والمقدر بعشرة ايام، يحضر المكلف وثائقه المحاسبية في مكان ممارسة نشاطه ويقدمه للمراقبين قصد التحقيق فيها ومراقبتها وتتجسد هذه المرحلة في :

أ- المراقبة الشكلية للمحاسبة :

تتمثل هذه الرقابة بالاطلاع على الوثائق المحاسبية خاصة الدفاتر الاجبارية منها للتأكد من تاريخ ختمها والمصادقة عليها من المحكمة ومن كونها ممسوكة وفقا لما جاء به القانون التجاري في مادتيه 09 و10، وكذا وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي SCF .

ب- مراقبة المحاسبة من حيث المضمون :

أي زمن حيث مدى وجدية المكلف في مسك المحاسبة واكتشاف المخالفات والاغفالات التي تساعد على اعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة واتخاذ العقوبات المترتبة على تلك المخالفات¹ .

2-1-3- مرحلة اعلام المكلف بنتائج التحقيق :

و تتم عبر ثلاثة مراحل هي :

- الاشعار الأولي بنتائج التحقيق

- تلقي رد المكلف

- الاشعار النهائي بنتائج التحقيق

2-2- الفحص المعق لمجمل الوضعية الجبائية :

وهي الرقابة التي تقوم بمراقبة الشخص الطبيعي والتأكد من أن تطور ونمو أملاكه وأمواله تتوافق مع المداخل المصرح بها، وتعرف على انها مجموع العمليات والابحاث التي

¹ مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص34.

تهدف الى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي وذلك بمقارنة مدى الانسجام بين مداخل المكلف بالضريبة فيما بينها وبين حالته المادية .

2-3-الرقابة على التقييم :

و يخص هذا الشكل بشكل جوهري الرقابة على تقييم العقارات، وتقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بفحص جبائي معمق لملفات المكلفين بالضريبة، وتشمل خاصة المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات اعتمادا على معايير منها :

-التصريح بالعجز المكرر

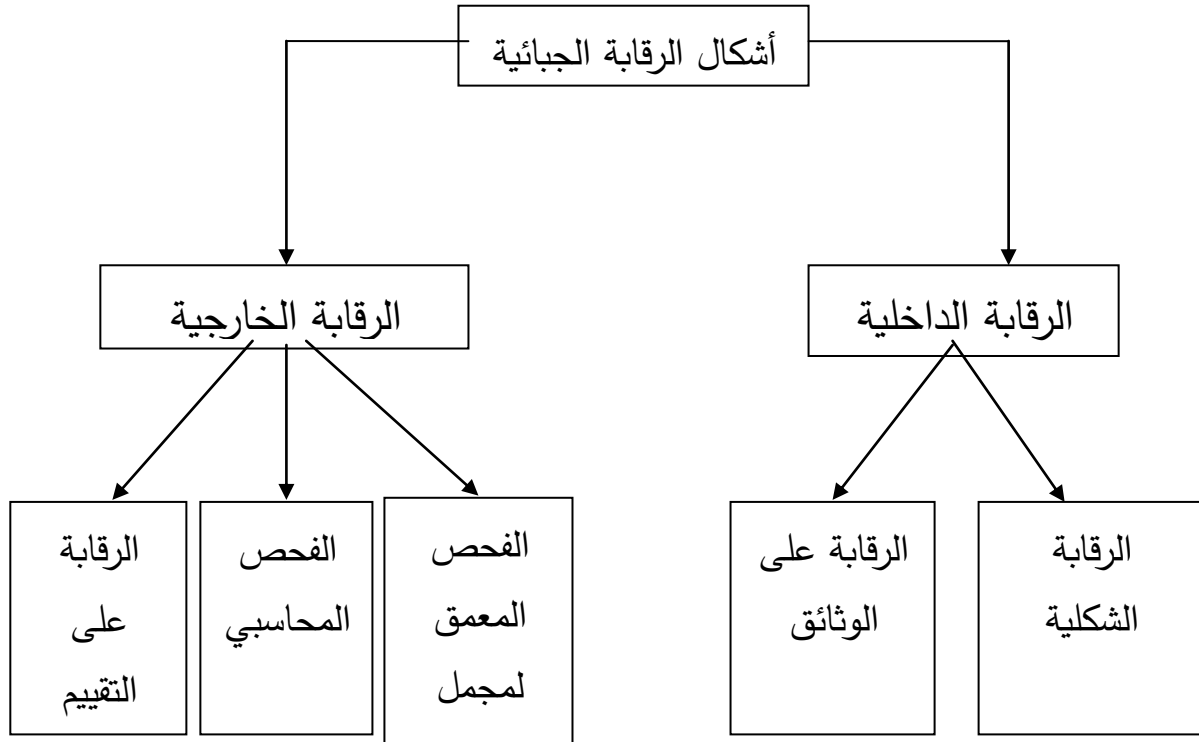
-النقص في الربح المحقق

حيث تؤدي الرقابة الخارجية الى انتقال أعوان لا تقل رتبهم عن مراقب الى مكان مزاوله المكلف بالضريبة لنشاطه بإجراء معاينة ميدانية تأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية¹ .

¹ مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية

في الجزائر، المرجع السابق، ص35

الشكل رقم 03: مخطط يوضح أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة .

ثانيا : مظاهر الرقابة الجبائية¹

يمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية من خلال ثلاثة نقاط أساسية هي :

المظهر القانوني، الاجتماعي والانساني، وذلك كالآتي :

-الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء هي مفهوم قانوني بحيث تعتبر السلطة المعترف بها للادارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات والأخطاء المرتكبة اثناء فرض الضريبة .

فالدولة يخول لها دستوريا الزامية الرقابة لمجابهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته، وبما أن النظام الضريبي الجزائري

¹ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم العلوم المالية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 87 .

يقوم على أساس التصريح فمن الضروري أن تكون الرقابة فعالة واجبارية، ولكنها أيضا مقيدة بضمانات سواءا بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارسة عليهم .

-الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع، فمن الصعب قياس التهرب الضريبي الذي يستدعي عدم الخلط بين مفهومي الغش والتجنب الضريبي، وقد ركزت الادارة الضريبية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق الغير قانونية للتملص من دفع الضرائب .

تكتسي الرقابة الجبائية بعدا انسانيا لا يجب اهماله، فبالرغم من المجهودات المبذولة من قبل الادارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي .

فان ما يجب الاشارة اليه هو أن الرقابة الجبائية تقتصر على عدد ضئيل من المكلفين، اضافة الى أن المكلف محل الرقابة لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي يجرى عليه، فأغلب تظلمات المكلفين تتركز على القلق والارباك الذي يصيبهم اتجاه الادارة الجبائية اضافة الى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها .

وكذا احساسهم بالضعف اتجاه هذه الادارة، فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف والضعف لأنه يملك حقوقا قبالة الادارة الجبائية، وهذا في كل مرحلة الرقابة سواء أثناء سير العمليات والاجراءات أو عندما يتم التوصل الى نتائج الرقابة الجبائية¹ .

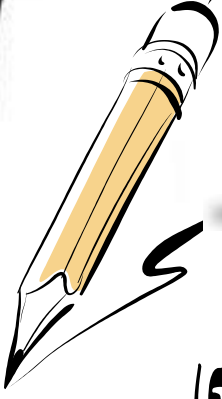
¹ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، المرجع السابق، ص88.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم عرضه حول مفهوم الرقابة وما تتضمنه من أنواع ومجالات وأساليب مختلفة يمكن القول بأنها هي ضمان استقامة النشاط الانساني بوجه عام فهي تكفل سير الأعمال بصورة منتظمة ومستمرة كما أنها تكفل تقييم الأداء وتقويم الانحراف وتصحيح الأخطاء ومعالجة أوجه النقص والاهمال وهي تساعد كذلك على اكتشاف الكفاءات الانتاجية في أقصر وقت وبأقل جهد وأقل تكلفة والرقابة وسيلة لضمان احترام القوانين والأنظمة، الأمر الذي يكفل دعم الادارة وتقويتها ومنع تفككها وانهارها .

و تعد الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الادارة تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة . ولتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، وكذلك تنظيم هياكل ادارية وأسند لكل هذه المصالح مهام خاصة بها . وسيتم في الفصل الموالي التعرف العلاقة بين التحقيق المحاسبي والتحصيل الضريبي

الفصل الثاني



العلاقة بين التحقيق المحاسبي والتحصيل الضريبي



❖ المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي

❖ المبحث الثاني : ماهية التحصيل الضريبي

❖ المبحث الثالث : مساهمة التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي

وزيادة التحصيل الضريبي

تمهيد :

تعتبر الضريبة مصدر هام من مصادر تمويل خزينة الدولة، فيجب تحصيلها وعدم ترك المجال للمكلفين بالضريبة لاتباع وسلك كل اساليب التهرب والاحتتيال واستغلال الثغرات الجبائية القانونية، ولهذا فيجب تفعيل دور الرقابة الجبائية لكبح مثل هذه الممارسات التي تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي، وسعيا من طرف القانون لتنظيم هذه العملية وممارستها بكفاءة اكثر، وضع لها المشرع الجزائري ادوات قانونية، تتمثل في مجموعة من الاجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الاعوان المحققين في تنفيذ مهامهم الرقابية، ومن بين هذه الاجراءات طريقة التحقيق المحاسبي، حيث تهتم بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون للتأكد من مدى صحة ونزاهة الاقرارات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة .

وعلى ضوء ما تقدم تم التطرق لمحتوى هذا الفصل في ثلاثة مباحث تتناول :

المبحث الاول : الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي .

المبحث الثاني : ماهية التحصيل الضريبي.

المبحث الثالث : مساهمة التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي

من آليات الرقابة الجبائية طريقة التحقيق المحاسبي، حيث تهتم بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، بحيث تهدف هذه الطريقة الى التأكد من مدى صحة ونزاهة التقارير المصرح بها من طرف المكلف، ولكي يكون التحقيق ذو فعالية يجب أن تتوفر على عدة عوامل من بينها المحقق المحاسبي الذي يجب أن تتوفر فيه المؤهلات والخبرات الكافية لتسيير عملية التحقيق المحاسبي .

المطلب الأول : لمحة عامة عن علاقة المحاسبة بالجباية¹

سيتم معالجة هذا العنصر من خلال تبيان تاريخ العلاقة بين المحاسبة والجباية، حدود العلاقة، امكانية الفصل بين المحاسبة والجباية، وكذا مدى تؤثر العلاقة التي تربطهما في ظل التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي .

1/ تاريخ العلاقة بين المحاسبة والجباية :

يرجع تاريخ المحاسبة الأولى الى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية معينة كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة . وينعقد الاجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراغة مصر كانت قادرة على احصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف .

وفي العهد الروماني أدى تطور الادارة المركزية الى تطور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، ويعتبر العهد الروماني خاصة نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، فقد كان ملوك الروم يقومون بعقد اجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الفرد .

¹ علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أماستمرارية . في ضوء المعايير الدولية IAS-IFRS و تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة بملتقى وطني " النظام المحاسبي بالجزائر و علاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، جامعة مستغانم، الجزائر، بدون تاريخ، ص 01.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الاسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم في نفقات الدولة وايراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل الى موظفين في الدولة .

و كذا استمر التطور في استعمال الحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وانتشارها في أوروبا، ومع بزوغ عصر التجارة، ظهرت فئات التجار بامكانات كبيرة مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشيا مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لاقتصاد دولها، وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما .

2/ حدود العلاقة بين المحاسبة والجباية :

تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة، وفقا للقواعد المحاسبية سارية المفعول والتي تختلف من بلد الى آخر، ووفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي . من أجل تحديد نتيجة المؤسسة والتي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة، بحيث تراعي في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة خدمة لمستعملي هذه المعلومة .

يتم احتساب الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية (اهتلاكات، مؤونات....)، وبالتالي فإن جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد التعديل والتصحيح باتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية¹ .

تسعى القواعد الضريبية الى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالبا ما تكون سنة، كما تعمل على أن تكون حيادية التأثير على النشاط العادي للمؤسسة .

¹ علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أماستمرارية . في ضوء المعايير الدولية IAS-IFRS و تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخله بملتقى وطني " النظام المحاسبي بالجزائر و علاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، المرجع السابق، ص 02

مما سبق عرضه، يتضح أن العلاقة بين المحاسبة والجباية تركز بخاصة على تحديد الضريبة على أرباح الشركات، كما أن طبيعة العلاقة التي تربطهما قانونية الى حد بعيد.

3/ امكانية الفصل بين المحاسبة والجباية :

فصل المحاسبة عن الجباية، يطرح السؤال عن امكانية الفصل التشريعي بينهما، اذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية المقننة، فمثلا في الجزائر كما هو الحال أيضا في فرنسا، فان على القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال المخطط المحاسبي الوطني سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا . واذا كانت هذه الأخيرة غير متطابقة مع القواعد الجبائية لتحديد الربح الخاضع للضريبة، فيجب أولا تصحيح الأخطاء المحاسبية التي ترتكب دون قصد أو عن جهل بالقواعد المحاسبية على عكس القرارات التفسيرية التي تتطلب معالجات شبه محاسبية ومن ثمة، تطبق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه المؤسسات الحكومية، هذه العلاقة المترابطة والمتداخلة والمتكاملة توضح حاليا عدم امكانية الفصل بينهما وذلك لاعتماد احدهما على الأخرى بالرغم من اختلاف أهدافهما اذ أن المحاسبة تسعى الى تحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية، في حين أن الجباية تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة¹ .

4/ مدى تؤثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في اطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي :

التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة، ستؤدي بالضرورة الى احداث تغيرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المالية والمادية التي تشهدها المؤسسة ومع ظهور قواعد ومبادئ جديدة .

¹ علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أماستمرارية . في ضوء المعايير الدولية IAS-IFRS و تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخل بملتقى وطني " النظام المحاسبي بالجزائر و علاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، المرجع السابق، ص 02

هذه التغيرات سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية، نقطة الوصل والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري والجبائي على حد سواء .

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقا تخدم غايات ضريبية . وبهذا فهي تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للربح الضريبي التي لم يحدث أي تغيير على الأقل على المستوى المحلي . لذا فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية كان من الضروري أن تتبعه تطورات وتغيرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعها، من أجل تفادي تعميق الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي .

المطلب الثاني : مفهوم التحقيق المحاسبي

أولا : تعريف التحقيق المحاسبي :

يعد التحقيق المحاسبي رقابة معمقة تجرى خارج مصالح الادارة الجبائية تحديدا تتم مباشرة في عين المكان، وتمثل جملة من العمليات الهادفة لفحص محاسبة المؤسسة المعنية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة بهدف التحديد الأمثل لأوعية مختلف الضرائب المستحقة، وبذلك فان للتحقيق المحاسبي عدة تعريفات :

❖ يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ¹.

¹ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، مداخلة بملتقى علمي دولي "الأزمة المالية الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009، ص 08 .

❖ حسب المادة 20 الفقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية فان التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة¹.

❖ يعتبر التحقيق المحاسبي من بين أشكال الرقابة الجبائية الأكثر عمقا وشمولية، حيث يمنح القانون الجبائي لأعوان الادارة الجبائية سلطة اجراء التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة المتعلق بأربعة السنوات الأخيرة للنشاط (غير متقدمة)².

❖ من خلال التعريفات السابقة يمكننا أن نستنتج أن هناك التزامات مفروضة على المكلفين بالضريبة حيث لا يمكن اجراء تحقيق الا على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي اكد عليها القانون التجاري الجزائري وأخرى مستمدة من المخطط المحاسبي وأخرى مذكورة في قانون الضرائب المباشرة وكذا قانون الاجراءات الجبائية، فعلى المكلف بالضريبة مسك المحاسبة بطريقة منتظمة من حيث الشكل وأن تكون صحيحة وجدية ومقنعة في مضمونها .

ثانيا : أهداف التحقيق المحاسبي³

ان النظام الضريبي الجزائري بطبيعته التصريحية يعتمد على مبدئين أساسيين هما مبدأ صدق نية المكلف بالضريبة ومبدأ صحة التصريح بذمته المالية وأرقام الأعمال المحققة، وفي مقابل الحفاظ على هذين المبدئين منح المشرع سلطات واسعة للإدارة الضرائب لإجراء عملية التحقيق في محاسبة المكلف وذلك للتأكد من صحة التصريحات الجبائية

¹ المادة 20-01 من قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2019، ص 11 .

² عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، العدد 02، مجلة أوراق اقتصادية، جوان 2018، ص 09 .

³ مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، العدد 04، مجلة القانون العام الجزائري و المقارن، 2016، ص 91.

المقدمة وصنف المحاسبة من خلال مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، وكذا لكشف أو اعاقا الغش أو التهرب الضريبي المحتمل .

وليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة فحسب، بل يمكن كذلك للمؤسسات من الاطلاع على واجباتها أو التزاماتها الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي يطلع عون الادارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة بإمكانه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون الازمة .

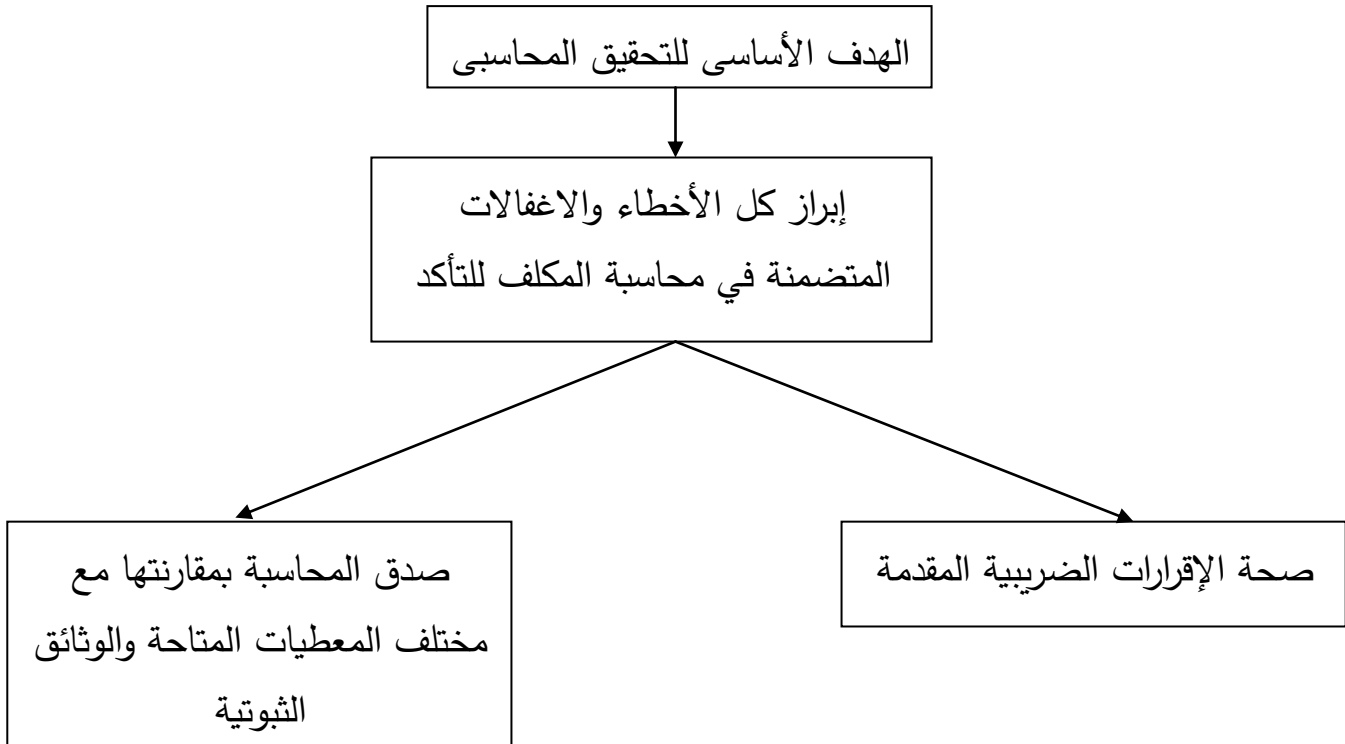
يشكل التحقيق المحاسبي في معظم الدول الأداة الرئيسية لمعالجة حالات عدم الامتثال والالتزام الضريبي، فدوره الرئيسي هو تعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالقوانين الضريبية، وذلك من خلال تذكير المكلفين دائما بعواقب ومخاطر عدم الالتزام والثقة التي تولد في المجتمع بكشف الانتهاكات والثغرات على القانون الضريبي والعقوبات المناسبة لها.

و بالتالي يمثل التحقيق المحاسبي وسيلة رقابية وقائية، تجعل المكلفين بالضريبة يعلمون بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني مختص ومحاييد وهو العون المحقق، مما يجعلهم يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث، ومن المؤكد بأن هذا الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء أو تصحيحها ان وجدت .

علاوة على هذا كله، يعمل التحقيق المحاسبي على اكتشاف وتحليل أسباب عدم التزام أو طاعة المكلفين، ووضع الحلول المناسبة لردعها، مثل زيادة العبئ الضريبي المترتب من خلال عدم الاستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة ولكل من الادارة والمكلفين على حد سواء، زيادة الضغط النفسي على المكلفين من خلال تعقيد الاجراءات وكثرة الطلبات غير الهادفةالخ¹ .

¹ مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص92.

الشكل رقم 04 : مخطط يوضح أهداف التحقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

ثالثا : شروط التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي عملية تستعملها الادارة الجبائية لاثبات أسس الضريبة من خلال الوقوف على تصريح المكلف بالضريبة ولما كان للتحقيق المحاسبي أهمية كبيرة، فان المشرع أحاطه ببعض النقاط والعناصر التي توجب على الادارة احترامها وهي ما تسمى بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة .

وبما أن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات وتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، فان المشرع الجبائي قد وضع جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال اجراء هذا النوع من التحقيق والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:¹

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص 126.

- 1 - يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة القاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة .
- 2 - لا يمكن اجراء التحقيقات في المحاسبة الا من طرف أعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل .
- 3 - تمارس الادارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات واذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة انظمة الاعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة لتكوين النتائج المحاسبية .
- 4 - يمكن أن تتم عملية التحقيق اما في عين المكان باستعمال تجهيزات الاعلام الآلي، ملك المكلف بالضريبة واما على مستوى المصلحة، بناءا على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الادارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الاعلام الآلي .
- 5 - لا يمكن الشروع في اجراء أي التحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل ادنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداءا من تاريخ استلام هذا الاشعار .
- 6 - يجب أن يبين الاشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء، وأن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء اجراء عملية الرقابة .
- 7 - في حالة استبدال المحققين يجب اعلام المكلف بالضريبة بذلك¹.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، المرجع السابق، ص127.

8 - في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي الى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الاشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة .

9 - لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع الا بعد مرور أجل التحضير سابقا .

10 - لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، أكثر من أربعة (04) أشهر فيما يخص :

✓ - مؤسسات تأدية الخدمات اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

✓ - كل المؤسسات الأخرى اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

✓ - يمدد هذا الأجل الى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000000 دج و 10000000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

✓ - يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة .

11 - ان الادارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق بعين المكان، وعلاوة على ذلك لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة اعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية، مثبتة قانونا، أو اذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو اذا لم يرد الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19¹.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، المرجع السابق، ص128.

12 - عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما اذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة .

13 - يعاين عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه، كما يجب أن يكون موضوع اذار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام، كما يذكر الرض المحتمل لإمضاء المحضر، ويؤدي عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء اجل ثمانية (08) أيام المذكورة آنفا، الى تطبيق أحكام المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية .

المطلب الثالث : مراحل التحقيق المحاسبي.

أولا : الاجراءات التمهيدية للقيام بالتحقيق المحاسبي¹ .

قبل بداية عمليات التحقيق يتجه العون المحقق الى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف بالضريبة لسحب ملفه ودراسته، كما أنه ملزم بجمع معلومات تفيده وتساعدته أثناء القيام بعملية التحقيق :

1/ اشعار المكلف :

لا يمكن البدء في اجراء التحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وموضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، على أن يستفيد من أجل أدنى التحضير مدته

¹ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق مدرسة دكتوراه الدولة و المؤسسات العمومية،

جامعة الجزائر 01، 2013-2014، ص 33-34.

عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار، ذلك من أجل منح المكلف مدة لتحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان .

2/ سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف :

يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف، كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة اليه، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعا أو معنويا. كما يقوم العون كذلك بفحص التصريحات السنوية للمكلف من حيث مدى ضبط تواريخ ايداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منظمة، أو حتى لم تودع أصلا .

3/ المعاينة المادية للمؤسسة :

يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة تهدف الى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، وفي هذه الحالة يسلم الاشعار بالتحقيق عند بداية عمليات المراقبة، وهذا كله من أجل جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا ومقارنته بما هو مصرح به، وبعدها يقوم بتحديد محضر معاينة بسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع على محضر المعاينة وأن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة " رفض التوقيع " ¹.

4/ استمارات التحقيق :

بالرغم من دراسة المعلومات السابقة من أجل الوصول الى حكم مصداقية محاسبة المكلف من عدمها وبناء على المعلومات الموجودة ضمن ملفه الجبائي، خاصة الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التحقيق والتي لم يمسهما التقادم،

¹ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 35.

يقوم العون المحقق بملاً استمارتين أساسيتين وهما : الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة لمعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي حدثت على مستوى كل الحسابات .

بالنسبة لحالة المقارنة للميزانيات تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة بما يتعلق بالاهتلاكات، المؤنات، حركة القروض، وكذا امكانية ظهور أو اخفاء حسابات في محاسبة المكلف .

أما كشف المحاسبة يملأ وفق جداول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التحقيق والتي لم يمسهما التقادم، بحيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي والنسب المحققة لكل دورة مالية .

ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجية عن محتويات الملف لتسهيل مهمة العون المحقق والاسهام أكثر بكل الجوانب المتعلقة بالوضعية الفعلية لنشاط المكلف، يستطيع المحقق القيام بالتحقيقات الخارجية المساعدة وذلك من خلال ارسال طلبات المعلومات الى كل من الموردين، الزبائن، البنوك، الادارات العمومية، والى كل شخص يمكنه الامداد بمعلومات قد تقيد في اعادة تأسيس رقم الأعمال والربح .

ثانيا : مباشرة عملية التحقيق في الوثائق المحاسبة¹.

تتمثل عمليات التحقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

¹ جمعة شرفي، مراد كواشي، مسار التحقيق المحاسبي، العدد الثاني، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، بدون تاريخ، ص

أولاً : التحقيق المحاسبي من حيث الشكل :

يقوم هذا الفحص على مدى احترام التقييد بالعناصر التالية :

- 1 - مسك السجلات المحاسبية : يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوماً بيوم وبدون شطب ولا حشو ولا كتابات على الهوامش .
- 2 - يجب على المكلف توفير الوثائق المستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع .

ثانياً : التحقيق المحاسبي من حيث المضمون¹ :

- يسعى المحقق في اطار عملية التحقيق الى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة ومن أهم هذه النقاط :
- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة
 - تسجيل مشتريات وهمية "بوجود فاتورة أو عدم وجودها "
 - نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء
 - التحقق من قيمة فواتير البيع
 - عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهمات
 - التأكد من الوجود المادي للثبittات وهل هي مسجلة بالتكلفة الحقيقية أم لا
 - الحركة التي تعرضت لها الثبittات من شراء، تنازل، اعادة التقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك
 - فحص اهتلاكات الثبittات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية
 - التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها
 - الزبائن والموردين "عدهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم "

¹ جمعة شرفي، مراد كواشي، مسار التحقيق المحاسبي، المرجع السابق، ص170.

- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها ومقارنتها بالواقع
- فحص جميع الارادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الارادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً

المطلب الرابع: نتائج التحقيق المحاسبي

ان نتيجة التحقيق المحاسبي لا تستطيع أن تتحدى حالتين وهما كالتالي¹:

أولاً : قبول المحاسبة :

عندما يصل المحقق أثناء فحصه لمحاسبة المكلف بالضريبة، بأنها كاملة ومنظمة، متسلسلة وصحيحة، ومقتنة ومطابقة للنصوص المحاسبية، ولمواد القانون التجاري (09-10-11)، فعليه ارسال الاشعار بالنتائج المتوصل اليها الى المكلف بالضريبة المحقق معه، وان قبول المحاسبة مقسم الى قسمين :

✓ - قبول المحاسبة وقبول جميع التصريحات الجبائية ولا يكون هناك أي عملية تسوية جبائية ويرسل بهذا الخصوص رسالة شكر لنزاهة المكلف بالضريبة .

✓ - قبول المحاسبة مع وجود أخطاء محاسبية لها تأثير مباشر على التصريحات وكذلك وجود أخطاء جبائية تستوجب التسوية والتعديل انطلاقاً من محاسبة المكلف والأخطاء المكتشفة أي استرجاع الحقوق المخفية، وهذا الاجراء يسمى التسوية الجبائية والتعديل في الأسس الضريبية .

ثانياً : رفض المحاسبة :

لا يجب رفض المحاسبة الا بعد تبيان مدعم ومقنع لعدم مصداقية المحاسبة وعدم توفر أي وسيلة لمواصلة عملية التحقيق المحاسبي أي لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي وهذا حسب النصوص التشريعية لقانون المالية 2014، المواد 28-29-30 المعدلة والمتممة للمادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية، وقد يخص الرفض

¹ ابن اعمارة منصور، أنواع و اجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات و المدارس العليا و كل المختصين الاقتصاديين، الطبعة الثانية، دار هومة، 2011، ص 164.

دورة محاسبية واحدة أو دورتين أو ثلاث دورات ويكون هنا رفض جزئي، اما رفض اربع دورات محاسبية كاملة فهنا يكون أمام حالة رفض كلي الا في الحالات التالية :

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9-10-11 من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وهذا لا يكفي وحده لرفض المحاسبة (أو غياب المحاسبة).

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة .

وحسب هذه التعديلات يجب تبرير وتبيان عدم مصداقية المحاسبة بشكل مقنع وتقديم كل الأسباب التي أدت الى ذلك حتى نرفض المحاسبة، ورفض المحاسبة جاء باجراء جديد حسب حسب قانون المالية 2014 وهو اجراء الحوار التناقضي للتسوية (PRC) وإعادة تأسيس القواعد الضريبية حسب الطرق الممكنة وهذا عوض تطبيق الضريبة التلقائية، ويستطيع المكلف بالضريبة في هذه الحالة بطلب حق التحكيم من طرف المدير الولائي أو رئيس المركز أو مدير المؤسسات الكبرى للفصل في النقاط التي لم يتفق فيها في الحوار حيث تعتبر هذه الاجراءات المستحدثة لصالح المكلف بالضريبة .

والرفض يكون جزئي أي ثلاث سنوات فأقل حسب المبدأ الأساسي للمحاسبة واستقلال الدورات المحاسبية، أو كلي أي الفترة كاملة محل التحقيق (الأربع سنوات) وهناك يكون اعادة تأسيس القواعد الضريبية أي استبدال الأسس الضريبية المصرح بها بأخرى معاد تأسيسها حسب طرق اعادة التأسيس¹.

و يكون استرجاع الحقوق وتطبيق غرامات الزيادة حسب نسبة الاخفاء مع متابعة قضائية (في حالة استعمال مناورات تدليسية) .

¹ بن اعمارة منصور، أنواع و اجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات و المدارس العليا و كل المختصين الاقتصاديين، المرجع السابق، ص165.

* بعد المتابعة والتأكد عن طريق الفحص المحاسبي من صحة أو عدم صحة التسجيلات المحاسبية ووصول المحقق الجبائي الى الحكم على محاسبة المكلف اما بالقبول أو الرفض، يتسنى له تقديم رأيه حول احتمال وجود مجال احداث بعض التعديلات في القاعدة الجبائية المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة في حالة الضرورة، وفي حالة ثبات الأخطاء أو الاغفالات أو الاخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة يتم مباشرة اجراء التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي .

1 - الاجراء الحضورى¹ :

يتوجب على المحقق اشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام أو يسلم له مع اشعار بالاستلام (طبقا للمادة 20-06 من قانون الاجراءات الجبائية) ينبغي على المحقق كذلك اعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة، بواسطة رسالة، حتى في حالة انعدام التقويم (طبقا للمادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية) .

يكون الاشعار باعادة التقويم (الاشعار الأولي) مفصلا بقدر كافي ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها اعادة التقويم وكذا الطريقة المتبعة في ذلك، بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من اعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو اعلان قبوله لها وذلك في أجل 40 يوم، سارية من تاريخ استلام الاشعار باعادة التقويم (طبقا للمادة 20-04 من قانون الاجراءات الجبائية) .

يجب تحت طائلة بطلان الاجراء، أن يشار في الاشعار باعادة التقويم الا أن المكلف بالضريبة له الحق بالاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الاجابة عنها .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديريةية الأبحاث و التدقيقات، وزارة المالية،

يطبق كذلك الاجراء الحضورى فى حالة رفض المحاسبة وفق الشروط المذكورة فى المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية عقب التحقيق فيها .

2 - التصحيح التلقائى¹:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ للتحديد التلقائى لقواعد فرض الضريبة فى الحالات التالية :

✓ - رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو بواسطة تدخل أو حضور أى شخص بأى طريقة كانت، بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم .

✓ - عندما لا يضع المكلف بالضريبة، فى الآجال المحددة قانونيا التصريح الخاص بالمدخيل (الأرباح المهنية)، أو التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها فى المادة 76 من ق.ر.ر.أ، بعد على الأقل شهر من اعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته .

✓ - عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (08) أيام من انذاره المنصوص عليه فى المادة 20-09 من ق.ا.ج، الا فى حالة حدوث قوة قاهرة .

✓ - فى حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومدخيله العينية على المجموع المعفى ولم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء المحددة فى المادة 85 من ق.ض.م، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المدخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية .

✓ - كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها (طبقا للمادة 19 من ق.ا.ج) .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و التدقيقات، وزارة المالية، المرجع السابق، ص12.

✓ - كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، امتنعت على الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها بالجزائر .

✓ - عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66-67-69 من قانون الرسم على رقم الأعمال الذي يسمح باثبات رقم الأعمال المصرح به.

✓ - كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85-98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المجموع المعفى من الضريبة .

المبحث الثاني : ماهية التحصيل الضريبي .

للتحصيل الضريبي دور هام في تمويل الخزينة العمومية للدولة، والتي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية ومختلف النفقات العامة وتغطيتها لتحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي والسياسي، فالتحصيل الضريبي يعتبر العملية الأخيرة لقبض الضريبة التي تأتي بعد تحديد الوعاء وتحديد دين الضريبة وتصفيته من طرف الادارة .

المطلب الأول : مفهوم التحصيل الضريبي .

أولا : تعريف التحصيل الضريبي .

يعتبر التحصيل الضريبي العملية الأخيرة لقبض الضريبة التي تأتي بعد تحديد الوعاء وتحديد دين الضريبة وتصفيته من طرف الادارة، وبذلك فان للتحصيل الضريبي عدة تعريفات منها :

* نعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والاجراءات التي تؤدي الى نقل دين الضريبة من دة المكلف الى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الاطار¹.

¹ محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 156 .

* التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات التي تهدف الى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف الى صناديق الخزينة¹.

* يعتبر التحصيل الضريبي عن مجموع العمليات والاجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من جيوب المكلفين بها الى الخزينة العامة للدولة².

* من خلال هذه التعريفات يمكننا التوصل الى تعريف شامل للتحصيل الضريبي بأنه : هو مجموعة من الاجراءات الادارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بها الى ملكية الخزينة العمومية طبقا لقواعد قانونية منشأة لها .

ثانيا : اجراءات التحصيل الضريبي³ :

من بين الاجراءات المنصوص عليها فيما يخص التحصيل ما يلي :

✓ - تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله .

✓ - يحدد تاريخ ادراج هذه الجداول في التحصيل ضمن الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الانذارات الموجهة الى المكلفين بالضريبة .

✓ - يرسل قابض الضرائب المختلفة انذارا الى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين هذا الانذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل .

✓ - ترسل الانذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم .

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 35 .

² محمد ساحل، المالية العامة، الطبعة الأولى، جسر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2017، ص 140 .

³ خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، العدد 01، مجلة ميلاف للبحوث و الدراسات، جوان 2019، ص 198 .

✓ - يمكن لقابض الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير .

✓ - عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزماً بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق إشعار يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الأشكال والآجال المنصوص عليها في المادتين 153 و 153 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية .

كما توجد اجراءات خاصة بالتحصيل الجبري للضريبة من خلال ممارسة المتابعات وهو ما تنص عليه المادة 145 من قانون الاجراءات الجبائية، حيث تتم المتابعات على يد أعوان الادارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي الى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الاجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً اخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة¹ .

المطلب الثاني : قواعد التحصيل الضريبي²

نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل وجباية الضريبة، والتي يمكن تلخيصها في الفعل المولد للضريبة، الملائمة في التحصيل، والاقتصاد في نفقات التحصيل .

¹ خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، المجمع السابق، ص 198.

² داودي محمد، الادارة الجبائية و الحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و

العلوم التجارية و التسيير، جامعة تلمسان - الجزائر، 2005-2006، ص 16.

أولاً : الفعل المولد للضريبة :

الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي، ويعني المناسبة أو السلوك الموجب والمؤدي الى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الادارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة . ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة، على كل مكلف اذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة، اذن هذا الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة .

فيما يخص الضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الاجمالي بموجب دخول القيم المنقولة، مثلا الفعل المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع ايراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، فهو يتمثل في تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة أو الشركة . أما الأجور والمرتبات فان الفعل المولد للضريبة يتمثل في حصول الأجير على مرتبه أو أجرته . أما أرباح المهن الحرة فيعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الأرباح هو الفعل المولد للضريبة .

وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، فيعتبر مرور السلعة للحدود الاقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد او التصدير، كما يعتبر انتاج السلعة هو الفعل المولد للانتاج وانتقال السلعة من مرحلة الى اخرى من مراحل انتاجها وتداولها هو الفعل المولد للضريبة فيما يخص الرسوم على رقم العمال .

يعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هوالفعل المولد للضريبة على انتقال الملكية فيما يخص رسوم التوثيق والتسجيل، وبالنسبة الى ضريبة الطابع فان كتابة الوثائق او المحررات المفروضة عليها الضريبة هو الفعل المولد لهذه الضريبة¹.

ان عملية تحديد الفعل المولد للضريبة، لها اهمية قصوى لتحديد الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة وبالتالي تحديد قيمة اودين الضريبة التي في ذمته . كما يلعب دورا اساسيا

¹ داودي محمد، الادارة الجبائية و الحصيل الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص17-18.

في تحديد معدل الضريبة، وما اذا كان قد طرأ عليه اي تغيير سواء كان زيادة او نقصانا بعد تحقق الفعل المولد للضريبة، اذ ان المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الفعل المولد للضريبة بغض النظر عن صدور اي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو بتخفيضه .

و يجب اتباع هذه القاعدة حتى في ويجب اتباع هذه القاعدة حتى في حالة الغاء الضريبة كليا أو جزئيا فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تم فيها الفعل المولد لها قبل الالغاء، الا اذا نص القانون الجديد صراحة بالغاء الضريبة بأثر رجعي. **ثانيا: الملائمة في التحصيل الضريبي¹:**

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح، لا بد أن تتميز إجراءاته بالبساطة، ومواعيده وأساليبه تتلائم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة. " آدم سميث " في هذا الميدان يؤكد على ضرورة هذا المبدأ، فعلى الضريبة أن تكون محصلة في الأوقات والظروف وبالطرق الأكثر ملائمة للمكلف بدفعها.

إذا ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه إضرار للخزينة العمومية. ولتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها ما يلي:

- ✓ - يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية، مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقدا بالطبع.
- ✓ - بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز باندماجها في سعر السلعة، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بالضريبة، بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه.

¹ داودي محمد، الادارة الجبائية و الحصيل الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص19.

✓ - أما بالنسبة للضرائب المباشرة لا بد من إتباع طريقة الدفع بالتقسيط على فترات تتلائم مع فترات السيولة النقدية التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة.

✓ - يجب أن تنتظر مصالح الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة وخاصة منهم الذين يعانون من مشاكل مالية أو تمويلية باهتمام، ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.

فيما يخص النظام الضريبي الجزائري وعلى مستوى الادارة الجبائية الجزائرية، فنلاحظ أن هذا المبدأ في الملائمة في التحصيل الضريبي يبقى محترما نسبيا، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقتطع من المنبع أي من الأجر وقت دفع المرتب، أي عند نهاية كل شهر، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين والأجراء، " الإقتطاع من المنبع " يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل بذلك المؤسسة التي توظفهم.

أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة أو الشركة¹.

ثالثا : الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي²:

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الادارة الجبائية، بحيث يكون الفرق مابين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية، أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم.

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة ووفرة حصيلة الضرائب، إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا وهذا راجع إلى أن التنظيم

¹ داودي محمد، الادارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص20.

² داودي محمد، الادارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص21.

التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات وتقنيات جد معقدة في بعض الأحيان، إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفية الضريبة لتتبعها بعد ذلك عملية التحصيل، بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة.

كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر، وتوسع الجهاز الإداري سيؤدي وبدون شك إلى ارتفاع نفقات التجهيز على حد سواء. إذا هذا التوسع وارتفاع النفقات يؤثر سلبا على المردودية الجبائية وبالتالي على التحصيل الضريبي. و لتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات التالية :

✓ - تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون حسب الحاجة وليس لاعتبارات أخرى، لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزانة الدولة، كما يجب اختيار الموظفين الذين لهم كفاءة ومستوى عالي وعلمي .

✓ - استعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الاعلام الآلي من أجل ربح الوقت واتقان العمل.

✓ - تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها، وتجنب فرض الضرائب التي تحتاج الى نفقات متزايدة، وفي هذا المجال نجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية .

✓ - حسن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها تقدم مجانا، فان تكلفتها تتحملها الادارة الجبائية أي خزانة الدولة . بالنسبة للجزائر نلاحظ استعمال غير منضبط وغير عقلاني للوثائق والمطبوعات من قبل مستخدمي الادارة الجبائية، وعلى سبيل المثال فان عملية اصدار وثائق جديدة مثل G50 (و هي عبارة عن وثيقة جبائية للتصريحات الضريبية صدرت سنة 1995) التي عوضت وثائق قديمة، قد كلفت خزانة الدولة تكاليف باهظة، ضف الى ذلك وجود مخزون هام من الوثائق القديمة التي لم يعد لها أي استعمال ¹.

¹ داودي محمد، الادارة الجبائية و الحصيل الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص21.

المطلب الثالث : طرق وضمانات التحصيل الضريبي

أولا : طرق التحصيل الضريبي

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها :

1 - التوريد المباشر¹:

القاعدة العامة، أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة الى الادارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الادارة له بأدائها في محل اقامته، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعا بعد قيام مصلحة الضرائب بتصفية دين الضريبة تخطر المكلف بدين الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين .

2 - الأقساط المقدمة²:

في ظل هذه الطريقة يكون لدى الممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي ستستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد بعض المبالغ في صورة أقساط دورية (شهريا أو كل ثلاثة شهور) مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى الادارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ اجراءات الربط وتحديد دين الضريبة، ثم تقوم بعمل التسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة . وقد ترى بعض التشريعات - خاصة الدول المتخلفة والنامية والتي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي - عدم ترك حرية الاختيار للممول في اتباع هذا الأسلوب فتتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع تحديد طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها الخ .

¹ ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص، مذكرة نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة تلمسان - الجزائر، 2011-2012، ص 31.

² حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 112-114 .

ومن الواضح أن مثل هذه الأساليب تخفف من وقع الضريبة على الممول وتجعل أداؤها أمر سهل وميسور بعكس الحال لو انتظر الممول حتى نهاية العام فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ الى كافة الوسائل للتحايل والتهرب . كما أن هذا الأسلوب يضمن للخزانة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركزت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية .

3 - الحجز من المنبع¹:

حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخص معين في تحصيل الضريبة من الممول، وتوريدها الى الخزينة العامة .

تتميز هذه الطريقة من طرق التحصيل الضريبي ب :

✓ - سهولة وسرعة التحصيل .

✓ - استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة .

✓ - لا يشعر الممول بوقع الضريبة وفي الأغلب يجهل مقدارها .

✓ - انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب أجرا نظير ذلك .

✓ - يتضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة .

و على الرغم من هذه المزايا، يمكن التسجيل على أسلوب الحجز من المنبع العيوب التالية:

✓ - عدم شعور الممول بوقع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح .

✓ - اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية، فقد لا يتوفر فيه الالمام التام لأحكام القانون الضريبي، والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 37-38 .

أو تفسير بعض البنود واللوائح الضريبية مما يفوت على الخزنة العامة بعض إيراداتها أو يثقل العبء على كاهل بعض الممولين .

ثانيا : ضمانات التحصيل الضريبي¹

يتمتع القانون الضريبي بذاتية خاصة تميزه عن غيره من القوانين والتشريعات الأخرى وحتى يضمن تحصيل دين الضريبة تحصيلًا كاملاً غير منقوص وتوريده إلى الخزنة العامة، ولضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات ومن أهم هذه الضمانات :

✓ - تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى . حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى ويكون للخزنة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً للتحصيل .

✓ - اعطاء قانون لإدارة الضرائب وضمانات ورتب لها حقوق للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاطلاع على الوثائق والمستندات .

✓ - تعطي التشريعات الضريبية للإدارة الضريبية سلطات توقيع الحجز على أموال المدين بدين الضريبة، في حقها أن توقع الحجز التحفظي وكذلك الحجز التنفيذي، وكذلك فإن القوانين والتشريعات الضريبية تقرر عقوبات وجزاءات رادعة ضد كل مكلف يتخلف عن دفع الضريبة أو يتهرب منها .

✓ - تقرير قاعدة " ادفع ثم استرد " وبذلك لا يترتب على تقديم الأموال معارضة أو تظلم " شكوى، طعن " في ربط الضريبة وقت دفعها، إذ يجب على المكلف أن يدفع الضريبة أولاً، وإذا أراد أن يطعن فلا يؤثر على التزامه بالدفع .

تعد كافة وسائل مكافحة التهرب الداخلي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة

¹ د. هشام لبزة، د. محمد الهادي ضيف الله، تقدير دالة التحصيل الضريبي و التدبير لقيمه المستقبلية حالة الجزائر للفترة 1990-2020، العدد 10، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، 2017، ص 54-55 .

المبحث الثالث : مساهمة التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي و زيادة التحصيل الضريبي .

يعتبر التهرب الضريبي مشكلة عويصة تعاني منها معظم الدول سواء كانت متقدمة أو نامية، و تختلف حدتها من دولة لأخرى تبعا للنظام الاقتصادي و السياسي السائد في تلك الدول . الا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها ، فالمكلف بالضريبة يتجنب دفعها لاعتبارات ذاتية أو موضوعية ، مما يؤدي الى تضييع بعض إيرادات الدولة، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على هذه الظاهرة الخطيرة، بالإضافة إلى أهم الاجراءات التي اتخذتها الدولة الجزائرية لمجابهة هذه الظاهرة، ودراسة مدى فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من هذه الظاهرة .

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي .

أولا : تعريف و أسباب التهرب الضريبي .

1/ تعريف التهرب الضريبي : قدمت العديد من التعاريف للتهرب الضريبي، ومعظمها تصب في نفس المعنى، أهمها تعريف:

LUCIEN MEHL حيث اعتبر التهرب الضريبي بأنه : كل العمليات الجبائية التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات و ذلك بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من دفع الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي¹ .

كما عرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر ، و لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة .²

¹ محمد زرقون ، أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية - حالة الجزائر ، مداخلة بملتقى علمي وطني " أثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل و انعكاساته على التنمية المحلية في الجزائر ، 2013 ، الصفحة 11 .

² سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مرجع سبق ذكره ، الصفحة 73 .

من خلال التعريفين السابقين نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من استقاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلفين ، وذلك ناتج لعدم التزام المكلف بالضريبة بواجبه القانوني ، حيث يحاول التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه جزئيا أو كليا ، وذلك باتخاذ طرق وأساليب احتيالية .

2/ أسباب التهرب الضريبي : ¹

يمكن تلخيص أهم أسبابه في النقاط التالية:

1/ الأسباب النفسية :

ان الثقافة الجبائية في المجتمع تعاني من نقص شديد اذ أن أغلبية الأفراد لا يحسون بالذنب أو بارتكابهم للخطأ عندما يقومون بمغالطة مصلحة الضرائب من خلال عدم ايفائهم بالتزاماتهم الجبائية و محاولتهم اخفاء مداخيلهم أو التخلص من الواجب الذي يجب عليهم القيام به اتجاه الدولة في تحملهم لجزء من النفقات العامة و هذا طبعا يعود الى نقص الوعي الضريبي الذي نقصد به " شعور المواطن بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء".

2/ الأسباب السياسية :

اذا كان المكلف يميل الى محاولة التهرب من الاقتطاع الجبائي فانه بسبب السياسة التي تدعى بـ " LE FISCALISME " هذه السياسة التي تستعمل الاقتطاع الجبائي ليس فقط لمواجهة النفقات العامة باعتبارها الهدف الأولي لكن أيضا : أداة للسياسة الاجتماعية حيث أنه عندما تحس الطبقة الاجتماعية أنها ظلمت من طرف الطبقة الحاكمة ترى التهرب من الضريبة شكلا من أشكال المقاومة .

¹ نجيب زروقي ، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الانسانية قسم الحقوق ، جامعة الحاج لخضر - باتنة ، الجزائر ، 2012-2013 ، الصفحة 07-08 .

3/ الأسباب التقنية :

أن السبب التقني الرئيسي للتملص الضريبي يتمثل في تعقد النظام الجبائي لدرجة أن مصلحة الضرائب تجد فيه صعوبات لفهمه و تطبيقه , و هو ما يعطي فرصة للمكلفين في استغلال النقائص و الثغرات التي تتخلله لتحقيق أغراضهم دون المساس بالقانون أو مخالفته , وتتعقد النظام الجبائي يتعارض مع قابلية المراقبة الفعالة كما هو أن تطور النظام الجبائي و تبنيه لتقنيات أكثر تعقيدا لتقييم المادة الخاضعة للضريبة ساهم في تطور و تفشي ظاهرة التهرب الضريبي .

4/ الأسباب الاقتصادية :

أن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالبا ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب و كذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيرا في تفشي ظاهرة التهرب .
و يتساءل المكلف بالضريبة ما اذا كان الدخل الذي يجنيه من التهرب الضريبي يعوض الأخطار التي سوف يتعرض اليها من جراء ذلك , فكلما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف من تهربه من دفع الضريبة , لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فانه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل الى دفع الضريبة من أجل تجنب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الاخفاء و الاختلاس , أما اذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فانه يميل الى التهرب رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية المؤسسة في النشاط و انقاذها من الافلاس و التوقف .

ثانيا : أنواع و طرق التهرب الضريبي :

1/ أنواع التهرب الضريبي¹ :

قسم الفقهاء التهرب الضريبي على أساس اقليميته الى تهرب داخلي و تهرب دولي أو على مقدار التخلص من الضريبة الى تهرب جزئي و تهرب كلي .

¹ رائد ناجي أحمد , علم المالية العامة و التشريع المالي في العراق ,كلية القانون -جامعة الفلوجة , الطبعة الثالثة , العراق , 2018 , الصفحة 114-116 .

1/ التهرب الداخلي و التهرب الدولي :

يراد بالتهرب الداخلي استعمال المكلف الطرق الاحتيالية للتهرب من دفع الضريبة داخل الحدود الاقليمية للدولة , و يعد أكثر أنواع التهرب شيوعا حيث تعاني منه جميع الدول مهما اختلفت درجة تقدمها أو تخلفها , كأن يقدم المكلف اقرارا يقلل من أرباحه التي حصل عليها من نشاطه التجاري داخل البلد أو يظهر أنه لم يحقق أي ربح من هذا النشاط بل لحقته خسارة منها .

أما التهرب الدولي فيراد به مجموعة من الوسائل أو التصرفات التي يلجأ اليها المكلف و التي تستهدف ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على أموال رعاياها في الخارج . و يستفيد المكلف من هذا النوع من التهرب من النطاق الاقليمي لسيادة الدولة في فرض الضريبة حيث أن هذه السيادة لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة و تكون سلطتها مقيدة و محددة خارج هذه الحدود لاصطدامها بسيادة دولة أخرى , و لذلك يستغل المكلف هذا الأمر و يحاول نقل أمواله الى دولة أخرى أو ابقاء الموجود منها خارج دولته بحيث يستثمر أمواله تلك فيما لاسيما عندما تكون الضريبة المفروضة في الدول الأخرى منخفضة أو معدومة.

و تحاول الدولة التي ينتمي اليها المكلف بواسطة ادارتها الضريبية الحصول على الايرادات الناجمة عن فرض الضرائب على جميع الأموال التي يمتلكها رعاياها في الخارج الا أنه غالبا ما يكون محفوبا بالصعاب الكثيرة لا يمكن تذليلها الا بوجود اتفاق دولي بين جميع الدول يمنع التهرب الضريبي الدولي .

2/ التهرب الجزئي و التهرب الكلي :

يراد بالتهرب الجزئي و تهرب المكلف بصورة جزئية من العبء الضريبي و ذلك باستعمال وسائل الغش و الاحتيال . و يتحقق هذا التهرب بوسائل و صور متعددة منها اسقاط المكلف لبعض عناصر نشاطه بحيث لا يعبر الجزء المتبقي منه عن حقيقة نشاطه الفعلي مما يؤدي الى تقدير الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تقدر , أو عدم مسكه

الدفاتر التجارية مما يدفع بالادارة الضريبية الى تقدير الضريبة عليه تقديرا جزافيا و هو في الغالب لا يصل الى مقدار دخله الحقيقي . هذا و يحدث التهرب الجزئي في النطاق الداخلي و الخارجي لحدود الدولة . و من الصور الشائعة للتهرب الجزئي الدولي تقديم المكلف اقرارا كاذبا عن مقدار أرباحه التي حققت له في الخارج .

أما التهرب الكلي فيقصد به تخلص المكلف من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية و ذلك بالاستعانة بمختلف وسائل الغش و الاحتيال . و هناك صور ووسائل متعددة يلجأ اليها المكلف للتخلص من العبء الضريبي بصورة كلية منها اخفاء جميع الدخل الذي تحقق له في سنة معينة عن الادارة الضريبية , أو أن تقوم المنشأة باخفاء جميع فوائد التأخير التي حصلت عليها من قبل عملائها الذين تأخروا عن سداد الديون المستحقة عليهم و الذين دفعوا هذه الفوائد مقابل هذا التأخير سواء أكانت هذه الفوائد قانونية أم اتفاقية .

و يمكن القول أن التهرب الكلي تتحقق مظاهره داخل الحدود الاقليمية للدولة و خارجها و من أشكال التهرب الكلي الدولي امتناع المكلف عن تقديم أو بيان أي معلومات عن نشاطه في الخارج أو أن يخفي الأرباح التي تحققت له من هذا النشاط بصورة كاملة .

2/ طرق التهرب الضريبي¹

لكي يسعى المكلف نحو التهرب الضريبي يحتاج مساعدة من أشخاص ذوي الخبرة الذين مارسو عملية التحايل و التهرب الضريبي و بالتالي الاستعانة من خبراتهم و ممارستهم لهذا العمل و بالتالي يستندون بدورهم الى أي خلل أو ثغرة في النصوص القانونية , بهدف السعي نحو التهرب من دفع الضريبة عبر وسائل مشروعة و غير مشروعة تساهم في تخفيف العبء الضريبي عليه , و يمكن اجمال طرق التهرب الضريبي بالتالي :

¹ محمد نور الدين لبريم , حوكمة الشركات و دورها في الحد ظاهرة التهربي الضريبي , مذكرة ماجستير , كلية الاقتصاد و العلوم الادارية قسم المحاسبة , جامعة الأزهر - غزة , 2016 , الصفحة 47-49 .

1/ عن طريق المعاملات المحاسبية :

تتعدد طرق التهرب الضريبي و التي تمتد من التخفيض الغير عادي لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح الى اهمال تسجيل الايرادات محاسبيا مدورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم .

أ/ تخفيض الايرادات : تعد الطريقة الأحسن و الأكثر استعمالا و التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك اثر العملية , هذه الطريقة تمكنه من اخفاء جزء كبير من رقم أعماله و كذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون .

ب/ زيادة التكاليف : للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف و الأعباء من الربح الخاضع للضريبة و هذا وفقا لبعض الشروط منها (أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة , وأن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة , و أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات و وثائق رسمية , وأن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون) و هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع في الرفع من نسبة التكاليف و الأعباء و يحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل و الطرق .

2/ التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية : يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة

عمليات وهمية للحصول على محاسبة بدون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون اعلام الادارة الجبائية و هذا باخفاء جزء من البضاعة ليتم بيعها في السوق .

أ/ التهرب عن طريق عمليات قانونية : و يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية .

ب/ التهرب عن طريق عمليات مادية : يتمثل في اخفاء السلع أو المواد الأولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواءا كان هناك الاخفاء جزئي أو كلي .

*الاخفاء الجزئي : يتمثل في اخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخروقات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء .

*الاخفاء الكلي : يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها و بالتالي الانتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير بديد عن كل مراقبة و هكذا تحرم الخزينة العمومية للدولة من الإيرادات المالية لتمويل مشاريعها .

ج/ التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية : تصنيف مبيعات خاصة بالضريبة الى مبيعات معفية , و توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين شكل رواتب و أجور ليتخفف بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور .

وأيضا يمكن تنفيذ التهرب أو التلاعب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر نفسه أو القيام ببناء برنامج كمبيوتر كامل , بحيث يصبح هذا البرنامج يعمل بطريقة تحقق أغراض المحتال , و لكن تعتبر هذه الطريقة صعبة الاستخدام و غير منتشرة لأنها تحتاج الى مهارات متقدمة في البرمجة و على الكمبيوتر .

و في ضوء ما سبق يرى الباحث أن عملية التهرب من دفع الضريبة تتم عبر اخفاء المكلف للبيانات المالية للشركة سواءا بشكل كلي أو جزء منها , و ذلك باظهار أرقام غير حقيقية لطبيعة النشاط الذي يمارسه و بالتالي تعتمد درجة التهرب على مدى قدرة المكلف على اخفاء جزء أو كل من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة , و ذلك عبر الطرق التي سبق و تم عرضها .

ثالثا : آثار التهرب الضريبي¹:

يترتب على التهرب الضريبي آثار هامة و ضارة بمالية الخزينة العامة و نذكر منها ليس على سبيل الحصر بل على سبيل المثال :

¹ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم

الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2014-2015 ، الصفحة 35-37

1/ الآثار الاقتصادية :

كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية ، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها و بصفة سريعة .

يخل الغش و التهرب الضريبي من قاعدة حرية المنافسة و ذلك لغايات الحماية الضريبية .

2/ الآثار المالية :

. الخسارة في الخزينة العمومية و فقدان حصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي الى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ المالي الكبير الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة .

. اختلال توازن ميزانية الدولة .

. ضياع حقوق الخزينة على طبع المزيد من النقود .

. عجز الدولة أمام الأعباء و الكوارث الاستثنائية

. اضعاف الإيرادات العامة .

. ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها .

3/ الآثار الاجتماعية و النفسية :

عدم المساوات في التهرب الضريبي يخل اخلايا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب اذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي و الوطني في أداء الضريبة .

شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية و تدهور الحس الجبائي لدى المكلف .

. تدهور عامل الصدق في المعاملات .

. تعميق الفوارق الاجتماعية .

المطلب الثاني : الاجراءات المتخذة للتخفيف من حدة التهرب الضريبي .

تسعى الدول لاستخدام العديد من الوسائل المساعدة على مكافحة التهرب الضريبي

سواء كانت هذه الوسائل وقائية أم عقابية و من أهم هذه الوسائل ما يلي¹ :

1/ الاجراءات الوقائية :

✓ - الجباية من المنبع : و هو وضع نصوص قانونية في قوانين الضرائب تسمح لدوائر الضريبة بالطلب من الجهات المتعلقة بأعمال المكلفين بارسال ما لديهم من مبالغ و عادة تكون هذه المبالغ المطلوب ارسالها لدوائر الضريبة محددة بنسبة قانونية .

✓ - التبليغ بواسطة الغير : و هو وضع نصوص قانونية تلزم الجهات التي لها علاقة بأعمال المكلفين بأن تبلغ دوائر الضريبة بما لديهم من معلومات تخص أعمال المكلفين .

✓ - الاقرار المؤيد باليمين : مطالبة المكلف بتقديم اقرار ضريبي مؤيد باليمين لكي تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذب اضافة الى العقوبات الضريبية في حال حدوث سوء النية في تقديم بيانات غير صحيحة في الاقرار الضريبي .

✓ - حق الاطلاع : منح موظفي السلطة المالية حق الاطلاع على كافة المستندات و الوثائق المتعلقة بالمكلفين .

✓ - العمل على تبسيط الاجراءات الادارية المتصلة بربط و تحصيل الضرائب المختلفة فضلا عن محاولة صياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل فهمه على المكلفين و غيرهم.

2/ الاجراءات العقابية :

وضع نصوص قانونية ضمن قوانين الضرائب تفرض عقوبات مالية كبيرة و يجب أن

تكون هذه النصوص تفصيلية فيما يتعلق بتقديم التقارير أو تقديم الحسابات و الكشوفات

¹ فرقد فيصل ، جدعان الغانمي ، أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، العدد 10 ، مجلة المثني للعلوم الادارية و الاقتصادية ، 2014 ، الصفحة 47-49 .

المالية اضافة الى العقوبات الواجب فرضها على من يتأخر عن تقديم الاقرارات أو من يقدمها بشكل ناقص أو من يقدم تقارير مزورة .

حيث أن انتشار هذه الظاهرة الخطيرة أدى الى عرقلة سياسة التنمية¹ الاقتصادية للبلاد، ويرجع بعض المختصين الأسباب الرئيسية التي أدت الى استفحال الظاهرة بالجزائر الى هشاشة القوانين وغياب الرقابة الكافية على الأعمال التجارية، كثرة الأسواق الفوضوية و السوق السوداء، 70 بالمئة من التعاملات التجارية في الجزائر تتم نقدا وبدون صكوك ولا فواتير، 10 بالمئة من السجلات التجارية في الجزائر وهمية، وقصد التخفيف من هذه ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر تم انشاء مصلحة التحريات الجزائرية مهامها القيام بالتحقيقات قصد تحديد مصدر التهرب الضريبي ، كما يتم احالة المتهمين ضريبيا الى العدالة، والجدول الموالي يبين عدد ضحايا التهرب الضريبي في الجزائر حسب طبيعة النشاط الممارس.

الجدول (01) : توزيع قضايا التهرب الضريبي حسب طبيعة النشاط لسنة 2007.

عدد القضايا أمام المحكمة	النشاط
142	الاستيراد
277	التجارة بالجملة
73	التجارة بالتجزئة
91	أشغال عقارية عمومية
42	الانتاج
205	صانعي الذهب
138	نشاطات أخرى
968	المجموع

المصدر: بوعلام ولهي ، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة - حالة الجزائر - رسالة دكتوراه علوم غير منشورة في العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف - 1 - ، 2012 ، الصفحة 220 .

¹ حجار مبروكة ، تقويم دور السياسة الجبائية في دعم القطاع الخاص في الجزائر خلال الفترة 1999-2014 ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2015-2016 ، ص-ص-180-179 .

حيث أن 504 قضية متعلقة بالتهرب الضريبي المرتبط بالوعاء ، و 269 قضية متعلقة بعدم الوفاء بالتسديد و 195 قضية متعلقة بحق الضمان المطبق على المعدن الثمين .

و فيما يلي بعض الاقتراحات لتحسين الرقابة الجبائية في الجزائر :
تطبيق بعض العقوبات الجزائية على الممولين الممتنعون أو المهملون عن تقديم التصريحات المطلوبة منهم ، أو تقديم تصريحات خاطئة .
اتباع طريقة الحجز عند المنبع أي تحصيل الضريبة عند توزيع الدخل على الممول من شخص معين .

منح الادارة الجبائية حق الاطلاع على الأوراق والوثائق الخاصة بالمول و التي تفيد في الكشف عن حقيقة المركز المالي لهذا الممول .
تحسين فعالية النظام الجبائي من خلال تبسيط الاجراءات الادارية المتعلقة بالضبط و التحصيل .

تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف بما يضمن السير الحسن للاجراءات الجبائية .

كما قامت الادارة الجبائية باتباع مجموعة من الاجراءات التي من أهمها التهرب الضريبي المحلي التي قامت ادارة الضرائب في اطار قانون المالية لسنة 2009، بمنح تخفيضات في الرسم على النشاط المهني لمن يتعامل بالشيكات بين المتعاملين بنسب متفاوتة ما بين 25 ، 30 ، 50 بالمئة ، و اقضاء البقية من هذه الامتيازات، كما في المادة 24 من نفس القانون الذي ينص على الغاء الحق في الحسم للرسم على القيمة المضافة اذا تجاوز المبلغ مائة ألف دينار جزائري، و هذا الاجراء كان من ورائه تدعيم التعامل بالشيكات و القشاء على التعاملات المشبوهة و التي تتم في

بعض الأحيان بدون فواتير، والجدول الموالي يوضح أهم العقوبات الموجودة في القانون الضريبي لمكافحة التهرب الضريبي¹.

الجدول رقم (02) : يمثل أهم العقوبات الموجودة في القانون الضريبي الجزائري لمكافحة التهرب الضريبي .

العقوبات	طبيعة التهرب	المواد
- غرامة قضائية من 50.000 الى 100.000 دج على مبلغ ضريبة لا يتجاوز 100.000 دج . - السجن من سنة الى 5 سنوات مع غرامة ما بين 50.000 و 100.000 دج على مبلغ ضريبة بين 100.000 و 300.000 دج . - السجن من سنتين الى 10 سنوات مع غرامة بين 100.000 و 300.000 دج على مبلغ ضريبة بين 300.000 و 100.000 دج . - السجن لمدة 5 الى 10 سنوات مع غرامة بين 300.000 و 1000.000 دج على مبلغ ضريبة بين 100.000 و 300.000 دج . - السجن من 10 الى 20 سنة مع	طرق تدليسية لاغفال جزء أو كل الوعاء الخاضع	من قانون الضرائب المباشرة 303/1

¹ حجار مبروكة ، مرجع سابق ، ص-ص 181-182.

		غرامة بين 1000.000 دج و 3000.000 دج على مبلغ ضريبة يفوق 3000.000 دج
من قانون الضرائب المباشرة المادة 169 من 304 قانون المالية 2016.	-منع أعوان الضرائب من أداء مهمة الرقابة و التحقيق -غلق المحلات أثناء الرقابة -اعادة الرقابة مرة أخرى.	غرامة بين 10.000 و 30.000 دج . غرامة قدرها 50.000 دج . الغرامة تتضاعف 3 مرات .
من قانون الضرائب المباشرة 306	المساهمة في التهرب بتقديم وثائق عن المكلف متهرب غير صحيحة (خبير ، مؤسسة)	غرامة تصل الى 25 بالمئة من مبلغ الضريبة .
من قانون الرسم على الأعمال 115.	التصريحات المتأخرة	عقوبات جبائية تصل الى 25 بالمئة من مبلغ الضريبة .
من قانون الرسم على رقم الأعمال 116.	اغفال جيائي بعد عملية تحقيق جبائي و محاسبي .	عن مبلغ ضريبة أقل أو يساوي 50.000 دج 10 بالمئة . عن مبلغ ضريبة بين 50.000 دج و 200.000 دج 15 بالمئة . عن مبلغ ضريبة يفوق 2.000.000 دج 25 بالمئة .

المصدر :حجار مبروكة ، تقويم دور السياسة الجبائية في دعم القطاع الخاص في

الجزائر ، بناءا على القوانين الضريبية ، منشورات المديرية العامة للضرائب .

حيث تعتبر الرقابة الجبائية من بين أهم الوسائل المتبعة لمحاربة التهرب الضريبي، ومن بين أهم أشكالها التحقيق المحاسبي، الذي سنحاول دراسة مدى فعاليته في زيادة التحصيل الضريبي في الجزائر، في المطلب الثالث .

المطلب الثالث : نتائج الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات الضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و تكتسي أهمية بالغة نظرا لأن النظام الجزائري هو نظام تصريحي ، وذلك بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، ومن أهم وسائلها الفعالة التحقيق المحاسبي الذي يعتبر الأداة الأكثر استعمالا في مكافحة التهرب الضريبي .

وعليه وفي هذا الاطار ، سوف نحاول ابراز دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي وهذا في الجدول التالي :

الجدول رقم (03) : تطور مبالغ التهرب الضريبي المترتبة عن الرقابة الجبائية في الجزائر

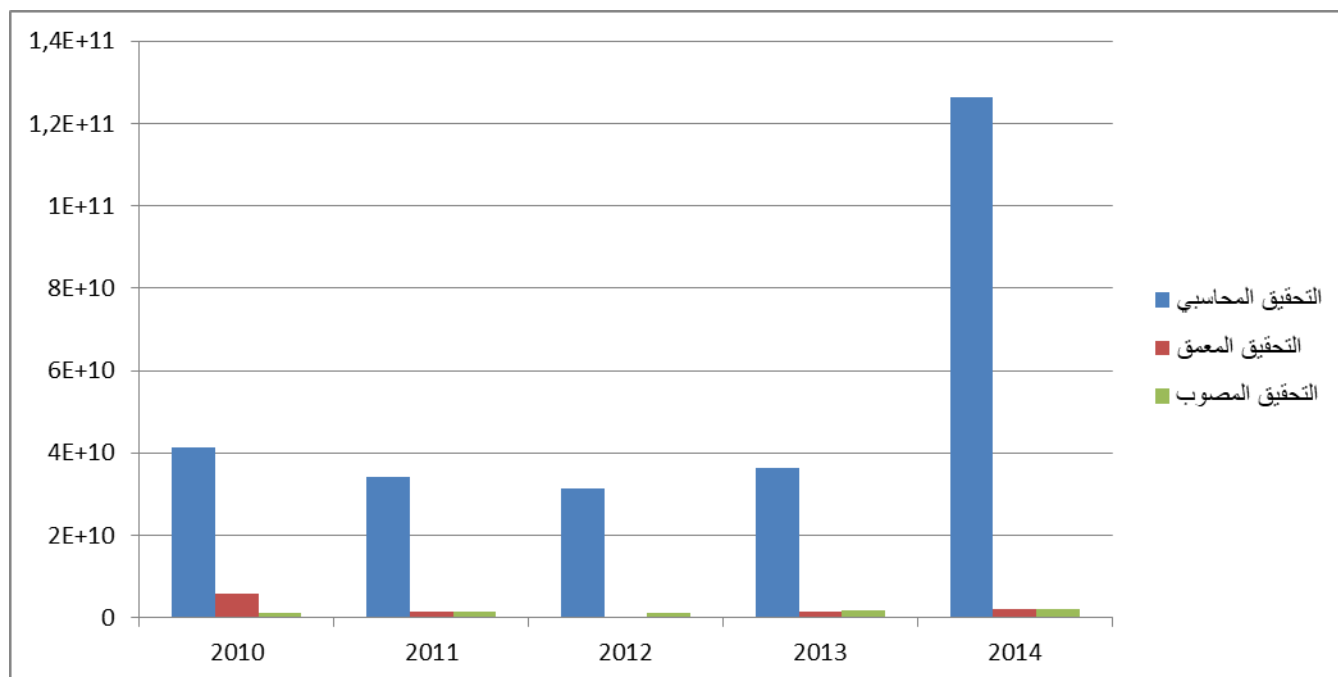
خلال الفترة 2010-2014 الوحدة : دج .

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
التحقيق المحاسبي	41503322158	34153564965	31359523794	36255037286	126406853547
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية	5896155780	1633126160	99802319	1507555995	2141260235
التحقيق المصوب	1189796240	1434994181	1201532318	1954585861	2171117811
الرقابة الجبائية على الوثائق	32293982380	26224016076	24161201346	26953101474	25196634681
التقويمات العقارية	3859279350	4354199248	4186403777	4656074370	5109362702
المجموع	84742536358	67799900630	61008463554	71326354986	162025228976

المصدر : حجار مبروكة، تقويم دور السياسة الجبائية في دعم القطاع الخاص في

الجزائر خلال الفترة 1999-2014 ، اطروحة دكتوراه ، ص178

الشكل رقم (05) : تطور مبالغ التهرب الضريبي المترتبة على أنواع الرقابة الجبائية من سنة 2010-2014 .



المصدر : من اعداد الطالبتين بناءا على معطيات الجدول رقم (03).

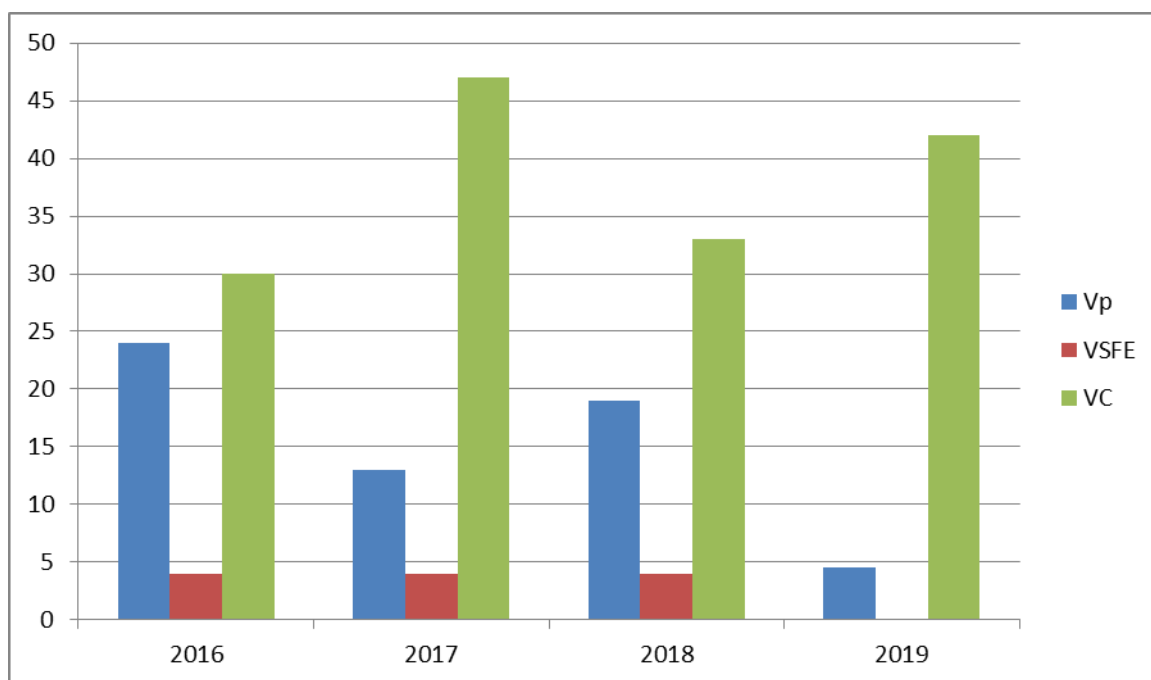
من خلال الجدول السابق والشكل رقم(5)، يتبين لنا أن التحقيق المحاسبي هو التحقيق الأكثر فعالية في استرجاع الأموال التي تهرب المكلفين عن دفعها للخرينة العمومية، خاصة سنة 2014 التي سجلت أعلى نسبة في استرجاع الأموال المتهرب عن دفعها. ونظرا لصعوبة القيام بالدراسة التطبيقية، بسبب انتشار فيروس كورونا، وبعد عدة محاولات تحصلت على نتائج الرقابة الجبائية في ولاية المسيلة خلال الفترة 2016-2019 كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04) : تطور مبالغ التهرب الضريبي المترتبة عن الرقابة الجبائية في ولاية المسيلة خلال الفترة 2016-2019 .

	2016		2017		2018		2019	
	NBRE عدد الملفات	MNT المبالغ المسترجعة	NBRE عدد الملفات	MNT المبالغ المسترجعة	NBRE عدد الملفات	MNT المبالغ المسترجعة	NBRE عدد الملفات	MNT المبالغ المسترجعة
VC التحقيق في المحاسبة	30	163932211	47	178526515	33	173534611	42	137181204
VSFE التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	4	15558852	4	3863553	4	11491987	0	-----
VP التحقيق المصوب في المحاسبة	24	3272607	13	7778488	19	24237788	12	8909369
TOTAL المجموع	58	212217138	64	190168556	56	209264386	54	146090573

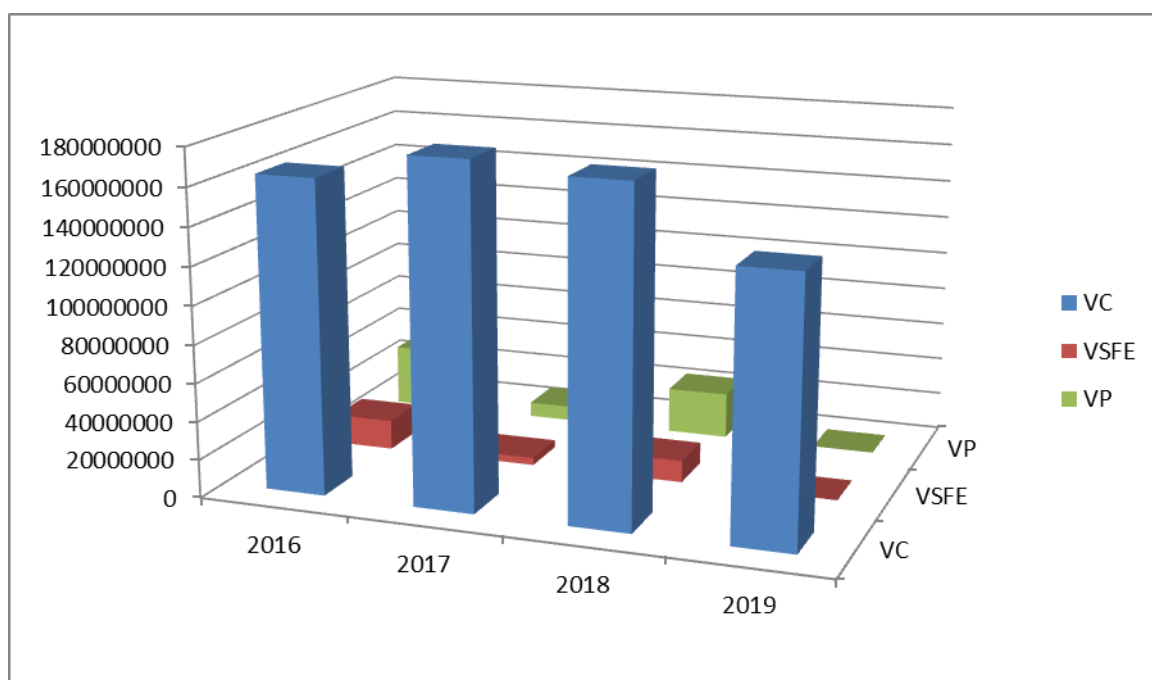
المصدر : المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة، مصلحة الرقابة الجبائية .

الشكل رقم (06) : عدد الملفات المحقق فيها بواسطة أنواع الرقابة الجبائية من سنة 2016-2019.



المصدر : من اعداد الطالبتين بناء على معلومات الجدول رقم (04).

الشكل رقم (07) : المبالغ المسترجعة بواسطة أنواع الرقابة الجبائية من سنة 2016-2019.



المصدر : من اعداد الطالبتين بناءا على معطيات الجدول (04).

من خلال الشكل رقم (06) و الشكل رقم (07) و المتمثلين في عدد الملفات المدروسة و عدد الأموال المسترجعة نتيجة أنواع الرقابة الجبائية الثلاثة لاحظنا أن عدد الملفات المدروسة من طرف التحقيق المحاسبي أكبر من عدد الملفات المدروسة في التحقيق الآخرين ، وكذلك عدد الاموال المسرجعة جراء التحقيق المحاسبي أكبر بكثير من عدد الأموال المسترجعة من التحقيق الآخرين ، وهذا دليل على أن التحقيق المحاسبي أكبر أنواع الرقابة الجبائية فاعلية .

خلاصة الفصل:

لقد تبنت الادارة الجبائية في الجزائر آليات لمكافحة التهرب الضريبي، مما أوجب عليها تفعيل دور الرقابة الجبائية من خلال مختلف أشكالها في مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة التي تساهم تضييع أموال الخزينة العمومية، إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، ولم تكن نتائجها ذات فعالية و كفاءة في محاربة التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الجبائية ، وذلك نظرا للمشاكل و الصعوبات التي تواجهها .

لذا فيجب تفعيل جهاز الرقابة الجبائية من جديد و محاولة عصرنته، والتركيز على ضرورة الرقمنة في الادارة الجبائية لتسهيل عملها في الكشف عن مختلف التلاعبات في التصريحات و الملفات .



الخاتمة



الخاتمة:

ان مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع الى تعقد الظاهرة وارتباطها بالعديد من المجالات واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب احصاءها وكشفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان تطور الأنشطة الاقتصادية واتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدى الى اتساع دائرة التهرب والغش الضريبي الذي أخذ أشكالا وأبعادا خطيرة، فالمكلف يعمل دائما بكل ما أتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا، حيث عمدت الجزائر الى انتهاج جملة من السبل لمكافحة الغش والتهرب الضريبي ومن أهم هذه السبل الرقابة الجبائية .

وبعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المحاسبي بصفة خاصة نلخص أن التحقيق المحاسبي يشكل وسيلة فعالة تساهم في زيادة التحصيل الضريبي، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي واسترداد للأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، والرقابة الجبائية تستعمل التحقيق المحاسبي من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والاغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة .

نتائج الدراسة :

انطلاقا من الاشكالية الرئيسة والأسئلة الفرعية المطروحة، وضعنا عدة فرضيات، و بعد اختبارها توصلنا الى ما يلي :

*الفرضية الأولى: والتي تنص على أن " الرقابة الجبائية احدى الآليات التي تهدف الى كشف مختلف الأخطاء والانحرافات الواردة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و من ثم الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ."

تم اثبات صحة هذه الفرضية، حيث أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة، بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يتوافق

مع نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، وبالتالي للتأكد من صحة هذه التصريحات تقوم الادارة الضريبية بالرقابة الجبائية عليها .

*الفرضية الثانية : والتي تهدف الى أن "التحقيق المحاسبي من أهم أشكال الرقابة الجبائية و أكثرها فعالية " .

تم اثبات صحة هذه الفرضية، حيث تسمح عمليات التحقيق المحاسبي على مختلف التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، من حيث الشكل والمضمون، بتحقيق أهداف الرقابة الجبائية، من خلال الكشف عن مختلف الأخطاء والعمليات التدليسية المرتكبة من قبل المكلفين بالضريبة، ومن ثم تحقيق الهدف الرئيسي للرقابة الجبائية، وهو كشف التهرب الضريبي الذي يلجأ اليه المكلفون بالضريبة .

*الفرضية الثالثة: والتي تنص على أن " انخفاض التحصيل الجبائي في الجزائر يرجع الى عدم كفاءة الادارة الجبائية " .

تم اثبات صحة هذه الفرضية، حيث يلجأ المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع مستحقاتهم في تصريحات مغالطة لا تعطي صورة صادقة لوضعيتهم المالية، وهذا ما ينعكس سلبا على التحصيل الجبائي .

التوصيات :

*تخفيف الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب، وتقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة الذي تمتاز تصريحاتهم بنوع من المصادقية .

*اعادة النظر في الثغرات الموجودة في القانون الضريبي، ومحاولة ايجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب التي يتم اتخاذها في مجال التهرب من دفع الضريبة .

*تحسين أوضاع العاملين في الادارة الجبائية وذلك بتحسين الأجور أو منحهم مكافئات تكون بمثابة حافز أمام الاغراءات المالية التي تقدم لهم .

*تحديث وتطوير الدلائل الخاصة بالرقابة الجبائية للتكيف مع كل الأخطاء والممارسات المشبوهة بالغش والتهرب الضريبي .

و في الأخير نأمل أن تأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار من قبل السلطات المعنية، خاصة وأن الاصلاحات الجبائية في الوقت الحالي تتولى أهمية كبيرة لزيادة التحصيل الجبائي بمحاولة الرفع من كفاءة الرقابة الجبائية .

أفاق الدراسة :

نأمل أن يكون هذا البحث منطلق لبحوث أخرى في المستقبل مثل :

-آليات تحسين الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي .

-اشكالية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية .

-اجراء دراسة حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية .

وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا الله الى حد بعيد في الالمام بجوانب البحث

المختلفة . فان أصبنا فمن عند الله وان أخطأنا فحسبنا أننا حاولنا .



قائمة



المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أ/ الكتب :

- 1) بن أعمارة منصور، أنواع واجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، 2011 .
- 2) حامد عبد المجيد دراز، سعيد بن عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، الطبعة الثانية، 2002 .
- 3) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الخامسة، 2005 .
- 4) رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثالثة، 2018 .
- 5) عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية، الطبعة مزيدة ومنقحة، 2010-2011 .
- 6) محمد ساحل، المالية العامة، الطبعة الأولى، 2017 .
- 7) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الطبعة الرابعة، 2008 .
- 8) منور أوسيرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، 2011 .
- 9) ميثاق المكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017 .

ب/ مذكرات وأطروحات جامعية :

- 1) بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، 2013-2014 .
- 2) بن غماري الميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، 2017-2018 .
- 3) بوسفلط أمال، الرقابة التنظيمية ودورها في تحسين أداء العمال، مذكرة ماجستير، 2015-2016 .
- 4) بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها على التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، 1999-2009 .
- 5) بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير، 2006-2007 .

- (6) ثابي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرة ماجستير، 2011-2012 .
- (7) حجار مبروكة ، تقويم دور السياسة الجبائية في دعم القطاع الخاص في الجزائر خلال الفترة 1999-2014، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس، سطيف 2015-2016
- (8) داودي محمد، الادارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، 2005-2006 .
- (9) زعابطة عبد اللطيف، دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، 2015-2016 .
- (10) السعيد بلوم، أساسيات الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير .
- (11) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، 2011-2012 .
- (12) سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، 2014-2015 .
- (13) عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة ماجستير، 2011 .
- (14) العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، 2008 .
- (15) ماجد محمد عبد السلام الفراء، واقع الرقابة الادارية الداخلية في المنظمات الأهلية، مذكرة ماجستير، 2007 .
- (16) محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، 2014-2015 .

17) محمد نور الدين لبريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، 2016 .

18) نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، 2012-2013 .

19) الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، 2010-2011 .

ج/ الملتقيات والمحاضرات :

1) قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، 2014-2015 .

2) محمد زرقون، أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية، مداخلة بملتقى علمي دولي، 2013 .

3) ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، 2009 .

4) علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أماستمرارية، مداخلة بملتقى وطني "النظام المحاسبي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية - جامعة مستغانم .

د/ المجالات :

1) جمعة شرفي، مراد كوشي، مسار التحقيق المحاسبي، العدد 2 .

2) خلوفي سفيان، بو جريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، العدد 01، جوان 2019 .

3) عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة، العدد 02، جوان 2018 .

4) فرقد فيصل، جدعان الغانمي، أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، العدد 10، 2014 .

5) مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، العدد 04، 2016 .

6) مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، العدد 02، جوان 2013 .

7) هشام لبزة، محمد الهادي ضيف الله، تقدير دالة التحصيل الضريبي والتنبؤ لقيمه المستقبلية، العدد 10، 1990-2020 .

.



الملحق



République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d _____

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence : _____

Lettre avec
A. R
N° _____

M _____

N. I. S : _____

Le _____ 20 _____

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre _____ le _____ à heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices _____ l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignées : _____

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20 - 3 du Code des procédures fiscales (CPF)

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veuillez agréer, M _____, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs



Disposition fiscales :

Article 20-4 du Code de Procédures Fiscales : Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades, des vérificateurs la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits impôts, taxes et redevances concernés, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du C.P. Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à quatre (04) mois en ce qui concerne :

- ° Les entreprises de prestation de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- ° Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- ° Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser un an.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le (s) vérificateur (s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr _____

_____ Tél. n° _____

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur le directeur _____ Tél. n° _____

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**Notification de Redressement suite
à la vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec
A.R.

A.M.

.....

.....

Le 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° du, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du au au titre des exercices se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des procédures Fiscales).

La présente notification comporte..... feuillet (s), y compris celui-ci.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

الملخص :

تناولنا في هذا البحث العلمي دور التحقيق المحاسبي في زيادة التحصيل الضريبي، حيث تهدف هذه الدراسة الى معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

حيث يعد التحقيق في المحاسبة من أهم آليات الرقابة الجبائية التي تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية التي تمول بها الخزينة العمومية .

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، التحصيل الضريبي، التهرب الضريبي .

Résume :

Dans cette recherche scientifique ; nous avons discuté du rôle de l'enquête comptable dans l'augmentation de la perception des impôts . là où cette étude vise à connaître le rôle que joue le contrôle fiscal dans la limitation du phénomène d'évasion fiscale .

Car l'enquête comptable est l'un des mécanismes de control fiscal les plus importants que contribuent à augmenter les recettes fiscales avec lesquelles le Trésor public est financé .

Les mots clés : Contrôle fiscal ; enquête comptable ; évasion fiscale ; recouvrement des impôts