جامعة يحى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

الرقابة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي
حالة الجزائر 2010-2015

مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية مؤسسة

إعداد الطلبة:

- بوجعبوبت أحمد
- طبال زياد

الأستاذ المشرف:

أ د. عاشور يوسفي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	ملاحظات
أ.د زواق كمال	أستاذ محاضر " أ"	جامعة المدية	رئيسا
أ.د يوسفي عاشور	أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	مشرفا
أ.د خيرات أحمد	أستاذ محاضر " أ"	جامعة المدية	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

الشكر وعرفان

إن أول الشكر هو لله الواحد جل وعلا على جميع نعمه التي أسبغها علينا وعلى نعمة العلم خاصة.

وأن من تمام شكره أن نشكر أهل الفضل وجهودهم وأن نعترف لهم بحقهم وهم كثيرون.

فأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الدكتور يوسفي عاشور الذي استنرنا بتوجيهاته وملاحظاته القيمة ودعمه المستمر، فجزاه الله خيرا ووفقه إلى ما فيه الفلاح.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير و الاحترام إلى كل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وتقييمها.

كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة أو دعاء.

إهداء

إلى من أوصاني الله بهما خيرا

إلى من سهرا على رعايتي وتعبا من أجل راحتي

إلى من حزنا لحزني وفرحا لفرحتي

والدايا الكريمين

الهم احفظهما وأدمهما ذخرا لي ولإخوتي

الى كل إخوتي وأختي وأبنائها الأعزاء

الى كل أصدقائي وزملائي

الى أولائك وهؤلاء أهدي لهم ثمرة جهدي.

بوجعبوبت أحمد

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم" قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله و المؤمنون "

اهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين العزيزين و كل من أمد لي يد العون من قريب أو بعيد، سائلا الله العلي القدير أن ينفعنا به و يمدنا بتوفيقه

زياد طبال

مستخلص:

مع مطلع سنة 2010 شرعت الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي يهدف إلى إحلال مبدأ الشفافية من خلال إعطاء الصورة الصادقة عن المؤسسة الاقتصادية اللازمة الذي يخدم عدة أطراف أهمها الإدارة الجبائية وهو ما يدعم موقفها في الصراع واكتشاف الغش الضريبي من خلال تفعيل عملية الرقابة الجبائية ونظرا لطبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية في بلادنا ونظيرتها الجبائية، حيث تعتبر مخرجا لنظام المحاسبي مدخلات بالنسبة للنظام الجبائي، الأمر الذي يتطلب تمكن المحقق الجبائي من فهم محتوى النظام المحاسبي المالي حتى يتسنى له تأدية مهامه والأمر الذي ينعكس إيجابا على موارد الدولة وبالتالي تلبية متطلبات الانفاق العام.

الكلمات المفتاحية: نظام المحاسبي المالي – الرقابة الجبائية – الغش الضريبي.

Abstract

In 2010 algeria begain ine the financial acounting system application the system was designed with the objective of achieving greater comparability algerien accounting standaerds the number of intersted parties in its financial situation as share holdres suppliers creditors governement interests, perhaps tax administration sits on the throme of these government interests.

Key words: financial acounting system, tac controle

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
كلمة شكر وعرفان	I
الإهداء	III-II
المستخلص	IV
فهرس المحتويات	V-VI
قائمة الأشكال والجداول	VII-VIII
مقدمة	أ-د
الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	03
المطلب الأول: نشأة، مفهوم وخصائص المعايير المحاسبة الدولية	04
المطلب الثاني: دوافع اعتماد المعايير المحاسبية الدولية	11
المطلب الثالث: أهمية وأهداف المعايير المحاسبة الدولية	13
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي	15
المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي وخصائصه	15
المطلب الثاني: دوافع اعتماد النظام المحاسبي المالي وأهميته	18
المطلب الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي	23
المبحث الثالث: القوائم المالية في النظام المالي	28
المطلب الأول: جدول النتائج	29
المطلب الثاني: الميزانية (قائمة المركز المالي)	30
المطلب الثالث: جدول التدفقات الخزينة والجداول الأخرى	32
خلاصة الفصل	34
الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية	
تمهيد	36
المبحث الأول: الإطارالمفاهيمي للرقابةالجبائية	37
المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية	37

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية	39
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية	42
المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية	46
المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية	46
المطلب الثاني: حقوق المكلف بالضريبة	48
المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة	52
المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر	55
المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي	56
المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	73
المطلب الثالث: إجراءات الرقابة المصوبة	83
خلاصة الفصل	87
الفصل الثالث: **تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية**	
تمهيد	88
المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب	89
المطلب الأول: تعريف المديرية العامة للضرائب ومهامها	89
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب ومهامها	89
المبحث الثاني: تقييم نجاعة الرقابة الجبائية	100
المطلب الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في تكوين الجباية العادية	100
المطلب الثاني: نجاعة الرقابة الجبائية	102
المطلب الثالث:المفاضلة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث نجاعتها	120
خلاصة الفصل	122
خاتمة	124
قائمة المراجع	128

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
(1-1)	نقائص المخطط المحاسبي الوطني	19
(1-2)	مخطط الانتقال من PCN إلى SCF	21
(2-1)	الرقابة الشكلية	43
(2-2)	الرقابة على الوثائق	44
(2-3)	المخطط العام لنتائج التحقيق المحاسبي- حالة رفض المحاسبة	71
(2-4)	المخطط العام لنتائج التحقيق المحاسبي- حالة قبول المحاسبة	72
(3-1)	الهيكل التنظيمي للمصالح المركزية للمدرية العامة للضرائب	90
(3-2)	الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب	95
(3-3)	نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في الجباية العادية	101
(3-4)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية الرقابة على الوثائق والحقوق الناتجة عنها	103
(3-5)	مساهمة الرقابة على الوثائق في تكوين الجباية العادية	105
(3-6)	نسبة تطور عدد الملفات المراقبة بأليةالتحقيق المحاسبي والحقوق الناتجة عنها	107
(3-7)	مساهمة التحقيق المحاسبي في تكوين الجباية العادية	109
(3-8)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بألية التحقيق المصوبة والحقوق الناتجة عنها	111
(3-9)	مساهمة التحقيق المصوبة في تكوين الجباية العادية	113
(3-10)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بالية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها	115
(3-11)	مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية	116
(3-12)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بالية الرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها	118
(3-13)	مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية	119
(3-14)	مقارنة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث مردودية الملف الواحد	121

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
(1-1)	قائمة المعايير المحاسبية الدولية	8
(1-2)	أهم النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي	17
(1-3)	شروط مسك المحاسبة المبسطة	24
(2-1)	إعادة تقييم العناصر العينية	78
(2-2)	إعادة التقييم من خلال ميزانية الخزينة	81
(2-3)	الميزان الشامل الاجمالي	82
(3-1)	نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في الجباية العادية	100
(3-2)	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق والحقوق الناتجة عنها	102
(3-3)	نسبة مساهمة الرقابة على الوثائق في الجباية العادية	104
(3-4)	تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والحقوق الناتجة عنها	106
(3-5)	نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي في الجباية العادية	108
(3-6)	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة المصوبة والحقوق الناتجة عنها	110
(3-7)	نسبة مساهمة الرقابة المصوبة في الجباية العادية	112
(3-8)	تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها	114
(3-9)	نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية	115
(3-10)	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها	117
(3-11)	نسبة مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية	119
(3-12)	مقارنة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث مردودية الملف الواحد	120

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

شهد العالم في القرن الأخير قفزة نوعية في جميع المجالات بما فيها المحاسبة، فقد أصبح تطوير الميدان المحاسبي ضرورة حتمية من أجل مواكبة التطور الحاصل في مجال عمولمة الشركات وانتشار الشركات متعددة الجنسيات وهذا يتم عن طريق توحيد مقاييس المحاسبة الدولية، لذا قامت الجزائر منذ أواخر التسعينات من القرن بالتفكير في تعديل المخطط المحاسبي الوطني والذي ظل يعاني من نقائص عديدة مست معظم جوانيه ابتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى عرض القوائم المالية، مرورا بقوات تقييم وتصنيف الحسابات حتى أصبح من الضروري التعجيل بتغيرة وإعداد نظام محاسبي مالي جديد يتماشى مع التغيرات الجديدة ومع احتياجات مستعملي القوائم المالية المتوافقة مع المعايير الدولية.

بما أن النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي أي المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا فكان من المنطق أنتكون هناك رقابة لتك التصريحات وتعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة للتأكد من صحة وصدق تصريحات المكلفين بالضريبة.

ونظرا للارتباط الوثيق بين المحاسبة والجباية فان هذه التغيرات ستكون لها انعكاسات على النظام الجبائي وهذا الأخير القائم على أساس أن المكلف بالضريبة له الحرية الكاملة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه ولتأكد من صحة هده التصريحات استحدثت عملية الرقابة الجبائية التي تكمن أهميتها في تمويل الخزينة العمومية، وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

- **ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي في الجزائر خلال المدة 2010-2015؟**

أولا: الأسئلة الفرعية

- ماهية النظام المحاسبي المالي(SCF)؟
- ما هي إجراءات الرقابة الجبائية من خلال النظام المحاسبي المالي ؟
- ما مدى نجاعة آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ؟

ثانيا: الفرضيات

- الفرضية الأولى تطبيق النظام المحاسبي المالي يسهل عملية الرقابة الجبائية على المحاسبة بما يخلقه من شفافية.
- الفرضية الثانية: الهدف الأساسي من اجراءات الرقابة الجبائية والتأكد من صدق وصحة الحسابات المدرجة لاكتشاف ومكافحة الغش الضريبي.
- الفرضية الثالثة: تقوم الدولة بمحاولة تكييف للقواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار موضوع للأسباب التالية:

- رغبة شخصية في دراسة هذا الموضوع.
- أهمية الموضوع ببعده النظري والتطبيقي.
- تحول النظام المحاسبي المالي إلى حيز التطبيق.
- وجود صلة وثيقة بين الجباية والمحاسبة.

رابعا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في معرفة وفعالية وزيادة وتحقيق وتبيين وتطور آليات المساهمة في رفع مداخيل وتمويل خزينة الدولة وذلك من خلال تفعيل الرقابة الجبائية بواسطة النظام المحاسبي المالي.

خامسا: أهداف البحث

- إبراز مدى مساهمة وطبيعة وفعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي على الرقابة الجبائية ودرجة نجاحها.
- التعرف بالنظام المحاسبي المالي وأهم ما جاء به من مبادئ وأهداف.
- محاولة معرفة نجاعة وأبعاد الرقابة الجبائية وإجراءات القيام بها.
- إبراز تأثير المعايير المحاسبة الدولية على النظام الجبائي.

سادسا: صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على معلومات محدثة أو محينة.
- التغيير المستمر في القوانين والتشريعات الجبائية والمحاسبية وتحيينها.
- صعوبة موضوع البحث حيث من الصعب ربط الجباية مع المحاسبة

سابعا: المنهج المتبع

في دراستنا هذه اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على التنسيق والإدماج في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي تم استخدام الأسلوب التحليلي في تقييم الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي.

ثامنا: هيكل الدراسة:

سعيا للإحاطة بجوانب وأساسيات الموضوع وللإجابة على الإشكالية فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول أساسية كما يلي:

- **الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي.**

يتناول هذا الفصل على ثلاث مباحث رئيسية حيث يحتوي المبحث الأول على أهم الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية وخصائصها وأهم التطورات التي حدثت في معايير المحاسبة الدولية بالإضافة الى أهميتها والأهداف المرجوة منها أما المبحث الثاني تحت عنوان النظام المحاسبي المالي بحيث يتناول أهم المفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي المالي وخصائصه وأهميته في حين المبحث الثالث يخص مختلف القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي.

- **الفصل الثاني: آليات الرقابة الجبائية.**

يحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث رئيسية حيث أن المبحث الأول يتناول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية وأهم أهدافها وأشكالها، البحث الثاني يتعلق بالإطار القانوني للرقابة الجبائية من حقوق تخص الإدارة الجبائية وحقوق وواجبات المكلف بالضريبة والمبحث الثالث تحت عنوان إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر.

الفصل الثالث: تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية.

خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي وتم تقسيمه إلى مبحثين بحيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم نبذة عامة حول المديرية العامة للضرائب وهيكلها التنظيمي ومهامه أما المبحث الثاني تناولنا فيه تقييم نجاعة الرقابة الجبائية وقد قسم إلى ثلاث مطالب بحيث جاء المطلب الأول مساهمة الرقابة الجبائية في تكوين الجباية العادية، المطلب الثاني خصص لنجاعة الرقابة الجبائي.

تاسعا: الدراسات السابقة

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به وجدنا عددا من الدراسات التي تقترب من موضوع بحثنا منها:

- عز الدين محمد نجيب،"**تاثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية حالة الجزائر**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة جامعة يحي فارس المدية، 2020-2021. حيث تهدف هذه الدراسة الى تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على دعم وزيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، بالتركيز على آليات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في جودة المعلومات المحاسبية، والقوائم المالية والكشوف الملحقة والإفصاح والقياس المحاسبي من خلال دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب، بالإضافة إلى مجموعة من مكاتب المحاسبة والجباية.
- يوسفي عاشور، فاتورة الغش الجبائي حالة الجزائر 2004-2014، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة لونيسي على البليدة2، 2014/2013، حيث عالج البحث فاتورة الغش الجبائي في الجزائر والمستويات التي بلغها في ظل الآليات المنتهجة لاسيما منها الرقابية، وذلك من خلال تشخيص الأسباب المؤدية للظاهرة والآثار الناتجة عنها وكذا الآليات المتبعة للحد منها، وقد خلص الباحث إلى مجموعة من التنائج أهمها أن فاتورة الغش الجبائي في الجزائر قد وصلت إلى مستويات لا يمكن تجاهلها، حيث فاقت قيمتها في بعض الأحيان مرتين قيمة الإيرادات الجبائية، الأمر الذي لا يساعد السلطات المالية على تحقيق أهدافها لاسيما منه التنمية الاقتصادية، لذا قدم الباحث مجموعة من الحلول للحد من الظاهرة، أهمها متابعة مدى استغلال المعلومة الجبائية، والعتماد أكثر علة تكنولوجيا المعلومات وعصرنة الإدارة الجبائية.

- أمير جازية، "**نجاعة النظام الجبائي وإشكالية الغش حالة الجزائر 2006-2016**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية مؤسسة، جامعة يحي فارس المدية، 2018-2019، حيث عالجت هذه الدراسة النظام الجبائي الجزائري ومدى نجاعته في الحد من ظاهرة الغش الجبائي، باعتبارها من أهم التحديات التي يواجهها هذا الأخير وذلك نظرا للمخاطر التي تلحقها هذه الظاهرة بالخزينة العمومية كما هدفت الدراسة إلى التحسيس بمخاطر الغش الجبائي وكذا العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية للحد منه بعدما ثبتت محدودية الطرق التقليدية، خاصة مع ظهور أنظمة جديدة لم تكن معروفة سابقا وغرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عملية الغش الجبائي التي تضر بالاقتصاد الوطني.

الفصل الأول:

النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

يعد النظام المحاسبي المالي من أهم الأنظمة المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على اختلاف أنواعها إذ يساهم في تقديم تحليل واضح حول طبيعة عملها والنشاطات المالية الخاصة بها، من خلال الانتقال إلى اقتصاد السوق ما جعلها ملزمة بتغير المخطط المحاسبي وذلك بتبني النظام المحاسبي المالي، خاصة بعد التغيرات التي شهدها العالم في العقدين الأخيرين.

وسنسلط الضوء من خلال هذا الفصل على دراسة النظرية للنظام المحاسبي المالي وبالتالي تم تقسيم هدا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية المعاير المحاسبية الدولية كما تم التطرق في المبحث الثاني عن النظام المحاسبي المالي و في المبحث الثالث تحدثنا عن القوائم المالية في النظام المالي.

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

شهد العالم تطورات اقتصادية عديدة من بينها انتشار ما يسمى بالشركات المتعددة الجنسيات وتدفق رؤوس الأموال بسبب تحرير الأسواق المالية فكل هذه التطورات وغيرها أدت إلى ضرورة تقارب دولي في مجال المحاسبي الأمر الذي نتج عنه ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدولية وفي هذا المبحث نحاول التفصيل في ماهية هذه المعايير من خلال التطرق لنشأتها ومفهومها وخصائصها والتعرف على أهم الأسباب الدافعة لاعتماد هذه المعايير المحاسبية وسيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاث مطالب كما يلي المطلب الأول نشأة المعاير المحاسبية الدولية مفهوما وخصائصها، وفي المطلب الثاني دوافع اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، أما في المطلب الثالث أهمية وأهدف المعايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: نشأة المعاير المحاسبية الدولية مفهوما وخصائصها.

أولا: نشأة المعايير المحاسبة الدولية.

منذ زمن كانت هناك محاولات عديدة لوضع قواعد محاسبية من طرف الهيئات المهنية إلا أنه لم يمكن هناك قواعد علمية مشتركة حيث أنه كانت لكل هيئة قواعد محاسبية معينة وترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

وترجع فكرة توفيق وتنسيق المعاير المحاسبية الدولية إلى المؤتمر الأول للمحاسبين الذي انعقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا، حيث تم الاتفاق وكخطوة أولى على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات لمقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المشتركة، وقد عقدت عدة مؤتمرات محاسبية وفي كل مرة تظهر إرادة الدول والهيئات والمنظمات المحاسبية في التوجه والانضمام نحو توحيد في ميدان المحاسبة على المستوى الدولي[1].

وبعد ذلك انعقدت العديد من المؤتمرات والتي يمكن عرض أهمها فيما يلي[2]:

- كانت أمستردام بهولندا مقر انعقاد المؤتمر الثاني سنة1926، وحضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا،بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وكانت نسبة المشاركين كبيرة في الدول المضيفة هولندا، أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك سنة 1926 وتم التطرق فيه إلى ثلاث أبحاث رئيسية هي الاستثمار، الاهتلاك، وإعادة التقييم.
- وانعقد المؤتمر الرابع في لندن سنة 1933شاركت فيه49 منظمة محاسبية من خلال 90 مندوبا منها وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.

[1] نعيجي عبد الكريم، مدى **نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات–دراسة ميدانية**–أطروحة دكتوراه في إدارة المنظمات، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد–تلمسان، الجزائر 2017/2016، ص40.

[2] بكحيل عبد القادر، **النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي–الشلف، الجزائر، 2017/2016، ص28–29

- انعقد المؤتمر الخامس في برلين بألمانيا سنة1938 وبلغ عدد المشاركين 320 عضو وبعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس سنة 1952 حيث سجل في المؤتمر 2510 عضو في مختلف دول العالم.
- ومع المؤتمر الدولي السابع الذي انعقد في أمستردام سنة 1957 حدد الفترة الفاصلة بين مؤتمر وأخر بخمس سنوات، وقد شارك في المؤتمر 104 هيئات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 عضو من الخارج و1200من البلد المضيف هولندا.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية، وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير[1] وأهم هذه المنظمات نذكر ما يلي:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC):

تم إنشاء ما يعرف بالاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسب تأسس عام 1977، ويضم في عضويته هيئات المحاسبة والهيئات المهنية الراغبة في الانضمام للعضوية ولقد سارعت جل دول العالم للانضمام في هذا الاتحاد حيث يضم قرابة 175عضو ومنظمة في 130دولة يمثلون أكثر من 3مليون محاسب[2]، وتتمثل مهام هذا الاتحاد فيما يلي[3]:

- تعزيز مهنة المحاسب في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها.
- إصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى.
- إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة.

---

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCFالإطار النظري SCF الإطار النظري**، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص19

[2] عريف عبد الرزاق، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية–**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر– بسكرة الجزائر، 2017/2016

[3] أحمد طرطار، عبد العالي منصر،مرجع سابق، ص37.

- إصدار قواعد السلوك المهني.
- إصدار قواعد السلوك المهني
- إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر
- إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام.

2. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

نشأت لجنة معايير الدولية سنة 1973 بمبادرة من الهيئات المحاسبية الدولية لعشرة دول(ألمانيا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، ايرلندا، وانجلترا)تتكون من تسعة عشرة شخصية مكلفة بتحديد التوجهات الاستراتيجية، التطوير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحقيق تطبيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشآت الأعمال، وتعين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، واللجنة التقنية الدائمة للترجمة (IRRIC)[1]وتهدف لجنة (IASC) إلى العمل على تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية وتحقيق قدرا من التوافق بين الممارسات الدولية، و ذلك من خلال :[2]

- المشاركة في القضايا المحاسبية المطروحة دوليا حول المعايير المحاسبية الدولية.
- العمل على تكيف المعايير الوطنية، وذلك بغية القضاء على الفرو قات الجوهرية الموجودة بينهم.
- إقناع الدول بامتيازات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.
- إعداد ونشر لأجل الصالح العام معايير محاسبة ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله،وتلتزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافية وقابلة للمقارنة من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم والمستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

[1] عبد الكريم شناي،**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة– عينة من المؤسسات–**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر–بسكرة الجزائر، 2016/2015نص03

[2] ايت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي خلال الفترة 2010–2013**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2014/2013، صص133-134.

3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISASB):

تشكل في 2001/02/06 بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير حيث ظهرت إلى تغيير هيكل اللجنة(IASC) والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية ويتكون من 14 عضو: الرئيس ونائب الرئيس و12 عضو دائما ومقره في لندن.

وقد تم إصدار41 معيار محاسبي وفيما بعد تم حذف بعضها ونعرض فيما يلي المعايير المحاسبة الدولية المتعددة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): قائمة المعايير المحاسبية الدولية

المعيار	العنوان
IAS1	عرض الكشوف المالية
IAS2	المخزونات
IAS7	جدول تدفقات الخزينة (بيان التدفق النقدي)
IAS8	المناهج المحاسبية وتغيرات التقديرات و الأخطاء
IAS10	الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال
IAS11	عقود الإنشاء
IAS 12	الضرائب على النتيجة
IAS16	التثبيتات المادية
IAS17	عقود الإيجار
IAS18	الإيراد (نواتج النشاطات العادية)
IAS19	امتيازات الموظفين
IAS20	التسجيل المحاسبي للإعانات الحكومية والمعلومات الواجب تقديمها حول المساعدة العمومية
IAS21	اثأر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS23	تكاليف الاقتراض
IAS24	المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات الصلة
IAS26	التسجيل المحاسبي لأنظمة التقاعد والتقارير المالية الخاصة بها
IAS27	الكشوف المالية المدمجة والفدية و المساهمات في الفروع
IAS28	المساهمات في الكيانات الشريكة
IAS29	المعلومات المالية في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع
IAS31	المساهمات في المؤسسات المشتركة
IAS32	الأدوات المالية:المعلومات الواجب تقديمها والعرض
IAS33	نصيب السهم من الأرباح
IAS34	المعلومات المالية الوسيطة
IAS36	تدني قيم الأصول
IAS37	المؤونات و الخصوم و الأصول المتوقعة
IAS38	التثبيتات غير المادية
IAS39	الأدوات المالية:التسجيل المحاسبي والقياس
IAS40	التوظيفات العقارية
IAS41	الزراعة

Source :collectif EPBi,**Normes Comptables internationales**.PageBleues. Algérie. Pp14-15

ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

قبل تعريف المعايير المحاسبة الدولية ينبغي أولا تحديد مفهوم المعيار المحاسبي.

1. مفهوم المعيار المحاسبي:

لقد قدمت العديد من التعاريف لمفهوم المعيار المحاسبي، وربما هذا التعدد راجع لاختلاف وجهات النظر المختلفة للمختصين في المجال المحاسبي، وفيما يلي نحاول التفصيل في ذلك.

المعيار الذي يقاس به غيره (جمع) معايير[1]، وكلمة معيار هي ترجمة لكلمة norme باللغة الفرنسية، وكلمةstandardباللغة الانجليزية هذا من جانب اللغوي، إما من الجانب الاصطلاحي فيوجد العديد من التعاريف نذكر بعضها فيما يلي:

المعيار المحاسبي "هو قاعدة وقانون عام يسترشد به المحاسب لإنجاز عمله في تحضير الكشوف و التقارير المالية للشركة"[2].

ما يمكن استنتاجه من خلال هذا التعريف أن المحاسب لا يمكنه إعداد القوائم المالية والتقارير المالية دون وجود قاعدة أو قانون يرتكز عليه، وهذا هو ما يصطلح عليه بالمعيار المحاسبي.

في تعريف أخر للمعيار المحاسبي فإنه يعرف على أنه قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعاير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات...وبالأخص القياس والتقييم والعرض والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية التدفقات النقدية وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها"[3].

---

[1] على بن هادية وآخرون،**القاموس الجديد للطلاب**، الطبعة السابعة، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1991، ص110

[2] حليمة مجلي، ريمة شيبوب، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبة الدولية كمدخل لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات**، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 24-2014/10/25، جامعة ورقلة، الجزائر، ص480.

[3] بوسبعينتسعديت، حساني عبد الحميد، **محاسبة الادوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018، ص17.

يبين لنا من خلال هذا التعريف إن المعيار المحاسبي يجب أن يشمل المواضيع التي تحقق التجانس في قياس العمليات وتتمثل هذه المواضيع في القياس، والتقييم والعرض والإفصاح، وذلك لكي يتسنى للمحاسب إعداد قوائم مالية تمتاز بقابليتها للمقارنة وإيصال معلومات إلى مختلف الأطراف المستفيدة منها.

من خلال ما تم عرضه من تعاريف ومحاولة تحليلها يمنك القول إن المعيار المحاسبي هو:"مقياس أو نموذج سترشد به المحاسبون لممارسة مهامهم في إعداد وعرض الكشوف المالية بطريقة سليمة تمكن من قابليتها للمقارنة، وكذا إيصال المعلومات إلى الأطراف المستفيدة".

2. تعريف المعيار المحاسبي الدولي:

بالنظر إلى الأدبيات المحاسبية نجد أنه قد قدمت العديد من التعاريف للمعايير المحاسبية الدولية،ومن بينها نذكرما يلي:

المعيار المحاسبي الدولي هو"بيان إداري مكتوب تصدرهيئة محاسبية يتحدد بعنصر محدد من القوائم المالية أو نوع محدد من العمليات المحاسبية أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتاج أعمالهاويتم بموجبه تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي للمؤسسة"[1].

من خلال هذا التعريف نجد أنه بموجب المعيار المحاسبي الدولي يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس العرض لتحديد نتائج الأعمال إلا أنه لم يتطرق إلى الإفصاح والتقييم، ولم يحدد من هي هذه الهيئة التي تسهر على إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

المعايير المحاسبة الدولية هي "معايير صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل توحيد المحاسبة على المستوى الدولي، ويهدف لضمان التجانس في المعلومات المحاسبية والمالية لأجل تسهيل قراءتها وإجراء المقارنات بين الوضعيات المالية لمختلف المؤسسات، وكذلك النتائج المحققة"[2].

[1] علاء بوقفة، صلاح حميداتو، **إثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية**، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 24-2014/10/25، جامعة ورقلة، الجزائر، ص548.

[2] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCFالإطار النظري SCF الإطار النظري، مرجع**سابق ذكر ص43.

الملاحظ من خلال هذا التعريف أنه يتميز بالشمولية أكثر من سابقيه، ذالكأنه ذكر الهيئة الساهرة على إصدار المعايير المحاسبية الدولية، وأن الهدف من الإصدار هو توحيد المحاسبة بين مختلف دول العالم حتى يكون هناك تجانس في البيانات المحاسبية، الأمر الذي ينتج عنه سهولة قراءتها ومقارنتها.

ومن خلال ما سبق يمكن القول إن المعيار المحاسبي الدولي هو:"ذلك المعيار الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، هدفه هو توحيد ممارسة المحاسبة بين مختلف الدول، ويمكن من العرض، التقييم، والإفصاح عن القوائم المالية بطريقة سليمة وتمتاز بسهولة القراءة والمقارنة مع مختلف منظمات الأعمال التي تمارس نفس النشاط".

3. خصائص المعايير المحاسبة الدولية:

تتصف المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص أهمها[1]:

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبة الدولية (**IASC**) التي نتج عنها مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.
- قدرتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة الوطنية حيال المواضيع التي تكون محالا للمعايير، وهو ما كسبها نوعية عالية الجودة.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها.
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

المطلب الثاني: دوافع اعتماد المعايير المحاسبية الدولية

يوجد العديد من الدوافع (الأسباب) التي حتمت على الدول تبني المعايير المحاسبة الدوليةوالتي يمكن عرض أهمها فيما يلي:

1. عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة:

إن النظرية تمثل إطارا متماسكا من الفروض والمفاهيم و المبادئ الواقعية، والتي تعتبر بمثابة مرجعا عاما لكل حقل من حقول المعرفة، وهذه الفروض والمفاهيم والمبادئ هي التي تشكل القواعد التي تحكم عمليات

[1] علاء بوقفة، صلاح حميداتو، مرجع سابق، ص548.

القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية في وحدة محاسبية معينة، وبإبلاغ نتائج القياس لمستخدمي وقراءة البيانات المالية، لكن في الوقت الحالي لا يوجد نظرية شاملة للمحاسبة بل توجد نظريات مختلفة في الفكر المحاسبي بدأت وتطورت مع الزمن، ولقد برز الكثير منها دون الاتفاق على نظرية واحدة تشمل هذا الفكر بصورة شاملة وموحدة، وقد نتج عن ذلك اختلافات جوهرية أدت لمشاكل أصبحت تعاني منها نظرية المحاسبة في الوقت الحاضر، ومنها تعدد البدائل وتنوعها، ونتيجة للجدل المحاسبي حول هذه المشاكل المعقدةوالمختلفة بدأ التفكير وبشكل جدي في إيجاد وسيلة تلغي هذه الاختلافات، أو على الأقل تخدمها، وانطلاقا من هذا الواقع جاءت فكرة التوحيد المحاسبي[1]وذلك لتحقيق جملة من الأهداف مايلي[2]:

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحد ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة.
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية المختلفة بهدف قياس كفاءتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرار.
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات المستوى العام للأسعار.
- تبسيط قرأت وفهم القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى البيانات

2. بروز فكرة العولمة وتحرير التجارية الدولية:

العولمة هي دمج أسواق الدول المختلفة في سوق عالمية واحدة في جميع المجالات التجارية و المالية والسياسية والثقافية والإعلام والتكنولوجيات، وفي إطار من الحرية الاقتصادية، وسيطرت الشركة المتعددة الجنسيات، وخضوع العالم لقوى السوق العالمية وقواعد قانونية واحدة، وهو ما يقضي إلغاء الحدود القومية[3].

ونتيجة لذلك كان لزاما وجود بيانات محاسبية قابلة للمقارنة وتكون موحدة على مستوى الدولي.

---

[1] بوسبع ينتسعديت، حساني عبد الحميد، مرجع سابق ذكر، ص18

[2] ايت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة مع متطلبات النظام المحاسبي خلال فترة 2010-2013**، مرجع سابق، ص109

[3] عجيلة محمد، **العولمة المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة دراسات-العدد الاقتصادي-، العدد 17، جامعة الأغواط، جوان2012، ص106

3. تطور الأسواق المالية العالمية:

تطلب الانفتاح الاقتصادي العالمي وتماني الشركات المتعددة الجنسيات وحجم الصفقات التجارية الدولية واستقطاب المزيد من الاستثمارات الأجنبية ضرورة تقويم المعايير الدولية القائمة ووضع معايير جديدة لتنظيم وتحسين أداء المعاملات في الأسواق المالية، وتجسيدا لذلك أصدرت خلال الفترة (1994-1999) لجنة المعايير المحاسبية الدولية بعض المعايير اللازمة لتلبية متطلبات الأسواق المالية بعد الاتفاق مع هيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية (IOSCO)[1]حيث أن هذه الأخيرة وبعد أن اطلعت على أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية(IASC)وفرض بعض التعديلات عليها قامت بالموافقة بعد ذلك على هذه المعاير وقبولها لتكون أساس إعداد الكشوف المالية للمؤسسات المسجلة في البورصات العالمية.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المعايير المحاسبة الدولية.

بعد التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية والتعرف على خصائصها والأسباب التي حتمت على الدول تبني هذه المعايير أصبح لزاما إبراز أهميتها والأهداف المراد تحقيقها من إجراء تطبيقها.

أولا:أهمية المعايير المحاسبة الدولية.

تتمثلأهمية المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي[2]:

- تتمتع المعايير المحاسبية بالقبول الدولي ومعترف بتطبيقها في أكثر من 130 دولة،وهي متوافقة مع التطورات الاقتصادية باستمرار،حيث يتم تعديل بعض المعايير أو استبدالها تبعا لذلك، فمثلا في سنة 2008 وتبع للأزمة المالية العالمية تمت إعادة دراسة وتعديل المعايير الخاصة بالأدوات المالية
- تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتقديم الواقع الاقتصادي للمؤسسة لأنها ترتكز على نظرة اقتصادية ومالية للتعاملات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة،وليس وفق نظرة قانونية.
- عند تطبيق المؤسسات في الأوراق المالية الدولية لمعايير محاسبية موحدة من خلال المعايير المحاسبية الدولية يجعل من القوائم المالية لهذه المؤسسات متجانسة وقابلة للمقارنة، مما يساعد المستثمرين على

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديدSCFالإطار النظري SCF الإطار النظري**، مرجع سبق ذكره، ص19

[2] بكحيل عبد القادر، مرجع سابق، ص31.

اتخاذ القرارات، ويسمح كذلك للشركات متعددة الجنسيات بإعداد القوائم المالية المجمعة لفروعها عبر العالم بأقل التكاليف.

- توفر لغة محاسبية مشتركة تلقى قبولا وطنيا ودوليا تجعل من المحاسبة وسيلة إجبارية تساعد في توفير معلومات محاسبية مفهومة،وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية الدولية.

ثانيا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية.

ظهرت الحاجة أي توفيق القواعد المحاسبية لتحقيق الانسجام بين المعايير المختلفة، وبالتالي تطويرها لتحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد وقياس الأحداث المالية:

فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة تعكس المركز الصحيح لأحداث المالية، وكذا إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، وغياب المعايير المحاسبية الدولية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم[1]، وبتعبير أخر يمكن القول أن الوصول إلى نتائج ذات مصداقية وتعكس الوضع المالي للمؤسسة يتطلب وجود معيار محاسبي، إذ بدونه لا يمكن الوصول إلى هذا الهدف.

2. تسهيل عملية اتخاذ القرار:

من المعلوم أنه إذا كان الوصول إلى الأهداف بشكل جيد مرهون بالمنطق السليم المتمثل في القرار المتخذ، وعلى هذا الأساس فغياب المعايير المحاسبية الدولية قد يؤدي إلى "اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات و الأحداث و الظروف المالية للمؤسسات المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المؤسسات ونتائج أعمالها، وبالتالي صعوبة الاختيار بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات، وكذلك استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة إلىارتكاب أخطاء في إعداد القوائم المالية، وبالتالي الخطأ في اتخاذ القرار.

[1] ايت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة مع متطلبات النظام المحاسبي خلال فترة 2010-2013**، مرجع سابق، ص130

3. اجتناب التعقيد:

إن غياب معايير محاسبية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة حتى وإن نجحت المعالجة المحاسبية يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة، وكلاهما ليس متوفر في معظم الحالات سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية والحجم والمكان أو الخبرةوالمعرفة، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها[1].

وهناك ذكر أهداف أخرى للمعايير المحاسبة الدولية تتمثل فيما يلي:

- حسين شفافية ومقارنة القوائم المالية للشركات.
- تسمح بمقارنة المؤسسات في مختلف الدول.
- تحصيل واسترجاع ثقة المستثمرين.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المبحث يتم تقديم النظام المحاسبي المالي فيفي المطلب الأول نعرف ونحدد خصائصه وأسباب اعتماده هدا فيما يخص المطلب الثاني أما في المطلب الثالث فنتعرف على مجالات تطبيق هذا النظام ومبادئه.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي وخصائصه.

النظام المحاسبي المالي يعتبر كبديل للمخطط المحاسبي الوطني)(PCNكون هذا الأخير أصبح لا يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحالية فاعتماد النظام المحاسبي المالي يندرج ضمن الإصلاحات التي باشرتها الدولة الجزائرية.

[1] عيادي عبد القادر،**تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة مع الاشارة الى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد15، جانفي2016، ص31.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن نظام لجمع ومعالجة البيانات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة وتوصيل المعلومات لأصحاب المصالح، وبموجب قانون رقم07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ووفق المادة الثالثة من هذا القانون يسمى النظام المحاسبي المالي في صلب النص بالمحاسبة المالية[1].

والمحاسبة المالية هي النظام لتنظيم المعلومات المالية التي يسمح بتسجيل وتصنيف وتقييم هذه المعلومات ويقدم قوائم كشوف تعكس الصورة الصادقة من خلال الوضعية المالية والممتلكات والأداء وخزينة الكيان في نهاية النشاط السنة المالية.

نلاحظ من خلال هذا التعريف أنه تم تعريف النظام المحاسبي المالي على أنه مجموع العمليات التي تجرى من خلال تطبيق هذا النظام مثل التسجيل، التصنيف، والتقييم،إلا أنه لم يتم التطرق إلى الجانب القانوني في هذا التعريف.

وفي تعريف آخر فان نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية المجبرة على تطبيقه ووفقا لأحكام القانون وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

من خلال هذا التعريف نلاحظ أنه تم التركيز على الجانب القانوني حيث بين أن النظام المحاسبي أنه يركز على نصوص قانونية وأخرى تنظيمية هدفها تنظيم الممارسة المحاسبية

ويمكن إجمال أهم النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي في الجدول التالي:

[1] عيادي عبد القادر، مرجع سابق، ص31.

الجدول رقم (2-1): أهم النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي

نوع النص القانوني	عدد المواد	مضمونه
القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي	43 مادة سبعة فصول	تعريف المحاسبة المالية موضوع التجمع المحاسبي مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية
المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11	44 مادة	كيفية تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) التي جاء بها القانون 07-11 تناول المواضيع المتعلقة بالكيانات تناول بعض المبادئ المحاسبية تحديد محتوى ومضمون الأصول المحاسبية للمؤسسات وخصومها وتحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة
عرض المرسوم التنفيذي رقم: 09-110	26 مادة	الإجراءات التنظيمية والشروط الواجب توفرها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلامالآلي إجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير استغلال البرامج
القرار رقم 71 المحدد لقواعد التنظيم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا عرض مدونة وقواعد سير الحسابات	4 أبواب	تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عشر (16)من المرسوم التنفيذي 08-156

المصدر: من إعداد الطلبين بالاعتماد على: بن عثمان عائشة، **أثر النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر 2018-2019، ص20-23.

واستنادا على ماسبق يمكن القول إن النظام المحاسبي المالي هو ذلك النظام الذي يسمح بتنظيم المعطيات المالية ويقدم الصورة الصادقة عن الكيان منة خلال ما يعرض من قوائم مالية خلال نهاية السنة المالية حيث أن هذا النظام يستند على مجموعة النصوص القانونية التنظيمية المتعلقة بالأعمال المحاسبية.

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي

تتمثل خصائص النظام المحاسبي المالي فيما يلي[1]:

- تقييم وتوضيح كل العمليات المحاسبية.
- يقدم حسابات موحدة ومشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار.
- وجود إطار تصوري يحدد بوضوح الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء والنواتج.

المطلب الثاني: دوافع اعتماد النظام المحاسبي المالي وأهميته.

أولا: دوافع اعتماد النظام المحاسبي المالي

تبنت الجزائر منذ سنة 1975 في مجال المحاسبة ما يعرف بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)إلا أن التطورات التي حدثت على المستوى الوطني والعالي حتمت عليها ضرورة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وعلى هذا الأساس تم التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وقد تم تصنيف أسباب اعتماد هذا النظام إلى أسباب داخلية وأخرى خارجية.

1. الأسباب الداخلية

أ. التوجه نحو الاقتصاد:

تخلى الدولة الجزائرية عن النظام الاشتراكي والتوجه نحو اقتصاد السوق الذي أدى بها إلى التخلي عن احتكارها للنشاط الاقتصادي وفتح مجال أمام رجال الأعمال للاستثمار في شتى القطاعات ويتحدد مفهوم السوق أساسا من خلال تنظيم تنافس الأسواق بحيث يكون مختلف الشركاء الاقتصاديين يتمتعون بكامل الحرية في اتخاذ القرار وهو ما يتطلب نظام محاسبي فعال يعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات ويسمح بتوفير المعلومات الملاءمة والمساعدة على اتخاذ القرارات الرشيدة[2].

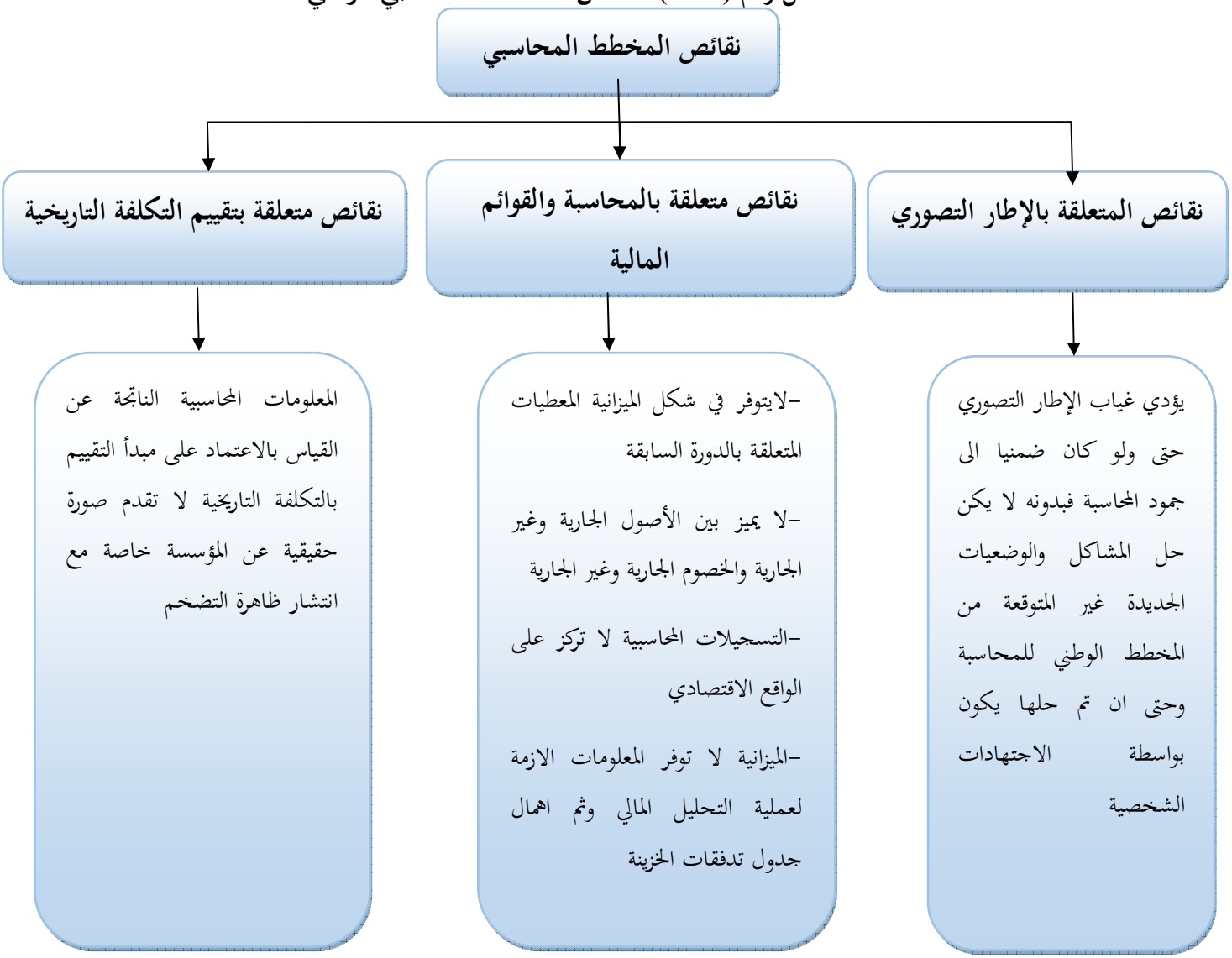
[1] يفور أحمد، صفيح صادق، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي SCF** ، النشر الجامعي الجديد الجزائر، 2017ص15-16.

[2] بوسعين تسعديت، حساني عبد المجيد، **محاسبة الأوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق ص45-44

ب. نقائص المخطط المحاسبي الوطني:

كان المخطط المحاسبي الوطني أكثر مسايرة لتحقيق الأهداف التي كانت تسعى الدولة لتحقيقها عند إعداده لكونه كان أقرب لتلبية احتياجات الاقتصاد الوطني الموجه الا أنه رغم ذلك بقيا يعاني من عدة عيوب ونقائص تتعلق بالمخطط نفسه ونقائص أخرى تخص البيئة الاقتصادية في الجزائر خاصة منذ أن تخلت الدولة عن النظام الاشتراكي وانتقلت لنظام اقتصاد السوق ومن خلال الشكل التالي نلخص نقائص المخطط المحاسبي الوطني:

الشكل رقم (1-1): نقائص المخطط المحاسبي الوطني



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بكيل عبد القادر، **النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**، ص 89.

ونتيجة لهذه النقائص الموضحة في الشكل السابق قامت الجزائر بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وذلك عن طريق إلزام الكيانات بإتباع الخطوات التالية[1]:

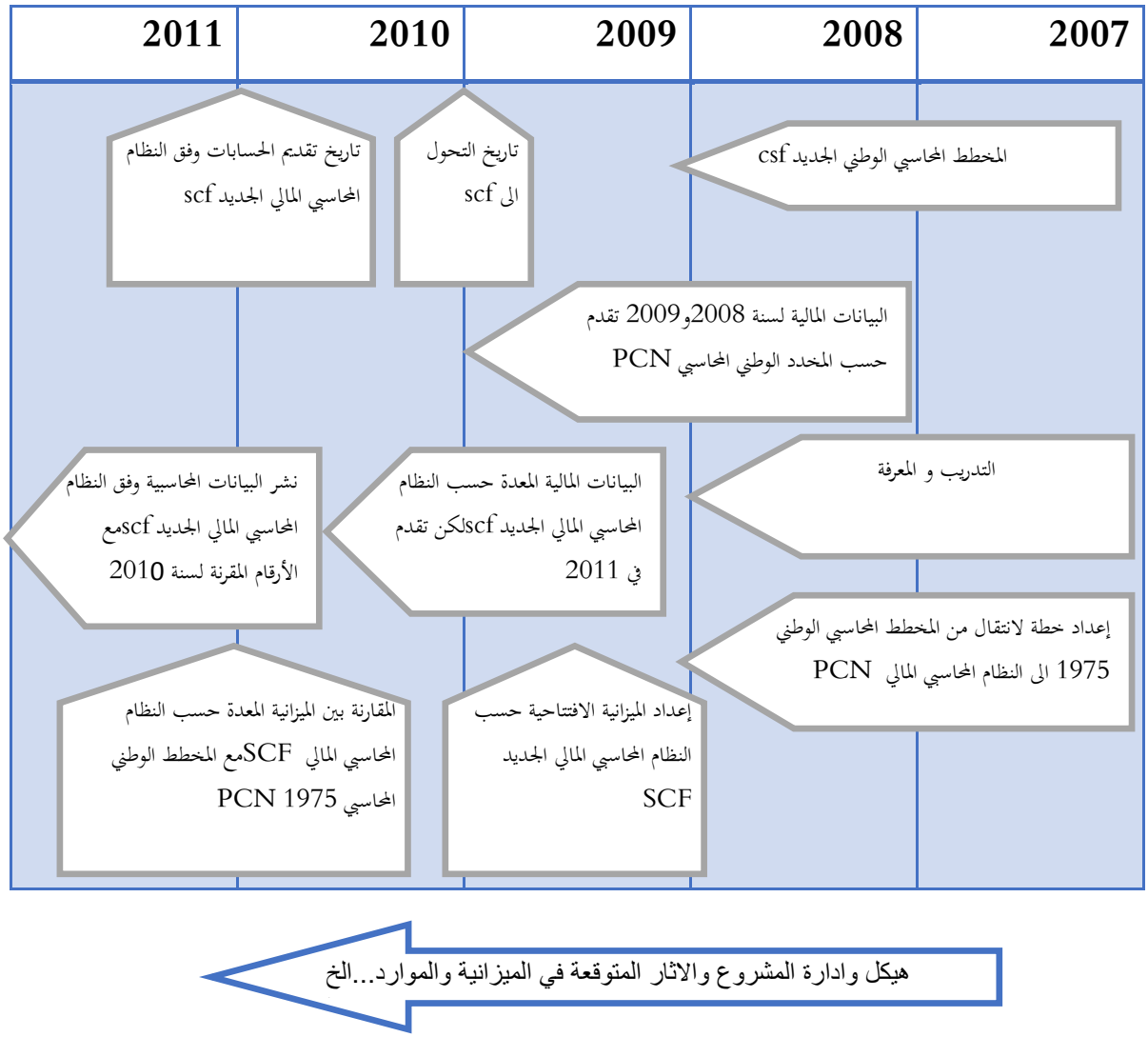
- إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني وحسابات النظام المحاسبي المالي وضمان أن مجاميع ميزان الدخول (SCF) مساوية لمجاميع ميزان الأفعال (PCN)تكون إعادة فتح الحسابات محاسبيا تحت تصرف النظام المحاسبي المالي.
- إجراء إعادة ترتيب الحسابات في درجات وفصول مثل الواردة في النظام المحاسبي المالي.
- الشروع في إعادة معالجة ابتداء من سنة 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي لا سيما:

- احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم توافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني.
- عدم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية الافتتاحية والتي توافق تعاريف وشروط المحاسبة في النظام المحاسبي المالي.
- تقييم كل عناصر الأصول والخصوم حسب الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **تعليمة وزارية رقم02 مؤرخة 02 أكتوبر 2009**، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، وزارة مالية، 2009، ص06-07.

سنرى في الشكل التالي مخطط الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN الى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF

الشكل رقم (2-1): مخطط الانتقال من PCNإلىSCF



المصدر: أحمد طرطار، عبد العالي منصر،**تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCFالاطار النظري SCF الإطار النظري**، ص114.

2. الأسباب الخارجية:

يمكن اجمال الأسباب الخارجية فيما يلي[1]:

- في ضل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة تظهر ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية بهدف خلق انسجام في الأنظمة المحاسبية وتكمن الجزائر في الاندماج في الاقتصاد العالمي.
- تطول الأسواق المالية وتزايد احتياجات المؤسسات للتمويل مما يفرض على المؤسسات الجزائرية ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية حتى تتمكن المؤسسات من اللجوء الى الأسواق المالية الدولية.
- عادة ما تشترط الأسواق المالية على الدول النامية التي ترغب في الاستفادة من خيراتها تطبيق معايير المحاسبية الدولية.
- الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي يستوجب استعمال معلومات تتمتع بالشفافية والموثوقية وموحدة ومعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية قصد تسهيل نقل المعلومات الاقتصادية وجذب الشركاتالمتعددة الجنسيات حتى لا تقف نظم المعلومات المحاسبية كحجر عثرة أمام استقطابها والاستفادة منها في التنمية.

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة يمكن إجمالها فيما يلي[2]:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي المالي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات.
- إعادة تقييم عناصر الميزانية حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

---

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منضر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCFالاطار النظري** ص97-98.

[2] ايت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص243.

- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية مم يقلص من حالات التلاعبات.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما أنه يسمح بإجراء مقارنة القوائم المالية من سنة لأخرى كذا مقارنتها مع المؤسسات التي تعمل في نفس النشاط
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية.
- إنتاج معلومات بمميزات واضحة وسهلة الفهم، مفيدة، ذات موثوقية، ذات مصداقية، قابلة للمقارنة وتساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم[1].

المطلب الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي

تم تحديد في النصوص التنظيمية والقانونية للنظام المحاسبي المالي مجال تطبيقه والمبادئ الواجب الالتزام بها عند اعتماد هذا النظام.

أولا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يلتزم مسك نظام المحاسبة المالية من طرف مايلي[2]:

- المؤسسات الخاصعة للقانون التجاري.
- المؤسسات العمومية أو الخاصة أو المختلطة.
- التعاونيات.
- الكيانات المنتجة للسلع والخدمات التجارية وغير تجارية إذا كانت تمارس نشاطات اقتصادية ذات طبيعة متكررة.

الا أنه تم استثناء بعض الكيانات وهذا حسب نص المادة 02 (الفقرة02) من القانون 07-11التي تنص على أنه"يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية"[3]وتنص المادة 05 من نفس القانون على أنه "يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها

[1]Sahrawi Ali, **Comptabilité financiére**,berti édition,Alger,2011,P20.

[2]NacerMerzouk,AzemBachir,**Comptabilité Général apprefondie selon le SCF**, Pages bleues,2016.

[3]الجمهورية الجزائرية الديمقراطية **تعليمة وزارية رقم02 مؤرخة 02 أكتوبر 2009**، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، وزارة مالية، 2009، ص03.

وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين متتاليتين مسك محاسبة مالية مبسطة" والموضحة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): شروط مسك المحاسبة المبسطة

	النشاط التجاري	النشاط الإنتاجي والحرفي	نشاط الخدمات ونشاطات أخرى
رقم الأعمال	10ملاين دينار جزائري	06ملاين دينار جزائري	03ملاين دينار جزائري
عدد المستخدمين	09 أجزاء يعملون ضمن الوقت الكامل	09 أجزاء يعملون ضمن الوقت الكامل	09 أجزاء يعملون ضمن الوقت الكامل

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: القرار **المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26يوليو سنة 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجريدةالرسمية، العدد19، الصادر 25 مارس 2009، ص91.

ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يرتكز النظام المحاسبي المالي على مجموعة من المبادئ يجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في اعداد القوائم المالية، وذلك حتى يتم ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية.

1. مبدأ القيد المزدوج:

حسب المادة 16 قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي "تحرر الكتابات المحاسبية المبدأ المسمى القيد المزدوج يمس كل تسجيلعلى الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والأخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن" كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند اليها[1].

[1] أحمد طرطار، مرجع سابق، ص103.

2. مبدأ الوحدة المحاسبية:

حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق الأحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي على أنه "يجب أن يعتبر الكيان كما ولو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكها وتقوم المحاسبة على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعباءه ومنتوجاته، وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه ويجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها"[1].

3. مبدأ الفترة المحاسبية:

تم تناول هذا المبدأ في المرسوم رقم 08-156 المذكور أعلاه وذلك من خلال المواد التالية[2]:

- المادة12: تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب اليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.
- المادة 13: يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ اقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على الحسابات هذه السنة المالية ولايتم اجراء أي تسوية إذا طرأحدث بعد تاريخ اقفال السنة المالية، وكان لايؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع اعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية، وباختصار يمكن القول أن النتيجة متعلقة فقط بالنشاط المقدم خلال السنة المالية واستقلال السنوات المالية[3]

4. مبدأ الاستمرارية:

من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية مستمرة في مجموعها وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر لتصفيتها أوتقليص نشاطها وعليه يفترض أنه ليسلدى المؤسسة نية أو الحاجة للتصفية أو تقليص حجم

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم08-156 المؤرخ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11**، الجريدة الرسمية العدد27، الصادر 28ماي 2008، ص12

[2] الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص12

[3] Nacer Merzouk,AzemBachir,**Comptabilité Général apprefondie selon le SCF**, op cit,p15.

عملياتها ولكن إن وجدت هذه الحاجة أو النية فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة مجبرة بالإفصاح عن ذلك[1].

وهذا ما جاء في المرسوم التنفيذي 08-156 وبالضبط في المادة 07 منه التي تنص على أن "تعد الكشوف المالية على استمرار الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطه في مستقبل متوقع إلاإذا طرأت أحداث أو قرارت قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية هذا الأساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة، ويحدد الأساس المسند عليه في ضبطها في ملحق[2]".

5. مبدأثبات الوحدة النقدية:

كل كيان ملزم باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان كما يشكل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوف المالية فلا يدرج في الحسابات الا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا غير أنه يمكن ذكر المعلومة غير القابلة للتحديد الكمي والتقييم النقدي، والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي في ملحق الكشوف المالية[3].

6. مبدأ التكلفة التاريخية:

تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على تكلفة الشراء أو الحيازة، مع امكانية تصحيح هذه القيمة بإعادة التقييم لتظهر في أخر السنة المالية عناصر الأصول مسجلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية بعد أن يتم تخفيض مجموع الاهتلاك المتراكم والمؤونات من قيمتها التاريخية، وفي هذا السياق تنص المادة (16) من المرسوم التنفيذي 08-156 المذكور اعلاه على أن " تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ

[1] سعيدي عبد الحليم،**محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجاريةوعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص109.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم08-156 المؤرخ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11**، الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص11.

[3] أحمد طرطار، مرجع سابق، ص106.

معاينتها دون الأخذ في الحسبان اثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة غير أن الأصول ذات الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقة"[1].

7. مبدأ الحيطة والحذر:

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في اعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات الى تضخيم وافراط في قيمة الأصول والايرادات أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف وقد أكد النظام المحاسبي المالي على الزامية استجابة المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي الى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة الى المستقبل من شأنها أن بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه بمعنى ان لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات كما يجب ان لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء"، وحسب المادة 14 من المرسوم 08-156 المذكور سابقا فانه "يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا تكون احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها".

8. مبدأ عدم المقاصة:

كل من العناصر الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم وعناصر جدول حسابات النتائج المتمثلة في الأعباء والنواتج يجب أن تسجل بصفة منفصلة أي كل عنصر على حدا، وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هده العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة الأعباء والنواتج من جهة أخرى، فعلى سبيل المثال حساب "عملاء – تسبيقات ومبالغ مستلمة على العملاء –" يعتبر من خصوم الميزانية ورصيده يظهر بشكل منفصل عن الخصوم، ولا يتم طرحه من مبلغ حقوق العملاء على الأصول للميزانية[2].

9. مبدأ الأهمية النسبية:

يقوم المحاسب بدراسة ومعالجة العمليات المختلفة والمعقدة وتسجل بيانات محاسبية ذات مبالغ وقيم مختلفة لابد من اعطاء الأهمية لكل القيم، كبيرة كانت أم صغيرة، فهذه القيم تبدأ بالسنتيم وتنتهي عند المليون أو

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم08-156 المؤرخ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11**، الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 12.

[2] سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، 123.

المليار أو أكثر، فهذا السنتيم قد يختل الحساب وعليه لا بد من اعطاء الأهمية الى أي مبلغ مهما تصورنا أنه لا يصلح للمعالجة، فلا يمكن للمحاسب أن يفكر بأنه في هذا مضيعة للوقت[1].

10. مبدأ الصدق:

يعتمد هذا المبدأ بالأساس على تقديم صورة أقرب ما يمنك للواقع الاقتصادي للمؤسسة وذلك من خلال تطبيق المحاسبين بصدق للإجراءات والقواعد التي يعملون بها في أداءهم للعمل المحاسبي بغية الحصول على حسابات واضحة وواقعية تتميز بالمصداقية والموثوقية.

وهذا ما حثت عليه المادة 10 من القانون 07-11 حيث نصت علة أنه "يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بمسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها".

وفي نفس السياق تنص المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه "يجب أن الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة المالية للكيان"[2].

المبحث الثالث: القوائم المالية في النظام المالي.

القوائم المالية هي العمود الفقري لأي عمل تجاري لأنها تسهم في تكوين صورة مفصلة وشاملة عن الأداء المالي للشركة، بما في ذلك الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم، سواء أكنت مستثمرا أم ممولا أم صاحب عمل، فإن فهم البيانات المالية ضروري للغاية لاتخاذ قرارات مدروسة حول مستقبل الشركة.

القوائم المالية ويطلق عليها البيان المالي :(Financial statement) هي خمسة تقارير يتم إعدادها لاستعراض أداء الشركة المالي خلال فترة محددة، وتضم معلومات حول الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات وصافي الأرباح وغير ذلك. هذه التقارير هي:

- قائمة المركز المالي"الميزانية".

---

[1] محمد العيد، **من المحاسبة العامة الى المحاسبة المالية (مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني)**، النشر الجامعي الجديد، 2018، ص22.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم08-156 المؤرخ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11**، الجريدةالرسمية، مرجع سابق، ص13

- قائمة الدخل "جدول حسابات النتائج".
- قائمة تغيرات الاموال الخاصة.
- قائمة التدفقات النقدية.
- ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات تكميليةعلى الميزانية وجدول النتائج.

المطلب الأول: جدول النتائج.

1. تعريف جدول النتائج:

هي احدى القوائم المالية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق المكاسب الارادية خلال فترة محاسبية معينة، وهي عبارة عن تقرير بين الايرادات والاعباء للمؤسسة المراد حساب صافي دخلها او خسارتها خلال فترة محاسبية معينة، فهي أداة لتحيقمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل او الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة[1].

2. المعلومات المقدمة في حساب النتيجة:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الاجمالي للاستغلال).
- نواتج النشاطات العادية.
- النواتج والاعباء العادية
- اعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة.
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية.
- نتيجة النشاطات العادية.
- عناصر غير عادية(نواتج واعباء)
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الاسهم بالنسبة الى شركات المساهمة.

[1] سعيد رحيش، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2013/2014ص33.

3. مزايا جدول النتائج:

تكمن مزايا جدول النتائج فيمايلي[1]:

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح او خسارة.
- التميز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي باستخدام الربح كمقياس للأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد ويساعدهم ذلك في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك.
- تحديد أسعار السهم من خلال نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل.
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة والغير العادية.
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
- التعرف على نشاطات المؤسسة والمصروفات التي قامت بإنفاقها.

المطلب الثاني: الميزانية (قائمة المركز المالي).

1. تعريف الميزانية:

تعرف الميزانية على انها الوثيقة التي تسمح بمعرفة جميع الموارد التي تملكها المؤسسة وجميع الاستخدامات المقابلة لها في وقت معين، وهي تضم عمودين عمود خاص بالموارد وأخربالاستخدامات، ويجب أن تكون الميزانية مؤرخة بشكل دقيق وإلا ستفقد معناها[2].

إن التميز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبحأمرا ضروريا حيث يجب على كل مؤسسة إن تحدد بناءات على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة والغير المتداولة والمطلوبات المتداولة والغير متداولة كفئات منفصل في صلب الميزانية، وعندما نختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها[3].

---

[1] خالد الجعار اتجمال:معايير التقارير المالية IFRS/IAS، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والإشهار، 2008، ص113

[2] أمال مهارة، **امكانية تحسين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي لتقارير المالية**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم لاقتصادية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر2011، ص

[3] سعيد رحيش، مرجع سابق ذكره، ص29

2. مكونات الميزانية:

تتمثل عناصرها فيمايلي:

أ. جانب الاصول:

- الأصول الثابتة المعنوية.
- الأصول الثابتة المادية.
- الاهتلاكات.
- المساهمات.
- الاصول المالية.
- المخزونات
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن، المدينون الأخرونوالأصولالأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- الخزينة الايجابية ومقابلات الخزينة السلبية.

ب. جانب الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عملية التوزيع المقررة بعد تاريخ الإقفال مع التمييز برأس المال المصدر الاحتياطات، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى.
- الخصوم الغير الجارية التي تتضمن فائدة.
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا).
- الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الايجابية.
- ميزانية البنوك والهيئات المالية المتشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في انتظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

3. مزاياالميزانية:

تتمثل مزايا الميزانية فيمايلي[1]:

- بيان المركز المالي للمؤسسة أي ما لها من حقوق وما عليها من التزامات.
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة والتي تعني مدى تغطية الحقوق لالتزاماتها.
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع.
- مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها.
- القيام بعملية التحليل المالي (تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول

المطلب الثالث: جدول التدفقات الخزينة والجداول الأخرى.

أولا: جدول تدفقات الخزينة:

1. تعريف جدول التدفقات الخزينة:

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء أساس لمستعملي القوائم المالية لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة والمعلومات حول استعمال هذه الأموال ويقدم جدول تدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الموجودات المالية التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها:

- تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية.
- تدفقات ناتجة عن الأنشطة العملياتية.
- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل(أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض).
- تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد وحصص الأسهم (يقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل).

ويقدم جدول التدفقات الخزينة بطريقتين هما:

[1] خالد الجعارات جمال، مرجع سابق ذكره ص113

أ. الطريقة غير المباشرة:

هي الطريقة التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جميع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة تفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة ايجابيا أو سلبيا.

ب. الطريقة المباشرة:

هي نفس المضمون في الطريقة الغير المباشرة لكن تنطلق من التحصيل أو التسديد سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمارات أو العمليات المتعلقة بالتمويل الافتراضي بتسديد الرفع من رأس المال.

2. مزايا قائمة التدفقات النقدية:

تتمثل مزايا قائمة التدفقات النقدية فيما يلي[1]:

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة.
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المحققة من خلال النشاطات التشغيلية.
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل.
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.
- التعرف على النقدية والنقدية المعالة المقيدة والغير المتاحة للاستخدام في المؤسسة.
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لتدفقات النقدية بين مؤسسة أخرى وفي المؤسسة ذاتها في الفترات المالية المختلفة.

[1] خالد الجعارات جمال، مرجع سابق ، ص123

خاتمة الفصل:

يسمح النظام المحاسبي المالي بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة ويستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما أنه يسمح بإجراءات المقارنة من خلال القوائم المالية التي يتم إعدادها بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وعلى أساس منطقي وبصورة منسقة كما ينجز عن تطبيقه آثار عدة منها الآثار على القواعد الجبائية حيث أن النظام المحاسبي يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي عكس النظام السابق.

الفصل الثاني:

آليات الرقابة الجبائية

تمهيد:

إن التهرب الضريبي هو الهاجس الذي تحاول الدولة محاربته، لأنه السبب الأساسي لضياع أموال الخزينة وهنا يكمن دور الرقابة الجبائية تسعى هذه الأخيرة إلى الحد من السلوكيات المنحرفة للمكلفين بالضريبة خاصة أن الجزائر تستخدم نظام تصريحي فهذا يعطي فرصة أكبر لتكون التصريحات المكتتبة غير صحيحة سواء عمدا أو عن طريق الخطأ إذا فالرقابة الجبائية هي أداة قانونية مهمة للكشف عن الأخطاء في الكشوفات المالية المقدمة، لذا سنحاول في هذا الفصل تقديم الجوانب الأساسية للرقابة الجبائية كما جاء في المبحث الأول الإطار المفاهيمي لرقابة الجبائية و المحث الثاني الإطار القانوني لرقابة الجبائية و في المبحث الثالث إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية أهم وسيلة ردعية لمكافحة ظاهرة الغش الجبائي، حيث خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من خلال الاطلاع والتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الجبائي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمداخيله، ويتم ذلك وفقاً لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

تعددت تعاريف الرقابة الجبائية وهذا راجع إلى اختلاف وجهات نظر المفكرين من بين هذه التعاريف.

أولا: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أو جه الرقابة بصفة عامة، ومن بين أبرز التعاريف المقدمة لهته الأخيرة تعريف هنري فايول (Henry Fayol) الذي يعتبر أن الرقابة هي: " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، وهي تهدف إلى كشف نقاط الضعف والأخطاء وتحديدها من أجل تصحيحها ومنع تكرارها".

كما عرف كل من قالة وهيكس (Gullet وHicks) على أنها العملية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث، وإذا لم يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة".[1]

إن الرقابة الجبائية "هي مجموعة من القوانين والتشريعات التي تقيم نوعية المحاسبة لمؤسسة ما من حيث الشكل والمضمون والتحقق من صحة ودقة العمليات المدونة في الوثائق المحاسبية، ومطابقتها مع عناصر استغلال النشاط من أجل التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة"[2].

---

[1] قتال عبد العزيز، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، 2009/2008ص37.

[2] عائشة فاطمة الزهراء، سماش كمال، **الرقابة الجبائية كالية للحد من ممارسة ادارة الأرباح**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد6، العدد 01، جوان 2018،ص277.

وكذلك "اكتشاف الأخطاء العمدية وعمليات الغش، كما تسمح بالقيام بالتعديلات المصرح بها"[1].

- تعد الرقابة الجبائية أداة أساسية لتحقق من التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم، وتسمح بتصحيح الأخطاء الغير مقصودة للمكلفين.

أما بالنسبة للمشرع الجزائري فلم يعطي تعريفا صريحا للرقابة الجبائية، بل اهتم بها من حيث كونها إجراءات ويركز على طريقة تطبيقها وأفضل دليل هو المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية:" يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بمعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"[2].

استنادا إلى كل ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها "مجموعة من المهام تقوم بها الإدارة الجبائية مثل فحص تصريحات وسجلات ووثائق المكلف بالضريبة ومطابقتها مع التشريعات والقوانينالجبائية".

ثانيا: خصائص الرقابة الجبائية.

تتمثل خصائص الرقابة الجبائية فيما يلي[3]:

- هناك علاقة وطيدة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الجبائية، فلابد أن تهتم الرقابة المحاسبية بالمسائل الجبائية ولاتهمل أي تفصيل في المسائل الجبائية.
- تجمع الجباية بين المحاسبة والقانون، وهذا ما شكل علاقة بين الجباية والمحاسبة، لأن الربح الجبائي قائم على الربح المحاسبي ولذلك يجب على المؤسسة تفادي حالات رفض المحاسبة، من طرف المحقق الجبائي.

[1] مليكأو ي مولود،**أساسيات في الضريبة المحلية والدولية**، دار هو مة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2019، ص 75.

[2] دلاندةيوسف، **قانون الإجراءات الجبائية** ، دار هو مة للطباعة و النشر والتوزيع ، الجزائر2014، ص19-20.

[3] بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، دار هو مة والنشر والتزيع، الجزائر، 2013، ص31.

من بين هذه الحالات نذكر:

- ✓ إذا تضمنت التسجيلات المحاسبية معلومات خاطئة ومكررة في عمليات المحاسبة.
- ✓ إذا خالف مسك المحاسبة الضوابط المسطرة في المواد 09-10-11 من القانون التجاري، وشروط وطريقة تطبيق النظام المحاسبي.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

من أجل ضمان العدالة والفعالية في النظام الضريبي، تستعين الإدارة الجبائية بالرقابة الجبائية لتحقيق جملة من الأهداف نصنفها إلى أهداف عامة وأخرى خاصة وأهداف أخرى(اقتصادية ومالية، إدارية، اجتماعية وقانونية).

أولا: الأهداف العامة.

تقسم إلى النقاط الثلاث التالية[1]:

1. قمع التملص الجبائي:

هو اكتشاف إذا ما كان شخص ما (طبيعي أو معنوي) قد جنى دخلا يلزمه بدفع الضريبة ومعاقبة الأشخاص الذين يلجئون لتحايل الضريبي عن طريق التلاعب بالتقارير المالية.

2. قمع التهرب الضريبي:

يقوم المكلفون بالضريبة إلى طرق غير قانونية لتجنب دفع الضرائب وتحقيق مكاسب جبائية، وذلك عن طريق الأخطاء العمدية والتلاعب في التصريحات لذلك وبفضل حق الرقابة المعطى للإدارة الجبائية تعمل الرقابة الجبائية على تقويم هؤلاء المكلفين.

[1]عباس عبد الزراق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر، 2019،ص 23.

3. حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة:

هي العوائد التي تجنيها الدولة من جباية الضرائب والرسوم والرسوم الجمركية وهذا الهدف يعد معيار لمدى نجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تنفيذ المهمة المسنودة إليها.

ثانيا: الأهداف الخاصة:

تتمثل في[1]:

1. التأكد من إيداع التصريحات الجبائية:

هنا تلجأ مصالح الرقابة الجبائية إلى استعمال الوسائل التالية:

- اكتشاف الأشخاص الذين يزاولون نشاطات خاضعة للضريبة دون التصريح بها وتصحيح وضعياتهم.
- تعاقب المكلفين الذين يتجاوزون الآجال المحددة لإيداع التصريحات الجبائية.

2. التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين:

وذلك عن طريق:

- التدقيق في المستندات المحاسبية المقدمة من الأفراد والشركات.
- مطابقة المعلومات المتوفرة مع التشريعات المنصوص عليها.

3. ضمان متابعة المكاسب الجبائية:

هي مجموعة من الإجراءات قدرها المشرع الجبائي من أجل ضمان الالتزام بالقوانين الضريبية.

[1] عباس عبد الرزاق مرجع سابق، ص23.

.

ثالثا: أهداف أخرى للرقابة الجبائية:

تصنف إلى:

1. الهدف القانوني:

يعني مدى مصداقية والتزام المكلفين بالضريبة بالقوانين الضريبية، بمعنى عدم اللجوء إلى أي إجراء غير قانوني للتهرب من الضرائب أو تحقيقها، لأن هذا سيعرضهم للعقوبة.

2. الهدف الإداري:

تقوم الإدارة الضريبية بالرقابة الجبائية لزيادة الأداء حيث[1]:

- تساعد الإدارة الضريبية على القيام بالإجراءات التصحيحية في الثغرات الموجودة في التشريعات، مما يساهم في معرفة نسب التهرب الضريبي.
- تحدد الانحرافات وتكشف الأخطاء

3. الهدف المالي والاقتصادي:

تسعى الرقابة الجبائية إلى الحفاظ على المال العام من النهب وزيادة مداخيل الخزينة العمومية مما يحسن المستوى المعيشي للمجتمع.

[1] بلواضح الجيلاني، سعيدي يحي، **فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم التجارية العدد 12 2014 ص34.

4. الهدف الاجتماعي:

يتمثل في[1]:

- إن الرقابة الجبائية تضمن تحقيق العدالة بين جميع شرائح المجتمع لأنها تضمن التوزيع العادل للعبء الضريبي وكذلك محاربة التهرب الضريبي.
- تقليل الفجوة الاجتماعية لأن الإيرادات الضريبية تدعم الفئات الضعيفة.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تباشر الرقابة الجبائية بشكلين عامة ومعمقة بموجب المنشور رقم 78 المؤرخ في 1994/03/26:

1. الرقابة العامة:

تعرف أيضا بالرقابة الداخلية وتكون على مستوى مفتشية الضرائب وتتكون من:

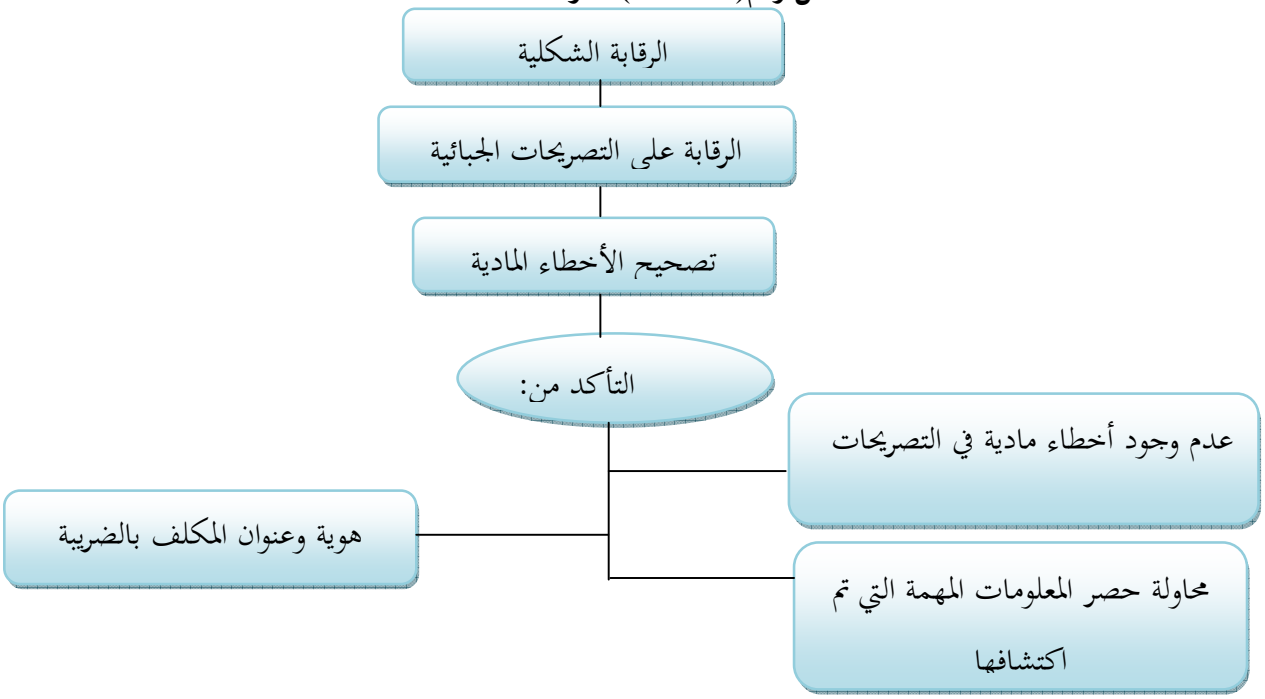
أ. الرقابة الشكلية:

يعد هذا النوع من الرقابة بمثابة استهلال لباقي أنواع الرقابة الجبائية الهدف الرئيسي لهذه العملية هو ضمان جودة المعطيات والوثائق المقدمة، وتصحيح مختلف الأخطاء المادية المرتكبة وهي أول عمل رقابي تخضع له الوثائق والمعلومات[2].

[1] بن عمارة منصور، مرجع سابق ، ص28.

[2] عزوز سليمة، **الاليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائر**، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تحصص القانون الجنائي للأعمال،كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2018-2019، ص188.

شكل رقم(01-02): الرقابة الشكلية



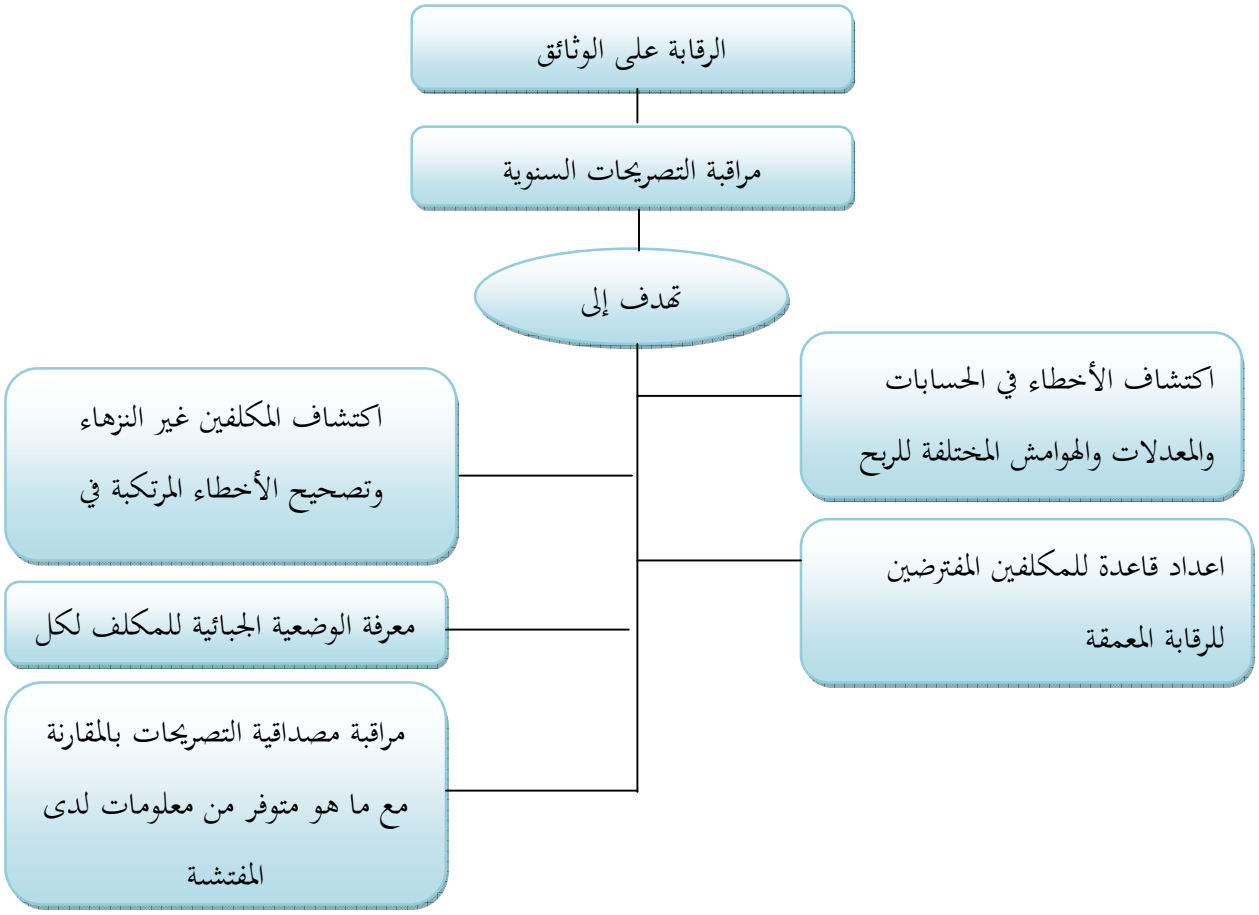
المصدر: بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، دار هو مة والنشر والتزيع، الجزائر، 2013، ص37

ب. الرقابة على الوثائق

هي المرحلة التي تلي الرقابة الشكلية وهي عملية تقوم بها الجهات الضريبية عن طريق فحص التصريحات وتقييم الوثائق المالية المقدمة من طرف المكلفين ومطابقتها للمتطلبات القانونية والضريبية مما يساعد على اكتشاف الثغرات المحتملة ويحق للمحققين طلب تبرير في حالة وجود تناقض من طرف المكلف، بشكل شفهي أو كتابي[1].

[1] ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**،المنظمة العربية للتنمية الادارية ، جامعة الدول العربية، جمهو رية مصر العربية، 2019، ص121.

شكل رقم(2-2): الرقابة على الوثائق



المصدر:بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، دار هومة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص42.

2. الرقابة المعمقة:

تكون على مستوى مديرية الضرائب الولائية عن طريق الرقابة المستمرة على الوثائق هدفها الأساسي هو اكتشاف أي تهرب ضريبي وتكون عبر مرحلتين[1]:

[1] يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر 2006_2007،ص 10.

أ. التحقيق المحاسبي:

وهو فحص محاسبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع المعطيات المادية لأن المحاسبة هي بمثابة المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة اذ تعد مصدر البيانات المالية هدف التحقيق المحاسبي هو اكتشاف الأخطاء أو الهفوات في محاسبة المكلف.

ب. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

هي أكثر طريقة حازمة للإدارة الضريبية، إذ تساعدها على كشف حالات التهرب تتم عن طريق التمعن في تصريحات المكلف (شخص طبيعي) للتأكد من عدم وجود فروق بين المداخيل المصرحة والمداخيل الحقيقية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لرقابة الجبائية.

نظرا لدور المهم الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحفاظ على المال العام سطر للمشرع الجزائري إطارا قانونيا يحدد من خلاله صلاحيات الإدارة الجبائية أثناء مزاولة مهامها، كما حافظ على حقوق المكلفين من أي إجراء تعسفي قد يواجههم أثناء عملية الرقابة.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

من أجل ضمان التحصيل العادل للضرائب، قام القانون الجبائي بوضع إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية من أجل ضمان التطبيق السليم المهام الرقابية، وبالتالي قمع التهرب الضريبي من بين هذه الصلاحيات[1]:

1. حق الاطلاع:

منح المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على الوثائق الخاصة بالمكلف، من أجل تحصيل المعلومات التي تساعد على سير مهمة التحقيق ويكون تصفح الوثائق والمعلومات على مستوى المؤسسات التالية[2]:

أ. حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

لا يحق للإدارات العمومية أيا كان نوعها (هيئات الضمان الاجتماعي، الهيئة المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة، صناديق التعاضدية...) أن تتحجج بالسر المهني في حال طلب أعوان الإدارة المالية الاطلاع على الوثائق المتعلقة بالمصلحة.

ب. حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:

يتوجب على الشركات والمسؤولين على أعمال الصرف وأصحاب العمولات، وكل الجماعات التي تحصلت على ودائع للقيم بصفة اعتيادية أن يرسلوا إشعارا للإدارة الجبائية، من أجل فتح وإغلاق كل حساب إيداع

[1] المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية نشرة 2018، الجزائر ، ص 25.
[2] المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية نشرة 2018، الجزائر،ص 24.

السندات أو القيم أو الأموال أو الحسابات الجارية أو المتعلقة بالعملة الصعبة، أوأي حساب تسيره المؤسسة داخل أرض الوطنمن بين هذه المؤسسات نذكر: البنوك، شركة البورصة الخزائن الولائية...

ج. حق الاطلاع على المكلفين الآخرين:

للتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام الجبائية يجب على الأفراد والمؤسسات المتخصصين في المتاجرة بالعقارات أو المحلات التجارية، اطلاع أعوان الإدارة الجبائية على عقود التأمين والمستندات والسجلات والنفقات والإيرادات.

2. حق الرقابة:

هو أهم حق تحصلت عليه الإدارة الجبائية[1]حيث يمنحها صلاحية مراقبة تصريحات الوثائق المتعلقة بفرض الضريبةكما يمارس هذا الحق على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة تاجر والتي تدفع أجور بعض النظر عن طبيعتها. إذ يتوجب على هذه الهيئات تقديم الوثائق المحاسبية للإدارة الجبائية بناء على طلب هذه الأخيرة يكون هذا الحق خلال ساعات مزأولة النشاط[2].

3. حق المعاينة:

إذا ظهرت ضرورة التحقيق في عين المكان، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التنقل إلى المحلات المهنية للمكلفينإذا كان العون له رتبة مفتش، ودارت شكوك حول وجود إجراءات تدليسية ترخص الإدارة لهذا العون –ضمن شروط معينة– حق القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات بهدف حجز كل الوثائق والمستندات التي تسوغ التصرفات التي تهدف إلى التهرب من دفع الضرائب[3].

[1]المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب،وزارة المالية، الجزائر،نشرة 2018، ص 26.

[2]المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، مرع سابق، ص 28.

[3]المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2001/12/23، طبعة 2018، الجزائر، ص09.

4. حق استدراك الأخطاء الإدارية:

في حال تقديم المكلف لعناصر غير كاملة أو خاطئة تلجأ الإدارة الجبائية إلى استخدام هذا الحق عن طريق إعادة دراسة الاقتطاع الضريبي بتعديله، أو إنشاء اقتطاع جديد، بشرط مراعاة التقادم[1] في حالة اعتراض المكلف على تطبيق هذا الحق، تطبق عليه عقوبات منصوص عليها في المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية[2].

5. حق التقادم والاسترداد:

يسعى التحقيق الجبائي إلى اكتشاف أي إغفال في فرض الضريبة بالنسبة للسنة المالية القادمة، وتم تحديد أجل أربع (4) سنوات لتقادم عمل الإدارة، إلا في حالة إثبات ارتكاب مناورات تدليسية.

المطلب الثاني: حقوق المكلف بالضريبة

منح المشرع الجبائي حقوق لأعوان الإدارة الجبائية، وبالمقابل منح نفس الشيء للمكلفين بالضريبة بهدف الحفاظ على التراضي بين المكلف بالضريبة والعون المحقق، تنقسم هذه الحقوق إلى ضمانات متعلقة بممارسة حق الرقابة، وضمانات متعلقة بممارسة صلاحية إعادة التقويم[3].

تتمثل حقوق المكلف فيما يلي:

1. حق الإشعار المسبق وأجل التحضير:

من حق المكلف بالضريبة أن يتم إعلامه بعملية التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتدقيق (يتضمنن بيانات، ورتب المحققين ومعلومات متعلقة بالتحقيق كالتاريخ والساعة والفترة التي يتم فيها، وكذلك الحقوق والضرائب والوثائق الواجب الاطلاع عليها). كما يشار إلى إمكانية استعانة المكلف بمستشار أثناء عملية الرقابة، يرد عليه بإشعار بالوصول مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة إذا كان الإشعار متعلق بالتحقيق في

[1] المادة 18 فقرة "2" من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر،الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2001/12/23، طبعة 2018، الجزائر ص 10

[2] المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018،مرجع سابق، ص 16

[3] المادة 327 فقرة "1" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،المديرية العامة للضرائب،وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2018، الجزائر، ص 83

المحاسبة يستفيد المكلف من عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام التحقيق للتحضير[1]، وإذا كان التحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية يستفيد المكلف من خمسة عشر (15) يوما للتحضير[2].

وفي حالة تغيير المحقق يجب إعلام المكلف بالضريبة[3].

2. حق الاستعانة بمستشار أووكيل:

يحق للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره، يكون حضوره طيلة فترة التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم، يمكن للمستشار مناقشة الأسئلة المتعلقة بالوقائع أو المشاركة في النقاش الحضوري أثناء اختتام أشغال التحقيق في عين المكان[4].

3. حق استحالة إعادة الرقابة:

بغض النظر عن نمط الرقابة سواء كان تحقيقًا محاسبيا أو تحقيقا في مجمل الوضعية الجبائية، إذا تمت الموافقة الصريحة بين العون المحقق والمكلف يصير فرض الضريبة محددا نهائيا ولا تستطيع الإدارة الرجوع فيه[5]إلا في حالة إدلاء المكلف بالضريبة بمعلومات ناقصة، أو غير صحيحة، أو لجوئه إلى أساليب تدليسية.

4. حق تجديد مدة إجراء التحقيق:

ترتبط مدة إجراء التحقيق بنمط الرقابة الجبائية كما يلي:

- **المعاينة اليومية:**

نص القانون الجبائي على أن يقوم أعوان الضرائب بأعمال المعاينة والتحقيق في محلات الصناع والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين، فقط خلال النهار في ساعات محددة سنذكرها:

---

[1] بوعيسأو يالزوبير، **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية– دراسة وتحليل**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص 40.

[2] المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، مرجع سابق، ص 23.

[3] المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، مرجع سابق ص23

[4] المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، مرجع سابق ص11

[5] المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، مرجع سابق ص15

وفي حالة تصريح التجار والحرفيين أن مؤسساتهم في حالة نشاط أو أنها مفتوحة للجمهور، هنا يمكن للأعوان الدخول ليلا[1].

- **التحقيق المصوب:**

يجب ان لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الوثائق والدفاتر شهرين.

- **التحقيق المحاسبي:**

في هذا النوع من التحقيق يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الوثائق المحاسبية والدفاتر مدة ثلاث (03)أشهر، إذا تعلق الأمر بما يلي[2]:

- ✓ مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها أقل من 1000000 دج في كل سنة مالية تم التحقيق فيها.
- ✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها أقل من 2000000 دج في كل سنة مالية تم التحقيق فيها.
- ✓ إذا كان رقم أعمال المؤسسات المذكورة أعلاه على التوالي أقل من 5000000دج و10000000 دج في كل سنة مالية تم التحقيق فيها، يمدد الأجل إلى ستة (06) أشهر.

5. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

أقصى مدة للتحقيق هي سنة ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق وتمد في حالة طلب المكلف بالضريبة فترة إضافية لتبرير أرصدة المداخيل ورصيده خارج الوطن[3].

[1] المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، مرجع سابق ص12.

[2] المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية،مرجع سابق، ص12

[3] المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية،مرجع سابق، ص29

6. الالتزام بالسر المهني:

يجبأن يلتزمكل شخص بالسر المهني أمام المكلفين بالضريبة أثناء أداء مهامه، للتدخل في تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالرسوم التي نص عليها المشرع في القانون الجبائي.

7. حق النقاش الشفوي الحضوري:

من أجل تقليل مخاطر التصحيح الضريبي، وخلق جومن الثقة بين الإدارة والمكلف يجب على إدارة الضرائب التحأو ر مع المكلف بالضريبة خلال مرحلة التدخل في عين المكان وطيلة مرحلة الرقابة إذ يطلع المحقق المؤسسة على معظم النقاط المفحوصة والتي تتطلب التوضيحات[1].

8. الحق في طلب التحكيم:

يستخدم المكلف بالضريبة هذا الحق في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، للإجابة على أي استفسار يتعلق بالوقائع، عن طريق عقد اجتماع على مستوى الإدارة يحضره المكلف أوممثله القانوني لتوضيح أي غموض أو حل أي عدم توافق مع مصلحة التحقيق.

9. المحرر الجبائي:

إن المحرر الجبائي هو القرار القطعي الذي اتخذته الإدارة الجبائية (بدأ التعميم التدريجي لهذا الإجراء) يعتبر هذا المحرر ردا قطعيا ونهائيا على طلب المكلف الذي يستفسر عن الأحكام الجبائية المطبقة، إذ يطبق المحرر مبدأ الحماية القانونية عن طريق الإبلاغ المفصل من طرف الإدارة عامة كانت أو خاصة عن القواعد التي يبنى عليها الإطار القانوني لهذه الإدارة أثناء ممارسة صلاحيتها[2].

[1] أحمدفنيدس ، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013، ص196.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، وزارة المالية، الجزائر، 2017. ص 16

10. الحقوق المتعلقة بحالة إعادة التقويم:

إضافة إلى الضمانات المتعلقة بممارسة حق الرقابة، منح المشرع الجبائي للمكلف ضمانات أخرى متعلقة بحالة إعادة التقويم نذكرها فيما يلي:

11. حق الإشعار بنتائج التقويم:

عند انتهاء عملية التحقيق يجب على الإدارة إبلاغ المكلف عن نتائج التحقيق مهما كان نوعه، عن طريق إرسال إشعار بالتقويم مع إشعار بالاستلام يكون مفصلا وواضحا حتى يتسنى للمكلف تقديم أي ملاحظة في أجل أقصاه أربعين (40) يوم، وقبل انقضاء الأجل يقدم المحقق للمكلف بالضريبة كل التوضيحات الشفهية إذا طلب هذا الأخير ذلك[1].

12. حق الطعن:

في حال وجود اختلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بخصوص نتائج التحقيق منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف بالضريبة حق الطعن بهدف التحقيق الجزئي، أو الكلي، أو تعديل، أو إعادة الحساب النسب المطبقة عن طريق تقديم شكوى لدى الجهات المختصة[2].

المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة.

كما منح القانون الجبائي والتجاري المكلف بالضريبة حقوق فرض عليه مجموعة من الوجبات يجب عليه الالتزام بها تتمثل في:

1. الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:

يجب أن تكون المحاسبة لدى المكلفين صحيحة ودقيقة ومطابقة لقواعد النظام المحاسبي المالي(SCF) كما يجب على المكلف امتلاك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية وهي:

[1] لمادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص15

[2] لمادة 80-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص33.

تسجيل الخطوات التي تحدد الذمة المالية للمؤسسة، كما يجب المحافظة على الوثائق التي تسهل مراقبة هذه العمليات[1]سنوياتم جرد عناصر الأصول والخصوم للمؤسسة وتقفل كل الحسابات ويتم إعداد الميزانية بمسك دفتر الجرد[2]ويجب أن يكون الدفترين (اليومية والجرد) مرقمي الصفحات ومؤشرين من طرف قاضي المحكمة وأن يكون حال من أي فراغ، أو بياض، أو شطب، أو كتابة هامشيةيجب على المكلف الاحتفاظ لهذه الدفاتر لمدة عشر (10) سنوات ابتداءا من تاريخ إقفال السنة المالية[3].

2. الالتزامات ذات الطابع الضريبي:

يجب على المكلف بالضريبة تقديم جملة من التصريحات في أجل قانوني محدد:

أ. التصريح بالوجود:

يمس هذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، والضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات. يتضمن هذا التصريح الاسم، واللقب، والعنوان، ويكتب في أجل لا يتعدى ثلاثين (30) يوما من تاريخ بدء النشاط على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها النشاط الممارس[4].

ب. التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال:

يودع هذا التصريح في عشرين (20) يوم الأول من الشهر، يعتبر كجدول إشعار بالضرائب والإتاوات المحصلة نقدًا عن طريق الاقتطاع من المصدر[5].

---

[1]المادة 09 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101، الصادرة بتاريخ 1975/12/19.

[2]المادة 10 من القانون التجاري، مرجع سابق، ص04.

[3]لمادة 12 من القانون التجاري، مرجع سابق ، ص05.

[4]الدليل التطبيقي للمكلف، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2017، ص74.

[5]الدليل التطبيقي للمكلف، مرجع سابق، ص 75.

- إذا قل مبلغ الحقوق المدفوع خلال السنة السابقة عن مئة وخمسون ألف (150000) دج، يجب على المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب اكتتاب التصريحات المتعلقة بالسنة الموالية ودفع الضرائب المستحقة كل ثلاث (03) أشهر[1].

ج. **التصريح السنوي:**

يجب على كل شخص خاضع للضريبة المباشرة والرسوم المماثلة تقديم نموذج استمارة للإدارة الجبائية كل سنةيجب أن يحتوي التصريح السنوي على مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالسنة المالية السابقة، وإذا تم تسجيل عجز يضاف مبلغ العجز في التصريح يكون اكتتاب التصريح قبل 30 أفريل من كل سنة على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها مقر الشركة[2]، أما فيما يخص الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي فيجب عليهم تقديم التصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، يجب أن يكون التصريح مصادق عليه من قبل محاسب معتمد، ويحتوي على إجمالي الأرباح والمداخيل خلال السنة المالية السابقة، مرفوق بالوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف بالاعتماد على هذا التصريح يتسنى للإدارة الجبائية معرفة الوضعية الجبائية للمكلف بمطابقة التصريح السنوي والشهري للمكلف. حتى في فترة النشاط لا يعفى المكلف من هذا الالتزام.

فيما يخص المكلفين التابعين لمراكز الضرائب (CDI) والذين يفوق دخلهم ست مئة ألف (600000 دج) إضافة إلى التصريح يتم تسديد مبلغ من الضريبة المفروضة بشكل مؤقت بنسبة 10% من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب.

أما المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي الذين لا يفوق رقم أعمالهم عشرة ملايين(10000000)، تقديم التصريح قبل الفاتح من أفريل من كل سنة متضمنا مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة السابقة.

[1] المادة 35 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 2006/12/26 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007، و المعدلة للمادة 78، مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية العدد 85، ص11.

[2] المادة 151-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق ، ص 40

د. **التصريح بالتنازل التوقف عن النشاط أو الوفاة:**

إذا قرر المكلف التوقف كليًا أو جزئيا عن مزاولة نشاطه، يجب عليه تقديم قبل مدة لا تقل عن 10 أيام كما نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشر كما يلي:

- تصريح إجمالي لدخوله.
- تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

وفي حالة الوفاة يقدم هذا التصريح من طرف الورثة خلال ستة (06) أيام من تاريخ الوفاة[1].

و. **تدوين رقم التعريف الجبائي:**

من أجل ضمان التعريف بالأشخاص المعنيين يجب أن يصحب كل عقد أو تصريح أو إجراء يتم على مستوى المصالح التابعة للإدارة الجبائية برقم التعريف الجبائي[2].

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات العملية والتطبيقية لاكتشاف الغش الجبائي، ولتوضيح كيفية اكتشاف مراقبي الإدارة الجبائية لطرق الغش التي يستعملها المكلف بالضريبة للتملص من دفعها وللتعرف أيضاً على كيفية إعادة استخراج هذه المبالغ وإعادة تحصيلها لصالح الإدارة الجبائية سنركز في هذا المبحث على الإجراءات التي تتم على مستوى الإدارة الجبائية لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

[1] www.mfdgi.gov.dz/index.php – موقع المديرية العامة للضرائب تم الإطلاع عليه يوم 2024/04/26

[2] المادة 41 من القانون رقم 05-16 المؤرخ في 2005/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 2006، والمعدلة للمادة 176، من الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 85، ص14.

المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي

يتبع المحقق جملة من الإجراءات للتأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وحتى تؤدي الرقابة الجبائية النتائج المرجوة منها في مجال التحقيق المحاسبي ألزم المراقبين باحترام مجموعة من الإجراءات العملية.

أولا: التحضير للتحقيق المحاسبي:

تعد مرحلة التحضير للتحقيق خطوة هامة في عملية الرقابة الجبائية إذ يتم من خلالها برمجة الملفات التي ستخضع للمراقبة، حيث يقوم المحقق بمجموعة من الإجراءات التمهيدية قبل إجراء التحقيق المحاسبي على المكلف وهي تتمثل في:

1. سحب الملف الجبائي من المفتشية ودراسته:

يقوم العون المحقق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، ليقوم فيما بعد بفحصه من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير ومدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواءاً كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا[1].

أ. المعاينة المادية للمؤسسة:

يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التحقيق المحاسبي من أجل فحص الوثائق التقنية المتعلقة بنشاط المؤسسة كالمعاينة المادية لوسائل الإنتاج والمخزون والوسائل البشرية، وكذا كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة، فضلاً عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية.

ب. استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني:

[1] - Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications, **« Guide du vérificateur de comptabilité** », édition 2001, mis a jour le 28/01/2003, p 29.

بالرغم من دراسة المعلومات السابقة ضمن الملف الجبائي للمكلف، إلا أنها تبقى غير كافية من أجل الوصول إلى الحكم على مصداقية محاسبة المكلف من عدمها، وعليه يجب على العون المحقق أن يفحص وبشكل مفصل الملف الجبائي وذلك بالاعتماد على إعداد كشوفات لمجموعة من الوثائق من أجل معرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات الخاصة منها رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، الممتلكات المادية والمعنوية، النفقات المسجلة، نسب الربح المحققة وغيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الكشفين:

- ✓ **كشف حالة المقارنة للميزانيات:**

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول-الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربع قيد التحقيق، فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات والمؤونات وحركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

- ✓ **كشف المحاسبة:**

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات الأربع محل التحقيق، ويسمح هذا الكشف بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذا الربح الصافي لكل سنة.

- ✓ **كشف مفصل عن المصاريف العامة:**

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصايف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلاً، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها،وهل هي قابلة للخصم فعلاً.[1]

[1] كحلة عبد الغني، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2012/2001، ص120.

ثانيا:مباشرة عملية التحقيق المحاسبي.

بعد انتهاء عملية التحضير، تنطلق عملية التحقيق المحاسبي من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءا بأول لقاء مع المكلف من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة، والسماح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات، ليقوم المحقق بعد ذلك بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون كما يلي:

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل

يهدف هذا النوع من الفحص إلى معرفة مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول، وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب توفر الشروط التالية:

- يجب أن تكون محاسبة المكلف كاملة ومنتظمة، أي تحتوي على مجموعة من الدفاتر المحاسبية كدفتر اليومية الذي تسجل فيه حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات المؤسسة، وكذا الدفتر الكبير الذي يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية، ودفتر الجرد الذي يتضمن الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالمؤسسة، بالإضافة إلى كل الوثائق التبريرية التي تثبت القيام بالعمليات فعلياً.
- يجب أن تكون محاسبة المكلف متسلسلة وصحيحة، فعلى العون المحقق التأكد من أن مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلاً عن التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناءاً على التحقق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده، وفي هذا الصدد إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تقرر وجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.
- يجب أن تكون محاسبة المكلف مقنعة، حيث يجب على المحقق أن يتأكد من أن جل عمليات المؤسسة قد سجلت بواسطة تقديم المستندات والوثائق الثبوتية، حيث ينجم عن فحص المحاسبة شكلاً حالتين:

✓ **الحالة الأولى**: تتمثل في كون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل، وبذلك يشرع في عملية الفحص من حيث المضمون.

- ✓ **الحالة الثانية:** تتمثل في كون المحاسبة غير مقبولة شكلاً، وبالتالي فإن الدفاتر الإجبارية ليس لها أية قيمة إثباتية، وهذا لا يمنع من البحث عن القرائن لتأسيس القرار النهائي الخاص بمسك المحاسبة ككل، ولا يكون الأمر كذلك في حالة غياب المحاسبة حيث يطبق الإخضاع التلقائي.

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون، قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة بغرض التأكد من صحة البيانات المحاسبية برقابة مزدوجة، الأولى تمس الرقابة على الوثائق المحاسبية لمختلف عمليات المؤسسة (المشتريات، المخزونات، أشغال قيد التنفيذ...)، والثانية تمس مراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير، كما يلي[1]:

أ. الرقابة على الوثائق المحاسبية لمختلف عمليات المؤسسة:

تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساساً في تكوين الربح الخام (القيمة المضافة)، والتي يمكن حصرها من حيث العناصر إلى:

- **مراقبة المشتريات:**

يمكن تقسيم حالات الغش الجبائي التي تظهر على حساب المشتريات إلى ما يلي:

- ✓ **تضخيم قيمة المشتريات:**

هذا الشكل من الغش الجبائي يهدف إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة وذلك باستخدام إحدى الطرق التالية:

- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية.
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبياً بفاتورة الشراء.

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص 113.

- التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية.
- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين، مثل: دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة.

✓ **تخفيض قيمة المشتريات:**

قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح ولا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات، علماً أن هذا النوع من الغش الجبائي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي، وله عدة أشكال منها:

- إغفال التقييد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردين بصفة منتظمة ومستمرة؛
- مشتريات مخفية سجلت على شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف؛
- الأخطاء الحسابية المتعمدة مثل القيام بعمليات طرح وجمع خاطئة.

لذا على العون المحقق أن يكتشف حالات الغش الجبائي لحساب المشتريات بالفحص الدقيق لفواتير الشراء، يتبعها مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الاستلام، وعند اكتشاف مشتريات بدون فواتير عليه أن يتتبع ذلك مع مختلف المتعاملين: كالموردين، العملاء، الكشوفات البنكية، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع بطاقة المورد أو عميل هذه المؤسسة.

- **مراقبة المخزونات:**

لا تتم مراقبة العون المحقق للمخزون إلا بمراقبة دفتر الجرد باعتباره الوثيقة الأولى والأساسية التي يعتمد عليها المحقق في تحرياته، ومهما كانت الطرق المستعملة للغش الجبائي في حساب المخزونات، إلا أنها في الأخير تهدف إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وهذه الطرق تشير إلى حالتين من الغش الجبائي[1]:

✓ **التخفيض في قيمة المخزون:**

حيث أن وثيقة الجرد تظهر الكميات الحقيقية للمخزون لكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي.

✓ **التخفيض في كمية المخزون:**

حيث لا تظهر وثيقة الجرد إلا جزءاً من كمية المخزون، والجزء الأخير يتم إخفاءه، بالإضافة إلى إمكانية الجمع بين الحالتين بالتخفيض في قيمة وكمية المخزون معا[2].

- **مراقبة أشغال قيد التنفيذ:**

هي الأشغال غير المنتهية في نهاية السنة، والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية، أي بدون تخفيض أو مؤونة وبدمج الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد، وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات فإن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة.

وتتم مراقبة هذه الأشغال من طرف العون المحقق عن طريق فحص حسابات الأشغال، والبحث عن مكان تنفيذ الأشغال، فضلا عن فحص الفواتير الصادرة في بداية السنة المقبلة.

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[2]– كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص 114.

أ. مراقبة المبيعات:

من أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات البيع بدون فاتورة، فضلاً عن المخالفات الأخرى، والتي من بينها:

- التخفيض في المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات.
- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء، الفضلات والمهملات، أو حتى التخفيضات التجارية المفرطة.
- عدم تسجيل الاقتطاعات من البضائع التي يقوم بها التاجر لسد حاجياته الخاصة وكذا حاجيات عائلته.
- – القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات[1].

ب. مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

تتمثل مراقبة حسابات الميزانية في فحص أصولها وخصومها، في حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف وحسابات الإيرادات وكذا حسابات النتائج.

- **مراقبة حسابات الميزانية:**

يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة، وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية:

أ. فحص أصول الميزانية:

تتمثل الأصول في الموارد الاقتصادية للمشروع، فهي تمثل مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكاً دائماً أو مؤقتاً في المؤسسة.

[1]- MF/DGI/DRV, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », Op Cite, p 84.

- ✓ **الاصول:** يتم التأكد من الوجود المادي للاصول بواسطة فحص بطاقات تقييم الاصول وكذا مراقبة وثائق الملكية لهته الاصول والتأكد من تسديد حقوق التسجيل، كما يجب على العون المحقق التأكد من نظام الإهتلاكات باعتبار أقساط الإهتلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة.
- ✓ **المخزونات:** يتم التأكد من صحة الجرد من حيث الكمية والسعر، كما يجب التأكد من إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجعة لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة.[1]
- ✓ **الحقوق:** يتم التأكد من صحة حسابات هذه المجموعة (البنك، الصندوق، التسبيقات..) من خلال مقارنتها مع مختلف اليوميات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات، كما يجب التركيز على فحص التسبيقات والدفعات على الطلبيات، والتحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، وكذا الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام، بالإضافة إلى التأكد من رصيد البنك المستخرج من المؤسسة ومقارنته مع نظيره في البنك (المقاربة البنكية).

ب. فحص خصوم الميزانية:

تتمثل الخصوم في مجموع مصادر الأموال الموجودة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، ويتكون حساب الخصوم من صنفين هامين: الأموال الخاصة والديون.

- ✓ **الأموال الخاصة:** حيث يتم فيه التأكد من التغيرات التي تطرأ على حساب رأس المال الاجتماعي والاحتياطات، وكذا التأكد من فرض الضرائب على جل الأرباح وأنه قد أعيد توزيع الأرباح ابتداءا من السنة الثالثة التي تلي سنة تحقيق الربح، بالإضافة إلى التأكد من أن مؤونة الخسائر والتكاليف قد تم تكوينها بشكل قانوني ويتم إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
- ✓ **الديون:** يتم فيها التأكد من أن القروض حقيقية وهذا بمطابقة حسابات الفواتير والكشوفات وأن دفعات تسديد القروض لم تدرج ضمن تكاليف المؤسسة، بالإضافة إلى التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات وفي الجانب المدين بمقارنته مع يومية الصندوق.

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص 116-117.

- **مراقبة حسابات التسيير:**

بعد انتهاء العون المحقق من فحص حسابات الميزانية، ينتقل إلى مراقبة وفحص حسابات التسيير والنتائج كما يلي[1]:

أ. حساب التكاليف:

حيث يتم فيها التأكد من حساب البضائع والمواد الأولية المستهلكة التي يجب أن تدرج في حساب المخزونات وليس حساب التكاليف، وكذا التأكد من حساب مصاريف المستخدمين وأنه غير مبالغ فيها بالإضافة إلى التأكد من أن الضرائب والرسوم قد سددت فعلا وأن الفوائد المسددة هي ناجمة فعلاً عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

ب. حساب الإيرادات:

يتم فيها التأكد من حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقي وكذا التسديد من طرف الزبون، وكذا التأكد من حساب الخدمات المقدمة من خلال مراقبة فاتورة الخدمة والثمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما، بالإضافة إلى التأكد من الأرباح غير المصرح بها والمتأتية من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة وذلك من خلال مراقبة سجلات أمين المخزن والطلبيات ووصولات التسليم وكشوفات الربط لدى العملاء.

ج. **حساب النتائج:**

يتم من خلاله معرفة القيمة المضافة وهامش الربح:

- ✓ **القيمة المضافة:** تمثل الفرق بين الانتاج الاجمالي والاستهلاكات الوسيطية، وتمثل نسبتها بالنسبة لرقم الأعمال مؤشراً لمعرفة مدى تطور المؤسسة خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق.

[1] 4MF/DGI/DRV, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », Op Cite, p 8

- ✓ **هامش الربح:** حيث يمثل هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال مؤشراً جيداً يسمح للمحقق من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة[1].

ثالثا: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي.

بعد التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلاً ومضمونا، يتمكن العون المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين يتوجب عليه إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبيناً له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، ثم إنهاء عملية التحقيق عن طريق إرسال التقرير النهائي للمكلف بالضريبة.

1. تقييم محاسبة المكلف بالضريبة:

عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التحقيق المحاسبي، يقوم العون المحقق بتقييم محاسبة المكلف بقبولها شكلاً ومضموناً أو رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها.

أ. قبول المحاسبة:

يمكن تصنيف قبول محاسبة المكلف إلى قبول صريح وقبول ضمني:

- ✓ **قبول صريح:** أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات.
- ✓ **قبول نسبي:** عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود بعض التجأوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص120.

رقم الأعمال الخاضع، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوماً للرد على هذا التقويم[1].

ب. رفض المحاسبة:

يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة، وذلك عند وجود أخطاء أو إغفالات في محاسبة المكلف، ويكون في الحالات التالية:

- ✓ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع مثل: غياب الدفاتر المحاسبية أو أنها غير مؤشرة من طرف المحكمة المختصة إقليمياً، أو أنها تحتوي على بياض أو تسجيل غير دقيق للحسابات وغيرها من الأخطاء الشائعة.
- ✓ عندما لا تكون للمحاسبة قيمة مقنعة وذلك بسبب انعدام الوثائق الإثباتية كالغياب الكلي أو الجزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 والمتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة والمعلومات المطلوبة.
- ✓ عندما تتضمن المحاسبة تجاوزات وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع، رصيد دائن متكرر للصندوق، ميزانية غير متوازنة أو عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية...

ملاحظة: هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي* لأسس فرض الضريبة، من أهمها:

– لما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف أو أحد موظفيه للعون المحقق لأداء مهامه.

[1] قلاب ذبيح لياس، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير في علو التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2011/2010، ص79.

* التقييم التلقائي: هو إجراء استثنائي، لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتتب المكلف بالضريبة تصريح الدخل الاجمالي في الآجال المحددة قانونياً ولم يسو وضعيته الجبائية أو إذا لم يستجيب لطلب التبرير أو التوضيح المرسل من الإدارة، عندها تحدد هذه الأخيرة تلقائياً القاعدة المناسبة لفرض الضريبة، والتي يجب أن تقترب قدر المستطاع من الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة المعني.

– عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من العون المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها خلال عملية التحقيق[1].

2. إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة:

عند رفض المحاسبة يلجأ العون المحقق إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة بناءاً على المعلومات المتحصل عليها، وذلك بإتباع الإجراءات العادية للتقويم وإعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال عدة طرق أهمها:

أ. إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق العناصر المادية:

يلجأ العون المحقق عادة إلى هذه الطريقة لبساطتها، ولكون معظم النشاطات تتكيف بسهولة مع هذه الطريقة مثل المهن الحرة، ومقاولات الأشغال العمومية والمؤسسات التجارية والإنتاجية بشكل عام، ويتم فيها الاعتماد على العناصر الكمية كالمخزونات والمشتريات والاستهلاكات وتختلف عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة حسب نوع النشاط (مؤسسة تجارية أو إنتاجية)[2].

ب. إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس الفوترة:

تعد الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط في التحقق من الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

ج. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج:

يستطيع العون المحقق إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال على أساس بعض التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، ومن بين هذه التكاليف الأجور الموزعة للعاملين في عملية الإنتاج، حيث تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير

[1] قلاب لياس ذبيح، مرجع السابق، ص80.

[2] بوشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999–2009)** ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية– جامعة تلمسان، 2011/2010، ص136.

رقم الأعمال المحقق، وذلك بمقارنة كتلة الأجور بالنسبة إلى رقم الأعمال، كما يتم التقدير أيضاً بمقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية بالنسبة للأربع سنوات المحقق فيها، مع ضرورة إيجاد نفس النسبة بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، إلا في حالة تغيير معدات الإنتاج، كما أن استهلاك المحروقات خاصة المازوت بالنسبة لمؤسسات نقل البضائع والمسافرين يمكن أن يكون وسيلة لإعادة تقدير إيراداتها.

د. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب:

وفق هذه الطريقة فإن إعادة تقدير الإيرادات تتمثل بدءاً بمقارنة النسب الثابتة بين مختلف العناصر المكونة بسعر التكلفة بالكمية والقيمة مع تلك المستخرجة من المعطيات المحاسبية لإعادة تقدير الكميات غير المعلن عنها، ثم بعد ذلك يتم ضرب كمية المواد الأولية المستعملة – مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي– في سعر بيع الوحدة للحصول على رقم الأعمال، لكن هذه الطريقة غير مستعملة في تجارة التجزئة، ففي هذا النوع من التجارة يتم استعمال طريقة نسب الاستغلال المتمثلة في مقارنة النسب المحددة انطلاقاً من المعطيات المحاسبية مع تلك الناتجة عن فحص الأوراق الثبوتية مثل فواتير الشراء والبيع[1].

و. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار:

إن دراسة السعر لإعادة تقدير رقم الأعمال يهدف إلى ضمان صحة المشتريات المباعة من جهة وإلى صحة معامل الهامش الإجمالي من جهة ثانية المصرح بهما من قبل المكلف، مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في المخزون مع إضافة الربح الخام، وهذا حسب المعادلة التالية:

المشتريات المباعة = مخزون أول مدة + المشتريات – مخزون آخر مدة.

حيث أن المشتريات المباعة تتمثل في المشتريات المقيدة محاسبياً وغير المقيدة محاسبياً، وفي حالة اكتشاف العون المحقق لمشتريات المواد الأولية غير المقيدة محاسبياً فإنه يجب إعادة تقييم الإنتاج المباع باستعمال النسبة التالية: **س= [إنتاج السنة المالية /المواد واللوازم المستهلكة] ×100**، حيث أن هذه النسبة تسمح بتحديد مبلغ رقم الأعمال المناسب للكمية غير المصرح بها (مبلغ التسوية)، وبضرب هذه النسبة في مبلغ المواد واللوازم غير المصرح بها يكون: **مبلغ التسوية = المواد واللوازم غير المصرح بها ×س.**

هـ. إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى:

[1]MF/DGI/DRV, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », Op Cite, p131.

هناك عدة مؤشرات يمكن أن يعتمد عليها العون المحقق كعناصر لإعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق كمشتريات المشروبات الغازية والكحولية التي تستعمل لإعادة تقدير الإيرادات المحققة بالنسبة للمطاعم، وكذلك السجل الذي يحتوي على أسماء الأشخاص الذين أقاموا بالفندق يمكن أن تستعمل كوسيلة لإعادة تقدير الإيرادات في مجال الفندقة.[1]

3. تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي:

تعد هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي، حيث يقو فيها العون المحقق بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبة، ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

أ. التبليغ الأولي:Notification de Redressement

بعد قيام العون المحقق بإعادة تشكيل رقم الأعمال يجب عليه أن يبلغ المكلف بالضريبة بالنتائج والتعديلات التي أجراها من خلال تبليغ مفصل ومعلل بطريقة تسمح للمكلف بفهم الطريقة التي تم من خلالها إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة للتمكن من تقديم ملاحظاته ، وهنا يمكن أن يواجه المكلف ثلاث حالات وهي:

- ✓ المكلف يرد على التبليغ بقبول التعديلات في رقم الأعمال قبولاً صريحاً، وبذلك يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا أكتُشف أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات وطرق تدليسية، أو أعطى معلومات ناقصة أو خاطئة خلال التحقيق.
- ✓ المكلف يرد على التبليغ في الفترة المحددة عن طريق ملاحظات وتوضيحات مبررة وموضوعية، وبعد الدراسة يقرر العون المحقق قبولها أو رفضها، وفي حالة القبول يتم التخفيض الجزئي للضريبة كما يجب عليه إبلاغ المكلف في حالة الرفض.
- ✓ يعد عدم الرد في الأجل المحدد بمثابة قبول ضمني وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف العون المحقق على حالها، وتعتبر أساساً لفرض الضريبة[2].

ب. التبليغ النهائي: Notification Définitive

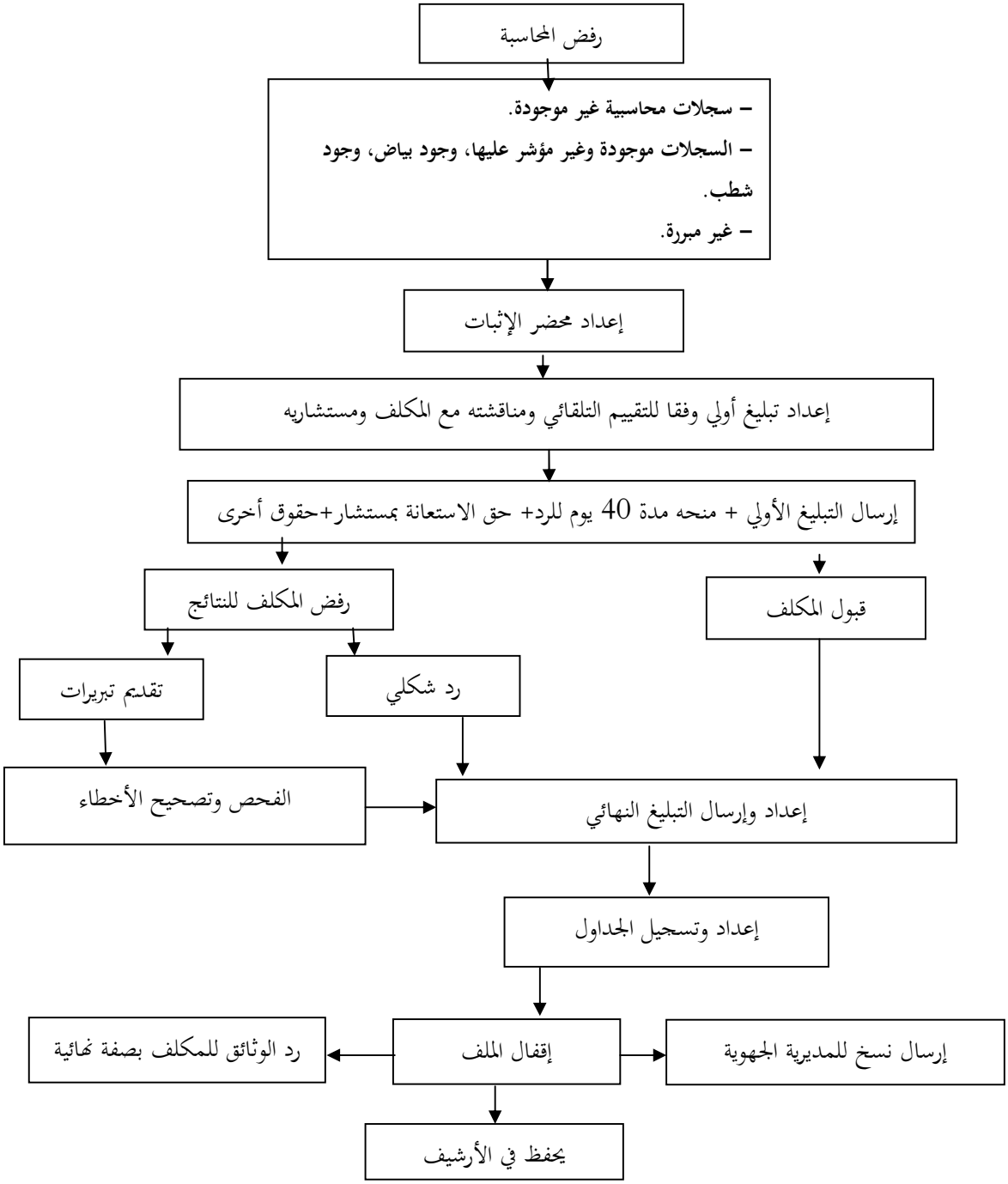
[1] كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص123.

[2] بوشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص138.

بعد نهاية التحقيق وتبليغ العون المحقق نتائج التحقيق للمكلف، وبغض النظر عن قبوله لهذه النتائج من عدمه في أجل أربعين (40) يوماً، يجب على العون المحقق أن يقوم بإعداد وإرسال التبليغ النهائي للتعديلات في حالة رفض المكلف للتبليغ الأولي، حيث يُعلم العون المحقق إدارة الضرائب بذلك بمراسلة تكون مفصلة ومعللة، وإذا أبرزت هذه المراسلة أسباباً جديدة لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم يتم التطرق لها في إطار الإشعار الأولي، على أن تكون هذه التعديلات المقدمة من طرف العون المحقق في التبليغ النهائي مفصلة بقدر كاف ومعللة، ليقوم بعد ذلك بإعداد وتسجيل الجداول الإضافية التي تمثل نهاية إجراءات التحقيق المحاسبي وتحديد الحقوق والعقوبات المستدركة[1]، لنصل في الأخير إلى إقفال ملف تقرير عمليات التحقيق وإرسال نسخة إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب والملف الضريبي للمكلف إلى مفتشية الضرائب التابع لها ليحفظ في الأرشيف، ويمكن حوصلة إجراءات التحقيق المحاسبي في المخططين التاليين (حالة رفض المحاسبة وحالة قبولها).

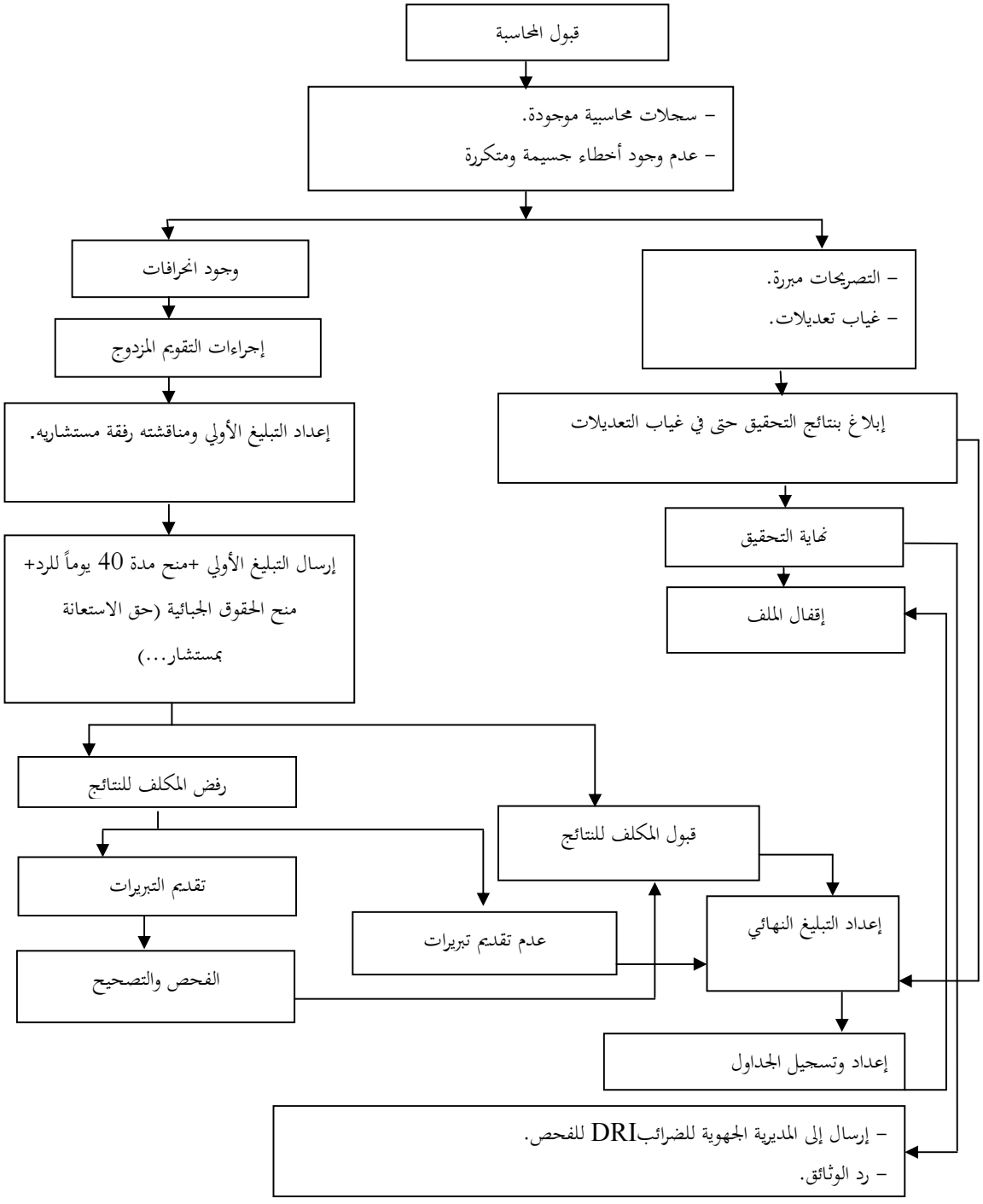
[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص 124.

شكل رقم (3-2): المخطط العام لنتائج التحقيق المحاسبي- حالة رفض المحاسبة



المصدر: يوسفي عاشور، " **فاتورة الغش الجبائي- حالة الجزائر(2004-2014)**"، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود- مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، 2014/2013، ص151.

شكل رقم (4–2): المخطط العام لنتائج التحقيق المحاسبي– حالة قبول المحاسبة



المصدر: يوسفي عاشور، " **فاتورة الغش الجبائي– حالة الجزائر(2004–2014)**"، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود– مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، 2014/2013، ص152.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تتلخص إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في عملية التحضير المبدئي له من خلال برمجة ملفات المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، وكذا الأعمال الأولية لهذا الأخير، ثم مباشرة التحقيق من خلال الإشعار بانطلاق أعمال التحقيق والشروع في جمع المعلومات الجبائية ليتم في الأخير تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق.

أولا: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تتمثل مرحلة التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في عملية البرمجة من أجل انتقاء المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق ومن ثم القيام بالأعمال الأولية للمراقبة.

1. برمجة واختيار الملفات:

قبل نهاية كل سنة يقوم رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يتم إخضاعهم للمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، والذين تظهر عليهم بعض الشكوك في استعمال طرق ومناورات تدليسية من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب، وبعد ذلك يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً لدراستها ومناقشتها مع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لها، ثم ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب للاطلاع عليها وإرسالها إلى المديرية العامة للضرائب ومصلحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي للمصادقة عليها.

ويهدف البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب إلى تنفيذ التحقيق المعمق بنسبة 5 % من النسبة الكلية للملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي، وهذه النسبة قابلة للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية[1] ويتم عادة اختيار الملفات التي تحتوي على انحرافات مهمة وخاصة الظاهرة بين المداخيل المصرح بها والمصاريف الفعلية المنجزة، والتي قد تعطي نتائج لا سيما منها الظاهرة في:

- برنامج إعادة تقويم العقارات.
- برنامج ملفات نقص القيمة.
- الملفات المشكوك فيها والتي كانت محل رقابة داخلية.
- الملفات التي كانت محل رقابة على الوثائق التي تتم على مستوى المفتشيات.

[1]- بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 141.

– الملفات التي كانت محل رقابة مصوبة.

– الملفات التي كانت محل تحقيق محاسبي ولكن النتائج المتحصل عليها لا تغطي بأي حال الممتلكات المكتسبة والمكتشفة بمناسبة ممارسة عمل البحث عن المعلومة الجبائية.

– المكلفون الذين لا يملكون ملف جبائي وغير المحصيين والذين يملكون عقارات مكتسبة من أموال مشكوك في خضوعها للضريبة على الدخل الإجمالي[1].

2. الأعمال الأولية للمراقبة:

تتلخص الأعمال الأولية للمراقبة قبل مباشرة عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف سواءاً بسحب ملفه الجبائي، أو بطلب معلومات عنه من مصادر خارجية.

أ. سحب الملف الجبائي للمكلف:

ويتم ذلك من المفتشية المختصة إقليمياً بمتابعة الضريبة على الدخل الإجمالي قبل إرسال الإشعار بالتحقيق وذلك للتأكد من:

– تعيين المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية بدقة، وذلك بأخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي.

– معرفة طبيعة المداخيل والذمة المالية للمكلف.

– تقييم المكلف اتجاه الالتزامات الجبائية (التصريحات الجبائية السنوية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي.

– السماح بمعاينة عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها ووضعية الممتلكات وعناصر نمط المعيشة للمكلف.

ب. البحث عن معلومات جبائية لدى الغير:

يقوم العون المحقق بطلب معلومات جبائية لدى جل الهيئات أو المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في التحقيق[2].

[1]– يوسفي عاشور،" **فاتورة الغش الجبائي – حالة الجزائر (2004–2014)**"، مرجع سبق ذكره، ص154.

[2]– كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 130.

ثانيا:مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد انتهاء مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف، وذلك بدءاً بالإشعار بالتحقيق، ومن ثم القيام بعملية البحث عن المعلومة الجبائية المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق وطلب التبريرات والتوضيحات اللازمة.

1. **الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق:**

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال الإشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوماً ابتداءاً من تاريخ استلام الإشعار.

كما يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره خلال عملية المراقبة[1].

2. **جمع المعلومات الجبائية:**

تعتبر عملية جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات عن طريق التدخل في عين المكان باستعمال حق الإطلاع، ثم يتصل بجميع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة وخاصة المؤسسات المالية، وذلك عن طريق إرسال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

أ. **بطاقة وضعية الممتلكات:**

هي عبارة عن استمارة تحدد فيها الممتلكات التي بحوزة المكلف والحسابات البنكية المفتوحة باسمه، وكل ما يتعلق بوضعية ممتلكاته الشخصية، وترسل إلى المكلف مع الإشعار بالتحقيق، ويتم منحه أجل كاف من أجل الرد والتصريح بممتلكاته الحقيقية، وفي حالة عدم الرد يلجأ المحقق إلى طلب التبريرات والتوضيحات.

[1]- المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2018، الجزائر، مرجع سابق، ص15.

ب. **كشوفات الربط وبطاقة المعلومات:** [1]

هي عبارة عن استمارة طلب المعلومات، يتم إرسالها الى الهيئات والمؤسسات التي لها علاقة مباشرة بالمكلف، وهي تهدف إلى تكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، من خلال كشف وإحصاء الحسابات المالية الخاصة بالمكلف والحصول على الكلفة الحقيقية للممتلكات والعقارات التي بحوزته، كما يمكن طلب المعلومات من مصالح البحث عن المعلومة –الجبائية التابعة للهياكل المحلية والجهوية والمركزية.

بعد جمع المعلومات من جميع المصادر وبانتهاء مدة الإشعار بالتحقيق، يقوم المحقق باستدعاء المكلف بالضريبة إلى مكتب المراقبة الجبائية، حيث تتم هناك عملية التحقيق وذلك تفادياً للخوف والقلق العائلي عند إجراء التحقيق في منزل المكلف بالضريبة، حيث يطلعه المحقق على ما تحصل عليه من معلومات بخصوص ممتلكاته وحساباته البنكية والبريدية، ويدخل معه في حوار بغية الإطلاع على المعلومات الموجودة لديه والإستفادة منها في عملية التحقيق، وأثناء ذلك يجب على المحقق مراعاة ما يلي:

– أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، بل يترك للمكلف الحرية الكاملة في التكلم عن انشغالاته ومشاكله.

– توفير جو من الثقة بين المكلف والمراقب وتفادي طرح المشاكل منذ البداية.

– استقبال كل المعلومات المقدمة من طرف المكلف.

– التحلي بالصبر مع المكلف دون إعلامه بالمخالفات التي ارتكبها ودفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة الأولى معه.

– عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتحصل عليها والتي يمكن أن تثير قلقه ويعلم من خلالها أن المحقق مطلع على ملفه الجبائي بصورة دقيقة.

بعد حصول المحقق على مختلف المعلومات من خلال فحص الملف الجبائي، أو من طرف الجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف، أو من خلال اللقاء أو التحاور مع المكلف في حد ذاته، يقوم بمقارنتها مع التصريحات المكتتبة

[1] المادة 21–3 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2018، الجزائر، مرجع سابق، ص15.

والممتلكات الحقيقية، وذلك بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة والكشف عن الخفايا والتلاعبات التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة[1].

ج. **طلب التبريرات والتوضيحات:**

يراقب المفتش تصريحات المكلف ويطلب منه التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري، أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوماً[2].

ثالثا: إعادة التقييم وتبليغ النتائج

بعد رد المكلف على طلب التبريرات والتوضيحات الموجه لها، يقوم المحقق بإعادة التقييم من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال ليبلغه في الأخير بنتائج عملية التحقيق.

1. **إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة:**

يعتمد المراقب في إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة على عدة عناصر تختلف باختلاف العناصر المراد إعادة تقييمها، ونوع الطريقة التي يعتمدها المراقب في إعادة التقييم، ورغم الغموض الذي يتصف به هذا النوع من المراقبة إلا أن هناك عدة طرق يتم اعتمادها في إعادة التقييم أهمها:

2. **تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف:**

من أجل إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف، يتوجب على العون المحقق مراقبة العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، والجدول التالي يبين ذلك:

[1]- بوشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص 144-145.

[2]- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

جدول رقم (1-2): إعادة تقييم العناصر العينية

بيان العناصر	طريقة التقويم	الملاحظات
1- المنقولات	مبالغ الفواتير أو الأسعار المحددة مقارنة مع المواد المماثلة في الواقع	مراعاة سنة الحيازة وطبيعة المواد
- السيارات	اختلاف التقويم باختلاف حالة السيارة (قديمة أو جديدة)	
	- إذا كانت جديدة يجب معرفة السعر من خلال الفاتورة أو وكلاء البيع أو االوثيقة (D3) إذا كانت مستوردة	ضرورة معرفة سعر الحيازة في حالة انعدام الفاتورة من وكلاء البيع أو مصالح الجمارك في حالة الاستيراد
	- إذا كانت قديمة يتم إعادة تقييمها بسعر السوق	تخفيض تقديري لسعر الفاتورة من 10% إلى 20 % مع الأخذ بعين الاعتبار حالة السيارة والمسافة التي قطعتها
- سفن السياحة (النزهة)	سعر الفاتورة أو وثيقة (D3) في حالة الاستيراد	وجوب الحصول على معلومات من الملاحة والسفن
2- العقارات		
- الحيازة	القيمة الحالية للعقار المدونة لدى مصالح التسجيل	وجوب استثناء عقارات الميراث والهبات من خلال فحص العقود
- التنازل	القيمة الحالية للعقار المدونة لدى مصالح التسجيل	
- الإنجاز الذاتي	مراقبة مدة ومساحة وكيفية وحالة تقدم الأشغال	ضرورة معرفة اتفاقية الإنجاز لمعرفة صاحبه لتسهيل التقييم
- شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه من طرف إدارة الضرائب	
3- المخزون	المخزون المعاد تقييمه بالتحقيق المحاسبي من طرف إدارة الضرائب	يؤخذ بالميزان الإجمالي إذا كان المخزون لمؤسسة
4- أشياء أخرى	خيول السباق...	

Source: Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications, **Guide de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble**, 2002, p15.

أ. **تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف:**

يسمح للعون المحقق بتحليل الحسابات المالية للمكلف من أجل كشف مصدر مداخيله وكذا المداخيل غير المصرح بها، وذلك بإتباع طريقتين:

– مقارنة الكشوفات البنيكة مع المداخيل المصرح بها؛

– إنشاء رصيد الحساب النقدي.

- **تحليل الحسابات المالية (دائن– مدين)**: يتلخص تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك (الدائن)، وكذا حساب البنك (المدين).

✓ **تحليل حساب البنك (الدائن):**

يهدف هذا التحليل إلى معرفة المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها عن طريق الميزان النقدي، من أجل معرفة المساهمات المالية غير المعروفة المصدر(غير المبررة)، حيث يتم استخراج الدائن الصافي مع إبعاد حساب التحويلات من حساب إلى آخر – وهذا لتفادي تضخيم ميزانية الخزينة– بعد ذلك يتم مقارنة الدائن الصافي مع المداخيل المصرح بها، لتظهر أمام العون المحقق ثلاث (03) حالات:

– مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخيل المعروفة، وهو ما يعني أن هناك مداخيل غير معروفة يجب تفسيرها؛

– مجموع الدائن الصافي يساوي المداخيل المعروفة، وهو ما يعني ضرورة مواصلة البحث خاصة البحث في الحسابات النقدية؛

– مجموع الدائن الصافي أقل من المداخيل المعروفة، وهو ما يعني أن المكلف يملك حسابات غير معروفة من طرف المصلحة، وإلا تحصل على مداخيل نقدية.

✓ **تحليل حساب البنك (المدين):**

يسمح هذا التحليل بفحص العمليات المدينة عن طريق دفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المكلف وطبيعة النفقة التي تمت بها، وهذه الطريقة تتسم بالدقة والسرية، ولهذا ينصح باستعمال هذا التحليل لأنه يسمح بـ:

- إحصاء السحب النقدي.
- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك، وتخفيض تلك المستعملة عن طريق النقد.
- إحصاء نفقات مسار الحياة غير المعروفة.
- تحديد تمويل الذمة المالية، وتسجيل عناصر معروفة غير ممولة أو عناصر معروفة ممولة[1].

- **تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين:**

بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية، يتم استخدام الموازين التي تسمح بمقارنة المداخيل المحققة (الدائن البنكي) مع المداخيل الفعلية المصرح بها، سواءاً تم ذلك في جدول ميزانية الخزينة أو الميزان الشامل الإجمالي.

✓ **جدول ميزانية الخزينة:** يتم إعدادها للكشف عن المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة التحقيق، حيث يعمل هذا الجدول على إخراج الفروقات الموجودة بين المتاحات المستخرجة (المنجزة) والمتاحات المستعملة (الموظفة) كما يلي:[2]

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص 135.
[2]- نوي نجاة، مرجع سابق، ص86.

جدول رقم (2-2): إعادة التقييم من خلال ميزانية الخزينة

المتاحات المستخرجة	المتاحات المستعملة
– رصيد الحسابات البريدية أو البنكية ودفاتر الادخار المفتوحة باسم المكلف أو أفراد عائلته. – التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من يعر البيع. – المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية مع تقديم عقود أو تصريحات لإثبات ذلك. – إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة صحيحة. – تغيرات حساب المستغل للمستعمل وأفراد عائلته. – بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها شريطة أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.	– رصيد الحسابات البريدية أو البنكية المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته. – المساهمات داخل المؤسسة. – مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية. – المصاريف المستعملة في الشغل ومكان الإقامة. – حيازة المباني أو مصاريف البناء إذا تم إثبات تسجيلها في فترة التحقيق. – القروض المتفق عليها مع الغير. عوائد الريوع والمعاشات. – إعادة تسديد القروض، وتعويض الخسائر. – الغرامات إذا تم إثباتها وتبريرها.

المصدر: نوي نجاة،" **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999-2003)**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص86

نستنتج من خلال الجدول ما يلي:

– إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتحات المستعملة، فهذا يعني أن هناك مداخيل غير مبررة وجب على المكلف تبريرها، وإلا فإن العون المحقق يقوم باقتراح التسويات اللازمة بإعتبارها مداخيل مهربة لا بد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك من خلال التبليغ الأولي وفقاً للمراحل المشار إليها سابقاً.

– إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أقل من مجموع المتاحات المستعملة فهذا يعني أن كل المصاريف مبررة، وبالتالي يتم تبليغ المكلف بأن النتائج المصرح بها مقبولة وبدون اقتراح أي تعديل عليها.

- ✓ **الميزان الشامل الإجمالي:** يتم اللجوء إلى الميزان الشامل الإجمالي في حالة تعذر على المكلف التفريق بين حركة الحساب البنكي للمكلف وحركة حساب مؤسسته، كما يعود للأسباب التالية:
  - انعدام أو المسك غير الجيد للمحاسبة أو الحسابات؛
  - المداخيل أو الأرباح حددت بشكل جزافي.

فهذه الحالات تصعب على العون المحقق معرفة حركة الأموال بدقة من وإلى شركة المكلف، وعليه لا بد من ضرورة إعداد حساب الخزينة التجاري، الذي يبين بدقة المتاحات المستخرجة والمتحات المستعملة حسب طريقة الميزان الشمل الإجمالي كما يلي:[1]

جدول رقم (3-2): الميزان الشامل الإجمالي

المداخيل	التكاليف
- الأرباح الصناعية والتجارية المقيمة جزافياً. - مبيعات العقارات أو المنقولات خلال السنة. - الإهتلاكات المأخوذة بعين الإعتبار لتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة. - مخزون أول المدة. - الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في بداية المدة.	- دفع الضرائب المهنية. - مشتريات العقارات أو المنقولات خلال السنة. - تكاليف حيازة العقارات. - الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في بداية المدة. - مخزون نهاية المدة.
حسابات الخزينة المهنية (الرصيد الأولي)	حسابات الخزينة المهنية (الرصيد النهائي)
- الحسابات البنكية. - الحسابات البريدية. - حسابات الخزينة العمومية. - دفتر التوفير والاحتياط.	- الحسابات البنكية. - الحسابات البريدية. - حسابات الخزينة العمومية. - دفتر التوفير والاحتياط.

المصدر: كحلة عبد الغني، **"تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي"**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2012/2001، ص139.

[1] - كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص138.

إذا كان مجموع التكاليف أكبر من مجموع المداخيل فإن النتائج المصرح بها مبرة ومقبولة، أما إذا كان مجموع المداخيل أكبر من مجموع التكاليف فيستنتج أن هناك مداخيل غير مصرح بها ويجب إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.

بعد الإنتهاء من عملية إعادة التقييم، يتم الشروع في إبلاغ النتائج للمكلف، مع التنويه إلى أن تبليغ النتائج في التحقيق المعمق لمحل الوضعية الجبائية هو نفسه بالنسبة للتحقيق في المحاسبة[1].

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة المصوبة

تعتبر الرقابة المصوبة من أحدث الطرق المنتهجة التي اعتمدت عليها الإدارة الجبائية للكشف عن الغش الجبائي للمكلفين بغرض تسوية وضعيتهم الجبائية وفق ما تمليه أحكام نصوص القوانين الجبائية، ويعتبر أيضاً من المؤشرات الفعالة المعول عليها في إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة في حالة وجود انحرافات كبيرة.

وتمر الرقابة المصوبة بمجموعة من المراحل بدءاً بمرحلة التحضير ثم مباشرة عملية التحقيق المصوب في المحاسبة، ليتم في الأخير تبليغ نتائج التحقيق.

أولا: مرحلة التحضير للتحقيق المصوب في المحاسبة

يتسلم رئيس فرقة المراجعة الجبائية من المدير الفرعي للرقابة الجبائية القائمة الإسمية للمكلفين الذين يخضعون للرقابة المصوبة حيث أن عدد القضايا المستلمة لا يكون بالضرورة حسب عدد المحققين- أي لكل عون محقق ملف- كما هو الحال في التحقيق في المحاسبة، فقد يحقق العون في ملفين أو ثلاث دفعة واحدة وذلك لقلة السنوات المحقق فيها من جهة وقلة الضرائب والرسوم المحقق فيها من جهة أخرى وعلى العموم تكون عملية التحضير في التحقيق المصوب في المحاسبة كما يلي:

يقوم العون المحقق بإعداد الإشعار بالتحقيق الخاص بالرقابة المصوبة في محاسبة المكلف والذي يجب أن يحتوي على البيانات المبينة أدناه، وفي حالة غياب أو إهمال أي فقرة منه يعتبر إجراء التحقيق باطلاً وبالتالي ترفض العملية من ناحية الشكل، هته البيانات تتمثل في[2]:

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص 139.

[2]- يوسفي عاشور، " **فاتورة الغش الجبائي – حالة الجزائر (2004-2014)**"، مرجع سابق، ص162.

- رقم وتاريخ إعداد الإشعار بالتحقيق.
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى التي من المفروض أن تتم مراقبتها.
- مدة التحقيق وكذا الوثائق التي سيتم معاينتها.
- تاريخ وتوقيت التدخل في المؤسسة.
- توقيع العون المحقق ورئيس الفرقة.
- رقم هاتف المدير الفرعي للرقابة الجبائية.
- رقم نصوص المواد المعتمد عليها في عملية المراقبة.
- الحق في الاستعانة بأي مستشار تم اختياره.
- أجل الرد محدد بـ 30 يوم.
- لقب واسم ورتبة المكلفين بعملية المراقبة.
- منح أجل 10 أيام لتحضير الوثائق والمستندات المحاسبية.

بعد التأكد من كل المعلومات السابقة الذكر يبلغ المكلف رسمياً وذلك إما عن طريق البريد المضمون أو تسليمه الإشعار يداً بيد، وفي نفس اليوم يتم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف قيد الرقابة المصوبة من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا[1].

ثانيا: مباشرة عملية التحقيق المصوب في المحاسبة

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة فيها، تنطلق عملية التحقيق المصوب والتي من المفروض أن تتم في عين المكان، إلا أنه هناك حالات استثنائية والمتمثلة في القوة القاهرة، حيث يتقدم بمناسبتها المكلف بطلب إجراء الرقابة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية يدرس من طرف رئيس فرقة التحقيق والذي له الحق في قبول أو رفض الطلب، بعدها تنطلق عملية الرقابة التي تبدأ في الواقع من تاريخ أول تدخل، هذا التاريخ هو إما تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق للمكلف- حيث تقوم فرقة التحقيق بإحصاء موجودات المؤسسة من

[1]- يوسفي عاشور، " **فاتورة الغش الجبائي – حالة الجزائر (2004–2014)**"، مرجع سابق، ص162.

عمال واستثمارات، مخزونات، متاحات– أو التاريخ المشار إليه في الإشعار بالتحقيق والذي يبدأ سريانه 10 أيام ابتداءاً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق الظاهر في البريد المضمون، وهنا يجب إعطاء أهمية بالغة لمحضر المعاينة الذي تم إعداده بمناسبة تسليم الإشعار بالتحقيق وبعدها يتم إجراء العمليات التالية:

– إعداد حالة المقارنة للميزانيات: والمتضمن ملخص الميزانيات (الأصول– الخصوم) الخاصة بالسنوات قيد المراقبة وغير الساقطة بالتقادم.

– إعداد كشف المحاسبة: والمتضمن ملخص حسابات النتائج للسنوات وقيد المراقبة غير الساقطة بالتقادم.

– إرسال طلبات المعلومات إلى كل من الموردين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية، وإلى كل شخص يمكنه منح معلومات قد تفيد في إعادة تأسيس رقم الأعمال والربح.

– الاعتماد على نتائج الرقابة على الوثائق بالنسبة للملفات المبرمجة في هذا الشأن، أو البدء بالخطوات المذكورة في هذا الإطار[1].

بعد انقضاء المهلة القانونية والمقدرة بعشرة (10) أيام،[2] وبعد استلام الوثائق والمستندات المحاسبية تكون الأشغال الأولية التحضيرية قد بلغت نسبة كبيرة في التقدم، وعليه يتم الانطلاق في الجزء الآخر الواجب تنفيذه في عين المكان، والمتمثل في:

– فحص المحاسبة من الناحية الشكلية أو مدى مطابقة السجلات المحاسبية (دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد، سجل الأجور...الخ)، وكذا شكل السجلات المساعدة (المشتريات، المبيعات، البنك، الصندوق، العمليات المختلفة...الخ)، ونذكر هنا أنه إذا كانت العمليات ممسوكة شهرياً فإن إمساك السجلات المساعدة أن يكون إجباري.

– فحص الوثائق الأخرى خاصة منها فواتير الشراء والمصاريف والتأكد من أنها خالية من كل مظاهر التزوير.

– إعداد الملخصات، أي ملخص لكل من المشتريات والمبيعات.

[1]– يوسفي عاشور، **فاتورة الغش الجبائي – حالة الجزائر (2004–2014)** ، مرجع سابق، ص 163.

[2]– المادة 20 مكرر، فقرة 3، قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2018، الجزائر، مرجع سابق، ص 13.

– إجراء تجارب متعددة على كيفية صنع المنتوج بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية، حتى يتمكن العون المحقق من مقارنة ما تم استهلاكه وبيعه فعلاً والمبيعات المصرح بها، وذلك بالاستعانة بطريقة حساب المواد.

– إعداد الحساب المادي والمتضمن استخراج المقبوضات الحقيقية ثم مقارنتها مع المقبوضات المصرح بها.

– التأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلاً، وهل هي قابلة للخصم فعلاً ووفقاً لما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي.

– إعداد طلب توضيح رسمي لتوضيح بعض العناصر أو تبريرها قبل إعداد التبليغ الأولي والخاص بالرقابة المصوبة.

ثالثا: نتائج عملية التحقيق المصوب في المحاسبة

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المصوب التي قد تصل مدتها إلى سنة، ومن خلال طلب التوضيح واللقاءات المتعددة مع المكلف رفقة محاسبه أو مستشاره من جهة، والمعلومات المتحصل عليها والمتوصل إليها من جهة ثانية، يقوم العون المحقق بمعية رئيس الفرقة بإعداد التبليغ الأولي الذي يجب أن يقدم إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه ورفع النقائص إن وجدت ومن ثم التأشير عليه قبل إرساله،[1] مع التنويه إلى أن تبليغ النتائج في التحقيق المصوب هو نفسه بالنسبة للتحقيق في المحاسبة.

مما سبق، نستنتج أن الرقابة المصوبة هي إجراء رقابي هادف (Ciblé) سريع وأقل درجة من حيث المراقبة مقارنة بالتحقيق المحاسبي (VC) والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)، فهو يعتمد على فحص الوثائق التبريرية للمحاسبة لبعض الضرائب وخلال مدة معينة والتي قد تكون أقل من دورة محاسبية، أي أقل من سنة.

[1] يوسفي عاشور، **فاتورة الغش الجبائي – حالة الجزائر (2004–2014)** ، مرجع سابق، ص 164.

خلاصة الفصل:

منح المشرع الجبائي الجزائري من خلال نصوصه المختلفة آليات من شأنها أن تقلص من ظاهرة الغش الجبائي، من بينها آلية الرقابة الجبائية كمقابل للنظام التصريحي الممنوح للمكلف بالضريبة، وذلك بهدف التأكد من صحة ومصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتملص منها في ظل مكافحة الغش الجبائي.

ومن أجل تحقيق أهداف الرقابة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على تأسيس الإطار القانوني لها من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، بدءاً بالسلطات المخولة للإدارة الجبائية ووصولاً إلى حقوق والتزامات المكلف من أجل ضمان السير الحسن لها، كما عمل المشرع أيضاً على توفير الإطار التنظيمي من خلال إقامة هيكل تنظيمي جديد في إطار عصرنة الإدارة الجبائية متمثل في مديرية كبريات المؤسسات، والمراكز الضريبية وكذا المراكز الجوارية للضرائب، حيث أسند لكل من هذه المصالح مهاماً وإجراءات تقوم بها، بدءاً بسحب ملف المعني وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء ومواطن الغش الجبائي، ووصولا إلى نهاية مهمة التحقيق.

الفصل الثالث:

تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية.

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي ومدى فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر التي هي إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية، حيث بقدر ما يكون النظام الجبائي فعالا بقدر ما تكون الانعكاسات ايجابية على الاقتصاد الوطني، ويعتبر الغش الجبائي نتيجة لعدم نجاعة هذا النظام نظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عنه خاصة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية وفي شقه العملي سوف نقوم بتقييم نجاعة النظام الجبائي الجزائري في مكافحة الغش بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات.

وفي الأخير سنقوم بدراسة نجاعة آلية الرقابة الجبائية كإحدى الآليات المعتمدة في الجزائر للكشف عن الغش الجبائي من خلال القيام باستقصاء ميداني على مديرية العامة للضرائب بالجزائر والممارسين لمهنة المحاسبة والجباية. واعتمدنا على مبحثين حيث جاء في الأول التعريف بالمديرية العامة للضرائب أما في المبحث الثاني تقييم نجاعة الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب

المطلب الأول: التعريف بالمديرية العامة للضرائب ومهامها

أولا: تعريف المديرية العامة للضرائب

تأسست المديرية العامة للضرائب في 19 أفريل 1963، بمقتضى المرسوم رقم 127-63، و هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي و تنشط تحت وصاية وزارة المالية تتواجد المديريات الجهوية للضرائب في تسعة (09) نواحي وهي الجزائر، وهران قسنطينة، عنابة، الشلف، البليدة، بشار، ورقلة، سطيف.

ثانيا: مهامها.

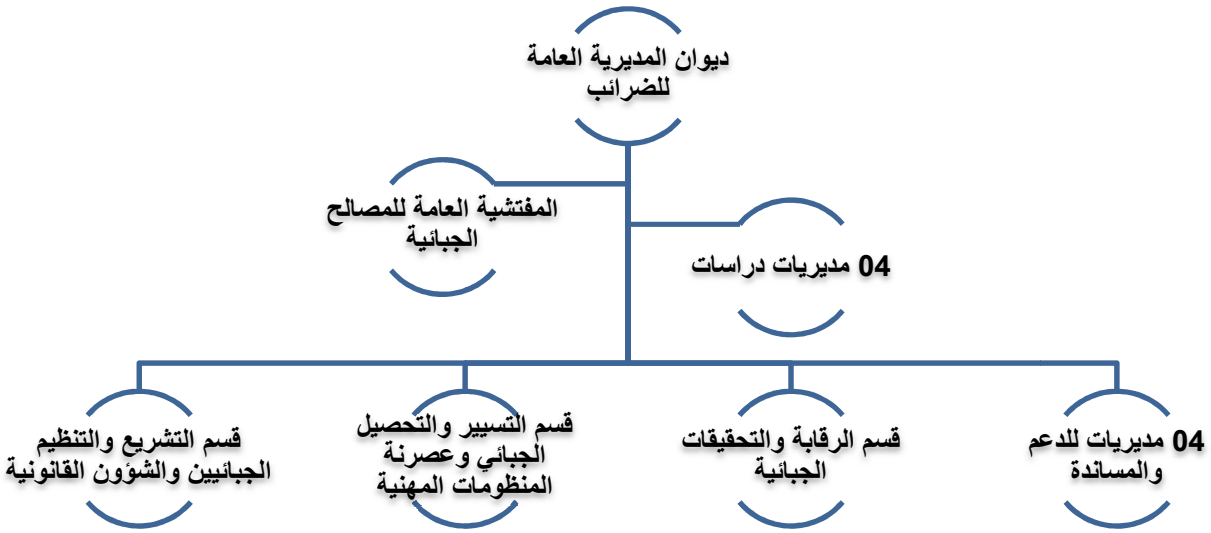
- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية.
- ضمان التدابير الضرورية لإعداد الوعاء وتصفية وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية، وكذا تحصيل الرسوم والرسوم شبه الجبائية والموارد الأخرى.
- تعريف وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء وبالرقابة وبالتحصيل وبالمنازعات الضريبية.
- إنجاز البرامج الاستراتيجية للعصرنة، وضمان تنفيذها.
- تطوير ونشر النظام المعلوماتي وإنشاء واجهات وأدوات الاتصال.
- ضمان التحكم في المشاريع المرجعية في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب ومهامه:

تم تحديث التنظيم الهيكلي ومهام المديرية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 252-21 المؤرخ في 25 شوال 1442 الموافق لـ 06 جوان 2021 كمايلي:

أولا: الهيكل التنظيمي للمصالح المركزية

الشكل رقم (1-3): يمثل الهيكل التنظيمي للمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب



المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/dgi/#

ثانيا: مهام المصالح المركزية.

1. مديرية الدعم والمساندة:

أ. مديرية الأنظمة المعلوماتية:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- ضمان تناسق النظام المعلوماتي مع الاستراتيجية الشاملة ومتطلبات مهن المديرية العامة للضرائب.
- إدماج التطورات التكنولوجية الجديدة المسجلة في هذا المجال ضمن النظام المعلوماتي.
- ضمان الآمن والتسيير العملياتي للأنظمة التطبيقية والمنشآت القاعدية والشبكة مع إمداد المستعملين بالدعم والمساندة.

ب. مديرية المستخدمين والتكوين:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- تسيير المستخدمين ومتابعتهم وتقييمهم.
- تصميم برامج التكوين وتحسين المستوى ومتابعة تنفيذها وتقييمها.
- تحديد وإعداد نظام تسيير المسار المهني و الكفاءات.

ج. مديرية الوسائل والمنشآت القاعدية وعمليات الميزانية:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- ضمان استغلال وصيانة المنشئات القاعدية وتجهيزات الإدارة الجبائية.
- دراسة و صياغة عقود التجهيز وتمويل المصالح.
- إعداد توقعات الميزانية والسهر على تنفيذ الاعتمادات الممنوحة.

د. مديرية الاتصال:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- دراسة واتخاذ الإجراءات المناسبة الرامية لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وضمان تنفيذها الفعال من قبل جميع المصالح.
- إعداد ونشر الوثائق التي تهدف إلى نشر التشريعات والتنظيمات الجبائية تجاه المواطن ومستخدمي المديرية العامة للضرائب.
- إعداد ونشر المعلومات والآراء تجاه المكلفين بالضريبة المتعلقة بحقوقهم والتزاماتهم في مجال الجباية.

2. قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية:

ويكلف على الخصوص بما يأتي:

- تنفيذ السياسة الجبائية ووضع التدابير التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي.
- إعداد وتنسيق تدابير قوانين المالية والنصوص التطبيقية المتعلقة بها.

- المساهمة في دارسة وإعداد والتفاوض بخصوص مشاريع الاتفاقات والمعاهدات الجبائية الدولية، والسهر على تطبيقها.
- السهر على التطبيق السوي للتشريع والتنظيم الجبائيين في معالجة قضايا المنازعات.

ويتكون من ثلاث (3) مديريات:

أ. مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين

ب. مديرية العلاقات الجبائية الدولية

ج. مديرية المنازعات الجبائية.

3. قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية:

ويكلف على الخصوص بما يأتي:

- تحديد وتبسيط الإجراءات المتعقلة بالرقابة والتحقيقات الجبائية.
- تصميم استراتيجيات مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وكذا تنفيذها.
- ضمان متابعة نشاطات الرقابة الجبائية وتقييم نتائجها.

ويتكون من مديريتين (02)

أ. **مديرية الرقابة الجبائية:**

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- وضع القواعد الإجرائية والمعايير المؤطرة لمختلف عمليات الرقابة الجبائية وضبط البرنامج السنوي المتعلق به.
- متابعة شروط إنجاز عمليات الرقابة والمراجعة الخاصة بمحاسبة المؤسسات والشركات والمؤسسات المماثلة.
- متابعة عمليات المراقبة على الوثائق والرقابة المكانية للمداخيل والأملاك وتقييم نتائجها.

ب. مديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- التنسيق مع المصالح الأخرى للمديرية العامة للضرائب في مهام جمع المعلومات الضريبية المنجزة في إطار ممارسة حق الاطلاع.
- إنشاء قواعد البيانات المتعلقة بالممتلكات والدخل والأنشطة و معالجتها، والسهر على تحيينها وكذا الاطلاع عليها من طرف المصالح المستعملة.
- إجراء ومتابعة التحقيقات ذات الطابع الجبائي، لاسيما تلك المنجزة في إطار ممارسة.
- حق التحقيق وحق المعاينة والتلبس الجبائي.

4. قسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية:

ويكلف على الخصوص بما يأتي:

- تحديد وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء والتحصيل.
- ضمان متابعة نشاط المصالح فيما يتعلق بجباية الأشخاص والشركات وكذلك الجباية العقارية.
- ضمان التكفل العملي بجباية المحروقات وتلك المتعلقة بالنشاط المنجمي.

ويتكون من ثلاث (3) مديريات:

أ. مديرية التسيير الجبائي:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- تحديد وتبسيط الإجراءات الجبائية وتصميم ومتابعة العمليات المتعلقة بالوعاء وتصفية الضرائب والرسوم المتعلقة بالجباية المباشرة والجباية على الرسوم على رقم الأعمال.
- تنشيط و تحليل وتقييم نشاط المصالح الخارجية، لاسيما نتائج الأعمال المتعلقة بالإحصاء والرقابة الشكلية للتصريحات.
- ضمان التكفل على المستوى العملياتي بالمجال المتعلق بالجباية على المحروقات وتلك المتعلقة بالنشاط المنجمي.

ب. مديرية التحصيل والموارد الجبائية المحلية:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- إنجاز إجراءات التحصيل الودي والقسري للضريبة وباقي الرسوم والمواد الأخرى.
- كيفيات التكفل بجداول وسندات الإيرادات وسندات التحصيل وأي سند إداري يثبت مستحقات الخزينة العمومية وتحديد كيفيات التسجيل المحاسبي للمواد المتكفل بها من طرف قابضي الضرائب.
- متابعة تصفية الحسابات وإعداد الملخصات الدورية المتعلقة بمستوى وشروط تحصيل الجباية المخصصة للجماعات المحلية.

ج. مديرية عصرنة المنظومات المهنية والقيادة:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- تحديد استراتيجية عصرنة المنظومات والإجراءات المهنية قصد تسهيل إدماجها الإعلامي وضمان إدارة التغيير في إطار مشاريع العصرنة.
- ضمان التفاعل بين الهياكل المهنية والمصالح التقنية لدعم الاحتياجات الوظيفية.
- تنسيق وتوجيه الإجراءات لتوحيد أساليب وطرق التسيير.

ثالثا: المصالح الخارجية ومهامها.

الشكل رقم(2-3): يمثل الهيكل التنظيمي للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب



المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/dgi/#

1. المديريات الجهوية للضرائب (DRI):

يتم تنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23-02-1991 (المعدل والمتمم)، ودورها الرئيسي يتمثل في تنشيط ومتابعة أعمال مديريات الضرائب الولائية التي تتبعا إقليميا، وتضم المديريات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للرقابة.

2. المديريات الولائية للضرائب (DIW)

تتكون مديرية الولائية للضرائب من 05 مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

حيث تتكفل هذه الأخيرة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
تعمل على تسيير04 مكاتب وهي:

أ. **مكتبالبحث عن المعلومةالجبائية:**

الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

ب. مكتب البطاقيات والمقارنات:

ويكلفب:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطاتالمكتب.

ج. مكتب المراجعات الجبائية:

الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

- متابعة تنفيذ برامجالمراقبة والمراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

د. **مكتب مراقبة التقييمات:**

الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

3. المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

هي مكلفة بـ:

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات. و إعداد الإحصائيات المتعلقة بها.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

تتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من: الجزائر ووهران وقسنطينة.

4. مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

يوجد مقرها بالجزائر العاصمة، مهمتها الرئيسية مراقبة الملفات الجبائية الخاصة بالمؤسسات الكبرى التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج.

تكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية:

- مسك وتسيّر الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.
- ملفات تعويض قروض الرسوم.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية وقباضة ومصلحتين:

أ. المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

ب. المديرية الفرعية للتسيير.

ج. المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.

د. المديرية الفرعية للمنازعات.

هـ. المديرية الفرعية للوسائل.

و. قباضة الضرائب.

ز. مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

ح. مصلحة الإعلام الآلي.

5. مركز الضرائب (CDI)

هي إدارة تنفيذية محلية تتبع مباشرة للمديرية الولائية للضرائب وتتمتع بصلة مباشرة بمركز الإحصاءات وبرمجة المراقبة الضريبية، والمسائل القانونية يتكون كل مركز من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين ومن بعض مهامه كالتالي:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاصمديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.
- مسك وتسييّر الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

1- المراكز الجوارية

تقوم المراكز الجوارية للضرائب بإدارة ملفات الأشخاص الصغار المكلفين بالضرائب الجزافية، وتقوم كذلك بتأسيس مراكز متخصصة لإدارة الجباية العقارية والمعادن الثمينة والكحول والتبغ بالإضافة إلى الجباية المحلية والفلاحية يتكون من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين. يتكفل بـ:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
- تسيير المستثمرات الفلاحية.
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.

المبحث الثاني: تقييم نجاعة الرقابة الجبائية.

نظرا لطبيعة النظام الجبائي الجزائري باعتباره نظاما تصريحيا يمنح للمكلف الحرية في تحديد أسس فرض الضريبة،فقد تصطدم عمليات الرقابة الجبائية بتصريحات غير صحيحة وغير صادقة، مما يستوجب القيام بعمليات الرقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة، وقبل دراسة نجاعة هاته الأخيرة في اكتشاف الغش الجبائي لا بد من التطرق إلى حصيلتها ومدى مساهمتها في تكوين الإيرادات العادية للدولة.

المطلب الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في تكوين الجباية العادية

تعمل الرقابة الجبائيةبأنواعها المختلفة على استرجاع جزء من المبالغ المتهرب من دفعها، وهي بذلك ترفع من حصيلة الجباية العادية وتساهم في تكوين الإيرادات العامة للدولة، والجدول التالي يوضح لنا مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الرفع من حصيلة الجباية العادية.

جدول رقم (01-03): نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

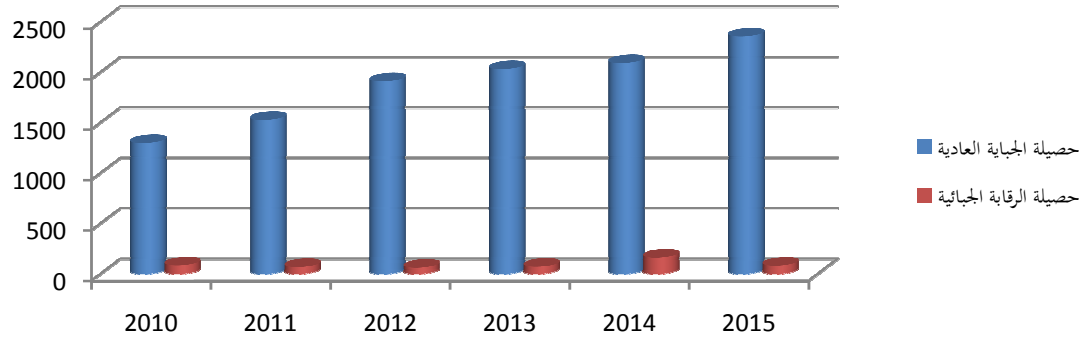
البيان / السنوات	حصيلة الرقابة الجبائية (1)	حصيلة الجباية العادية(2)	نسبة (1)/(2)
2010	84.74	1298	**% 6.52**
2011	67.80	1527.1	**% 4.43**
2012	61	1908.6	**% 3.19**
2013	71.32	2031	**% 3.51**
2014	162.02	2091.456	**% 7.74**
2015	81.73	2354.7	**% 3.47**

المصدر:من إعداد الطالبان،بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

يتضح لنا من خلال هذا الجدول أن مساهمة الرقابة الجبائية في تكوين الجباية العادية تتراوح ما بين 3.19%و9.38 %، وهي نسب ضعيفة بالنظر إلى حجم الغش الجبائي، ما عدا سنة 2014 أين ساهمت هاته الأخيرة في تكوين الجباية العادية بمعدل 7.74% وذلك راجع إلى عدد الملفات المراقبة خلال هاته السنة كما سنراه لاحقاً، وهذا يدل على نجاعة عملية الرقابة الجبائية خلال هاته السنة مقارنة بباقي السنوات، وللتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (3-3): مساهمة الرقابة الجبائية في الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر:من إعداد الطالبان،بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

ولكن إذا حللنا مكونات الإيرادات الجبائية من ضرائب مباشرة وغير مباشرة والمدفوعة من طرف المكلفين بإرادتهم دون الخضوع لعملية الرقابة الجبائية، يتضح لنا أن نتائج عملية الرقابة لا بأس بها، بل إن انخفاض نتائج هاته الأخيرة قد يرجع إلى انخفاض حجم الغش الجبائي للمكلفين الخاضعين للرقابة، وذلك لانخفاض عدد الملفات المراقبة.

ولمعرفة ذلك وتحديد أي نوع من أنواع الرقابة الجبائية هو الأكثر فعالية في اكتشاف الغش الجبائي سنتناول بالتحليل كل نوع من أنواع هاته الأخيرة على حدى.

المطلب الثاني: نجاعة الرقابة الجبائية

لدراسة نجاعة الرقابة الجبائية سنعتمد على دراسة تطور نتائج كل نوع من أنواع هاته الأخيرة، وكذا مساهمة كل نوع في تكوين الإيرادات الجبائية للدولة.

أولا: نجاعة الرقابة على الوثائق (CSP)

تتم الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشيات الضرائب التابعة لمكان ممارسة نشاط الخاضع للضريبة، التي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية التي أدلى بها المكلف ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية، ولمعرفة مدى نجاعة هذا النوع من الرقابة بلا بد من دراسة تطور نتائجها وحصيلتها، ومن ثم معرفة مدى مساهمة نتائج هذه الرقابة في تكوين الإيرادات الجبائية.

1. تطور نتائج الرقابة على الوثائق:

لدراسة نتائج آلية الرقابة على الوثائق سنقوم بتحليل تطور عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة وكذا الحقوق الناتجة عنها والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (02-03): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة التطور في الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق	مردودية الملف الواحد (دج)
2010	30 029	%(1.1 -)	32.29	% 14.3	1075293
2011	27 291	%(9.1-)	26.22	% (18.7-)	960756
2012	28 672	% 5	24.16	% (7.4-)	842633
2013	27 932	% (2.5-)	26.95	% 11.5	964843
2014	28 389	%1.6	26.19	% (2.8-)	922540
2015	23 229	% (1.8-)	29.54	% 12.8	1271686

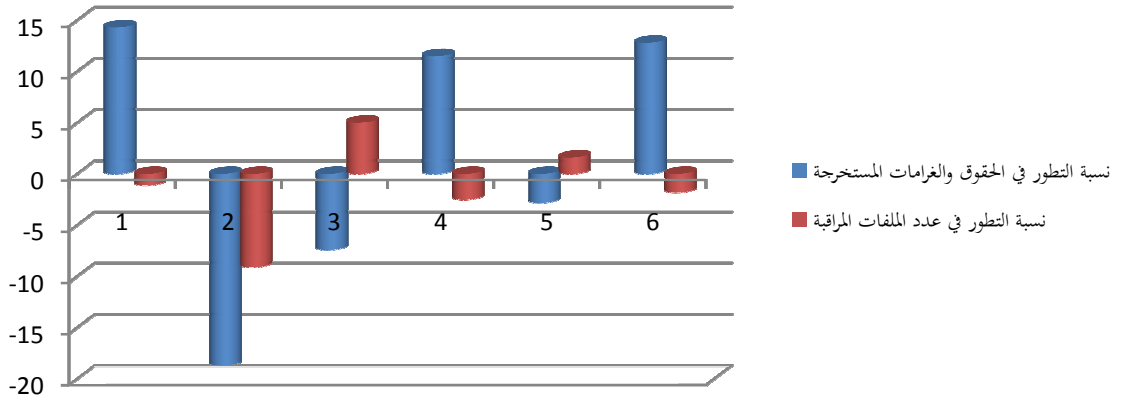
المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عملية الرقابة الجبائية على الوثائق تعرف تذبذباً وعدم استقرار، فهي تسير بوتيرة غير ثابتة وبمعدل متوسط قدره 29367 ملف مراقب سنوياً منتجة بذلك مبلغاً قدره 29.66 مليار سنوياً، حيث تم استخراج أكبر مبلغ من الحقوق خلال سنة 2010 بمقدار 32.29 مليار دج والسبب يرجع إلى عدد الملفات الخاضعة للرقابة والتي وصلت إلى 30029 ملف، وهي تمثل أكبر عدد من الملفات خاضع للرقابة خلال فترة الدراسة (2010- 2015).

أما بالنسبة لباقي السنوات فما نلاحظه هو أن زيادة عدد الملفات لا يؤدي بالضرورة إلى زيادة الحقوق المستخرجة، ففي سنة 2012 مثلاً ورغم ارتفاع عدد الملفات المراقبة بحوالي 28672 ملف أي بمعدل 5% عن سنة 2011، إلا أن الحقوق المستخرجة انخفضت بمعدل 9.1%، وهذا راجع إلى أهمية الملف بالدرجة الأولى والحقوق الناتجة عنه.

وعلى عكس ذلك، انخفض عدد الملفات المراقبة خلال سنة 2010 بمستوى 336 ملف إلا أن الحقوق المستخرجة ارتفعت بمقدار 4.05 مليار دج، أي بمعدل زيادة 14.3 % وهذا راجع إلى زيادة حجم الكتلة النقدية في هذه الفترة والتي نتج عنها ارتفاع المستوى العام للأسعار وبالتالي ارتفاع رقم الأعمال والأرباح الخاضعة للضرائب، الشيء الذي أدى إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية، ويمكن قراءة تطور نتائج الرقابة على الوثائق من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (4-3): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية الرقابة على الوثائق والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعداد الطالباناعتمادا على الجدول رقم (2-3)

2. مساهمة نتائج الرقابة على الوثائق في تكوين الإيرادات الجبائية:

لمعرفة مدى مساهمة آلية الرقابة على الوثائق في تكوين الإيرادات الجبائية للدولة سوف نقيس نسبة نتائج هاته الأخيرة إلى حصيلة الجباية العادية كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03-03): نسبة مساهمة الرقابة على الوثائق في الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

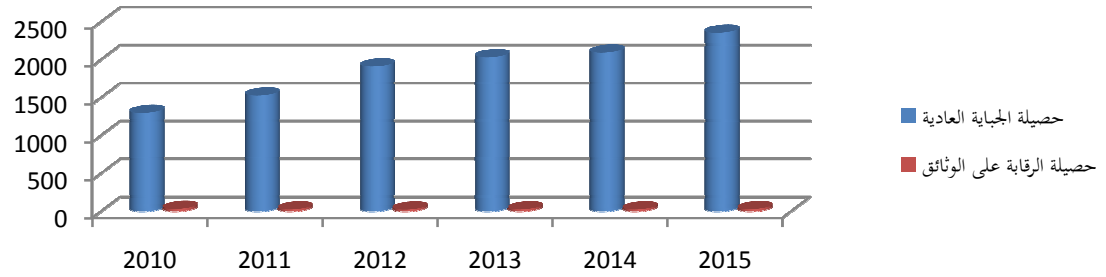
البيان / السنوات	نتائجالرقابة على الوثائق (1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2010	32.29	1298	**% 2.48**
2011	26.22	1527.1	**% 1.71**
2012	24.16	1908.6	**% 1.26**
2013	26.95	2031	**% 1.32**
2014	26.19	**2091.456**	**% 1.25**
2015	29.54	2354.7	**% 1.25**

المصدر: من إعداد الطالبينبناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن نسبة مساهمة الرقابة على الوثائق في الجباية العادية ضئيلة جداً خاصة في السنوات الأخيرة بدءاً من سنة 2011، حيث لم تتعدى مساهمة هاته الأخيرة مستوى 1.71 %، إلا أن السبب في ذلك لا يعود إلى انخفاض حصيلة الرقابة على الوثائق – فهي تعرف ثباتاً نوعاً ما منذ سنة 2011- وإنما يعود إلى ارتفاع حصيلة الجباية العادية ككل التي تحتوي إضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الرسم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة و حقوق التسجيل والطابع وكذا الحقوق الجمركية، ولتوضيح مدى مساهمة آلية الرقابة على الوثائق في تكوين إيرادات الجباية العادية نستعين بالشكل الموالي:

شكل رقم (5-3): مساهمة الرقابة على الوثائق في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مقدمة

يتضح لنا من خلال هذا الشكل أن نتائج آلية الرقابة على الوثائق تميزت بالاستقرار خلال فترة الدراسة (2010-2015)، وذلك نظراً لثبات عدد الملفات المبرمجة لهذا النوع من الرقابة كما ذكرنا سابقاً، ولهذا فإن نسبة مساهمتها في تكوين إيرادات الجباية العادية تبقى ضئيلة.

ثانيا:نجاعة التحقيق في المحاسبة

يعتبر التحقيق في المحاسبة استمراراً للرقابة على الوثائق، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناءاً على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، يتم على أساسها انتقاء الملفات الواجب إخضاعها للتحقيق المحاسبي.ولمعرفة مدى نجاعة هذا النوع من الرقابة في اكتشاف الغش الجبائي لا بد من دراسة تطور عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة وكذا تطور الحقوق الناتجة عنها، ومن ثم معرفة مدى مساهمة نتائج هذه الرقابة في الإيرادات الجبائية.

1. تطور نتائج التحقيق في المحاسبة:

يظهر لنا الجدول الموالي تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي خلال الفترة (2010- 2015) وكذا الحقوق والغرامات الناتجة عنها كما يلي:

جدول رقم (04-03): تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة تطور الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق	مردودية الملف الواحد (دج)
2010	1989	%19.90-	41.50	% 44.36-	20864756
2011	1444	%27.40-	34.15	% 17.71-	23649584
2012	1682	% 16.48	31.35	% 8.20-	18638525
2013	1809	% 7.55	36.25	% 15.63	20038695
2014	2357	% 30.29	126.40	% 248.69	53627492
2015	2358	% 0.04	37.61	% 70.24-	15949957

المصدر: من إعدادالطالبين بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

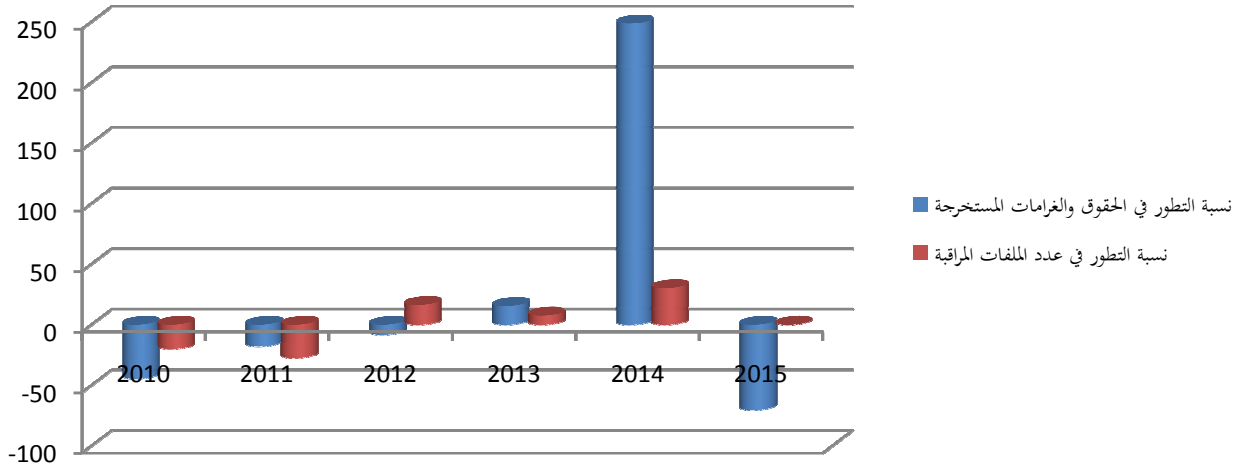
نلاحظ من خلال هذا الجدول أن متوسط عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي يبلغ حوالي 2091 ملف سنوياً، وأن هناك علاقة طردية بين هاته الملفات المراقبة والحقوق والغرامات المستخرجة، فبزيادة عدد القضايا المراقبة تزداد حصيلة الحقوق الناتجة عنها والعكس صحيح، ما عدا سنتي 2012 و 2015، فبالرغم من زيادة عدد الملفات خلال سنة 2012 بـ 238 ملف إلا أن الحقوق المستخرجة انخفضت بمعدل 8.20 %، لتنخفض بمعدل 44.36 % في سنة 2010 ومن ثم بمعدل 17.71 % في سنة 2011.

كما نلاحظ أيضاً أن سنة 2011 عرفت تراجعاً في عدد القضايا المراقبة بحوالي 545 ملف وذلك راجع إلى اعتماد آلية رقابية أخرى سنتطرق إليها لاحقاً، تتمثل في الرقابة المصوبة والتي تم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010.

أما بالنسبة لسنة 2014 فنلاحظ أن نسبة الزيادة في الحقوق المستخرجة قد فاقت معدل 248 % عن سنة 2013، وذلك بسبب زيادة عدد الملفات المراقبة بـ 548 ملف أي بمعدل 30 %، وهنا تتجلى أهمية هذا النوع من الرقابة فإدراج ملف واحد في عملية الرقابة يمكن أن ينتج عنه مبالغ مهمة.

ويمكن قراءة تطور نتائج التحقيق المحاسبي من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (6-3): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية الرقابة على الوثائق والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعدادالطالبين اعتمادا على معلومات مقدمة.

2. مساهمة نتائج التحقيق المحاسبي في تكوين الإيرادات الجبائية:

جدول رقم (05-03): نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي في الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

البيان / السنوات	نتائجالتحقيق المحاسبي (1)	الجباية العادية(2)	نسبة (1)/(2)
2010	41.50	1298	**%3.19**
2011	34.15	1527.1	**%2.23**
2012	31.35	1908.6	**%1.64**
2013	36.25	2031	**%1.78**
2014	126.40	2091.456	**%6.04**
2015	37.61	2354.7	**%1.60**

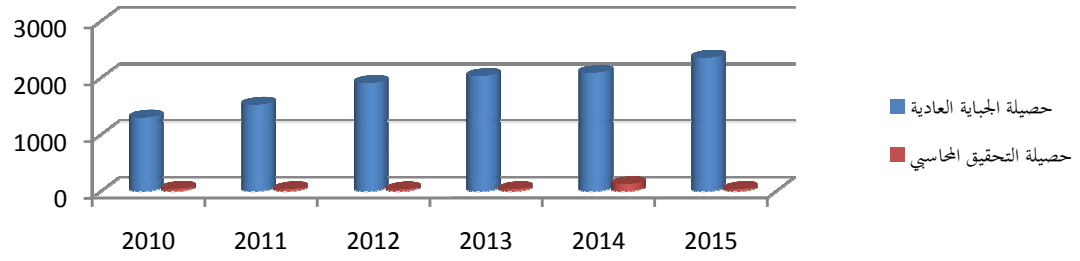
المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

يتضح لنا من خلال هذا الجدول أن نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي في تكوين الإيرادات الجبائية ضئيلة جداً، وفي سنة 2014 أين بلغت حوالي 6 %، والسبب في ذلك يرجع إلى ارتفاع عدد الملفات المراقبة خلال هذه السنة مع أهمية المبالغ المستخرجة منها.

أما بالنسبة لسنة 2014، فإن ارتفاع نسبة المساهمة في الإيرادات الجبائية لا يرجع فقط إلى ارتفاع عدد الملفات أو أهميتها، وإنما يرجع أيضاً إلى انخفاض حصيلة الجباية العادية ككل فهي لم تتعدى مبلغ 126.40 مليار دينار خلال هاته السنة، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (7-3): مساهمة التحقيق المحاسبي في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الجدول رقم (5-3)

ثالثا:نجاعة الرقابة المصوبة (vp)

تعد الرقابة المصوبة للمحاسبة إجراءاً سريعاً وأقل درجة من حيث المراقبة مقارنة بالتحقيق المحاسبي، فهي تعتمد على فحص الوثائق التبريرية للمحاسبة لبعض الضرائب وخلال مدة معينة يمكن أن تكون أقل من سنة، وقد تم استحداث هذا النوع بموجب قانون المالية لسنة 2010 لهذا ستقتصر دراستنا على الفترة 2010-2015.

1. تطور نتائج الرقابة المصوبة:

سنستعرض من خلال الجدول التالي تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة المصوبة وكذا الحقوق الناتجة عنها خلال الفترة (2010- 2015).

جدول رقم (06-03): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة المصوبة والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة تطور الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق	مردودية الملف الواحد (دج)
2010	503	-	1.19	-	2365805
2011	586	%16.50	1.43	% 20.16	2440273
2012	561	%4.26 -	1.20	% 16.08 -	2139037
2013	571	%1.78	1.95	% 62.50	3415061
2014	612	%7.18	2.17	%11.28	3545751
2015	594	%2.94 -	4.49	% 106.91	7558922

المصدر: من إعداد الطالبان بناءاعلى معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

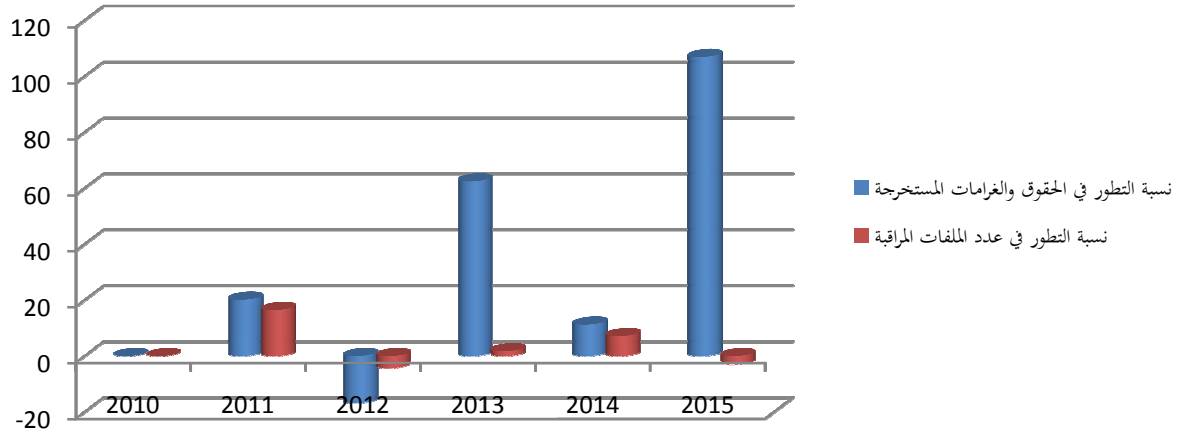
نلاحظ من هذا الجدول أن هناك علاقة طردية بين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب والحقوق الناتجة عنها، فبزيادة عدد الملفات ب83 ملف خلال سنة 2011 أي بنسبة 16.5 % زادت الحقوق بمعدل 20.16 %، وبانخفاض عدد الملفات انخفضت الحقوق مثل ما حدث في سنة 2012، إلا أنه هناك استثناء بالنسبة لسنة 2015 حيث انخفض عدد الملفات بمعدل 2.94 % وفي المقابل زادت الحقوق وبنسبة مرتفعة جاوزت الـ 100 %، وهذا راجع إلى أهمية الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب خلال سنة 2015 بالدرجة الأولى وكذا زيادة حجم الكتلة النقدية في هذه الفترة والتي نتج عنها ارتفاع المستوى العام للأسعار وبالتالي ارتفاع رقم الأعمال والأرباح الخاضعة للضرائب.

وفي حقيقة الأمر يرجع ارتفاع عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب أو انخفاضها إلى عدد القضايا الخاضعة للتحقيق المحاسبي، فباستحداث آلية الرقابة المصوبة خلال سنة 2011 عرفت عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي انخفاضاً بحوالي 545 ملف، هاته الملفات وُجهت للرقابة المصوبة 503 ملف خلال سنة

2010)، ونفس الأمر بالنسبة لسنة 2011 حيث انخفضت قضايا التحقيق المحاسبي بـ 494 ملف وفي المقابل تم إخضاع 586 ملف للتحقيق المصوب خلال نفس السنة.

ولقراءة نتائج الرقابة المصوبة نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (8-3): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية التحقيق المصوب والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على الجدول رقم (6-3)

2. مساهمة نتائج الرقابة المصوبة في تكوين الإيرادات الجبائية:

جدول رقم (07-03): نسبة مساهمة الرقابة المصوبة في الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

البيان / السنوات	نتائجا لرقابة المصوبة (1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2010	1.19	1298	**%0.09**
2011	1.43	1527.1	**%0.09**
2012	1.20	1908.6	**%0.06**
2013	1.95	2031	**%0.09**
2014	2.17	2091.456	**%0.10**
2015	4.49	2354.7	**%0.19**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

يتضح من الجدول أعلاه المساهمة الضئيلة جداً لهذا النوع من الرقابة في تكوين الجباية العادية، حيث لم تتعدى نسبة مساهمتها 0.19 %، وهذا راجع إلى عدة أسباب منها:

- الرقابة المصوبة آلية حديثة المنشأ كما هو ظاهر من خلال الإحصائيات المدرجة في الجدول.

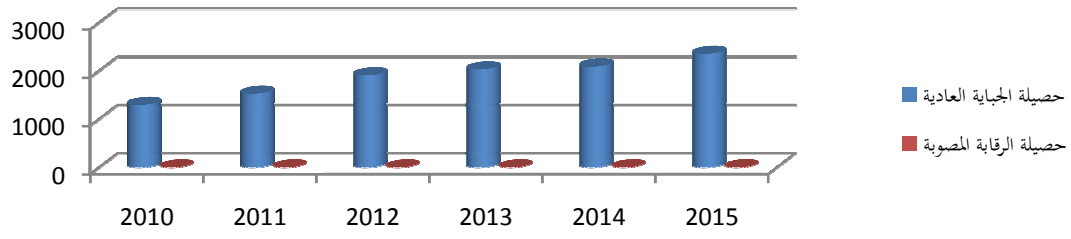
- ليست مراقبة معمقة للملف، بينما هي رقابة سطحية يتم من خلالها مراجعة بعض الوثائق التبريرية للتأكد من صحة وصدق نوع واحد من الضرائب إن لم تكن تسوية متعلقة باسترجاع ديون القروض الجبائية، وخلال مدة معينة قد تكون أقل من سنة، على عكس التحقيق المحاسبي (04 سنوات).

- تستخدم في غالب الأحيان للتأكد من صحة القروض الجبائية المصرح بها في G50 الشهرية والثلاثية.

والشكل التالي يوضح المساهمة الضئيلة لآلية التحقيق المصوب في تكوين إيرادات الجباية العادية للدولة:

شكل رقم (9-3): مساهمة التحقيق المصوب في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الجدول رقم (7-3)

رابعا: نجاعة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)

تعتبر آلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حديثة المنشأ أيضاً، حيث بدأ العمل بها سنة 2001 فقط، رغم أن النصوص التنظيمية الخاصة بها وردت مع الإصلاحات الجبائية سنة 1992، وذلك عن طريق استحداث المادة 131 مكرر ضمن مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا راجع إلى خصوصية هذا النوع من التحقيق الذي يمس تطور الممتلكات الشخصية للمكلف وأفراد عائلته خاصة الموجودين تحت كفالته، ومراقبة مدى تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية للمكلف ووضعية الخزينة وعناصر الثراء الخارجية، حيث يعتبر الفرق الناتج أرباحاً مهربة يتم إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي

1. تطور نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

جدول رقم (08-03): تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق المستخرجة

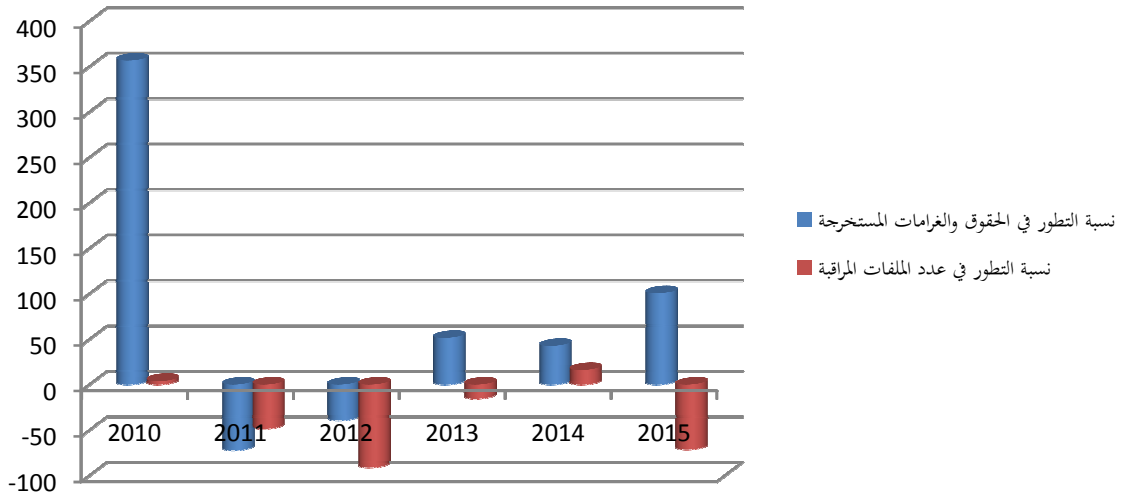
البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة تطور الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق	مردودية الملف الواحد (دج)
2010	396	%3.93	5.89	%356.58	14873737
2011	204	%48.48 -	1.63	%72.32 -	7990196
2012	18	%91.17 -	0.99	%39.26 -	55000000
2013	299	%15.61	1.50	%51.51	5016722
2014	347	%16.05	2.14	%42.66	6167146
2015	99	%71.46 -	4.29	% 100.46	43333333

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

ما يمكن ملاحظته حول هذا النوع من الرقابة هو ضآلة عدد الملفات المراجعة، حيث بلغت 18 ملف فقط خلال سنة 2012 و99 ملف خلال سنة 2015، وهذا راجع إلى حساسية هذا النوع كما ذكرنا سابقاً.

كما نلاحظ أيضاً ضآلة حصيلة هذا النوع من الرقابة، فهو لم يصل إلى عتبة الواحد مليار دينار في بعض السنوات وهو ما لم نلاحظه في الأنواع السابقة من الرقابة، وهذا يعود في الأساس إلى طبيعة هذا النوع من الرقابة والتي تمس نوعاً واحداً من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي وللتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (10-3): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مقدمة

2. مساهمة نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الإيرادات الجبائية:

جدول رقم (09-03): نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

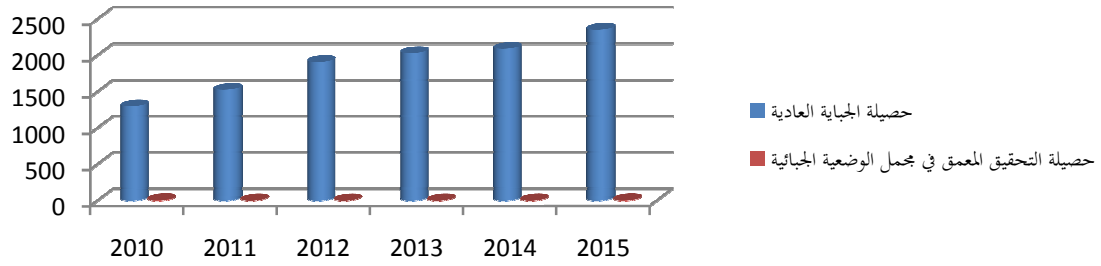
البيان / السنوات	نتائجالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية(1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2010	5.89	1298	**%0.45**
2011	1.63	1527.1	**%0.10**
2012	0.99	1908.6	**%0.05**
2013	1.50	2031	**%0.07**
2014	2.14	2091.456	**%0.10**
2015	4.29	2354.7	**%0.18**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة نتائج التحقيق المعمق في مجل الوضعية الجبائية إلى الجباية العادية لم تصل حتى إلى 0.5 %، وهي مساهمة ضئيلة جداً إذا ما قورنت بالأنواع الأخرى من الرقابة، وهذا ما يدعونا للتساؤل عن مدى نجاعة هذا النوع من الرقابة خاصة وأن هاته الآلية تقوم على مبدأ: من أين لك هذا؟ لذا فإن الرفع من عدد الملفات الخاضع لهذا النوع من الرقابة بدون حساسية ولا محسوبية سيكون له الأثر الكبير في الرفع من حصيلة الإيرادات العادية والكلية، والشكل الموالي يوضح لنا المساهمة الضئيلة لهاته الآلية في تكوين إيرادات الجباية العادية للدولة:

شكل رقم (11-3): مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معلومات مقدمة

خامسا: نجاعة الرقابة الفئوية (رقابة المعاملات العقارية)

تتم عملية الرقابة الفئوية عن طريق إعادة تقويم العقارات المبنية وغير المبنية الخاضعة لحقوق التسجيل، فكل المعاملات العقارية التي تتضمن نقلاً للملكية العقارية تخضع لإعادة التقويم بغية استرداد ما تم التهرب منه من حقوق التسجيل والشهر العقاري، هاته المعاملات قد تكون: بيع، هبة، مبادلة، قسمة، هبة في حق الإيجار...الخ، ولمعرفة مدى نجاعة هذا النوع من الرقابة سنتطرق إلى تطور نتائجها ومدى مساهمتها في تكوين الإيرادات الجبائية.

1. تطور نتائج الرقابة الفئوية:

جدول رقم (10-03): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة تطور الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق	مردودية الملف الواحد (دج)
2010	30568	%4.36-	3.85	%11.92	125948
2011	31644	%3.52	4.35	%12.98	137466
2012	29744	% 6 -	4.18	%3.91-	140532
2013	28395	%4.53-	4.65	%11.24	163761
2014	30544	%7.56	5.11	%9.89	167299
2015	30207	% 1.10-	5.77	%12.91	191015

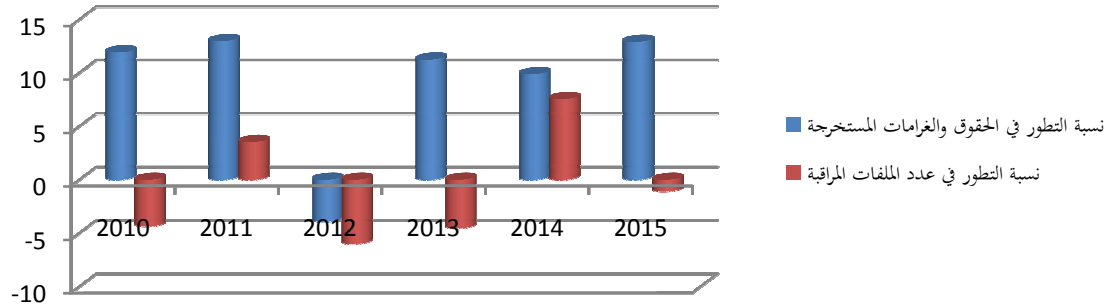
المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

ما يمكن ملاحظته على هذا النوع من الرقابة هو الكم الهائل لعدد الملفات المراقبة سنوياً مقارنة بالأنواع السابقة من الرقابة، وهذا يعود إلى كثرة المعاملات العقارية خاصة في السنوات الأخيرة، هذا العدد من الملفات نتج عنه ارتفاع مستمر للحقوق المستخرجة في سنة 2012 التي انخفضت فيها الحقوق بمعدل 4.97 %و3.91 % على التوالي، هذا الانخفاض سببه نقص عدد الملفات المراقبة كما هو موضح في الجدول.

أما بالنسبة لسنتي 2013 و2015 فنلاحظ أنه رغم انخفاض عدد الملفات المراقبة إلا أن الحقوق عرفت تزايداً مستمراً وهذا راجع إلى أهمية العقود المراقبة – هذا من جهة- وإلى التهاب أسعار العقارات في الآونة الأخيرة من جهة أخرى.

ولتوضيح نتائج وتطور الرقابة الفئوية نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (12-3): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية الرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الجدول رقم (10-3)

2. مساهمة نتائج الرقابة الفئوية في تكوين الإيرادات الجبائية:

جدول رقم (11-03): نسبة مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

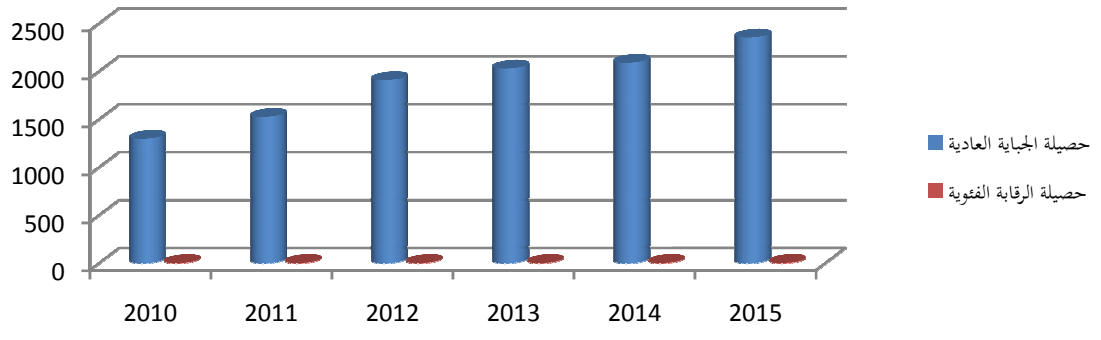
البيان / السنوات	نتائج الرقابة الفئوية (1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2010	3.85	1298	**% 0.29**
2011	4.35	1527.1	**% 0.28**
2012	4.18	1908.6	**% 0.22**
2013	4.65	2031	**% 0.23**
2014	5.11	**2091.456**	**%0.24**
2015	5.77	2354.7	**% 0.24**

المصدر: من إعداد الطالبانبناءا على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

تتميز نسبة مساهمة الرقابة الفئوية إلى الجباية العادية بالثبات نوعاً ما، فهي محصورة ضمن المجال [0.2، 0.3]خلال فترة الدراسة، وهي نسبة مقبولة مقارنة مع مساهمة كل من الرقابة المصوبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وللتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (13-03): مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الجدول رقم (11-03)

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين إيرادات الجباية العادية مقبولة كما ذكرنا سابقاً، إلا أن هاته النتائج تبقى غير كافية بالنظر إلى عدد الملفات المراقبة، وذلك يرجع أساساً إلى السعر المعتمد من طرف مصالح الرقابة الجبائية لإعادة التقويم، فهو يحتاج إلى تحيين لأنه بعيد كل البعد عن السعر الحقيقي المعمول به في سوق العقارات.

المطلب الثالث:المفاضلة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث نجاعتها

للمفاضلة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث نجاعتها سوف نعتمد على المقارنة بين مردودية الملف الواحد لكل نوع من أنواع الرقابة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (12-03): مقارنة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث مردودية الملف الواحد

الوحدة: دج

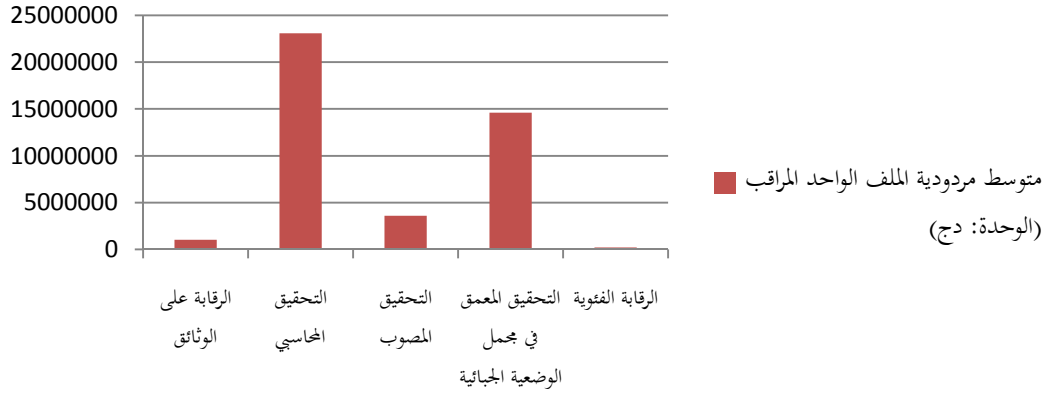
البيان / السنوات	الرقابة على الوثائق	التحقيق المحاسبي	الرقابة المصوبة	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	الرقابة الفئوية
2010	1075293	20864756	2365805	14873737	125948
2011	960756	23649584	2440273	7990196	137466
2012	842633	18638525	2139037	55000000	140532
2013	964843	20038695	3415061	5016722	163761
2014	922540	53627492	3545751	6167146	167299
2015	1271686	15949957	7558922	43333333	191015
متوسط مردودية الملف الواحد	**6037751**	**152769009**	**40716749**	**82381134**	**926021**

المصدر: من إعدادالطالبان، بحيث: مردودية الملف الواحد= الحقوق والغرامات المستخرجة/عدد الملفات المراقبة

يوضح لنا هذا الجدول مدى نجاعة عمليتي التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في اكتشاف الغش الجبائي، حيث بلغ متوسط مردودية الملف الواحد المراقب بطريقة التحقيق المحاسبي خلال

فترة الدراسة مبلغ **152769009**دج، وبطريقة التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية مبلغ **82381134**دج، وهي نتائج مهمة مقارنة بالأنواع الأخرى من الرقابة، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (14-3): مقارنة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث مردودية الملف الواحد



المصدر: من إعداد الطالبينإعتمادا على الجدول رقم (12-3)

أما فيما يخص الرقابة المصوبة فتعتبر نتائجها مقبولة نظراً لحداثة هذا النوع وأسلوب تطبيقه، فهي مراقبة سطحية تمس نوعاً واحداً من الضرائب ولمدة قد تقل عن سنة.

أما بالنسبة للرقابة على الوثائق والرقابة الفئوية فنتائجهما الضئيلة تدل على عدم نجاعتهما، وذلك نظراً للعدد الهائل من الملفات التي تخضع لهاته الأنواع من الرقابة، مما يستدعي إعادة النظر في أسلوب تطبيقهما، فبالنسبة للرقابة الفئوية لا بد من إعادة النظر في السعرالمعتمد من طرف مصالح الرقابة الجبائية لإعادة التقويم، الذي هو بحاجة إلى تحيين لأنه بعيد كل البعد عن السعر الحقيقي المعمول به في سوق العقارات

خلاصة:

رغم التطور الذي شهده النظام الجبائي الجزائري في مختلف الجوانب وما صاحبه من زيادة في المردودية المالية لمختلف الضرائب، إلا أن النتائج المتحصل عليها لم تكن كافية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتمثلة في إحلال الجباية العادية، وذلك بسبب استفحال ظاهرة الغش الجبائي خاصة في الآونة الأخيرة.

وبما أن محاربة الغش الجبائي تندرج أساسا في محاربة الاقتصاد الموازي الذي يكبد الدولة سنوياً خسائر خيالية، بات من الضروري إيجاد طرق لإدماج هذا الاقتصاد ضمن الاقتصاد الرسمي، وذلك عن طريق منح تحفيزات وتسهيلات إدارية أمام انتقال الأنشطة الموازية إلى القطاع الرسمي، وكذا إصلاح النظام الجبائي ومراجعة الأسس التي يتم على ضوئها اتخاذ القرارات الضريبية بتوسيع دائرة التشاور والحوار بين الفاعلين الاقتصاديين والسلطات العمومية.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

تم التركيز في البحث على دراسة مجموعة من ذات الصلة بإشكاليته العامة حيث تطرقنا إلى دور المحاسبة كنظام لإنتاج معلومات محاسبية التي يتعدد طالبيها ومستخدميها من مساهمين، مديرين، مصالح الضرائب وغيرها لما لها أهمية بالغة في اكتشاف الغش الجبائي باستخدام آليات الرقابة الجبائية بحيث صلابة وقوة النظام المحاسبي المالي تؤدي إلى فعالية الرقابة الجبائية يعني أن الرقابة الجبائية في الجزائر تتوفر على نظام متكامل من هياكل والإجراءات الجبائية تتمثل أساسا في مختلف المصالح الجبائية المنتشرة عبر الوطن والتي تم الإشارة إليها في الفصل الثاني من الدراسة.

من خلال ما تم التطرق إليها في الفصل الثالث وجدنا أن بالرغم من المجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لقمع ظاهرة الغش الجبائي إلا أن الإحصائيات المسجلة من طرف فرق الرقابة الجبائية بحيث أن النقص لا زال قائما وواضحا في المقابل نجد أن النظام الجبائي يسعى بإمكانياته المحدودة المستمدة أساسا من عدم الثقة من المكلف وإدارته الجبائية هاته الادارة التي تعتمد بالدرجة الأولى على آلية الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة الغش الجبائي في حين هاته الألية لا تكفي لوحدها بل لابد من تفعيل الهياكل المساعدة للرقابة الجبائية.

أولا: نتائج واختبار صحة الفرضيات

الفرضية الأولى:

تتوافق تطبيقات النظام المحاسبي المالي مع تسهيل عملية الرقابة الجبائية على المحاسبة مما يخلقه من شفافية تم قبل هذه الفرضية بناءا على النتائج التالية:

- يسمح النظام المحاسبي المالي بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة وهذا نوع من الشفافية
- يستجيب احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما انه يسمح بإجراءات مقارنة للقوائم المالية من سنة لأخرى وكذا مقارنتها مع المؤسسات التي تعمل في نفس النشاط.
- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- يساهم النظام المحاسبي المالي في تقليص التلاعبات الجبائية.

الفرضية الثانية:

الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو التأكد من صدق وصحة الحسابات المرجة في القوائم المالية بهدف اكتشاف الغش الضريبي تم تأكدي هذه الفرضية بناءا على النتائج التالية:

- الرقابة الجبائية تستعمل لفحص الحسابات المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون ويقوم المراقب في هذه الحالة بجمع أدلة وقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه حوله الحسابات الثانوية.

الفرضية الثالثة:

تقوم الدولة بمحاولة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالية وهذه الفرضية قد تحقق جزء منها وذلك بإن الدولة الجزائرية تسعى لتوفير وتطوير القواعد والقوانين الجبائية لقمع واكتشاف الغش الضريبي إلا ان الاحصائيات المسجلة تبين ان النقص لا يزال قائما وان النظام الضريبي يحتاج الى البحث عن آليات جديدة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية والانسجام مع التغيرات المحاسبية الجديدة والاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي الى تحليل الخطر الجبائي وتنويع أشكال الرقابة التي تبنى على مراقبة كل أنواع الأنشطة وتسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطات المركزية.

ثانيا: الاقتراحات والتوصيات

- يجب أن يتم تكيف كل القواعد الجبائية بما يتمشى مع النظام المحاسبي المالي لحمايتها أمام أساليب الغش الضريبي
- الاهتمام بالتكوين والتدريب جميع الموظفين في مجال المحاسبة والجباية بمختلف مستوياتهم ومسؤولياتهم
- توضيح مهام وأهداف الرقابة الجبائية إعلاميا
- تطبيق العقوبات السيكولوجية المتمثلة في التشهير بالمتورطين في قضايا التهرب والغش الجبائي وبالمتواطئين معهم من إدارة الضرائب والجمارك عن طريق وسائل الإعلام.
- تفعيل القوانين المجبرة على التعامل بالشيك، وذلك عن طريق تبني فكرة التخفيضات الجبائية وشبه الجبائية عند الدفع باستعمال الشيكات، مما يساعد إدارة الضرائب في تعقب المعاملات غير المصرح بها.

- استقرار القوانين، حيث أن عدم استقرار القوانين يضفي غموضاً على هذا النظام نظراً للتغييرات والتعديلات التي تطرأ على القوانين، مما يساعد على الغش الجبائي.

قائمة المراجع

أولا:المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

1. أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCFالإطار النظري SCF الإطار النظري**، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
2. أحمد يفور ، صفيح صادق، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والماليSCF**، النشر الجامعي الجديد الجزائر،2017
3. بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، دار هومة والنشر والتزيع، الجزائر 2013.
4. بوسبعين تسعديت، حساني عبد الحميد، **محاسبة الادوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر،2018، ص17.
5. خالد الجعارات جمال، **معايير التقارير المالية**،الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والإشهار،2008 IFRS/IAS
6. دلاندة يوسف، **قانون الإجراءات الجبائية** ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر2014.
7. عباس عبد الزراق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر 2019.
8. على بن هادية وآخرون، **القاموس الجديد للطلاب**، الطبعة السابعة، المؤسسة الوطنية للكتاب،1991.
9. محمد العيد، **من المحاسبة العامة إلى المحاسبة المالية (مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني)**، النشر الجامعي الجديد،2018.
10. مليكاوي مولود، **أساسيات في الضريبة المحلية والدولية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2019.

ب. الأطروحات والرسائل:

1. أمال مهارة، **امكانية تحسين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي لتقارير المالية**، رسالة ماجستير،كلية الحقوق والعلوم لاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر2011.
2. ايت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي خلال الفترة 2010-2013** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2014/2013.

3. بكحيل عبد القادر،**النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، الجزائر،2017/2016.
4. بوشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)** ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية،
5. بوعيساوي الزوبير، **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة وتحليل**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص 40. جامعة تلمسان، 2011/2010.
6. سعيد رحيش، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس،2013 /2014.
7. عبد الكريم شناي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات**،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر-بسكرة الجزائر،2016/2015.
8. عريف عبد الرزاق، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة الجزائر،2017/2016.
9. عزوز سليمة، **الاليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائر**، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تحصص القانون الجنائي للأعمال،كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2018-2019.
10. قتال عبد العزيز، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، 2009/2008
11. قلاب ذبيح لياس، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير في علو التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2011/2010
12. كحلة عبد الغني، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2012/2001.

13. نعيجي عبد الكريم، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات دراسة ميدانية** أطروحة دكتوراه في إدارة المنظمات، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2017.

14. يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر 2006_2007.

15. يوسفي عاشور، **فاتورة الغش الجبائي– حالة الجزائر(2004–2014)** ، أطروحة دكتوراه تخصص نقود– مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، 2013

ج. المقالات:

1. أحمد فنيدس ، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر، 2013
2. بلواضح الجيلاني، سعيدي يحي، **فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم التجارية العدد 12، 2014.
3. عائشة فاطمة الزهراء، سماش كمال، **الرقابة الجبائية كالية للحد من ممارسة ادارة الأرباح**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد6، العدد 01، جوان 2018.
4. عجيلة محمد، **العولمة المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، العدد 17،جامعة الأغواط، جوان2012.
5. عيادي عبد القادر، **تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة مع الإشارة إلى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي**، مجلة الأكاديمة للدراسات الاجتماعية والانسانية العدد15، جانفي2016.

د. ملتقيات:

1. حليمة مجلي، ريمة شيبوب، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبة الدولية كمدخل لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات**، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 24-2014/10/25،جامعة ورقلة، الجزائر.
2. علاء بوقفة، صلاح حميداتو،**اثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية**،الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 24-2014/10/25،جامعة ورقلة، الجزائر.

هـ. قوانين والدلائل:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،مرسوم تنفيذي رقم08-156 المؤرخ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11، الجريدة الرسمية العدد27، الصادر 28ماي 2008.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، تعليمة وزارية رقم02 مؤرخة 02 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، وزارة مالية،2009،ص06-07.
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2018.
4. قانون إجراءات الجبائية، مديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2018.
5. قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2018.
6. القانون المالية لسنة 2017، مادة02 معادل للمادة 104 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية العدد 77 الصادرة بتاريخ 2016/123/31.
7. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، وزارة المالية، الجزائر، منشورات 2017.
8. الدليل التطبيقي للمكلف، مديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، وزارة المالية، الجزائر، 2017.

و. المواقع الالكترونية:

موقع المديرية العامة للضرائب تم الإطلاع عليه يوم 2024/03/15 www.mfdgi.gov.dz/index.php

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Sahrawi Ali,**Comptabilité financiére**,berti édition,Alger,2011,P20. -
- Nacer Merzouk,Azem Bachir,**Comptabilité Général apprefondie selon le SCF**, Pages bleues,2016.
- MF/DGI/DRV, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », Op Cite, p 84

- Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », édition 2001, mis a jour le 28/01/2003, p 29.