

جامعة أحمد دراية أدرار — الجزائر —

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية

شعبة: علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

دور استخدام المعاينة الإحصائية في تفعيل عملية التدقيق الجبائي

دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة - 2015/2010 -

إشراف الأستاذ:

د. تيقاوي العربي

إعداد الطالبة:

• سعودي حفصة

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة أدرار	أستاذ التعليم العالي	د. حروشي جلول
مشرفا	جامعة أدرار	أستاذ التعليم العالي	د. تيقاوي العربي
مناقشا	جامعة أدرار	أستاذ التعليم العالي	أ. العبادي أحمد

الموسم الجامعي: 2015 - 2016



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين"

صدق الله العظيم.

بعد أن وفقني الله على إنجاز هذا العمل المتواضع أتقدم بإهدائه إلى مربيتي الأولى وملكتي في الحياة إلى

من غمرتني بحبها الخالص وحنانها الهاديء إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي

إلى أمي الحبيبة.

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من كتلت أنامله لي يقدم لي لحظة السعادة إلى من حصد

الأشواق عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير

والدي العزيز.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد وبوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى

من عرفت معهم معنى الحياة

إخواتي

بشير، خديجة، حمزة، مصطفى، أسماء، مراد، سماح، ياسين، إيمان.

إلى الملائكتين التي أضاءتا الدنيا إلى ابنتي أختي

فاطمة الزهراء وإبتسام.

إلى من كانوا ملاذي وملجئي إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات

بنات عمي وخالتي.

إلى من علموني حرفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم

إلى من صاغوا لي حرفا ومن فكروهم منارة تير لنا سير العلم والنجاح إلى

أساتذتي الكرام.

الشكر والعرفان

الحمد لله أحمدته وأسعينه على ما رزقني به من نعمة وأعانني على إنجاز هذا البحث والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه وسلم تسليما كثيرة.

إنه من العرفان أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى:

الأستاذ المشرف "الأستاذ تيقاوي العربي" على توجيهاته ونصائحه القيمة لإتمام وإنجاز هذا العمل المتواضع جزاه الله عنا كل الخير

الأستاذ العبادي أحمد الذي لم يخل علي بما لديه من علم وخبرة علمه الله العلم النفع.

إلى الأساتذة الكرام الذين لم يخلوا علي بأي معلومة أو نصيحة وخاصة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة أحمد دراية أدرار.

إلى كل من وقف معني ودعمني من بعيد أو قريب على إنجاز هذا العمل المتواضع بجهد ووقته ودعائه وكل كلمة طيبة.

جامعة أحمد دراية أدرار – الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

التسيير قسم: علوم

عنوان المذكرة: دور استخدام المعاينة الإحصائية في تفعيل عملية التدقيق الجبائي دراسة حالة المديرية
الولائية للضرائب بأدرار.

إشراف الأستاذ الدكتور:

• تيقاوي العربي

من إعداد الطالبة:

• سعودي حفصة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه المعاينة الإحصائية في تفعيل عملية التدقيق الجبائي، وذلك من خلال معرفة أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في عملية التحقيق الجبائي من أجل استرجاع المبالغ المتهرب منها، وتحليل أثر استخدام المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق الجبائي معتمدة في ذلك على دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية أدرار من أجل الإجابة على الإشكالية التالية: ما دور استخدام المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق الجبائي؟ توصلت هذه الدراسة إلى أن المعاينة الإحصائية لها أثر إيجابي في عملية التدقيق الجبائي إذ تسمح بالتحقيق في الملفات الجبائية تحقيقاً شاملاً ودقيقاً بأقصر وقت وأقل تكلفة. الكلمات المفتاحية: المعاينة الإحصائية، المجتمع، الفرد، التدقيق الجبائي.

Abstract:

This study aims to find out the role that statistical sampling plays in the activation of the tax audit process, by knowing the most important measures taken by the tax administration in tax investigation process in order to recover tax dues, and analyze the impact of the statistical sampling on the tax audit process relying on studying the case of Adrar's directorate of taxes to in order to answer the following question: what is the role of statistical sampling preview in the tax audit process?

We found that statistical sampling have a positive impact on tax audit process as it allows to investigate the tax files thoroughly and carefully with short time and less cost.

key words: Statistical sampling, society, individual, tax auditing.

Résumé:

Cette étude a pour but d'apprendre le rôle de l'échantillonnage statistique dans les processus de vérification fiscale, en connaissant les mesures les plus importantes par le processus d'enquête fiscale administration fiscale afin de recouvrer les montants fainéant et analyser l'impact de l'utilisation de l'échantillonnage statistique dans taxe d'audit processus basé sur une étude de cas de direction de l'impôt d'Adrar, pour répondre au problème suivant: Quel est le rôle de l'utilisation de l'échantillonnage statistique en vérification fiscale?

Cette étude a révélé que d'échantillonnage statistique a un impact positif sur l'impôt audit processus permettant d'examiner soigneusement et dossiers fiscaux précis dans les plus brefs délais et à moindre coût.

Mots clés : échantillonnage statistique, vérification fiscale individuelle, de communauté.

الصفحة	فهرس المحتويات
	البسمة.
	الإهداء.
	الشكر والعرفان.
	الملخص.
	فهرس المحتويات.
	قائمة الجداول.
	قائمة الأشكال.
	قائمة المختصرات.
أ	مقدمة.
07	الفصل الأول: الإطار النظري للمعاينة الإحصائية والتدقيق الجبائي.
08	المبحث الأول: ماهية المعاينة الإحصائية.
08	المطلب الأول: مفهوم المعاينة الإحصائية.
08	أولاً: المصطلحات المرتبطة بالمعاينة الإحصائية.
09	ثانياً: المعاينة الإحصائية.
10	المطلب الثاني: أنواع المعاينة الإحصائية.
10	أولاً: العينات العشوائية.
12	ثانياً: العينات غير العشوائية.
12	المطلب الثالث: مزايا أسلوب العينات.
14	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي.
14	المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي وأهدافه.
14	أولاً: تعريف التدقيق الجبائي.
15	ثانياً: أهداف التدقيق الجبائي.
16	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الجبائي.
16	أولاً: الرقابة العامة.
18	ثانياً: الرقابة المعقدة.
19	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني
19	أولاً: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.
22	ثانياً: الوسائل الشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.

22	ثالثا: الوسائل القانونية المكلفة بالرقابة الجبائية.
26	المبحث الثالث: المعاينة الإحصائية في التدقيق الجبائي.
26	المطلب الأول: عينات التدقيق والوسائل الإختيارية.
26	أولا: حجم اقتناء العينات
27	ثانيا: تنفيذ إجراءات التدقيق.
27	ثالثا: تقييم نتائج العمليات.
28	المطلب الثاني: معايير إقتناء المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي.
28	أولا: معايير إقتناء المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق في المحاسبة.
28	ثانيا: معايير إقتناء المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
29	المطلب الثالث: الفحص باستخدام العينة.
29	أولا: مميزات الفحص باستخدام العينة.
30	ثانيا: الطرق المستخدمة في تحديد العينة.
31	خلاصة.
33	الفصل الثاني: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بأدرار.
34	المبحث الأول: تقديم عام للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
34	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
34	أولا: لمحة تاريخية عن نشأة المديرية الولائية للضرائب بأدرار.
35	ثانيا: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
36	المطلب الثاني: مهام هيكل مديرية الضرائب لولاية بأدرار.
36	أولا: المديرية الفرعية لتنظيم الوسائل.
36	ثانيا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.
37	ثالثا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمنازعات.
38	المطلب الثالث: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.
38	أولا: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
38	ثانيا: تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
40	المبحث الثاني: المراحل العملية للرقابة الجبائية على مستوى (S/DCF) بأدرار.
40	المطلب الأول: مرحلة إعداد برنامج التحقيق الجبائي.
40	أولا: التوصيات.

41	ثانيا: معاير الاقتاء.
41	المطلب الثاني: مرحة الشروع في التحقق الجبائي.
41	أولا: التحضير للتحقق (VC/VASFE/VP).
43	ثانيا: مرحة التحقق في عين المكان.
46	المطلب الثالث: نتائج التحقق.
47	أولا: إجرءات التصحيح الفوري.
47	ثانيا: إجرءات التصحيح التلقائي.
48	ثالثا: التقرير النهائي للتحقق.
50	المبحث الثالث: تحليل نتائج المعاينة الإحصائية في تحسين عملية الرقابة الجبائية.
50	المطلب الأول: مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات الموضوعة للرقابة الجبائية.
51	المطلب الثاني: تحليل الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية.
51	أولا: مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات المنجرة.
52	ثانيا: دراسة نتائج الرقابة الجبائية للملفات المنجرة.
53	المطلب الثالث: تحليل نتائج التحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للملفات المنجرة للفترة 2015/2015.
53	أولا: مقارنة عدد الملفات المنجرة مع الملفات المبرمجة.
54	ثانيا: دراسة نتائج التحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للملفات المنجرة.
56	خلاصة.
58	خاتمة.
62	قائمة المصادر والمراجع.

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
50	مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات المقدمة للرقابة الجبائية .	01
51	عدد الملفات المبرمجة والملفات المنجزة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار خلال الفترة 2015/2010.	02
52	نتائج الرقابة الجبائية للملفات المنجزة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2015/2010.	03
53	عدد الملفات المنجزة والملفات المبرمجة للتحقيق المعمق للمجمل الوضعية الجبائية بالمديرية خلال الفترة 2015/2010.	04
54	نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للملفات المنجزة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار للفترة 2015/2010.	05

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
16	أنواع الرقابة الجبائية.	01
18	المخطط العام للرقابة على الوثائق.	02
20	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات.	03
21	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.	04
35	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.	05
51	مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات المقدمة للرقابة الجبائية.	06
52	مسار عدد الملفات المبرمجة والنجزه ونسبة الإنجاز.	07
53	مسار نتائج الرقابة الجبائية.	08
54	مسار تغير عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.	09
54	مسار نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2015/2010.	10

قائمة المختصرات

الشرح باللغة الفرنسية	الإختصار	الشرح باللغة العربية
Vérification de comptabilité	VC	التحقيق في المحاسبة
Vérification ponctuel de comptabilité	VP	التحقيق المصوب
Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	VASFE	الحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
Direction des Recherches et Vérifications	DRV	مديرية البحث والمراجعات
Sous- Direction du Contrôle Fiscal	S/DCF	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
Direction des Grandes Entreprises	DGE	مديرية كبريات المؤسسات



مقدمة

تعتبر الضرائب في أغلب السياسات والأنظمة ذات أهمية كبيرة، ذلك أنها تمثل المنبع الذي يمول خزينة الدولة من أجل تطبيق سياساتها الإنفاقية. لكن تجسيد هذا المفهوم مرتبط بمدى تجاوب الأفراد أو المكلفين بالضريبة، لواجباتهم تجاه خزينة الدولة وأداء ما يترتب عليهم من مستحقات ضريبية. والنظام الجبائي الجزائري كأحد الأنظمة الضريبية يعتبر نظاماً تصريحياً بحيث يمنح للمكلفين الحرية في إيداع تصريحاتهم بما يوافق ما يقومون به من أنشطة وما يحققونه من أرباح، بهدف تطبيق المعدلات الضريبية اللازمة واقتطاعها.

لكن هذه الطبيعة التصريحية تلزم الإدارة الضريبية بمراقبة تصريحات المكلفين، ذلك أنها قد لا تخلو من الأخطاء العمدية وغير العمدية، وكذا حفاظاً على موارد الخزينة العمومية من ظاهرة التهرب الضريبي التي تفتت بشكل كبير، وأصبحت تتكيف من التغيرات الاقتصادية. وعليه تعتبر آفة تعمل على عرقلة مختلف السياسات المالية للدولة من جهة وهدر المال العام من جهة أخرى.

وبهدف الحفاظ على أموال الخزينة العمومية، يتوفر النظام الجبائي الجزائري على مجموعة من المقومات، التي تمكنه من الرقابة على تصريحات المكلفين، من خلال التدقيق الجبائي وباستخدام مجموعة من الأساليب والتقنيات. من خلال اقتراح مجموعة من ملفات المكلفين بهدف إخضاعها للرقابة الجبائية، ويكون هذا الاقتراح وفق إجراءات وخطوات وردت في التشريع الجبائي الجزائري. وتسطير برنامج منظم من أجل استكمال عملية الرقابة، والعمل بالدرجة الأولى على مكافحة التهرب من دفع الضريبة واسترجاع أموال الخزينة العامة للدولة.

ويعتبر التدقيق الجبائي امتداداً للتدقيق العملي لكن لأهداف ضريبية، ويستمد منه المفاهيم والمبادئ الأساسية، والأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق. ومن بين الأساليب المستخدمة في التدقيق العملي، أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ عملية الرقابة أو التدقيق. ويعتبر أسلوب المعاينة الإحصائية من بين أفضل الطرق العلمية التي تعطي نتائج جيدة ودقيقة.

أولاً: إشكالية الدراسة

إنطلاقاً مما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما دور استخدام المعاينة الإحصائية في تفعيل عملية التدقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار؟

وبغية الالمام أكثر بالموضوع محل الدراسة، نطرح التساؤلات التالية:

- ما المقصود بالمعاينة الإحصائية؟ وماهي أنواعها؟
- ماهي المزايا التي يتضمنها أسلوب المعاينة الإحصائية؟
- ما هو التدقيق الجبائي وما الأهداف من تطبيقه؟
- كيف يمكن استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في مراقبة تصريحات المكلفين؟



ثانيا: فرضيات الدراسة

بهدف الإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية، تنطلق الدراسة من الفرضيات التالية:

- المعاينة الإحصائية هي عبارة عن اختيار عينة من المجتمع يكون فيها لكل وحدات المجتمع احتمال معروف.
- إن أسلوب المعاينة الإحصائية يؤدي إلى إمكانية إجراء دراسات أكثر تفصلاً ودقة في أقصر وقت وبأقل تكلفة.
- التدقيق الجبائي هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة.
- تتم عملية التدقيق الجبائي بطريقة جيدة ومنظمة باعتمادها على مجموعة من الوسائل الهيكلية والقانونية المخولة لها قانوناً.
- تعتمد الإدارة الضريبية على مجموعة من المعايير لاقتناء الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية.

ثالثا: أهمية الدراسة

تبرز أهمية الموضوع من خلال الأهمية التي تكتسي الإيرادات الضريبية، كونها المورد الرئيسي للخرينة العامة والرقابة الجبائية هي الوسيلة الأنسب لحماية هذه الموارد. حيث لا يمكن الحديث عن الجبائية العادية دون وجود رقابة جبائية، إذ أن المكلفين يلجؤون في غالب الأحيان الى استخدام أساليب وطرق تدليسية بهدف التهرب من الدفع الكلي او الجزئي للضريبة. ويأتي موضوع المعاينة الإحصائية في الرقابة الجبائية من أجل محاولة تفعيل الجانب الرقابي على التصريحات الجبائية للمكلفين.

رابعا: أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى:

- التعريف بأسلوب المعاينة الإحصائية وإبراز أهميته.
- تشجيع دوافع ومبررات إجراء الرقابة الجبائية.
- إبراز دور وأهمية الرقابة الجبائية في استرجاع الأموال غير المحصلة نتيجة التهرب الضريبي.
- معرفة أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في عملية التحقيق الجبائي والطرق المتبعة من استرجاع المبالغ المتهرب منها.
- إظهار أثر استخدام المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق الجبائي.

خامسا: أسباب إختيار الموضوع:

ترجع أسباب إختيار الموضوع إلى تزايد عدد المشروعات واتساع حجمها وتعدد عمليات المحاسبة وتعقدتها، الأمر الذي دفع بمديريات الضرائب إلى اعتماد أسلوب العينة هذا من جهة، وإلى الإهتمام الذي

حظي به التدقيق الجبائي من جهة أخرى، هذا ما قادني للبحث في موضوع دور إستخدام المعاينة الإحصائية

في تحسين فعالية التدقيق الجبائي، حيث تم معالجة هذا الموضوع بطريقة أكاديمية تسمح بتقريب الجامعة من الواقع العملي.

سادسا: صعوبات الدراسة:

عند القيام بهذا البحث وجهتني مجموعة من الصعوبات منها ما هو متعلق بالجانب النظري ومنها ما هو متعلق بالجانب التطبيقي وتكمن هذه الصعوبات في:

- نقص الكتب باللغة العربية في هذا المجال.
- صعوبة الحصول على المعطيات الإحصائية المتعلقة بالرقابة الجبائية وذلك نظراً لطابع السر المهني المعمول به لدي مصالح الإدارة الجبائية.

سابعا: المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

اعتمد في معالجة هذه الدراسة على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، حيث أستخدم المنهج الوصفي في الفصل الأول من الدراسة والمبحث الأول والثاني من الفصل الثاني وذلك لوصف مختلف الجوانب التي تخص المعاينة الإحصائية والتدقيق الجبائي، أما المنهج التحليلي قد تم استخدامه في المبحث الثالث من الفصل الثاني وذلك لتحليل نتائج المعاينة الإحصائية في عملية الرقابة الجبائية.

أما عن الأدوات التي أستعينة بها في هذه الدراسة فتمثلت في:

- القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالتدقيق الجبائي.
- الإحصاءات الخاصة بنتائج المعاينة الإحصائية في عملية الرقابة الجبائية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بأدرار.

ثامنا: الدراسات السابقة:

تعلقت الدراسات السابقة بموضوع التدقيق الجبائي والتي تم الإطلاع عليها من قبل الطالبة وتتجلى

هذه الدراسات في:

- قحמוש سمية، (2009/2010)، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة الجزائر:

تعرضت الباحثة من خلال هذا الموضوع إلى التصريحات الجبائية والنماذج الخاصة بها، والتي ألزم المشرع الجزائري كل مكلف بتعبئتها وتقديمها في المواعيد المحددة وتحليلها من منظور الجودة، وكذلك تحديد وعرض المراجعة الجبائية وكيفية مساهمتها في تحقيق الإلتزام الضريبي الطوعي مما ينعكس على جودة التصريحات الجبائية

توصلت الباحثة من هذه الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي في تحسين جودة التصريحات الجبائية من حيث أن برنامج المراجعة الجبائية وخاصة الفعال وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية تمكن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة من شأنه زيادة الإيرادات الجبائية.

• لياس قلاب دبيح، 2011/2010، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي:

جاءت هذه الدراسة عبارة عن محاولة تجسيد آليات الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبة كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة.

توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن من بين آليات الرقابة الجبائية والتي يرى الباحث أنها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلف والتي تعتبر وسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية التي تشمل محاسبة قانونية ومنتظمة بهدف كشف كل الإعفاءات والتجاوزات سواء عن قصد أو بدون قصد من طرف المكلفين بالضريبة لتقودنا إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبه بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها من أجل استرجاع الحقوق المنتهكة.

• ولهي بوعلام، 2009، إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - تناول الباحث في هذه الدراسة النظام الرقابي الجبائي ودوره في مجابهة الأزمة - حالة الجزائر - العوائق ومقترحات التفعيل، وتوصل إلى أن للنظام الجبائي دور إيجابياً إلى حد ما في الحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر قبل الأزمة المالية والاقتصادية العالمية.

حيث أن كل من الدراسات السابقة ركزت على جوانب تحديد وتحليل الرقابة الجبائية وكيفية تفعيلها وتحسينها في التخفيف من عملية التهرب الضريبي، وكذلك الحد من الأزمات.

وجاءت الدراسة الحالية مختلفة عن الدراسات السابقة حيث تناولت جزء مفصلاً عن المعاينة الإحصائية، وجزء عن الرقابة الجبائية وعرض مزايا أسلوب الرقابة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية. **تاسعا: محتوى الدراسة.**

حتى نتمكن من الإجابة عن إشكالية البحث، وكذا اختبار الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه قسم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي.

تناول الفصل الأول الإطار النظري للمعاينة الإحصائية والتدقيق الجبائي، تم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية المعاينة الإحصائية من خلال تقديم مفهومها ومختلف أنواعها ومزاياها، أما المبحث الثاني فتناول ماهية التدقيق الجبائي من خلال التطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي وأهدافه، أنواعه، وأخيراً الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي، أما في المبحث الثالث تم فيه إبراز عملية المعاينة الإحصائية

في عمليات التدقيق الجبائي من خلال التطرق إلى عينات التدقيق ووسائل الإختيار، معايير اقتناء المكلفين بالضريبة، وأخيراً عملية الفحص باستخدام العينة.

أما في الفصل الثاني تم التطرق فيه لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج المعاينة الإحصائية في تحسين عملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأدرار، وهذا بتقديم بطاقة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب بأدرار في المبحث الأول، مع التركيز على الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية، كما تم

التطرق في المبحث الثاني إلى مختلف المراحل العملية لإجراء الرقابة الجبائية على مستوى مكاتب المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بأدرار بداية من إعداد برنامج التحقيق والشروع في تنفيذه وأخيراً النتائج المترتبة عنه وصياغة التقرير النهائي، في حين تناول المبحث الثالث تحليل نتائج المعاينة الإحصائية للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

وفي الأخير تم عرض الخاتمة تضم تلخيص عام للبحث وأهم النتائج المتوصل إليها وبعض التوصيات والاقتراحات، وأخيراً تحديد الآفاق المستقبلية.



الفصل الأول:

الإطار النظري

للمعاينة الإحصائية

والتدقيق الجبائي

تمهيد:

يعتبر أسلوب المعاينة من أفضل الطرق العلمية المستخدمة في البحوث الإحصائية في المجالات كافة، ونظراً لتطوره فقد أصبح ضرورة علمية لكل الأبحاث مهما كان هدفها لما له من أهمية في قياس مدى مصداقية ودقة النتائج، وعلى هذا الأساس تطور استخدامه تطوراً سريعاً في شتى الميادين وأصبح يلعب دوراً مهماً في الكثير من الدراسات النظرية والتجريبية، ومن بين الدراسات التي وقع الاختيار عليها هي موضوع التدقيق الجبائي الذي تقوم به مصلحة الرقابة الجبائية بالإدارة الجبائية.

ولقد بوب هذا الفصل في ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول ماهية المعاينة الإحصائية، أما المبحث الثاني فتناول ماهية التدقيق الجبائي، في حين تناول المبحث الثالث المعاينة في التدقيق الجبائي.

المبحث الأول: ماهية المعاينة الإحصائية.

تعد العينة الإحصائية من أهم آليات البحث العلمي، فلا يمكن للباحث القيام بدراسة تجريبية أو بحث وصفي إلا بتحديد العينة الإحصائية، لأن العينة الإحصائية جزء من المجتمع الأصلي، ومن هنا تفقدنا هذه المقدمة إلى دراسة عدد من المفاهيم منها المجتمع، الفرد، العينة لنحصل في الأخير على تعريف المعاينة الإحصائية وهذا ما تضمنه المطلب الأول، أما المطلب الثاني فتطرقنا فيه إلى أنواع المعاينة الإحصائية ليتضمن المطلب الثالث مزايا أسلوب المعاينة الإحصائية.

المطلب الأول: مفهوم المعاينة الإحصائية.

سنتناول في هذا المطلب تعريف أهم المصطلحات المرتبطة بالمعاينة الإحصائية لكي نصل في الأخير إلى إعطاء تعريف شامل لها.

أولاً: المصطلحات المرتبطة بالمعاينة الإحصائية.

1. **المجتمع:** مجتمع البحث أو الدراسة هو المجموعة الكلية من المفردات أو العناصر التي يهتم بها البحث وتعمم نتائجه عليها، والمفردات أو العناصر قد تكون أشخاصاً أو أسراً أو صفوف دراسية أو مصانع أو غيرها فمثلاً طلبة مدرسة معينة أو موظفو شركة أو مؤسسة أو سكان مدينة أو قرية، أو مرضى السرطان في دولة ما، كلها أمثلة ممكنة على مجتمعات أي أن المجتمع يمثل حجم المجموع.¹
2. **الفرد:** تطلق كلمة فرد في علم الإحصاء للدلالة على الكائن الواحد سواء كان هذا الكائن إنساناً أو حيواناً أو شيئاً كالولد مثلاً أو البقرة أو ورقة الشجرة ... فالفرد في لغة الإحصاء هو كائن متحرك أو جامد يقاس بأحد المقاييس المعينة أو يعد عدداً، وهو الذي يرجع في أصله إلى مجموعة من الأفراد المشابهة له في المظهر، وعدد الأفراد قد يتغير إلى ما لا نهاية حسب الأرقام الطبيعية.²
3. **العينة:** هي مجتمع إحصائي صغير يتمثل بعدد قليل من الوحدات تؤخذ من المجتمع الإحصائي الأصلي وفق قواعد النظرية الإحصائية بحيث تبرز فيها جميع ملامح المجتمع الكبير، حيث أن تحديد حجم العينة

وطرق سحب هذه الوحدات من المجتمعات يعتمد على طبيعة المجتمع الإحصائي وخصائصه وكذلك يعتمد على نوع الدراسة وأمور أخرى تخضع لتقدير الباحث ووفق طرق البحث الإحصائي.³

4. **الإحصاء:** يشار إلى الإحصاء على أنه جمع البيانات حول سمات معينة وتبويبها وتدوينها وتصنيفها وعرضها بأشكال مختلفة، ومن تم تحليلها وتفسيرها بهدف الوصول إلى نتائج قرارات تخص المجتمع الإحصائي، فهو علم البيانات (Science of data) الذي يضم العديد من المناهج والأساليب والطرق التي

¹ حمزة محمد دودين، **التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 24.

² عبد القادر حلومي، **مدخل إلى الإحصاء**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، بن عكنون الجزائر، 1993، ص 19.

³ سليم ذياب السعدي، **مبادئ علم الإحصاء**، دار أوبا للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت- لبنان، 2004، ص 12.

يمكن بواسطتها تدوين البيانات الرقمية الكمية على شكل سهل التعامل معها وقراءتها ببسر وسهولة، ومن تم تحليلها وتفسيرها للوصول إلى استدلالات واستنتاجات وأحكام معينة.¹
ويضم الإحصاء نوعين هما:

- أ. **الإحصاء الوصفي:** "وهو ما يختص بطرق جمع المعطيات وتحليلها ووضعها لتكون بصيغة مفهومة وذات مدلول وبكلمة أخرى هو التعامل مع المعطيات الإحصائية من دون التعميم".²
- ب. **الإحصاء الاستدلالي:** وهو ما يتعلق بطريقة تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الاستنتاجات بالاعتماد على جزء (أو عينة) من المجتمع للتوصل إلى قرارات تخص مجموع المجتمع الإحصائي. وعليه فإن الاستدلال الإحصائي هو الذي يتعامل مع التعميم والتنبؤ والتقدير. وتتسم الاستنتاجات الاستدلالية في بعض الحالات بظاهرة عدم التأكد وعند ذلك يتم معالجة قياسها باستخدام أحد أبواب علم الإحصاء وهو الاحتمالات.³

لذلك فإن الإحصاء يهتم بطريقة جمع المعلومات وتمثيلها وعرضها أي الإحصاء الوصفي، ومن تم تحليلها وتفسيرها والتوصل إلى استنتاجات أي الإحصاء الاستدلالي.⁴
من خلال ذلك نستنتج أن الإحصاء الوصفي ينتقل من العام إلى الخاص بينما ينتقل الإحصاء الاستدلالي من الخاص إلى العام.

5. **خطأ المعاينة:** هو "الفرق بين إحصائية العينة ومعلمة المجتمع المناظرة، ويقبل هذا الفرق مع زيادة حجم العينة العشوائية، ومع تحري الدقة في اختيار نوع العينة وطريقة انتقاء مفرداتها بحيث تكون العينة ممثلة للمجتمع".⁵

ثانياً: المعاينة الإحصائية:

"مصطلح عام يطلق على خطط المعاينة العشوائية التي تختار فيها العينة بحيث يكون لكل وحدة من وحدات المجتمع احتمال معروف للدخول فيها بحيث تتفق طريقة الاختبار مع هذه الاحتمالات، إن معرفة هذه الاحتمالات هي التي تتيح لنا استخدام قواعد ونظريات الاحتمال لاستنباط توزيعات الاحتمال اللازمة لعملية الاستدلال الإحصائي".⁶

¹ - إبراهيم أبو عقيل، **مبادئ في الإحصاء**، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، 2012، ص 13.
² - عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **الأساليب الإحصائية التطبيقية**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008، ص 17.
³ - عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية**، دار الشروق، فلسطين، 1997، ص 10.
⁴ - دلال القاضي، سهيلة عبد الله، محمود البياتي، **الإحصاء للإداريين والإقتصاديين**، دار الحامد، عمان، 2004، ص 16.
⁵ - إمتثال محمد حسن، محمد علي محمد أحمد، **مبادئ الاستدلال الإحصائي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة ص 21.
⁶ - محمد أبو يوسف، **الإحصاء في البحوث العلمية**، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، بدون سنة، ص 566.

المطلب الثاني: أنواع المعينة الإحصائية.

هناك نوعان من المعينة الإحصائية، العينات الاحتمالية والعينات غير الاحتمالية وسنقوم بتوضيح كلا من هما كالآتي:

أولاً: العينات العشوائية (الاحتمالية):

يتم في هذا النوع من العينات اختيار أفراد العينة من المجتمع بطريقة غير متحيزة بحيث تضمن لكل فرد من المجتمع نفس الإمكانية في الظهور في العينة، وهذا يعني خضوع هذا النوع من العينات لقوانين الاحتمالات وقد سميت بالعشوائية لأنها تخضع للحظ في الاختيار.¹

ومن أنواع العينات العشوائية نذكر ما يلي:

1. **العينة العشوائية البسيطة:** هي أبسط أنواع العينات وتستخدم في حالة تجانس (تماثل) أفراد المجتمع محل الدراسة في الظاهرة موضوع الدراسة ومعرفة جميع أفرادها فيتم اختيار الأفراد إما بإجراء قرعة حيث يتم ترقيمهم ثم اختيار الأفراد بسحب أرقام الداخلين في العينة بطريقة غير متحيزة وذلك بكتابة أرقام أفراد المجتمع على أوراق متشابهة وخطها بشكل جيد ثم سحب العدد المطلوب من الأفراد (أي بالقرعة). هناك طريقة أفضل باستخدام جداول الأرقام العشوائية وخصوصاً إذا كان حجم العينة كبير واستخدام الجداول سهل للغاية فكل ما نحتاجه هو أن نختار صف وعمود عشوائياً من الجدول ثم نختار عدد الخانات الرقمية المناسبة لأكبر رقم في المجتمع واختيار الأفراد حسب تسلسل الأرقام الموجودة في الجدول أفقياً أو عمودياً حتى يكتمل العدد المطلوب.²
2. **العينة العشوائية المنتظمة:** وهي بديل آخر من بدائل العينة العشوائية وتستعمل في حالات عدم توفر قائمة بعناصر المجتمع الإحصائي، فمثلاً إذا أردنا أن نأخذ عينة من طلبة جامعة أدرار الذين يستعملون المطعم الجامعي، قد نطلب من شخص أن يجلس على مدخل الرئيسي للمطعم ويستجوب مثلاً كل عاشر طالب يدخلون إلى المطعم عن تلك الأمور، إن مثل هذه العينة ليست عشوائية بشكل كامل لأن فيها نوع من الانتظام هو أخذ كل عاشر طالب وتسمى هذه العينة وأمثالها عينة منتظمة.³

3. **العينة العشوائية الطبقيّة:** إذا كان المجتمع تحت الدراسة غير متجانس بمعنى أنه يشتمل على فئات (طبقات) من وحدات المعينة وتكون كل فئة تحتوي على عدد من وحدات المعينة المتجانسة وأن تلك الفئات تكون متجانسة فيما بينها وعلى ذلك فإنه يلزم تقسيم هذا المجتمع إلى تقسيمات (مجتمعات صغيرة) غير متداخلة تسمى بالطبقات والأسلوب في هذه الحالة يعتمد على سحب عينة عشوائية بسيطة من كل من تلك الطبقات وجمع تلك العينات العشوائية البسيطة في عينة واحدة تسمى بالعينة العشوائية الطبقيّة

¹ - سليمان محمد طشوش، أساسيات المعينة الإحصائية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2001، ص 35.

² - سليمان محمد طشوش، نفس المرجع السابق، ص 35.

³ - محمد صبحي أو صالح، عدنان محمد عوض، مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل باستخدام SPSS، دار المسيرة، عمان- الأردن، 2004، ص

للحصول على معالم المجتمع وبذلك يتم تمثيل العينة للمجتمع تمثيلاً جيداً من خلال تلك الطبقات المختلفة للمجتمع وهناك العديد من الأسباب والاعتبارات التي تدعو إلى استخدام هذا الأسلوب¹:

• زيادة الدقة في التقدير يمثل السبب الأول الذي يمكن أخذه في الاعتبار تحت بعض الشروط والافتراضات؛

• الحصول على المعلومات تفصيلية تتعلق بكل طبقة من تلك الطبقات التي يتكون منها المجتمع تتعلق بالنوعي الطبيعية أو بالإدارة العامة المركزية.

4. **العينة متعددة المراحل (العشبية أو العنقودية):** لا يختلف هذا النوع من العينات عن العينة العشوائية البسيطة إلا في طريقة الاختبار فقط، حيث يتم الاختبار على عدة مراحل متعددة مع توفير مبدأ العشوائية في كل مرحلة، وهنا يتم تقسيم المجتمع إلى أقسام مجانسة ويتم الاختبار العشوائي لعدد من المفردات بكل قسم بحيث ذلك تابعياً فيتم الاختبار العشوائي من القسم الأول كمرحلة أولى ثم يتم الاختيار العشوائي من القسم الثاني كمرحلة ثانية وهكذا حتى نصل إلى الاختبار في مرحلة نهائية.

فمثلاً إذا كنا بصدد دراسة على مستويات التحصيل لمادة جديدة بين طلبة المدارس الثانوية، فإنه بدلاً من اختبار عينة من الطلبة على مستوى الجمهورية وبأسلوب العينات العشوائية البسيطة بما يحتاجه الوقت وتكلفة كبيرة فإنه يمكن أن تتم هذه الدراسة بأسلوب العينة متعددة المراحل ويتم ذلك كما يلي:

• تقسيم الجمهورية إلى محافظات أو إعداد إطار بأسماء هذه المحافظات ولتكن (26) محافظة واختيار أحدهما عشوائياً كمرحلة أولى.

• تقسيم المحافظة التي تم اختيارها عشوائياً في المرحلة الأولى ولتكن المحافظة رقم (4) إلى أقسام وفقاً للمراكز الإدارية ولنفترض أنها تتكون من عشرة مراكز إدارية واختيار أحدهما عشوائياً كمرحلة ثانية.

• تقسيم المركز الإداري المختار في المرحلة الثانية وليكن المركز رقم (8) طبقاً للمديريات التعليمية ولنفترض أنه يتكون من سبع مديريات تعليمية واختيار مديرتين تعليميتين منهما كمرحلة ثالثة.

• تحديد عدد المدارس الثانوية بكل مديرية من المديريات المختارة في المرحلة الثالثة ولنفترض أن عدد المدارس الثانوية بالمديرتين المختارتين (20) مدرسة، فيتم اختيار أربع مدارس منها عشوائية كمرحلة رابعة.

• يعد إطار بأسماء الطلبة في (4) مدارس والتي تم اختيارها في المرحلة الرابعة وتختار منها مفردات العينة المحددة للدراسة المطلوبة كمرحلة خامسة.

5. **المعاينة الاحتمالية:** مصطلح عام يطلق على خطط المعاينة العشوائية التي تختار فيها العينة بحيث يكون لكل وحدة من وحدات المجتمع احتمال معروف للدخول فيها بحيث تتفق طريقة الاختبار مع هذه الاحتمالات، إن معرفة هذه الاحتمالات هي التي تتيح لنا استخدام قواعد ونظريات الاحتمال لاستنباط توزيعات الاحتمال اللازمة لعملية الاستدلال الإحصائي².

¹- مصطفى الخواجة، مقدمة في الإحصاء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 515.

²- محمد صبحي أو صالح، عدنان محمد عوض، مرجع سبق ذكره، ص 175.

ثانياً العينات غير العشوائية.

المعاينة غير الاحتمالية يكون احتمال اختيار أية مفردة من مفردات المجتمع غير المعلوم، كما أنه لا يوجد أية طريقة في هذه العينات لقياس خطأ المعاينة العشوائي، ويعتمد اختبار العينة غير الاحتمالية على التقدير الشخصي إلى حد كبير، وقد وجد في عديد من الحالات في الحياة العملية أن العينات غير الاحتمالية تكون الأكثر ملاءمة¹. ومن هذه العينات:

1. **العينة الصدفة:** يختار الباحث وحدات العينة التي يحتاج إلى أصغر تكلفة وأقل جهد وأقصر وقت، ويلجأ الباحثون إلى هذه الطريقة من المعاينة للحصول على أكبر عدد من الاستبانات المكتملة بشكل سريع واقتصادي².

2. **العينة العمدية أو الغرضية:** ويتم سحبها بطريقة ليست عشوائية وحسب غرض الباحث وتستخدم في الحالات التي يراد منها الحصول على تقديرات تقريبية لتكون فكرة سريعة عن مشكلة معينة أو لاختيار الاستمارة الإحصائية للتأكد من صلاحيتها³.

3. **العينة الحصصية:** يمثل اختيار مفردات ذات صفات محددة حسب غرض البحث بحيث يتوجب على الباحث إدخال مجموعات معينة في إطار الدراسة.

وتتميز باعتدال نفقاتها واستخداماتها الواسعة وتظهر نوع من الطبقة في عملية الاختبار ولا تحتاج إلى عمل قائمة بمفردات المجتمع ولكن التحيز يظهر في عملية التصنيف الطبقي الذي يقوم به الباحث ولا يمكن تعميم نتائج هذه العينات⁴.

المطلب الثالث: مزايا أسلوب العينات

إن أسلوب العينات لها العديد من المزايا التي يتميز بها عن أسلوب الحصر الشامل والمتمثلة في:⁵

1. إن استخدام أسلوب العينة يوفر الكثير من التكاليف المادية والعينية والبشرية والزمنية اللازمة لإجراء الدراسة، مما زاد من امكانية اجراء كثيراً من البحوث مع الاستفادة من نتائجها فوراً وفقاً لهذا الأسلوب خاصة في مجالات لم يكن في المتصور قيام جهات أو هيئات معينة بإجراء بحوث عليها لأسباب اقتصادية خاصة في الدول ذات الإمكانيات المادية المحدودة.

2. إن ضيق نطاق مجال الدراسة وفقاً لأسلوب المعاينة وبالتالي انخفاض تكلفته يؤدي إلى إمكانية إجراءات دراسات أكثر تفصيلاً وذلك بالتطرق إلى أسئلة أكثر عدد نسبياً مما عليه بإتباع أسلوب الحصر الشامل، مما يزيد من تحليلات الدراسة وبالتالي دقة نتائجها وفقاً لهذا الأسلوب.

¹ - شفيق العتوم، طرق الإحصاء تطبيقات اقتصادية وإدارية باستخدام **spss**، دار المناهج، عمان-الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص 34.

² - شفيق العتوم، نفس المرجع السابق، ص 34.

³ - عوض منصور، عزام صبري، علي فوارة، علم الإحصاء الوصفي المبرمج، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 16.

⁴ - دلال القاضي، محمود البياتي، منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي **spss**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 172.

⁵ - إبراهيم علي إبراهيم عبد ربه، مقدمة في الإحصاء الوصفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 15-17.

3. يتعين بالضرورة استخدام أسلوب المعاينة في الحالات التي تتعرض مفردات مجتمع البحث فيها للتدمير أو الهلاك الجزئي أو الشامل عند فحصها أو عدها كما هو الحال عند فحص جودة للمبات الكهربائية، أو فحص مجتمع لإنتاج البيض أو عند إجراءات فحص الدم... الخ، حفاظاً على قيم وصلاحيته مثل هذه الأنواع من الأشياء والمنتجات.
4. إن أسلوب المعاينة بما حققه من مزايا تكاليفه وزمنية، ودقة في النتائج، فتح باباً واسعاً لإجراء كثيراً من الدراسات والبحوث والتجارب العلمية والمعملية في كافة مجالات وميادين البحث العلمي، والاستفادة الكاملة من نتائجها التي فاقت دقتها في الكثير من الأحيان نتائج الدراسات في مثل هذه المجالات باستخدام أسلوب الحصر الشامل.
5. إن ضيق نطاق مجال الدراسة وفقاً لأسلوب المعاينة مكن من زيادة الرقابة والضبط والتحكم في معظم الأسباب المؤدية إلى الأخطاء العامة (التجهيز) التي تتعرض لها نتائج الدراسة مما قلل إلى حد كبير نسبياً من مثل هذه الأخطاء عنه في أسلوب الحصر الشامل، ويرجع هذا السبب - إلى حد كبير - في كثير من الأحيان تفصيل أسلوب العينات عن أسلوب التعداد.
6. لو تم استخدام أسلوب المعاينة بطريقة علمية سليمة وباستخدام نظرية الاحتمالات فإنه يمكن من التحكم في خطأ المعاينة التي ينفرد بها هذا الأسلوب حتى نصل به إلى حده الأدنى بما يزيد من دقة النتائج الممكن تعميمها باستخدام أسلوب المعاينة، بجانب مزاياه الاقتصادية والفنية الأخرى.
7. يتعرض أسلوب العينات لخطأ التحيز وهو نفسه الخطأ الذي يتعرض له أسلوب الحصر الشامل، وينشأ هذا الخطأ لأسباب كثيرة منها ما يرجع إلى مفردات البحث كعدم إعطاء الاجابات الصحيحة عن الأسئلة لسوء الظن بها أو الخوف من الإدلاء بالإجابة الصحيحة عليها، ومنها ما يرجع إلى الباحث مثل سوء تصميم استمارة أو عدم شمول، أو حداثة إطار البحث، أو لعدم القيام بالدعاية الكافية عن أهمية والغرض من البحث، ومنها ما يعود لشخصية العدادين، وعدم كفاية تدريبهم أو لسوء تسجيلهم للإجابات، أو للأسباب راجعة لعمليات التبويب أو التحليل، لكن نظراً لأن نطاق مجال العمل في أسلوب العينات محدود بالمقارنة بمثله في أسلوب الحصر الشامل مما أدى إلى زيادة درجة فعالية الرقابة والتنظيم والإشراف والمراجعة في أسلوب العينات عنه في أسلوب الحصر الشامل مما سيققل من درجة خطأ التحيز والنتائج في أسلوب العينات عنه في أسلوب الحصر الشامل.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي

التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع وفي نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة، ومن بين أنواع التدقيق نجد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، التدقيق الجبائي الذي سيتم التطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي وأهدافه

نتناول في هذا المطلب أهم تعاريف التدقيق الجبائي مع إعطاء تعريف شامل له، وتبيان الأهداف الخاصة به.

أولاً: تعريف التدقيق الجبائي.

تعددت صيغ التعاريف التي تناولت التدقيق الجبائي وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف: **التعريف الأول:** يعرف التدقيق الجبائي بأنه " مجموعة من العمليات المطبقة من قبل المصالح المختصة للإدارة الجبائية، هذا الأخير بإمكانه اتخاذ عدة أشكال، والمعاملة في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية، وذلك لتجنب كل ما قد ينتج من اعتداءات وتجاوزات".¹

التعريف الثاني: التدقيق الجبائي هو "الفحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم الهدف منه هو إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة".²

التعريف الثالث: التدقيق الجبائي هو عبارة عن "فحص انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية".³

التعريف الرابع: التدقيق الجبائي هو عبارة عن "فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة".⁴

التعريف الخامس: هو عبارة عن "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة".⁵

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الجبائي بأنه مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها. **ملاحظة:** التدقيق الجبائي هو مصطلح مرادف لمصطلح الرقابة الجبائية.

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب، العراق، 1988، ص 98.

² - Rèdah khelassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Berti edition, Alger, 2013, p 94.

³ - قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 16.

⁴ - صديقي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، مزار للطباعة، 2010، ص 26.

⁵ - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 13.

ثانياً: أهداف التدقيق الجبائي:

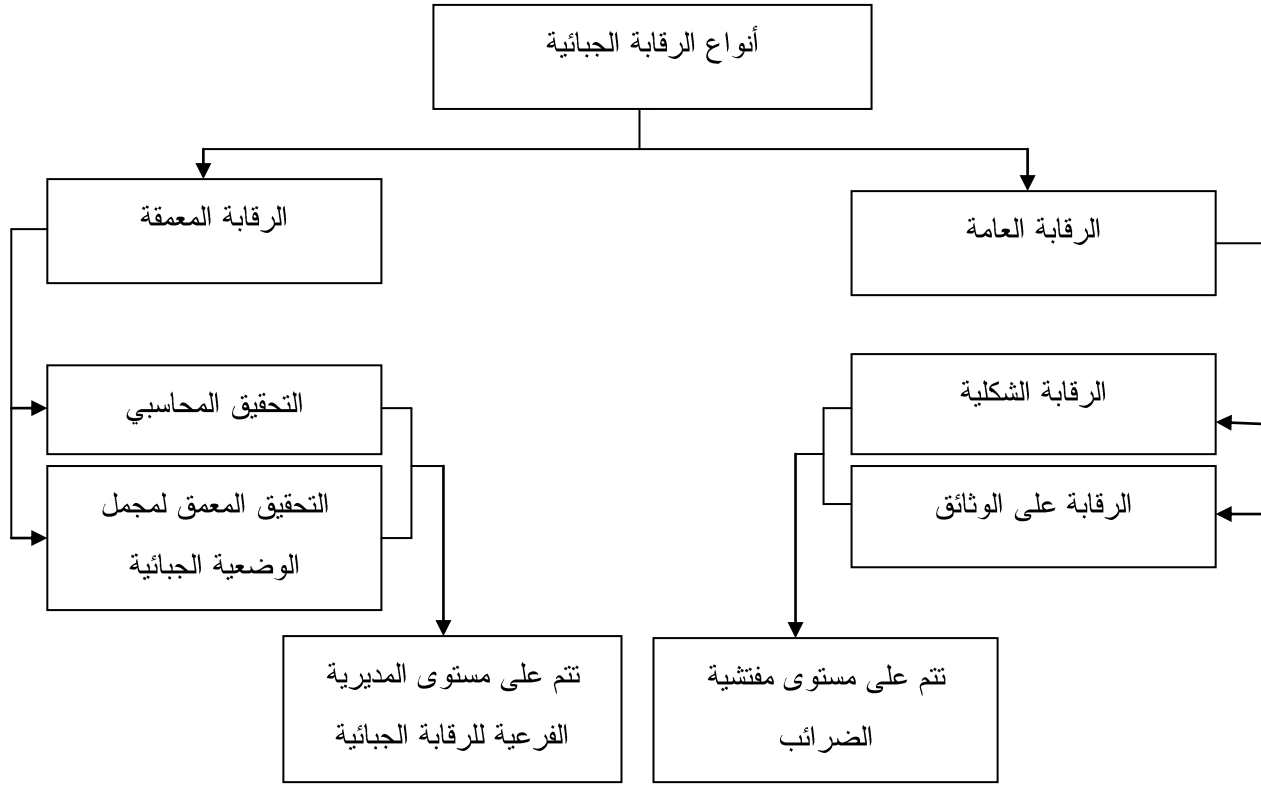
من خلال تعريفنا لل تدقيق الجبائي يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي يبغي إلى تحقيقها والمتمثلة في¹:

1. **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية إحتوافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.
2. **الهدف الإداري:** إذ تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبة من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
 - تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
 - تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.
 - تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
3. **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.
4. **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في:
 - تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
 - منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

¹ - محمد حمو ، منور اوسرير ، محاضرات في جبابة المؤسسة ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 202-203.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية.

هناك عدة صور وأشكال لفحص التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، وهنا نميز بين الرقابة العامة والرقابة المعمقة. الشكل رقم 01: يوضح أنواع الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات من مديرية الضرائب.

أولاً: الرقابة العامة.

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى تتم الرقابة من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب، وتتم بمكتب الرقابة على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا أن أهمية ومدى هذه الرقابة، يمكن أن يتغير ويتسع.

1. الرقابة الشكلية.

تتم الرقابة الشكلية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتتجزئ كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى¹. ويقصد بهذا النوع من الرقابة العمليات المتعلقة بتصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الاطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقيق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 50.

لأعداد الوعاء الضريبي، وتعتبر أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، إذا فهي مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.¹

2. الرقابة على الوثائق:

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دورها في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف المعني عند الضرورة، إذن هي رقابة لاحقة تسمح للإدارة بالقيام بفحص نافذ لتصريحات المكلفين ومنه كشف وتصحيح النقائص المكتشفة.²

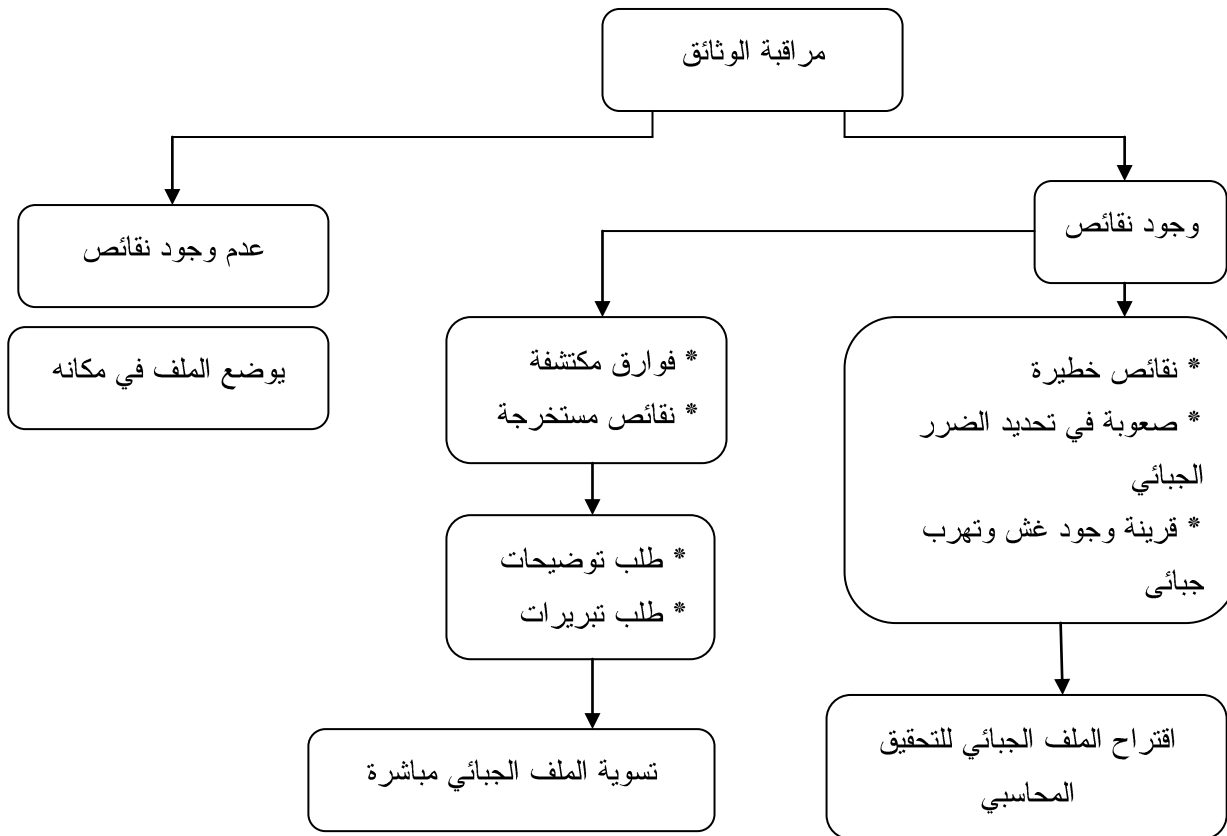
أ. **طلب المعلومات:** يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو الوسائل التي يشوبها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية لا تخضع المكلف بالضريبة إلى أي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبرير.

ب. **طلب تبريرات وتوضيحات:** تنص المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996 م على أنه "يحق للمفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً كما يمكن أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها"، يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات، ويحدد للمكلف بالضريبة أجلاً لا يقل عن 30 يوماً من أجل تقديم رده، وإذا ما أنقضت هذه المدة دون أي رد يعتمد المفتش أساس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة المعقدة، والشكل التالي يوضح المخطط العام للرقابة على الوثائق.

¹ - عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص ص 19 - 20.

² - سهام كردودي، مرجع سابق ذكره، ص ص 51 - 52.

الشكل رقم 02: المخطط العام لمراقبة الوثائق.



المصدر: سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

ثانيا: الرقابة المعمقة.

يمكن أن تتحول الرقابة على الوثائق إلى رقابة معمقة عندما تكتشف الأخطاء في ملف المكلف بالضريبة وهو ما يؤدي إلى طلب المعلومات والتبريرات.

ويتمثل هذا النوع من في التدخلات المباشرة لأعوان المدققين بأماكن توجد نشاط المكلفين للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم، وإن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو إسندارك التهرب الضريبي، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

1. التحقيق في المحاسبة.

تتمثل هذه الرقابة في اتباع كل الطرق والوسائل والكميات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية باعتبار أن المؤسسة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، ويعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي يستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹.

¹ - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، 2006، ص 19.

ويجب مراجعة ومراقبة الدفاتير والوثائق المحاسبية في عين المكان، وهذا استناداً لنص المادة 120 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية حيث نصت على أنه " يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق في عين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونياً من طرف المحاسبة"، ولا يمكن مباشرة التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش¹.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة.

تنص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية"²، وعند القيام بهذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية والتوضيحية على غرار الفواتير والعقود...، ولا يمكن أن ينتج عن هذا تحقيق معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

غير أن ممارسة التحقيق المحاسبي لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

3. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

يقصد به "مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مداخل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشته أي مقارنة الإيرادات بالنفقات"³، ويمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة⁴، ولا يمكن القيام به إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم على الأقل رتبة مفتش.

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

أولاً: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانوناً القيام بأداء هذا المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة فعالة ومنتظمة.

1. الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية: وتتكون من:

¹ - قانون المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2015، المادة 20 الفقرة 1 و 2، ص 11.

² - قانون المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2015، مرجع سبق ذكره، المادة 20 مكرر الفقرة 1، ص 12.

³ - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

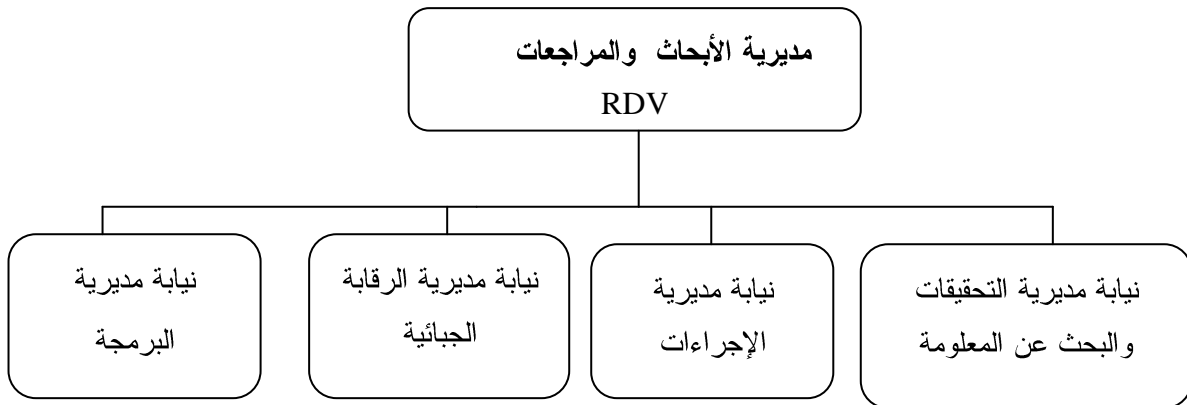
⁴ - الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2015، مرجع سبق ذكره، المادة 21 الفقرة 1، ص 14.

أ. مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 228/98 الصادر في 1998/07/13 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998¹.

ويكمن الهدف الرئيسي لهذا الجهاز في سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل وذلك عن طريق²:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأوليات في برمجة الملفات الضخمة.
 - جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.
 - إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.
- الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات.



المصدر: لياس قلاب ذبيح مرجع سبق ذكره، ص 27.

ب. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، وتدرج في هذه المديرية ثلاث مكاتب تتمثل في³:

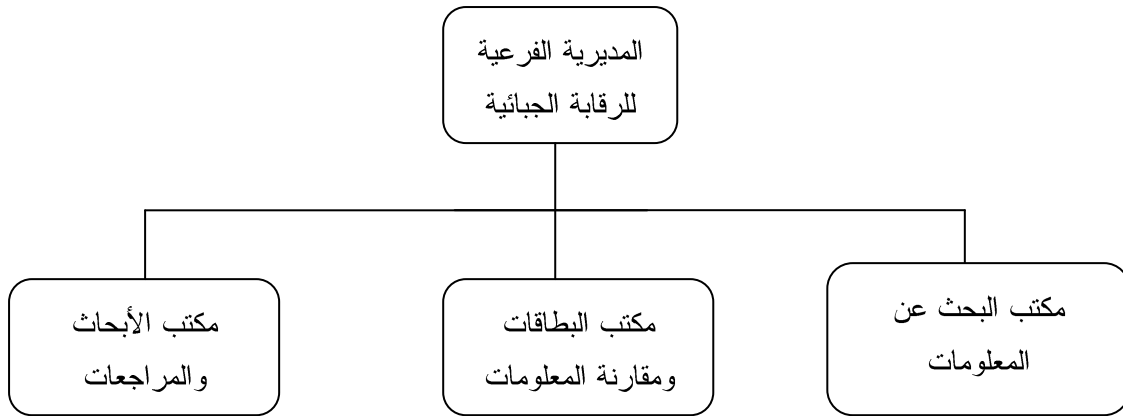
- مكتب البحث عن المعلومات؛
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات؛
- مكتب المراقبة الجبائية.

¹ - سهام الكردودي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص ص 26-27.

³ - سهام الكردودي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة.

ومن أبرز المهام التي تقوم بها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية نجد:

- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.
 - تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
 - استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستقلالها.
2. الأجهزة المختصة حديثاً.

أ. مديرية كبريات المؤسسات: بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر والمكلفين بعملية الرقابة الجبائية، فقد أحدث جهاز ثالث تدعيماً لها في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة وصلاحياتها¹.

أما المهام المسندة لـ DGE في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات

الجبائية التي بحوزتها نجدها عديد نذكر منها بإيجاز²:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها بغرض الاستغلال الأمثل.
- إعداد وإنجاز برنامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.
- التحقيق في التنظيمات والشكاوى ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

ب. مركز الضرائب: هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية

للضرائب، ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته، ونظراً لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها³:

¹ - محمد حمو، منور أسيرير، مرجع سبق ذكره، ص 206-208.

² - لياس قلاب ديبج، مرجع سبق ذكره، ص 29.

³ - لياس قلاب ديبج، نفس المرجع السابق، ص 30.

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار لتحقيق من ظاهرة التهرب الضريبي.
 - القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
 - إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
 - التحجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.
- ثانيا: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تتميز بالخبرة و الكفاءة المهنية العالية.

1. الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية.

أن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها لإجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، والموظفين المكلفين بذلك هم¹:

أ. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل للإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار التدقيق المحاسبي و الجبائي .

ب. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على أقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فريق للتدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعدان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعدان المدققين.

ج. الأعدان المدققين: جاء في نص المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية أنه " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعدان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل²، كما يسند إلى الأعدان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعدان المدققين.

¹ - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص ص 31-32.

² - الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2015، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص 11.

2. مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:¹

- أ. **المسؤولية المدنية:** يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الإنتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من قانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسة الإداري.
- ب. **المسؤولية الجنائية:** يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عند ما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ اتجاه العون آلياً بالإجراء التأديبي، ومن الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استغلال المنصب، اختلاس الأموال وتزوير الوثائق، الرشوة، استغلال النفوذ...إلخ.
- ج. **المسؤولية التأديبية:** يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد منها: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.
- ثالثاً: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية.

أولاً: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

إن الإدارة الجبائية تتبع بحقوق قانونية تسمح لها بمباشرة مهامها على أكمل وجه وتمثل في:

- أ. **حق الرقابة:** يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين وذلك بجرافية تلك التصريحات بمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها، حيث جاء في قانون الإجراءات الجبائية أن الإدارة الجبائية يمكن لها أن:²

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم.
- يمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية والهيئات العمومية والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً.
- يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً مع دراسة الوثائق المحاسبية.

ب. **حق الإطلاع:** هو الأداة المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية لإتمام المعلومات المحصلة خلال

- التحقيق في الملف أو المحاسبة والتأكد من صحتها³، حيث يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁴

¹ - المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، سنة 2007، ص ص 34-35.

² - الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2009، المادتين 18-19، ص 10.

³ - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين ميله الجزائر، 2012، ص 30.

⁴ - الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 59، ص 26.

- بتصفح المعلومات والوثائق من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعياً لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.¹
- ج. حق استدراك الخطأ :** يتمثل حق استدراك الخطأ في الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، وجاء في المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من ضرائب ورسوم المؤسسات عن طريق الجداول.²
- وقد حددت الأجال القانونية لاستدراك الخطأ بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يتقاضها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة المباشر والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.³
- د. حق المعايير:** هو الحق الممنوح للإدارة الجبائية عندما تواجه قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن الإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعايير في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.⁴
- 2. واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم**
- على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي وهذا تقادياً لفرض عقوبات جبائية عليهم ، وقد ذكرت هذه الالتزامات في المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري والتي نلخصها في ما يلي:⁵
- دفتر اليومية يلتزم بمسك هذا الدفتر كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر يقيد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة؛
 - دفتر الجرد يجب على كل تاجر أن يجري جرداً لعناصر الأصول والخصوم.
- أما الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة فتتمثل في القيام بمختلف التصريحات والتي نوجزها فيما يلي:⁶
- التصريح بالوجود يقدم في الثلاثين يوم الأولى من بداية النشاط إلى مديرية الضرائب.
 - التصريح السنوي ويتم قبل 01 أفريل من كل سنة مالية ويتم التصريح بكل مداخيله السنوية على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها.

¹- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2012، المادة 327، ص ص 64-65.

²- الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2012، المادة 327، ص 156.

³- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق، المادة 326، ص 156.

⁴- سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 58.

⁵- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، المواد (9-10-11-12)، ص ص 04-05.

⁶- سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-64.

- التصريح للرسم على القيمة المضافة يقدم خلال 20 يوم الموالية للشهر أو الفصل الذي حقق فيه رقم الأعمال لقباضة الضرائب المختلفة المختصة إقليمياً.
- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة عن نشاطها وذلك بإشعار مفتشية الضرائب عن التوقف ضمن 10 أيام كما هو محدد.
- وضع رقم التعريف الإحصائي.

المبحث الثالث: المعاينة الإحصائية في التدقيق الجبائي

إن أسلوب المعاينة الإحصائية أدى إلى حل العديد من المشاكل التي كانت تواجه كل من الإدارة الجبائية كما أدى إلى إمكانية القضاء على مشكلة عدم تسيير الوقت الكافي للمأمورين بالتدقيق ما يرجي فحص الحالات الدفترية والحالات ذات الأهمية الخاصة ليضطر إلى فحصها تقديراً أو بدون بدل جهد يتناسب وأهمية الأمر.

المطلب الأول: عينات التدقيق ووسائل الاختيارية

يقصد بعينات التدقيق تطبيق إجراءات على أقل من 100% من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سجلت منه العينة، ويجب على المدقق أن يأخذ باعتباره أهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها وإجراءات التدقيق التي تحتل أن تحقق تلك الأهداف¹، كما يجب على المدقق أن يتأكد بأن المجتمع²:

1. مناسب لأهداف إجراء المعاينة: والتي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار، فمثلاً إذا كان هدف المدقق اختبار المغالات في أرصدة الدائنين، وعندما يكون هدفه اختيار التقليل من حسابات المدينين، وإنما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة أو الفواتير غير المسددة أو كشوفات الموردين أو غير من المجتمعات التي تقلل من رصيد حسابات المدينين.

2. مكتمل: إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية، فلا بد أن يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة.

أولاً: حجم وانتقاء العينة.³

لتحديد حجم العينة يجب أن يأخذ المدقق في اعتباره خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع. يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي، ويقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لأن تدخل في العينة. وهناك العديد من الطرق الإختبارية، إلا أن الطرق الثلاث التالية هي الأكثر شيوعاً واستخداماً.

1. الإختيار العشوائي: وهو الذي يضمن كل بنود المجتمع الإحصائي له فرص متساوية للإختيار، كاستخدام الأرقام العشوائية في إختيار العينة.
2. الإختيار المنظم: الذي يقتضي إختيار البنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة الأولى، وقد تبين الفاصلة على أساس عدد معين من البنود من 20 سند قيد مثلاً.
3. الإختيار الإتفاقي أو الشخصي: شريطة سحب المدقق عينة تمثل جميع بنود المجتمع الإحصائي.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 200، ص 270.

² أحمد حملي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر، عمان، بدون سنة، ص 173-147.

³ أحمد حملي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 270-271.

ثانياً: تنفيذ إجراءات التدقيق.

على المدقق أن يقوم بإجراء التدقيق المناسب للهدف المحدد للاختيار على كل بند مختار، وإذا كان هناك بند ليس مناسباً لتطبيق الإجراء يتم الإجراء عادة ببند بديل، وقد يكون المدقق أحياناً غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المخصصة على بند مختار بسبب مثلاً فقدان التوثيق المتعلق بذلك البند، وإذا لم يكون في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق في العادة أن هناك خطأ في ذلك البند¹.

1. الأخطاء: وذلك عن طريق:²

أ. طبيعة وسبب الأخطاء: على المدقق أن ينظر في نتائج العينة، وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها، وفي تأثيرها الممكن على هدف الإختبار، وعلى جوانب الأجرى في التدقيق.

عند تحليل الأخطاء المكتشفة قد يلاحظ المدقق أن هناك معالم مشتركة بين الكثير من الأخطاء مثل نوعية العملية والمكان، وفي هذه الظروف قد يقرر المدقق تحديد كافة البنود الموجودة في المجتمع التي لها نفس تلك المعالم وتوسيع إجراءات التدقيق في تلك الطبقة، وفي الحالات الأخرى قد يكون المدقق قادر على معرفة أن هناك خطأ ناتج عن عملية معزولة لا تتكرر إلا في مناسبات يمكن التعرف عليها بالتحديد، وبذلك فإنها لا تمثل أخطاء شبيهة في المجتمع ولكن يمكن اعتبار الخطأ شاداً إذا كان المدقق على درجة عالية من اليقين بأن ذلك الخطأ لا يمثل المجتمع، ويحصل المدقق على ذلك اليقين بالقيام بعمل تدقيق إضافي.

ب. إسقاط الأخطاء: على المدقق أن يسقط في الإجراءات الجوهرية أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في أثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار على الجوانب الأخرى بالتدقيق، ويسقط المدقق إجمالي الخطأ للمجتمع لكي يتحصل على صورة أكبر على مدى الأخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول، وفي الإجراءات الجوهرية فإن الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبولة ويكون المبلغ أقل من أو يعادل التقدير الأولي للمادية الذي وضعه المدقق والمستعمل بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها المنفرد.

ثالثاً: تقييم نتائج العمليات.

ينبغي على المدقق أن يقدم نتائج العينة للنظر فيما إذا كان التقييم الأولي لخواص المجتمع ذات العلاقة قد أكد توقعاته أو أنه يحتاج إلى تنقيح، وفي حالة إذا أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الأولي للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمدقق أن³:

- يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المتحملة وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية.

¹ - أحمد حملي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 181.

² - حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، الإسكندرية، 2014، ص ص 517-518.

³ - حماد طارق عبد العال، نفس المرجع السابق، ص ص 519-520.

- يعدل تخطيط إجراءات التدقيق، فمثلاً في حالة اختبار الرقابة قد يوسع المدقق العينة أو يختبر رقابة بديلة أو يعدل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة.
- ينظر في الآثار على التقرير.

المطلب الثاني: معايير اقتناء المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي

تقوم الإدارة الجبائية باختيار مجموعة من الملفات الواجب التدقيق فيها باعتماد على مجموعة من المعايير نذكر منها¹:

أولاً: معايير اقتناء المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق في المحاسبة.

- إن اختيار المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق في المحاسبة يتم وفقاً للمعايير التالية:
- مدى احترام المكلف للإلتزامات الجبائية (مسك المحاسبة، إيداع التصريحات)؛
 - أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال المحققة؛
 - مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسيير أو الشركاء؛
 - العجز المتكرر؛
 - طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
 - التغير المستمر لمكان النشاط التجاري؛
 - التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي.

ثانياً: معايير اقتناء المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

- تتبع الإدارة الجبائية مجموعة من المعايير يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق ومن هذه المعايير نذكر:
- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها سنويًا والنفقات الظاهرة والشائعة من نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛
 - الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم يؤدي إلى تعديلات معتبرة؛
 - عندما تكتشف مديرية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه؛
 - عندما يكون الفارق معتبراً بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزين على الحصص الاجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛
 - الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض الأول مثلاً).

¹- ولهي بوعلام، إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرجات عباس سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص ص 6-7.

المطلب الثالث: الفحص باستخدام العينة

يعتبر الفحص باستخدام العينة أحد الوسائل التي تعتمد عليها الإدارية الضريبية ، وذلك لما له من مميزات وفوائد تساعدها على القيام بواجبها بأحسن وجه.¹

أولاً: مميزات الفحص باستخدام العينة:

هناك العديد من المميزات والفوائد والأهداف للفحص بالعينة الإحصائية والتي يمكن أن نلخصها في ما يلي:

- اختصار الوقت والجهد اللازمين لإتمام الفحص وبالتالي اقتصاد التكاليف؛
- يشجع على الالتزام الطوعي من الممولين؛
- يعالج سلبيات أسلوب الفحص الضريبي الشامل؛
- يحقق مردوداً إيجابياً لنشاط الفحص الضريبي؛
- يحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي إذ يسهل تتبع غير المستجيبين لأحكام القانون بينما يكون ذلك صعباً في حالة الفحص الشامل؛
- يؤدي إلى جودة أعمال الفحص بالتركيز على الكيف وليس الكم؛
- يستثمر القوى العاملة في الفحص الضريبي الاستثمار الجيد وينظم حجم العمل؛
- يساعد على توفير تخطيط عادل وموضوعي ويوجد الإجراءات الأساسية في الفحص الضريبي كما أنه يساعد على توفير الجهد ويخفف الأعباء الإدارية عن كاهل مأموريات الضرائب ويعمل على سرعة المحاسبة الضريبية بكفاءة

وبالرغم من هذه المميزات التي يمتاز بها نظام الفحص بالعينة إلا أن هناك بعض الأخطاء تنتج من تطبيق هذا النظام والتي نوجزها فيما يلي:

1. خطأ العينة العشوائية (Random sampe error): إن اختيار العينة العشوائية ينتج بعض الأخطاء وذلك نتيجة ما يلي:

- الاختلاف أو التشتت (Variation) بين قسم الوحدات التي تتكون منها العينة؛
- تلك الوحدات التي لم تنشأ الصدفة أن تدخلها في العينة وهذا الخطأ يسمى خطأ العينة العشوائي.
- ويكون الحجم المتوسط لأخطاء العينة معتمداً على حجم العينة ومدى تشتت مفرداتها وطريقة اختيار وحدات العينة ويمكن أن تقلل من خطأ العينة العشوائية بالوسائل الآتية:
- زيادة حجم العينة،
- طريقة الاختيار المناسب التي تقلل من اختلاف قيم الوحدات الإحصائية (كالأسلوب الطبقي أو العينة المنتظمة) ويمكن أن نقدر خطأ العينة إذا كنا نقدر معالم المجتمع بحساب الانحراف المعياري لمتوسطات

¹[http. //www. Acc4arab.com/ acc/ showthread.php](http://www.Acc4arab.com/acc/showthread.php), 12/3/2016, h : 10 :46.

العينات المختلفة الذي يسمى الخطأ المعياري ونستخدمه للحكم على دقة الوسط الحسابي في العينات العشوائية وتقدير حجم العينة.

2. خطأ التحيز: (Bias error): عند استخدام أسلوب العينة للإقرارات المختارة للعينة فإن متوسط جميع التقديرات المحسوبة باستخدام مقدر معين للعينات المختلفة يجب أن يساوي قيمة الملفات الحقيقية التي تقوم بتقديرها وفي حالة وجود فروق فإن هذا الفرق يسمى بخطأ التحيز ويعرف خطأ التحيز بأنه انحراف متوسط جميع تقديرات معلمة للمجتمع للعينات المختلفة عن القيمة الحقيقية لهذه المعلمة. ويتصف التحيز بأنه ثابت القيمة وتوجد صعوبة في التقليل أو التخلص منه كما أن خطأ التحيز لا يقل إذا زاد حجم العينة بينما نجد أن خطأ العينة العشوائية يقل.

ثانياً: الطرق المستخدمة في تحديد العينة.

هناك طريقتان تستخدم في تحديد العينة وهما الطريقة المفتوحة والطريقة المعلقة.

1. الطريقة المفتوحة: في هذه الطريقة يتم تحديد العينة بافتراض أن عدد الممولين ثابت في كل السنوات التي يتم فيها تحديد هذه العينة، أي أنه يتم اختيار العينة من مجتمع الممولين كل سنة دون النظر إلى من شملتهم العينة في السنة التي سبقتها.

2. الطريقة المعلقة: يتم في هذه الطريقة تحديد العينة على أساس استبعاد العينات السابقة حتى نصل في النهاية إلى فحص جمع الممولين أي أن العينة المختارة سوف تكون محددة على أساس معين بحيث يتم بها استكمال دورة مدتها خمس سنوات تتناسب مع حالة السق.وط بالتقادم

خلاصة:

نستخلص من خلال هذا الفصل أن عملية المعاينة الإحصائية هي عبارة عن عملية اختيار جزء من وحدات المجتمع الإحصائي المدروس والذي يطلق عليه اسم المجتمع المرجعي أو مجتمع الهدف، وهناك نوعان هما العينات الإحصائية (البسيطة، المنتظمة والطبقية ...) والعينات غير الإحصائية (الصدفية والعمدية والحصص ...)، كما يتميز أسلوب المعاينة بمجموعة من المزايا التي تميزه عن أسلوب الحصر الشامل ومن بينها توفير الكثير من التكاليف المادية والعينية والبشرية والزمنية اللازمة لإجراء الدراسة. وتعتبر عملية التدقيق الجبائي من بين العمليات التي يتم استخدام المعاينة الإحصائية والذي يعرف على أنه التحقيق من مدى شرعية العمليات المسجلة في محاسبة المكلف مع ما تم التصريح به من قبل المكلف بالضريبة، ولتدقيق الجبائي مجموعة من الأهداف قانونية وإدارية وإجتماعية، كما له عدة أنواع منها ما يتم على مستوى مفتشية الضرائب ومنها ما يتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية. تقوم الإدارة الجبائية باقتناء مجموعة من الملفات الخاضعة لعملية التدقيق الجبائي وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير، كما أن عملية للتحقيق الجبائي باستخدام العينة مجموعة من المزايا منها اختصار الوقت والجهد اللازمين لإتمام الفحص، تحقيق مردوداً إيجابياً لنشاط التحقيق الضريبي.

الفصل الثاني:

دراسة حالة المديرية

الولائية للضرائب

بأدرار

تمهيد:

سنحاول من خلال هذه الفصل إبراز كيفية إجراء عملية التحقيق الجبائي في الملفات الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار وذلك بالتطرق إلى هذه المديرية من خلال المبحث الأول أما المبحث الثاني فخصصناه للمراحل العملية التي تقودنا بها الأجهزة المختصة في المراقبة الجبائية في عملية التحقيق في الملفات الجبائية وأخير سنقوم بتحليل نتائج المعاينة الإحصائية في تحسين عملية الرقابة الجبائية من خلال المبحث الثالث.

المبحث الأول: تقديم عام للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

تختص إدارة الضرائب بتنفيذ القوانين الجبائية والتحقق من سلامة تطبيقها من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية هذا من جهة وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية التي تساعد النظام الجبائي بالوصول إلى درجة عالية من الإتقان والكفاءة وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وفي هذا المبحث سيتم إعطاء تعريف شامل للمديرية الولائية للضرائب بأدرار وتوضيح هيكلها التنظيمي وتبيان مهام هياكل مديرية الضرائب، وأخيراً الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار وهيكلها التنظيمي.

في هذا المطلب سنقوم بإعطاء تعريف للمديرية الولائية للضرائب بأدرار من خلال تقديم لمحة تاريخية عن نشأتها وتقديم هيكلها التنظيمي.

أولاً: لمحة تاريخية عن نشأة المديرية الولائية للضرائب بأدرار.

مرت إدارة الضرائب بمجموعة مراحل تاريخية كالتالي:¹

تعتبر المديرية الولائية للضرائب بأدرار، إدارة تختص بتنفيذ الإدارة الضريبية ومتابعة عمليات تحقيقها على أرض الواقع لحماية حقوق الدولة وحقوق المكلفين بالضريبة. وقد مرت المديرية الولائية للضرائب بأدرار بجملة من التطورات، ففي سنة 1984 كانت هناك مديرتين فرعيتين هما المديرية الفرعية لضرائب الوعاء والمديرية الفرعية لضرائب التحصيل، وكانت تشرف عليهما مديرية التنسيق المالي لولاية أدرار، فقبل هذا التاريخ كانت الإدارة الضريبية الوحيدة المعروفة هي المديرية الجهوية للضرائب ببشار.

وكانت مديرية التنسيق المالي بالإضافة إلى هاتين المديرتين تشرف على خزينة مصلحة المراقبة المالية ومصلحة أملاك الدولة ولكل من هاتين المصالحتين مصلحة مركزية ببشار.

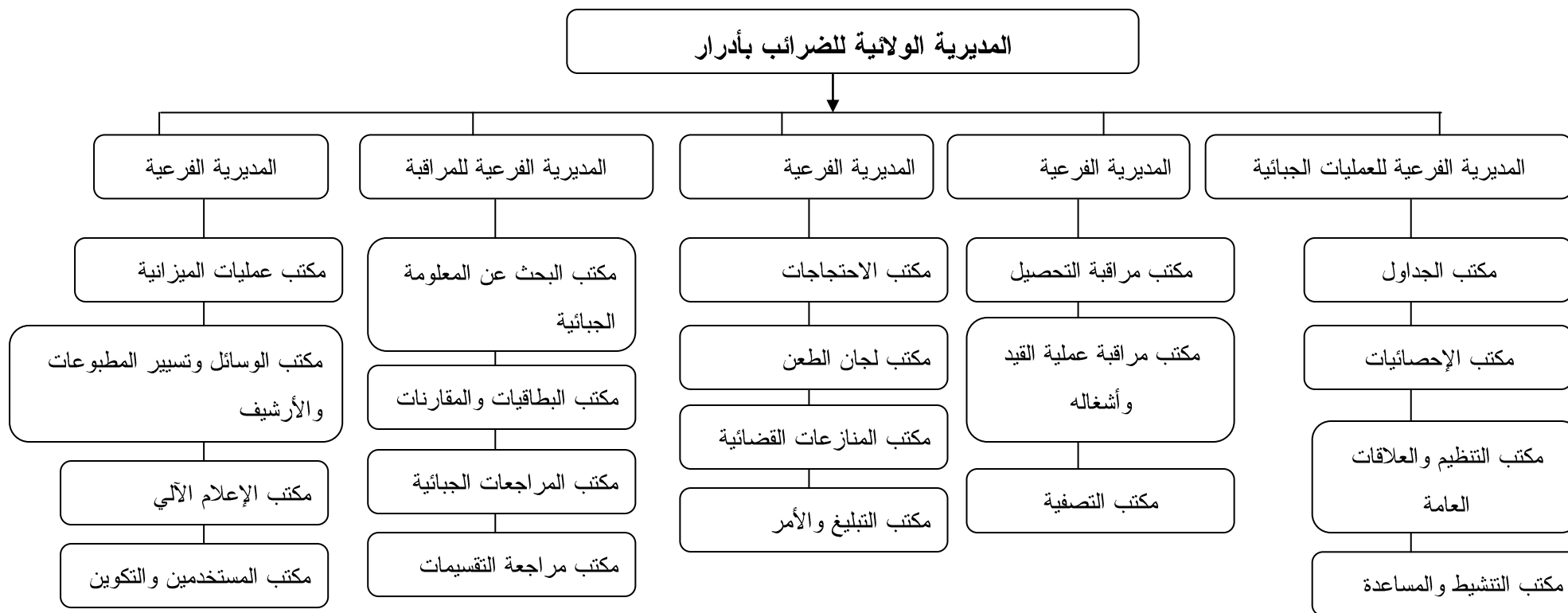
وفي 30 أبريل 1991 تم إصدار مرسوم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، ولهذا تعتبر هذه المصالح نواة العمل الجبائي لأنها تضم الهياكل الأساسية للإدارة الجبائية والتي تدخل ضمن الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب ببشار.

وتضم المديرية الولائية للضرائب لولاية أدرار خمس مديريات فرعية وهي: المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، كما يوجد بها 15 مفتشيات و5 قباضات.

¹ - المديرية الولائية للضرائب بأدرار.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

يحتوي الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار على خمس مديريات فرعية وهو ما يوضحه الشكل التالي:



المصدر: المديرية الولائية للضرائب بأدرار.

المطلب الثاني: مهام هياكل مديرية الضرائب لولاية أدرار.

تحتوي مديرية الضرائب لولاية أدرار على مجموعة من الهياكل، وفي هذا المطلب سنتطرق إلى

هياكل مديرية الضرائب لولاية أدرار.¹

أولاً: المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل:

تكلف المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل بمجموعة من المهام نذكر منها:

- السهر على ضمان تطبيق المديرية الولائية للضرائب التابعة لإقليمها للنصوص التشريعية والتنظيمية، المنصوص عليها في مجال تسيير الوسائل البشرية والمالية والمادية وإعداد تقارير دورية حول ظروف تسييرها واستعمالها؛
 - تجميع الإحصائيات المتعلقة بمؤشرات التسيير؛
 - اقتراح كل التدبير لتعديل تنظيم المصالح وتسييرها.
- كما تعمل على تسيير كل من:

1. مكتب المستخدمين: ويكلف هذا المكتب بالسهر على احترام التشريع والتنظيم فيما يخص تسيير الموارد البشرية والإتمادات.

2. مكتب التنظيم والإعلام الآلي: ويكلف هذا المكتب بما يلي:

- المساهمة في تنظيم المصالح الجبائية المحلية فيما يتعلق بإحداث النطاق الإقليمي للمصالح الجبائية المحلية أو إلغائه أو تهيئته؛
 - اقتراح كل عمل من شأنه تحسين عمل المصالح العملياتية.
3. مكتب مراقبة استعمال الوسائل: يقوم هذا المكتب بـ:

• القيام بالمراقبة البعيدة لتسيير الوسائل البشرية والمالية والمادية للمديرية الولائية للضرائب وإعداد تقارير دورية عن ذلك؛

• السهر على تنفيذ التدابير المنصوص عليها في مجال أمن الممتلكات والأشخاص.

4. مكتب المطبوعات: يكلف هذا المكتب بـ:

- المساهمة في ضبط المطبوعات والقيام بتسييرها ومراقبتها بواسطة المخزن الجهوي للمطبوعات؛
- السهر على تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المنصوص عليها في مجال الأرشفة من طرف المديرية الولائية للضرائب.

ثانياً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل:

تكلف المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل بما يلي:

- تحسين وتعميم التشريع والتنظيم الجبائي تجاه المصالح والمكلفين بالضريبة وكذا الجمهور؛
- تقييم عمل المصالح وأدائها؛

¹ - مقابلة مع: بن العاراية محمد، عون محقق في لدى المصلحة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار، يوم 2016/03/11، سا 15:20.

• إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية المتعلقة بذلك.

كما تعمل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل على تسيير كل من:

1. مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العامة: يكلف مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العامة بـ:

• برمجة أعمال التمثيل وإنجازها؛

• التكفل بطلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها؛

• تطوير كل عمل للاتصال والإعلام.

2. مكتب مراقبة النشاطات: ويكلف بضمن متابعة عمل مصالح الوعاء والتحصيل و كذا إعداد تقارير

دورية عن ذلك.

3. مكتب الإحصائيات والتلاخيص : ويكلف بجمع الإحصائيات المتعلقة بالوعاء وتحصيل الضريبة

وتجميعها وتوحيدها واستغلالها.

ثالثا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات:

وتكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في

مجال المراقبة الجبائية والمنازعات.

وكما تعمل على تسيير المكاتب التالية:

1. مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم: ويكلف هذا المكتب بـ:

• تجميع برامج البحث والمراقبة الجبائية وتحليلها؛

• القيام باقتراحات للتفتيش أو لبرنامج مراقبة نشاطات البحث؛

• وضع باقتراحات للتفتيش أو لبرنامج مراقبة نشاطات البحث؛

2. مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات : ويكلف بتحليل التقارير التي تعدها المصالح

وتبليغ كل الملاحظات المتصلة بذلك في إطار تنسيق إجراءات المراقبة ومناهجها.

3. مكتب متابعة المنازعات: ويكلف هذا المكتب بما يلي:

• ضمان مراقبة مطابقة ملفات طلبات استرجاع اقتطاع الرسم على القيمة المضافة؛

• ضمان دراسة طلبات الطعن الإعفائي التي يقدمها المكلفون بالضريبة وقابضو الضرائب وتقديمها للجنة

الجهوية؛

• ضمان متابعة عمل المصالح في مجال المنازعات وتقييمه.

المطلب الثالث: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

سنتناول في هذا المطلب الأجهزة القائمة بالرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية أدرار الموكل إليها إجراء الرقابة الجبائية.

أولاً: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وهذا من خلال المكاتب التابعة لها وهي:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب البطاقات والمقارنات؛
- مكتب المراجعات الجبائية؛
- مكتب مراقبة التقييمات.

ثانياً: تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

تشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة مكاتب - كما ورد أعلاه - تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصرة أساساً في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي من خلال¹:

1. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: إن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية الذي يعمل في شكل فرق مكلف بالمهام التالية:

- تشكيل الفهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تخص وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2. مكتب البطاقات والمقارنات: يكلف بما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3. مكتب المراجعات الجبائية: يعمل هذا المكتب في شكل فرق تحقيق ويكلف بالمهام التالية:

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

¹ - المواد من 74 إلى 78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها.

4. مكتب مراقبة التقييمات: يعمل هذا المكتب في شكل فرق ويكلف بما يلي:
- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً؛
 - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية؛
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

المبحث الثاني: المراحل العملية للرقابة الجبائية على مستوى (S/DCF) بأدرار.

سنطرق في هذا المبحث إلى كيفية إجراء وسير التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، وتجدر الإشارة إلى أن عملية سير الأنواع الثلاث من التحقيق متشابهة إلا أن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يمس الوضعية الاجتماعية للمكلف.

المطلب الأول: مرحلة إعداد برنامج التحقيقات الجبائية

تتكفل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأدرار بإعداد برنامج التحقيقات الجبائية بناءً على الاقتراحات المقدمة من طرف المفتشيات الخمس التابعة لها. كما أن بإمكان المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الجهوية للضرائب إضافة مؤسسات أو أشخاص من خارج البرنامج إستناداً إلى معلومات بحوزتها. وبهدف توحيد القواعد المتعلقة بالتحقيق على المستوى الوطني، أفرت المديرية المركزية للمرجعات جملة من التوصيات والمعايير التي يجب اتباعها عند إعداد برنامج التحقيق الجبائي يمكن حصرها في النقاط التالية:

أولاً: التوصيات.¹

- يجب أن يتوافق إعداد برنامج التحقيقات مع عدد المحققين على أساس عدد متوسط للملفات يتراوح ما بين 7 إلى 8 لكل مهمة تحقيق؛
- إعطاء الأولوية للملفات المتبقية من برنامج السنة السابقة؛
- يجب مراعاة التوزيع الجغرافي للمنطقة عند إعداد برنامج التحقيق مع إعطاء الأولوية للأنشطة التي تحتوي على مؤشرات قوية للتهرب الضريبي؛
- اعتماد التنوع في اختيار الأنشطة المراد مراقبتها؛
- تبرير إعادة اختيار الملفات التي سبقت برمجتها خلال مدة تقل عن 4 سنوات، مع إعطاء الأولوية للملفات التي لم يسبق برمجتها؛
- تجنب برمجة المؤسسات التي كانت محل تسوية بسيطة على مستوى المفتشية في إطار برنامج الرقابة على المستندات؛
- يستحسن برمجة المهن الحرة في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في ظل غياب معطيات واضحة بخصوص رقم الأعمال المحقق؛

¹ - منشور وزاري رقم 52، تكثيف الرقابة الجبائية على مستوى المديريات، المؤرخ في 1994/52/22، الولائية للضرائب، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.

ثانياً: معايير الإقتناء.

- أما فيما يخص المعايير الواجب الإعتماد عليها عند إعداد برنامج التحقيق يمكن حصرها فيما يلي:¹
- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين والذي يعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل المكلفين بالضريبة؛
- تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.
- القيمة المضافة الضعيفة جداً مقارنة بحجم النشاط الممارس؛
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهوامش المعتادة والمطبقة في قطاعات النشاط الممارسة،
- الرصيد الدائن المتكرر للرسم على القيمة المضافة المسترجعة على عمليات الشراء؛
- الحجم المعتبر للكتلة الأجرية مقارنة بالأنشطة المماثلة،
- عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغل المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي يصرحون بها، بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة ومفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر الدخل؛
- استعمال الطرق التدليسية المبينة ومعالجة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي من طرف الأعوان المختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة يظهر المخالفات الجبائية؛
- الاستفادة السابقة من المزايا والتحفيزات الجبائية؛
- التقلبات الهامة جداً في أسس الإخضاع المصرح بها خلال المدة القانونية للتقادم؛
- كل توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات،
- تغير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.
- وإستناداً إلى التوصيات ومعايير الاختيار المحددة قانونياً، يتم إرسال القائمة الاسمية للمكلفين المقترحين للرقابة من طرف المفتشيات إلى المديرية الفرعية للمراقبة التي تقوم بدورها بإرسالها المديرية المركزية للانتقاء والاعتماد في أجل أقصاه 01 يناير لسنة الإنجاز.
- المطلب الثاني: مرحلة الشروع في التحقيق الجبائي.

بعد قيام المديرية المركزية للمراجعات بانتقاء الملفات الخاضعين للرقابة، يتم اعتماد البرنامج وإرساله للمديريات الولائية للضرائب للتنفيذ.

أولاً: التحضير للتحقيق (VC/VASFE/VP).

تعد هذه المرحلة خطوة هامة ورئيسية في إطار مرحلة تنفيذ برنامج التحقيق الجبائي سواء تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي المصوب أو التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، كما أن القانون الجبائي أضح إجراءات سير التحقيق الجبائي الواجب على المحقق اتباعها طائفة بطلان الإجراء.

¹ - مقابلة مع: بن العاراية محمد، عون محقق في لدى المصلحة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار، يوم 2016/03/12، سا 09:30.

وتستند مهمة التحقيق للأعوان المحققين الذين يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وذلك حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، مما يتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الأشغال التحضيرية بما يلي¹:

1. سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف: يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

ويضم الملف الجبائي للشخص الطبيعي ما يلي:

- الحالة الشخصية.
- طبيعة النشاط الخاضع للتحقيق.
- الوضعية العائلية.
- مقر السكن.
- منبع العائدات والتصريحات.

أما بالنسبة للشركة فيضم الملف الجبائي ما يلي:

- طبيعة نشاطها.
- رأسمالها الاجتماعي.
- عنوان مقرها الرئيسي.
- وحداتها.
- اسم المسير وحصته في رأس المال.

2. إشعار المكلف بالضريبة : يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدّة 10 أيام للتحضير، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً، إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف الخاضع للتحقيق، لقب واسم ورتبة المحقق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب ومن جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين.

وفي حالة حدوث رقابة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية المراقبة وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به.

¹ - مقابلة مع: بن العارية محمد، عون محقق في لدى المصلحة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار، يوم 2016/03/12، سا 14:30.

3. استمارات التحقيق: إستناداً للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم العون المحقق بملاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة وتطوراته ، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:
أ. كشف المحاسبة (K37) Relevé de comptabilité:

يتم ملاً استمارة كشف المحاسبة وفقاً لجدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة¹.

ب. الكشف المقارن للميزانيات (Etat comparatif des bilans):

يحتوي الكشف المقارن للميزانيات على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، ويشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة².

ثانياً: مرحلة التحقيق في عين المكان.

تبدأ مرحلة التحقيق في عين المكان عند الإنتهاء من مرحلة الشروع في التحقيق مباشرة، حيث يذهب المحققون إلى المؤسسة قيد التحقيق لمباشرة عملهم لأن القانون لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة طلب من المكلف ويمر هذا التحقيق بمجموعة من الإجراءات والتي سنتطرق لها بالتفصيل.

1. بداية التحقيق في عين المكان.

يجب أن تتم عملية الرقابة في فحص كل الدفاتير والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين هما:³

أ. الفحص من حيث الشكل:

تتمثل الرقابة الشكلية للمحاسبة في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإلزامية.

وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلاً إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:

• محاسبة منتظمة: تكون المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب الإجراءات والقواعد المنصوص عليها قانونياً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 09 إلى 11، وكذلك احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF).

¹ - Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, page, 31.

² - مقابلة مع: بن العارية محمد، عون محقق لدى الإدارة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار، يوم 2016/03/13، سا 14:20.

³ - نفس المرجع السابق.

- محاسبة صادقة: ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقسيمها بطريقة صحيحة.
- محاسبة مقنعة (مثبتة): تكون المحاسبة مثبتة إذا استطعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل من العمليات المسجلة في الدفاتر وذلك عن طريق تقديم المستندات والوثائق التبريرية.
- ب. فحص المحاسبة من حيث المضمون:
 - المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج.
 - فحص حسابات الميزانية العامة:
 - الميزانية هي عبارة عن كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين.¹
 - أصول الميزانية: الأصول هي عبارة عن الحسابات التي تمثل موجودات المنشأة وممتلكاتها، كالصندوق والبنك وأوراق القبض والأسهم والسندات والبضائع والعقارات والآلات والأثاث والسيارات... إلخ،² وعلى العون المحقق التأكد من:
 - أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير.
 - الوجود الفعلي والمادي للاستثمار عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات، وكذا مراقبة معدلات الاهتلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.
 - تحقيق المعادلة التالية: مخزون أول مدة + المشتريات = مخزون آخر مدة + المبيعات.
 - مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقداً يوماً بيوم، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب.
 - مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع الرصيد المعلن من طرف البنك أو البريد.
 - خصوم الميزانية: هي عبارة عن الحسابات التي تمثل التزامات المنشأة للغير كالذمم الدائنة وأوراق الدفع والقروض،³ فعلى العون المحقق التأكد من:
 - الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية.
 - الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
 - التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات.

¹ عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية (مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات)، الدار الجامعية، 1989، ص 38.

² حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة (الجزء الأول)، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1999، ص 40.

³ حمزة بشير أبو عاصي، نفس المرجع السابق، ص 40.

• فحص حسابات التسيير والنتائج:

عندما ينتهي المراقب من التحقيق والتأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل مباشرة إلى المراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج، حيث تمثل حسابات الاستغلال مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

حساب التكاليف: وتتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها، لدى فالمحقق الجبائي يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات.

• **حسابات الإيرادات:** وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها،¹ حيث أن المراقب يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات.

• **حساب النتائج:** يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح.
2. مدة التحقيق:

تختلف مدة التحقيق لكل نوع من أنواع التحقيق حسب طبيعة النشاط الممارس من جهة، وحجم رقم الأعمال المحقق من جهة أخرى.
أ. التحقيق في المحاسبة:

طبقا لأحكام المادة 20-05 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 03 أشهر فيما يخص:

• مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.²

• كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 و10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر.

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ - شبياكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1997، ص 186.

² - المديرية الولائية للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2015، ص 11.

حيث أنه لا تطبق مدة التحقيق في عين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية. **ب. التحقيق المصوب:**

طبقاً لأحكام المادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين¹. **ج. التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:**

حسب أحكام المادة 21-04 من قانون الإجراءات الجبائية، تحت طائلة بطلان الإجراء، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بالتقويم. تمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء، للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج.

كما تمتد هذه الفترة بـ 30 يوماً المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحسابات عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عند ما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، كما تمتد المدة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي.

3. نهاية التحقيق في عين المكان:

حسب مقتضيات المادة 20-05 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتوجب على أعوان التحقيق معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وفي حالة رفض المكلف التوقيع يجب أن يشار إلى ذلك صراحة في المحضر. **المطلب الثالث: نتائج التحقيق.**

وهي المرحلة الأخيرة من عملية التحقيق الجبائي، فيتم اختتام أشغال التحقيق في عين المكان وإثبات ذلك بمحضر، يقوم أعوان التحقيق باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لمناقشة الأسس المقترحة والتي تعتبر قاعدة لتحديد الاقتطاعات الجبائية حسب إجرائين وهما: إجراء التصحيح الحضورى (La procédure Contradictoire) وإجراء التصحيح التلقائي (La procédure d'office)².

¹ - المديرية الولائية للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 14.

² - مقابلة مع: بن العاربية محمد، عون محقق لدى مصلحة الرقابة الجبائية، بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار، يوم 2016/03/15.

أولاً: إجراءات التصحيح الحضوري.

1. التبليغ الأولي: حسب هذا الإجراء يتوجب على المحققين إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة ولو انعدام أي تقويم ويحب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة تقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبوله لها، كما يجب أن يوضح الإشعار بالتقويم ما يلي:

- طريقة التقويم التي أدت إلى التعديلات الملزم القيام بها.

- إمكانية طلب جلسة للأسئلة والوقائع والقانون، حسب الحالة من المدير الولائي للضرائب، إلى جانب إمكانية استعانة المكلف بالضريبة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة أو للرد عليها.

2. الجواب على التبليغ الأولي: بعد انتهاء المحقق من صياغة التبليغ الأولي، يقوم بإرساله عن طريق البريد برسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، أو تسليمه مباشرة للمكلف المعني مع منحه مهلة 40 يوماً للرد على الأسس المعدلة وهنا يكون المحقق أمام ثلاثة حالات للرد:

أ. الرد ضمن الآجال القانونية: في هذه الحالة يجب على المحقق فحص إجابة المكلف مهما كانت المبررات والحجج التي تحتويها.

ب. الرد بعد انقضاء الآجال القانونية: في هذه الحالة يتم الإبقاء على نفس الأسس المعتمدة في التبليغ الأولي، إلا إذا قدم المكلف بالضريبة إثباتات صحيحة، وهذا تفادياً لأي نزاع غير مجدي مستقبلاً.

ج. عدم الرد: إن غياب الرد في هذه الحالة يعتبر قبولاً ضمناً للأسس المحددة في التبليغ الأولي حسب ما تنص عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية "يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوماً ليرسل ملاحظته أو قبوله، ويعد عدم الرد في الأجل بمثابة قبول ضمني وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو قام بتقديم معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة.

2. التبليغ النهائي: بعد استلام المحقق لرد المكلف ودراسته بصفة دقيقة، يتم تحديد جلسة للتحكيم بناء على طلبه يتم فيها مناقشة الأسس المعتمدة في التبليغ الأولي.

ثانياً: إجراءات التصحيح التلقائي.

يسمح إجراء التصحيح التلقائي للإدارة الجبائية بتحديد مبالغ الاقتطاعات الجبائية المستحقة دون وجوب أخذ ملاحظات المكلف بعين الاعتبار وأهم المخالفات التي تؤدي إلى تطبيق إجراء التقويم التلقائي هي:

- عدم التصريح أو عدم تقديم التصريحات المختلفة في الآجال القانونية وهو ما يدعى بالتصريح المتأخر.
- إعتراض عملية الرقابة الجبائية.
- عدم الإجابة أو الرد عن طلبات التوضيحات وطلبات التبريرات الواردة من الإدارة الجبائية والإجابة الناقصة والمتأخرة بعد الإعدار.

- عدم تعيين الممثل الجبائي من طرف المكلف بالضريبة غير القاطن بالتراب الوطني، وتجدر الملاحظة أنه يمكن للمكلف الذي كان موضوع تصحيح تلقائي أن يصدر ملاحظاته حول التبليغ.
- غير أن الطابع غير الحضورى للإجراء لا يلزم الإدارة الجبائية بالإجابة عن هذه الملاحظات. وفي الواقع إذا كانت هذه ملاحظات مؤسسة فإن الإدارة ملزمة بأخذها بعين الاعتبار ولعلّ هذا الأمر يكون في مصلحتها خاصة وأن اعتراضات المكلف للمؤسسة لها كامل الحظوظ بأن يحتفظ بها القاضي في حالة النزاع، وهو ما يؤدي إلى السقوط الكلي لنتائج التحقيق.
- وفي بعض الحالات تلغي الإدارة الجبائية التبليغ بالتسوية أو التصحيح الجبائي بحيث أن الاقتطاعات توضع قيد التحصيل مباشرة وهي حالة:
- تغيير المكلف بالضريبة لمقر إقامته.
- قيام المكلف بتحويل مقر إقامته نحو الخارج دون القيام بالتصريح المناسب.
- العنصر الجبائي الذي يقطن بمحلات أو مساكن مؤجرة أو مستعارة.
- عدم إمكانية القيام بالرقابة الجبائية بسبب المكلف نفسه أو أشخاص آخرين.
- وتجدر الملاحظة إلى أن عبء الإثبات ضمن الإجراء التلقائي يقع على المكلف وتكون الإدارة الجبائية ملزمة بتوفير كافة الشروط وجمعها لتطبيق هذا الإجراء وبين إجراء الحضورى وإجراء التصحيح التلقائي تتحدّد منهجية إعادة تقدير أسس الإخضاع الضريبي.
- ثالثاً: التقرير النهائي للتحقيق.**
- يعتبر تقرير التحقيق في الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة. ومن جملة العناصر التي يتضمنها تقرير التحقيق ما يلي:
- لقب واسم المكلف المعنى بالتحقيق (أو المسير في حالة المؤسسة)، بيان نشاط المؤسسة، عدد المستخدمين، حجم الوسائل المادية...إلخ.
- نسخة من الإشعار بالتحقيق.
- نسخة من التبليغ الأولي.
- وثيقة بداية التحقيق.
- نسخة من محضر المعاينة.
- نسخة من محضر معاينة نهاية أشغال التحقيق في عين المكان.
- نسخة من التبليغ النهائي.
- نسخة من رد المكلف.
- نسخة من دعوة المكلف لجلسة التحكيم.
- نسخة من الجدول الضريبي.
- نسخة من وثيقة نهاية التحقيق.

يتم إعداد تقرير التحقيق من طرف رئيس فرقة التحقيق، وبعدها يتم إرسال نسخة منه إلى المديرية الجهوية للضرائب ببشار، ونسخة أخرى لمديرية البحث والمراجعات في أجل أقصاه 30 يوماً من تاريخ إصدار جدول التسوية الضريبي، لأغراض التحليل والمتابعة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج المعاينة الإحصائية في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية أداة مهمة في مراقبة مدى دقة وصدق التصريحات الجبائية، والتي تبرز فعاليتها من خلال مقارنة النتائج المتوصل إليها مع الأهداف المسطرة، وبغية دراسة نتائج المعاينة في تحسين عملية الرقابة الجبائية تم تقسيم هذا المبحث الي ثلاث مطالب، خصص المطلب الأول إلى عرض مثال تطبيقي للعينات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال الفترة 2015/2012. في حين خصص المطلب الثاني والثالث في مساهمة كل نوع من أنواع الرقابة في زيادة مردودية الرقابة الجبائية على حدا، أما المطلب الأول: مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات الموضوعه للرقابة الجبائية.

سيتم عرض مجموعة من المعطيات المأخوذة عن المؤسسة بعد إجراء المقابلة الشخصية حول موضوع المعاينة الإحصائية وتبين لنا جالياً أن المعاينة الإحصائية تأخذ شكل قصدي من طرف الإدارة الجبائية، والجدول التالي يوضح لنا ذلك.

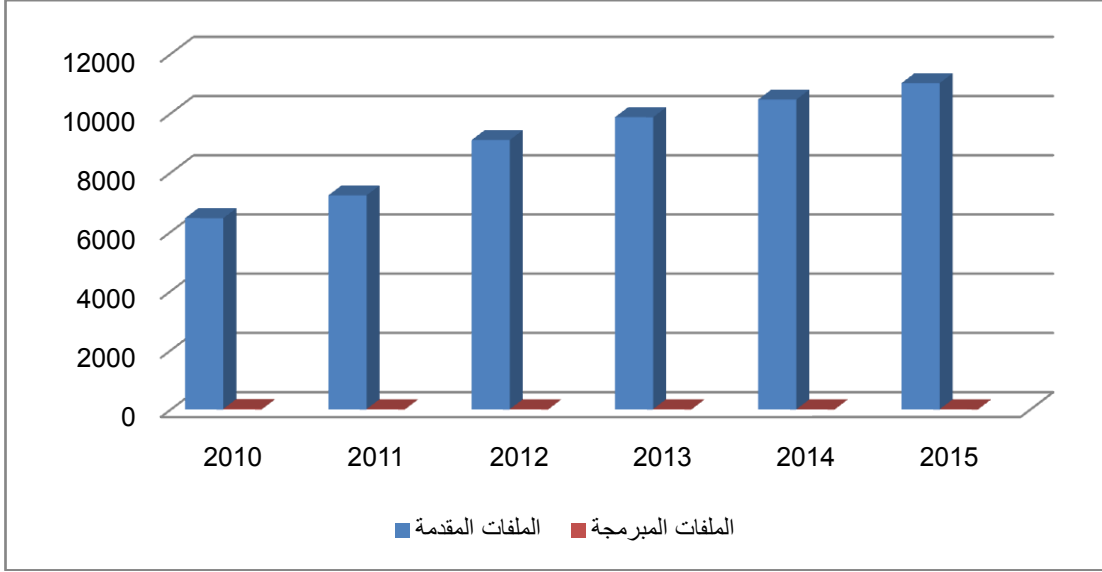
الجدول رقم 01: يوضح عدد الملفات الموضوعه لإدارة الضرائب بأدرار والملفات المبرمجة خلال الفترة 2015/2010.

عدد الملفات المبرمجة	عدد الملفات الموضوعه للرقابة الجبائية	البيان السنوات
22	6463	2010
15	7232	2011
13	9100	2012
15	9870	2013
07	10466	2014
08	11020	2015

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على معطيات من المديرية الولائية للضرائب.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد الملفات الموضوعه لإدارة الضرائب في تزايد مستمر مقارنة مع الملفات المبرمجة للرقابة الجبائية والتي تمثل نسبة ضئيلة مع هذا العدد الهائل للمكلفين، ما عدا سنة 2013 التي زاد فيها العدد مقارنة بالسنوات الأخرى، وهو ما يدل على ضعف الكفاءات والإمكانيات البشرية المتوفرة لمراقبة هذا العدد من الملفات في السنة الواحدة، والشكل المقابل يوضح مسار عدد الملفات المبرمجة مقارنة بالملفات الموضوعه للرقابة الجبائية.

الشكل رقم 06: مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات الموضوعه للرقابة الرقابية الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

المطلب الثاني: تحليل الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية.

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية والتي تمثل العينات المختارة من مجموع الملفات الموضوعه للمديرية الولائية للضرائب بأدرار من طرف المديرية المركزية للمراجعات كما سبق الذكر مع تبيان المبالغ المسترجعة بعد القيام بعملية التحقيق الجبائي.

أولاً: مقارنة عدد الملفات المبرمجة مع الملفات المنجزة.

الجدول رقم 02: يوضح عدد الملفات المبرمجة والملفات المنجزة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار

خلال الفترة 2015/2010.

البيان	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المبرمجة	22	15	13	15	07	08
المنجزة	22	07	08	08	07	08
النسبة%	100	46.66	61.53	53.33	100	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب بأدرار، للفترة 2010/

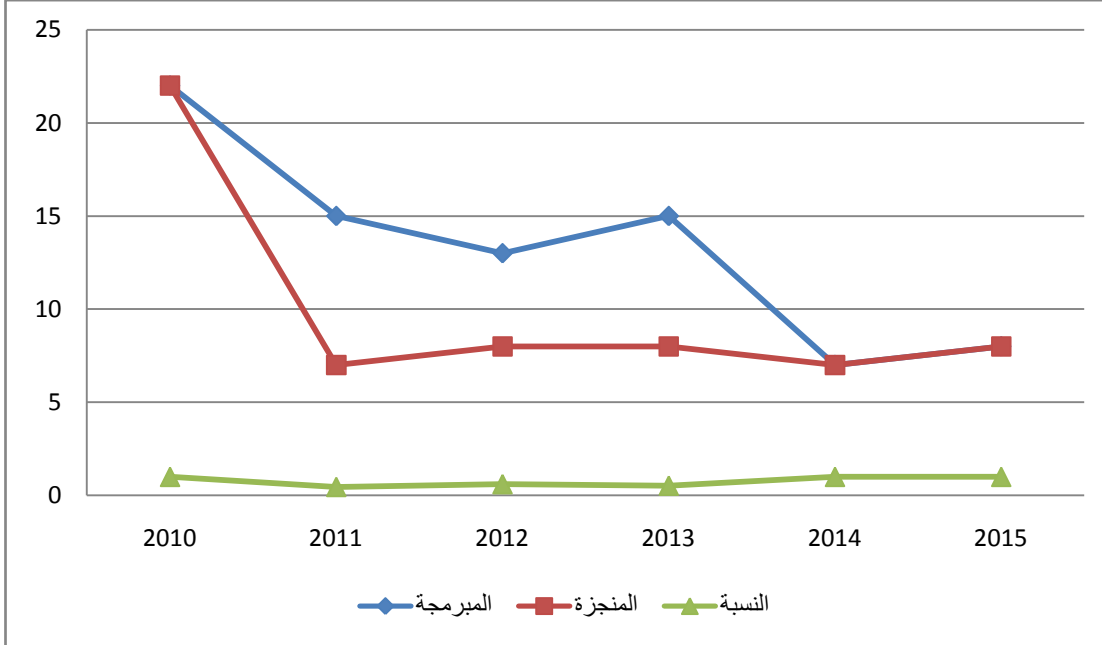
2015.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد الملفات المبرمجة لل رقابة الجبائية من طرف مديريات الأبحاث والمراجعات كانت في تناقص مستمر خلال هذه الفترة، شأنها شأن الملفات المنجزة فعلاً، ماعدا في سنة 2013 التي شهدت تزايداً لتعود إلى إنخفاض كبير في سنة 2014 و 2015.

كما نلاحظ أن عدد الملفات المبرمجة في سنة 2010 و 2014 و 2015 تم إنجازها كلها مقارنة بسنة 2011 و 2012 و 2013 التي تم إنجاز نسبة تفوق 50% والسبب في ذلك هو إما تعقيد الملفات الأمر الذي

يتطلب وقتاً طويلاً لدراسة الملف الواحد، أو قلة الأعوان المراجعين، والشكل الموالي يظهر مسار عدد الملفات المبرمجة والمنجزة ونسبة الإنجاز خلال الفترة.

الشكل رقم 07: يوضح مسار عدد الملفات المبرمجة والمنجزة ونسبة الإنجاز.



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

ثانياً: دراسة نتائج الرقابة الجبائية للملفات المنجزة.

الجدول رقم 03: يوضح نتائج الرقابة الجبائية للملفات المنجزة بالمديرية الولائية للضرائب للفترة 2015/2010.

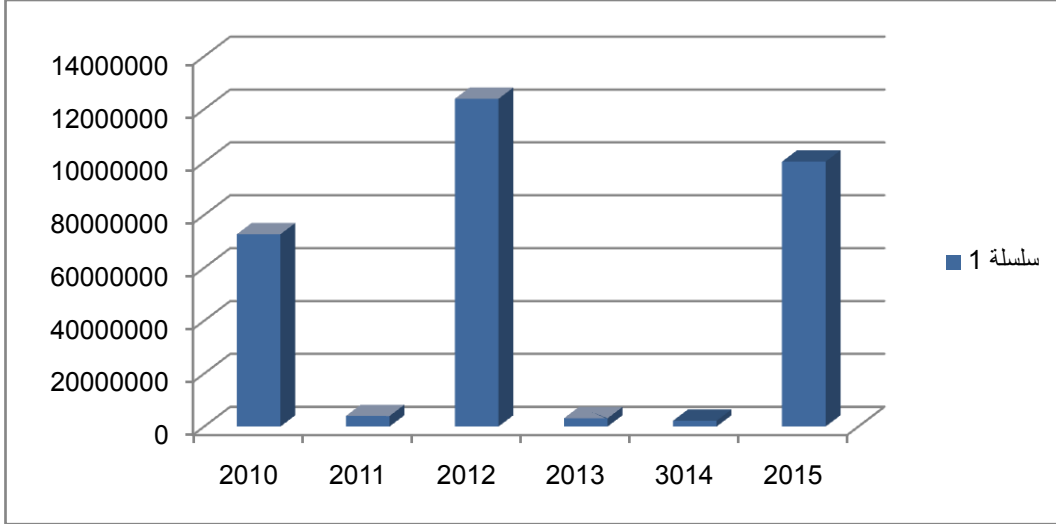
البيان	2015	2014	2013	2012	2011	2010
الملفات المنجزة	8	7	8	8	7	22
نتائج المراجعة (دج)	100195810	2182670	3.133.249	123.985.339	3.993.782	72.751.456

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب بأدرار، للفترة 2015/2010.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نتائج الرقابة الجبائية انخفضت من سنة 2010 إلى سنة 2011 وهذا تناسباً مع عدد الملفات الجبائية المنجزة، كما نلاحظ أنها شهدت إنخفاضاً في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 و2015 التي لها نفس عدد الملفات المنجزة مما يدل على أن انخفاض نتائج المراقبة الجبائية ليس له

علاقة بحجم الملفات المنجزة وإنما بنوع الملف وكمية المبالغ المتهرب منها، والشكل الموالى يوضح مسار نتائج الرقابة الجبائية.

الشكل رقم 08: يوضح مسار نتائج الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

المطلب الثالث: تحليل الملفات الخاضعة للرقابة العميقة في مجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2015/2010.

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل الملفات الخاضعة للرقابة العميقة لمجمل الوضعية الجبائية ، التي أجريت في المديرية الولائية للضرائب بأدرار ، وذلك من خلال توضيح عدد الملفات المبرمجة والمنجزة التي أجري عليها هذا النوع والنتائج المتوصل إليها خلال فترة الدراسة. أولاً: مقارنة عدد الملفات المنجزة مع الملفات المبرمجة:

الجدول رقم 04: يوضح عدد الملفات المنجزة والملفات المبرمجة للتحقيق العميق لمجمل الوضعية

الجبائية بالمديرية خلال الفترة 2015/2010.

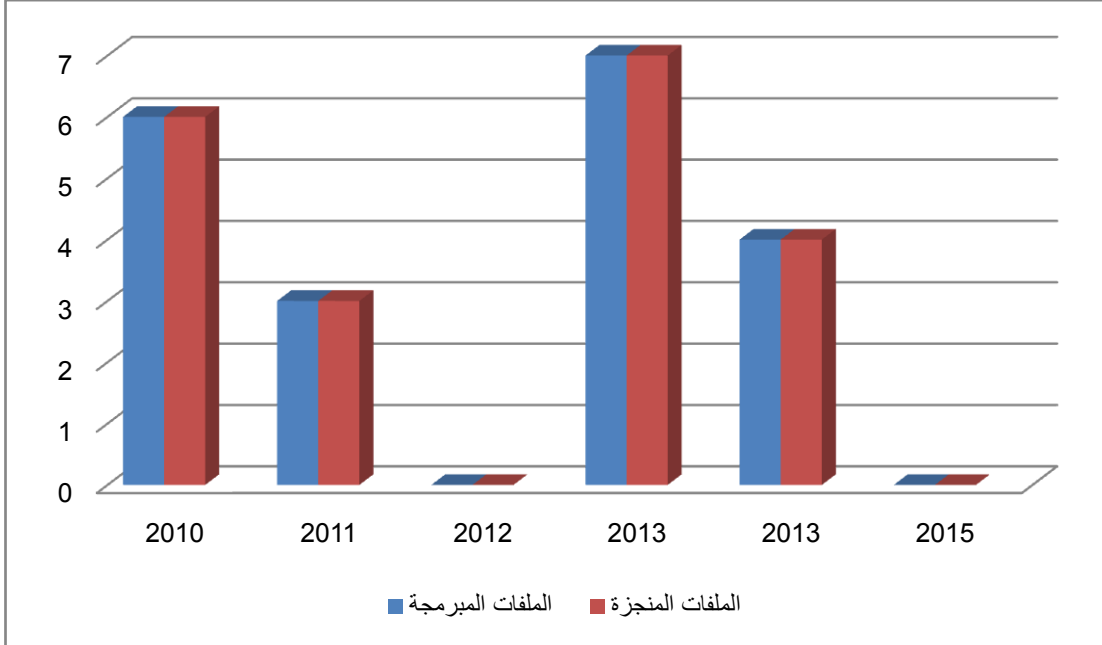
البيان	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المبرمجة	06	03	—	07	04	—
المنجزة	06	03	—	07	04	—
النسبة	100	100	—	100	100	—

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب بأدرار، للفترة 2015/2010.

من خلال الجدول يتضح لنا ان الملفات المبرمجة والمنجزة للتحقيق انخفضت في سنة 2011 لئندم

في سنة 2012 و 2015 والسبب في ذلك يرجع إلى قلة الأعوان المحققين.

كما نلاحظ أن الملفات المبرمجة تم إنجازها كلها وهذا راجع إما لعدم تعقيد هذه الملفات أو لقلة عددها، والشكل الموالي يوضح مسار تغير عدد الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة. الشكل رقم 09: يوضح مسار تغير عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.



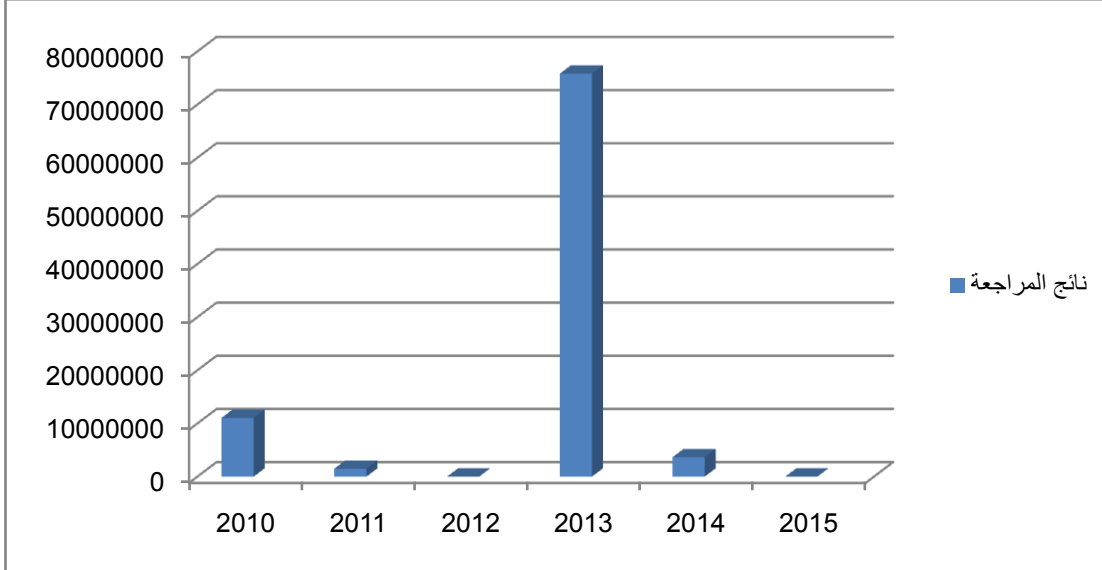
المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول أعلاه.

من خلال الشكل يمكن القول أن سنة 2013 حظيت بالقدر الكبير من عدد الملفات المنجزة لتأتي بعدها في الترتيب سنة 2010، وكما نلاحظ ان عدد الملفات المنجزة انعدم في سنة 2012 و2015. ثانياً: دراسة نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للملفات المنجزة. الجدول رقم 05: يوضح نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للملفات المنجزة بالمديرية الولائية للضرائب للفترة 2015/2010.

البيان	2010	2011	2012	2013	2014	2015
الملفات المنجزة	06	03	/	07	04	/
نتائج المراجعة	11.052.219	1.486.220	00	75.815.856	3.650.430	00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب بأدرار، للفترة 2015/2010. من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المبالغ المسترجعة من خلال الرقابة المعمقة لسنة 2011 منخفضة جداً وذلك بسبب انخفاض عدد الملفات المبرمجة والمنجزة لتتعدم في سنة 2012، لتعود وترتفع في سنة 2014 بسبب ارتفاع عدد الملفات لتتخف من جديد في سنة 2014 وهذا ما يدل على أن نسبة

التهرب الضريبي في هذه الملفات كانت ضئيلة جداً مما جعل بأعوان المحققين إلى فحص كل هذه الملفات، والشكل التالي يوضح مسار نتائج الرقابة في مجمل لوضعية الجبائية الشكل رقم 10: يوضح مسار نتائج التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2015/2010.



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة.

خلاصة:

تعتبر عملية الرقابة الجبائية أحد العوامل الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في عملية التحقيق من ظاهرة التهرب الضريبي، وبهدف تشخيص فعالية المعاينة الإحصائية في عملية الرقابة الجبائية تبين أن هناك نقص كبير في عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية مما يؤدي إلى ضعف المبالغ المسترجعة لصالح الخزينة العمومية خلال السنة محل الدراسة ومعرفة مدى حجم التهرب الضريبي.

خاتمة

لقد حظي موضوع المعاينة الإحصائية أهمية بالغة حيث تسمح هذه الأخيرة من إعطاء معلومات دقيقة في أقصر وقت وبأقل جهد، وللمعاينة الإحصائية نوعان هما المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية التي بدورها تنقسم إلى عدة أنواع مختلفة، ويرجع السبب في القيام بعملية المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق الجبائي إلى مجموعة من المميزات تتمثل في تحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي الذي يسهل تتبع المستجيبين لأحكام القانون الذي يكون صعباً في حالة الفحص الشامل.

ويعرف التدقيق الجبائي بأنه مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وله عدة أهداف قانونية وإدارية واجتماعية كما له عدة أنواع منها ما يتم على مستوى مفتشية الضرائب (الرقابة الشكلية، الرقابة على المستندات) ومنها ما يتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، التحقيق المصوب).

ولقد حدد القانون إطار تنظيمي وقانوني للرقابة الجبائية، يتمثل الإطار التنظيمي في الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية والمتمثلة في الأجهزة المختصة حالياً (مديرية الأبحاث والمراجعات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية) والأجهزة المختصة حديثاً (مديريات كبريات، المؤسسات مركز الضرائب)، والوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية (الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية، مسؤولياتهم)، بالإضافة إلى هذه الوسائل هناك وسائل قانونية تتمثل في الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية (حق الرقابة، حق الإطلاع، حق المعاينة و إستدراك الخطأ) وواجبات المكلفين بالضريبة كمسك دفتر اليومية والجرد.

تعتمد الإدارة الجبائية على أسلوب المعاينة الإحصائية عند قيامها بإجراءات التحقيق المحاسبي على مجموعة من المعايير منها العجز المتكرر والتغير المستمر للمكان التجاري.

يتميز أسلوب الفحص بالمعاينة الإحصائية بمجموعة من المزايا تتمثل في اختصار الوقت والجهد اللازمين لإتمام البحث وبالتالي اقتصاد التكاليف وتحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي إذ يسهل تتبع الممولين غير المستجيبين لأحكام القانون والذي يكون صعب في حالة الفحص الشامل.

وبالرغم من هذه المميزات التي يتميز بها إلا أنه يقع في بعض الأخطاء كخطأ العينة العشوائية وخطأ التحيز وهناك طريقتين الطريقة المفتوحة والطريقة المغلقة. تعتبر المديرية الولائية للضرائب بأدرار، إدارة تختص بتنفيذ الإدارة الضريبية ومتابعة عمليات تحقيقها على أرض الواقع لحماية حقوق الدولة وحقوق المكلفين بالضريبة.

وقد مرت المديرية الولائية للضرائب بأدرار بجملة من التطورات، ففي سنة 1984 كانت هناك مديرتين فرعيتين هما المديرية الفرعية لضرائب الوعاء والمديرية الفرعية لضرائب التحصيل، وكانت تشرف عليهما مديرية التنسيق المالي لولاية أدرار، فقبل هذا التاريخ كانت الإدارة الضريبية الوحيدة المعروفة هي المديرية الجهوية للضرائب ببشار.

وكانت مديرية التنسيق المالي بالإضافة إلى هاتين المديريتين تشرف على خزينة مصلحة المراقبة المالية ومصلحة أملاك الدولة ولكل من هاتين المصالحتين مصلحة مركزية ببشار.

وفي 30 أبريل 1991 تم إصدار مرسوم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، ولهذا تعتبر هذه المصالح نواة العمل الجبائي لأنها تضم الهياكل الأساسية للإدارة الجبائية والتي تدخل ضمن الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب ببشار.

وتضم المديرية الولائية للضرائب لولاية أدرار خمس مديريات فرعية وهي: المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التي تتكفل بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها وذلك من خلال المكاتب التابعة لها.

وتتشكل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية من أربعة مكاتب تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للمراقبة الجبائية المختصرة أساساً في تنظيم وتنفيذ برنامج التحقيق الجبائي.

تتم عملية الرقابة الجبائية بتتبع طرق وإجراءات أهمها التحقيق في المحاسبة (فحص محاسبة المكلف بالضريبة شكلاً ومضموناً بقصد كشف الأخطاء المرتكبة في عملية التصريح الجبائي) والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالدخول المعلنة)، وأخير التحقيق المصوب والذي يتم على نوع معين من الضرائب لفترة زمنية محددة.

يمر كل من التحقيق في المحاسبة والمعمق والمصوب بنفس المراحل وذلك بداية بمرحلة إعداد برنامج التحقيقات الجبائية ثم تأتي مرحلة الشروع في التحضير وأخير مرحلة نتائج التحقيق.

نتائج الدراسة:

- لقد تمكن التوصل إلى مجموعة من النتائج منها ما يخص الفرضيات وأخرى عامة.
- إن أسلوب المعاينة الإحصائية يؤدي إلى إمكانية إجراء دراسات أكثر تفصيلاً ودقة في أقصر وقت وبأقل تكلفة.
- للمعاينة الإحصائية أثر إيجابي في عملية التدقيق الجبائي إذ تسمح بفحص الملفات الجبائية فحصاً شاملاً ودقيق بأقل تكلفة وأقصر وقت.
- تتم عملية المعاينة الإحصائية في عملية التحقيق الجبائي بطريقتين هما الطريقة المفتوحة والطريقة المغلقة التي تعتبر أفضل الطرق المطبقة.
- إن عملية التدقيق الجبائي هي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى إيجاد الفرق بين المداخل الحقيقية والمداخل المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة.
- أن طريقة التحقيق المحاسبي لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين مما أدى إلى إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب.

- إن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يختلف عن التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في كونه يمس الوضعية الاجتماعية للمكلف مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية.
- إن نظام الرقابة الجبائية يعاني من مشاكل عديدة منها ضعف الإمكانيات البشرية والبرمجة القليلة للملفات الخاصة للتحقيق مقارنة بعدد المكلفين وغياب الإمكانيات الضرورية للقيام بمهامها على أكمل وجه وفي أوقاتها المحددة مما يؤدي إلى ضعف الأموال المسترجعة.

توصيات وأفاق الدراسة:

- التوصيات: من خلال النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات التالية:
- أن تأخذ الإدارة الجبائية بأسلوب التحقيق الشامل بدلاً من أسلوب التحقيق بالعينة، وأن تعمل على تطوير أساليب العمل بحث تركيز على الكيف بقدر تركيزها على الكم.
- توزيع العمل بين أعضاء فريق التحقيق الجبائي.
- ضرورة التنسيق بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الأخرى من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.
- أن تشمل الملفات المقنتاة جميع الأنشطة الاقتصادية دون الاقتصار على عدد معين منها.
- رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية من خلال تكوين المتخصصين في هذا المجال.
- إدخال نظام المعلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائيين.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وذلك بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين لتكون لديهم ثقافة جبائية تركز على أهمية الضرائب في زيادة التنمية الاقتصادية.

آفاق الدراسة:

وفي الأخير نأمل أن تكون هذه الدراسة منطلقاً للبحوث الأخرى، كما نأمل أن تُؤخذ التوصيات المذكورة أعلاه بعين الاعتبار للرفع من كفاءة وجودة التصريحات الجبائية، كما نقترح البحث في أسباب نقص عدد الملفات المبرمجة مقارنة بحجم المجتمع الجبائي والذي نعتبره كإشكال محوري لدراسة مستقبلية.

ولا يسعني في النهاية إلا أن أسأل الله عز وجل أن أكون قد وفقت في اختيار الموضوع ومعالجته.

قائمة

المراجع

والمصادر

1. باللغة العربية.

الكتب.

1. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار هومة، الجزائر، 2012.
2. أحمد حملي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر، عمان، بدون سنة.
3. إبراهيم أبو عقيل، مبادئ في الإحصاء، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2012.
4. إمتثال محمد حسن، محمد علي محمد أحمد ، مبادئ الاستدلال الإحصائي، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة.
5. بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية والجنائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
6. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
7. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، الإسكندرية، 2014.
8. حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة (الجزء الأول)، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 1999، ص 40.
9. حمزة محمد دودين ، التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام spss، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
10. دلال القاضي، سهيلة عبد الله، محمود البياتي ، الإحصاء للإداريين والاقتصاديين، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
11. دلال القاضي، محمود البياتي، منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
12. سليم زياب السعدي، مبادئ علم الإحصاء، دار الكتاب الجديد المتحدة، بيروت-لبنان، 2004.
13. سليمان محمد طشوش، أساسيات المعاينة الإحصائية ، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2001.
14. سهام كردودي، الرقابة الجنائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
15. شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1997، ص 186.
16. شفيق العتوم، طرق الإحصاء تطبيقات اقتصادية وإدارية باستخدام spss، دار المناهج، عمان- الأردن، الطبعة الثانية، 2008.
17. صديقي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، مزوار للطباعة، 2010.
18. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين ميله الجزائر، 2012.

19. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الأساليب الإحصائية التطبيقية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.
20. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي ، الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية ، دار الشروق ، فلسطين، 1997.
21. عبد الحي مرعي ، أصول المحاسبة المالية (مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات)، الدار الجامعية، 1989، ص 38.
22. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب، العراق، 1988.
23. عبد القادر حليمي ، مدخل إلى الإحصاء ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون الجزائر، 1993.
24. عوض منصور، عزام صبري، علي فوقرة، علم الإحصاء الوصفي المبرمج ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
25. محمد أبو يوسف، الإحصاء في البحوث العلمية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، بدون سنة.
26. محمد حمو ، منور اوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسة ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
27. محمد صبحي أو صالح، عدنان محمد عوض، مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل باستخدام spss، دار المسيرة، عمان-الأردن، 2004.
28. مصطفى الخواجة، مقدمة في الإحصاء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- المذكرات.**
29. قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.
30. لياس قلاب دبيح، مساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- الملتقيات.**
31. ولهي بوعلام، إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرجات عباس سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
- القوانين والدلائل.**
32. المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، سنة 2007.
33. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2009.

34. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2015.
35. المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2012.
36. المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، 2006.
37. المديرية الولائية للضرائب بأدرار.
38. الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري.

المراسيم والقرارات.

39. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها.
 40. منشور وزاري رقم 52، تكثيف الرقابة الجبائية على المستوى المديرية المؤرخة في 1994/52/22، الولائية للضرائب، العامة للضرائب، الجزائر.
- المقابلات:

41. مقابلة مع: بن العارية محمد، عون محقق لدى مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار.

2. المرجع باللغة الفرنسية:

Les Ouvrages :

42. Rêdah khelassi, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti edition, Alger, 2013.

Les bulletins et guides :

43. Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger.

3. الموقع الإلكتروني:

44. [http. //www. Acc4arab.com/ acc/ showthread.php](http://www.Acc4arab.com/acc/showthread.php), 12/3/2016.