

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أحمد دراية بأدرار



كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير

تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق

فرع: التدقيق

بعنوان

فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية

في الجزائر خلال الفترة 2000-2015

إشراف: الدكتور

بوعزة عبد القادر

إعداد الطالب:

لكصاسي ابراهيم

لجنة المناقشة

الأستاذ الدكتور: بن عبد الفتاح دحمان (أستاذ التعليم العالي بجامعة أدرار) رئيساً

الدكتور: بوعزة عبد القادر (أستاذ محاضر"أ" بجامعة أدرار) مقررًا

الأستاذ الدكتور: أقاسم عمر (أستاذ التعليم العالي بجامعة أدرار) مناقشاً

الأستاذ الدكتور: صديقي مسعود (أستاذ التعليم العالي بجامعة ورقلة) مناقشاً

الدكتور: حروشي جلول (أستاذ محاضر"أ" بجامعة أدرار) مناقشاً

الدكتور: بلال بوجمعة (أستاذ محاضر"أ" بجامعة أدرار) مناقشاً

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ﴿1﴾ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ
﴿2﴾ اِقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ﴿3﴾ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ﴿4﴾
عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ﴿5﴾ .

صدق الله العظيم

سورة العلق

حكمة

لا يكتب إنسان كتابا في يومه إلا قال في غده لو غير هذا
لكان أحسن ولو زيد هذا لكان يستحسن ولو قدم هذا لكان
أفضل ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا من عظم العبر وهو دليل
على استيلاء النقص على جملة البشر.

"من كتاب عصر المأمون"

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على النبي المصطفى
الكريم وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد:

يطيب لي وبيهج السرور في نفسي، وقد بلغت هذه الأطروحة بعون
الله نهايتها، أن أتقدم بخالص الشكر والعرفان والتقدير إلى مشرفي
الدكتور بوعزة عبد القادر، الذي احتواني بسعة صدره، وأعطاني
من علمه وجهده الكبيرين ولم يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته التي
أفادني بها طيلة فترة إنجاز هذا العمل، فجزاه الله عني وعن طلبة
العلم خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير العميق إلى الأساتذة الأفاضل
أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بالإطلاع على هذا العمل
وقبول مناقشته واقتطعوا له جزءاً من وقتهم الثمين، راجيا من
المولى عز وجل أن يوفقني للعمل بتوجيهاتهم، ونصائحهم،
وإرشادهم، والاستفادة من ملاحظاتهم القيمة.

كما أتقدم بعظيم الشكر والامتنان لإطارات الإدارة الجبائية على
مستوى المديرية العامة للضرائب، وأخص بالذكر السيد بلقاسمي
رابح بمديرية الأبحاث والمراجعات، والسيد بن عدون محمد على
مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

كما لا يفوتني تقديم الشكر والاحترام إلى زملائي إطارات وأعوان
مديرية الضرائب بأدرار على تشجيعهم ومساعدتهم في إنجاز هذا
العمل ولو بكلمة طيبة.

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع:

- إلى روح أمي الطاهرة رحمها الله وأسكنها فسيح جناته؛

- إلى والدي الكريم أطال الله في عمره؛

- إلى من شجعتني كثيرا و سهرت على راحتي، رفيقة الدرب زوجتي

الغالية؛

- إلى قرة عيني و زينة حياتي و مفتاح سعادتي أبنائي؛

- إلى إخوتي وجميع أقاربي وأصدقائي الذين شجعوني على مواصلة

هذا المشوار.

إبراهيم

المُلخَص

الملخص :

تعالج هذه الأطروحة العلاقة السببية بين مردودية المراجعة الجبائية وأثرها على المستوى العام للحصيلة الضريبية في الجزائر، استناد إلى واقع النظام الجبائي الجزائري التصريحي والتحديات التي يواجهها هذا النظام، ومن أبرزها ظاهرة التهرب والغش الضريبيين وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وحقوق الخزينة العمومية بشكل خاص، حيث أن دراسة هذه العلاقة ومدى تأثيرها على مستوى المبالغ الضريبية المستحقة، وتدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلباً على هذه العلاقة، من شأنه أن يؤدي إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وبالتالي إمداد الخزينة العمومية بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها.

ويهدف إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية الدراسة حاولنا توضيح الدور الذي يمكن أن تحدثه المراجعة الجبائية، باعتبارها مدخلاً أساسياً لتوسيع الوعاء الضريبي و تحسين الحصيلة ضماناً لتمويل التنمية، وتم اختبار ذلك وفقاً لدراسة تحليلية وتقييمية لنتائج المراجعة الجبائية، اعتماداً على البيانات الإحصائية المتاحة، و قياسها باستخدام مؤشرات الأداء الخاصة بالمراجعة الجبائية للحكم على نجاعتها، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن نقص الفعالية التي يتميز بها نظام المراجعة الجبائية في الجزائر ناتج عن جملة من الأسباب والإشكالات التي تعوقه على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، ومن ثمة تحقيق الأهداف المرجوة منه.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، الحصيلة الضريبية، الوعاء الضريبي، النظام الجبائي التصريحي، التهرب والغش الضريبيين.

Abstract:

The dissertation examines the causal relationship between the profitability of the fiscal auditing and the general level of tax revenues in Algeria. This investigation is based on the reality of the Algerian tax system and its challenges as the tax evasion and the fraud.

An analytical study is established in an attempt to highlight the role that the fiscal auditing could play in improving the revenue collection in Algeria. The approach undertaken is based on the performance indices.

The results of the study indicate that the system of the fiscal auditing is less efficient, the fact that hinders the realization of the predetermined objectives.

Keywords:

Fiscal Auditing, Tax Revenue, Tax Base, Mandatory Tax System, Tax Evasion and Fraud.

Résumé :

La thèse examine la causalité entre la rentabilité de l'audit fiscal et le niveau général des recettes fiscales en Algérie. Cette étude est basée sur la réalité du système fiscal algérien déclaratif et ses enjeux tels que l'évasion fiscale et la fraude.

Une étude analytique est établie dans le but de mettre en évidence le rôle que l'audit fiscal pourrait jouer dans l'amélioration de la collecte des revenus en Algérie. L'approche entreprise est basée sur les mesures de performance. Les résultats de l'étude indiquent que le système de l'audit fiscal est moins efficace, ce qui entrave la réalisation des objectifs prédéterminés.

Mots clés:

Audit fiscal, recettes fiscales, assiette fiscale, Système fiscal déclaratif, évasion et fraude fiscale.

فهرس

المحتويات

قائمة المحتويات

-	آية قرآنية
-	حكمة
-	الشكر والتقدير
-	الإهداء
-	ملخص الدراسة
-	قائمة المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال البيانية
-	قائمة الملاحق
-	قائمة الاختصارات
أ-ر	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الجبائية
02	تمهيد:
03	المبحث الأول : ماهية المراجعة و المراجعة الجبائية
03	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة.
03	الفرع الأول: تعريف المراجعة، فروعها و أنواعها
10	الفرع الثاني: أهداف المراجعة و أهميتها
13	الفرع الثالث: معايير المراجعة
14	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الجبائية.
15	الفرع الأول :تعريف المراجعة الجبائية و أنواعها
19	الفرع الثاني :أهداف المراجعة الجبائية وأهميتها
20	الفرع الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه بين مراجعة الحسابات والمراجعة الجبائية
22	المطلب الثالث: مقومات ومحددات فعالية المراجعة الجبائية
22	الفرع الأول: مقومات فعالية المراجعة الجبائية
24	الفرع الثاني: محددات فعالية المراجعة الجبائية
25	المبحث الثاني: ببررات إجراء المراجعة الجبائية
26	المطلب الأول: الميزة التصريحية للنظام الضريبي
26	الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية

27	الفرع الثاني: أهمية التصريحات الجبائية
28	المطلب الثاني:مكافحة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية
28	الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي
30	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
32	المبحث الثالث:أساليب المراجعة الجبائية ومجالاتها
32	المطلب الأول: أسلوب الفحص الضريبي الشامل
33	المطلب الثاني : أسلوب الفحص الضريبي الانتقائي (بالعينة)
33	الفرع الأول: مفهوم الفحص الضريبي بالعينة
34	الفرع الثاني: دواعي استخدام أسلوب الفحص الضريبي بالعينة
35	الفرع الثالث: مراحل أسلوب الفحص الضريبي بالعينة
35	الفرع الرابع: معايير استخدام أسلوب الفحص بالعينة
37	المطلب الثالث: أسلوب الفحص الضريبي الاختباري
37	الفرع الأول : مفهوم الفحص الضريبي الاختباري
37	الفرع الثاني:أساليب تحديد حجم العينة
39	المطلب الرابع: أسلوب الفحص الضريبي التحليلي
40	الفرع الأول: مفهوم الفحص التحليلي
40	الفرع الثاني: طبيعة الفحص التحليلي و أهدافه
41	الفرع الثالث: العوامل التي يتوقف عليها استخدام الفحص التحليلي
41	الفرع الرابع: طرق الفحص التحليلي
43	الفرع الخامس: مدى إمكانية استخدام أساليب الفحص التحليلي في الفحص الضريبي
44	المطلب الخامس: أسلوب الفحص الضريبي بالتقدير
44	الفرع الأول: مفهوم الفحص الضريبي بالتقدير
44	الفرع الثاني: خطوات تقدير الربح
45	الفرع الثالث: طرق تحديد الربح
46	المطلب السادس : مجالات المراجعة الجبائية
46	الفرع الأول: مراجعة الضريبة على الدخل
49	الفرع الثاني: مراجعة الضريبة على المبيعات
52	المبحث الرابع: مراحل اجراء المراجعة الجبائية
52	المطلب الأول:المرحلة التمهيدية للفحص

52	الفرع الأول: التحضير للفحص
53	الفرع الثاني: مرحلة تجميع البيانات والمعلومات
53	المطلب الثاني: مرحلة التحقق
54	الفرع الأول: المعاينة
54	الفرع الثاني : الاطلاع
55	الفرع الثالث: المناقشة
56	المطلب الثالث: مرحلة الفحص الضريبي للحسابات
56	الفرع الأول : محضر الأعمال
57	الفرع الثاني: برنامج الفحص
57	الفرع الثالث: الفحص الدفترى
59	المطلب الرابع: التقرير عن نتيجة الفحص الضريبي
59	الفرع الأول : الإعداد لنتائج الفحص
63	الفرع الثاني: مراجعة نتائج الفحص
65	الفرع الثالث: التبليغ بنتائج الفحص
66	الفرع الرابع: صياغة تقرير الفحص
67	خلاصة الفصل:
	الفصل الثاني : الإطار النظري و العملي للضريبة و التحصيل الضريبي في الجزائر
69	تمهيد:
70	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الضريبة
70	المطلب الأول :مفهوم الضريبة و تصنيفاتها
70	الفرع الأول: مفهوم الضريبة
76	الفرع الثاني:التصنيفات المختلفة للضريبة
79	المطلب الثاني :الأسس القانونية لفرض الضرائب
79	الفرع الأول: نظرية المنفعة أو العقد الاجتماعي
81	الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي أو سيادة الدولة
82	المطلب الثالث :القواعد الأساسية لفرض وتحصيل الضريبة وأهدافها
82	الفرع الأول: القواعد الأساسية لفرض وتحصيل الضريبة
85	الفرع الثاني: أهداف الضريبة
88	المبحث الثاني : التنظيم الفني للضريبة

88	المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة
88	الفرع الأول: تحديد الواقعة المنشئة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)
89	الفرع الثاني: تحديد المادة الخاضعة للضريبة
91	المطلب الثاني: تصفية الضريبة
92	المطلب الثالث: تحصيل دين الضريبة
93	المبحث الثالث: طرق ، ضمانات و إجراءات تحصيل دين الضريبة.
93	المطلب الأول: طرق تحصيل الضريبة
93	الفرع الأول- أسلوب التحصيل المباشر
94	الفرع الثاني: التحصيل على حساب الضريبة (نظام التسبيقات أو الأقساط الوقتية)
95	الفرع الثالث: نظام التحصيل من المنبع(المصدر)
96	الفرع الرابع : أسلوب تقسيط الضريبة(نظام الرزنامة)
97	المطلب الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة
97	الفرع الأول :الميزة الخاصة لدين الضريبة
98	الفرع الثاني :الضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي
101	الفرع الثالث: وسائل الترغيب و الردع في تحصيل الدين الضريبي
103	المطلب الثالث: إجراءات تحصيل الضريبة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية
103	الفرع الأول :إجراءات التحصيل الودية
104	الفرع الثاني : إجراءات التحصيل الجبرية.
107	المبحث الرابع : تحليل وتقييم واقع الحصيلة الضريبية في الجزائر
107	المطلب الأول : مصادر التحصيل الضريبي في الجزائر
108	الفرع الأول :الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
113	الفرع الثاني :الرسوم على رقم الأعمال
114	الفرع الثالث :الضرائب غير المباشرة
115	الفرع الرابع: حقوق التسجيل والطابع
115	الفرع الخامس:الضرائب والرسوم على التجارة الخارجية
115	الفرع السادس - الضرائب والرسوم الإضافية
116	الفرع السابع -الجباية البترولية
117	المطلب الثاني : تحليل وتقييم حصيلة الجباية العادية
128	المطلب الثالث : تحليل وتقييم حصيلة الجباية البترولية

136	خلاصة الفصل:
	الفصل الثالث : واقع اراجعة الجبائية المطبقة من طرف مصالح الضرائب في الجزائر
138	تمهيد:
139	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية في الجزائر
139	المطلب الأول: ماهية و فعالية المراجعة الجبائية في الجزائر
139	الفرع الأول:تعريف المراجعة الجبائية
140	الفرع الثاني: الأشكال المختلفة للمراجعة الجبائية
145	الفرع الثالث: فعالية المراجعة الجبائية في الجزائر
149	المطلب الثاني: الوسائل الهيكلية و البشرية للمراجعة الجبائية.
149	الفرع الأول : الوسائل الهيكلية للمراجعة الجبائية.
153	الفرع الثاني : الوسائل البشرية للمراجعة الجبائية.
156	المطلب الثالث : الآليات القانونية للمراجعة الجبائية
156	الفرع الأول : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
158	الفرع الثاني :التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم
162	المبحث الثاني: لإجراءات العملية للمراجعة الجبائية الأولية للملف الجبائي
163	المطلب الأول: مراجعة مصداقية التصريحات الضريبية
163	الفرع الأول: بالنسبة للمراجعة الشكلية
164	الفرع الثاني: بالنسبة للمراجعة المستندية
165	المطلب الثاني: إجراءات التسوية
165	الفرع الأول: إرسال طلب معلومات التبدير والتوضيح لملف المكلف
165	الفرع الثاني: تصفية الضريبة
166	الفرع الثالث: اختتام عملية المراجعة الأولية لملف المكلف
167	المبحث الثالث : لإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للمحاسبة
167	المطلب الأول: رحلة إعداد برنامج المراجعة الجبائية
167	الفرع الأول: التوصيات
168	الفرع الثاني: معايير الانتقاء
169	المطلب الثاني :المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي
169	الفرع الأول: سحب الملف الجبائي من المفتشية

169	الفرع الثاني: إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة
170	الفرع الثالث: ملئ استمارات التدقيق المحاسبي
171	الفرع الرابع: طلب المعلومات
171	المطلب الثالث: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي
172	الفرع الأول: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل
175	الفرع الثاني: تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون
183	المطلب الرابع: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي
183	الفرع الأول: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة
185	الفرع الثاني: إعادة تحديد الأسس الخاضعة للضريبة
188	الفرع الثالث: تبليغ النتائج المتوصل إليها
189	الفرع الرابع: تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة
191	المبحث الرابع: لإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للوضعية الإجمالية و للمعاملات العقارية
191	المطلب الأول: لإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للوضعية الجبائية الشاملة
191	الفرع الأول : التحضير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
194	الفرع الثاني: سير عملية التحقيق المعمق
198	الفرع الثالث: التبليغ بالنتائج
199	المطلب الثاني: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للمعاملات العقارية
199	الفرع الأول : مراجعة أسعار المعاملات العقارية
202	الفرع الثاني : إعداد و تنفيذ برنامج المراجعة العقارية
204	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع : تحليل و تقييم فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية
206	تمهيد:
207	المبحث الأول : تقديم الإدارة الجبائية في الجزائر
207	المطلب الأول: مفهوم و تطور الإدارة الجبائية في الجزائر
207	الفرع الأول : مفهوم الإدارة الجبائية
208	الفرع الثاني: تطور الإدارة الجبائية
210	المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية في الجزائر

210	الفرع الأول: التنظيم المركزي للإدارة الجبائية (المديرية العامة للضرائب)
212	الفرع الثاني: المصالح الخارجية للإدارة الجبائية
222	المبحث الثاني: تحليل بنية حصيلة المراجعة الجبائية خلال الفترة 2000-2015
222	المطلب الأول: تحليل و تقييم مساهمة مردود المراجعة الأولية في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية.
223	الفرع الأول: تحليل تطور نتائج المراجعة الجبائية الأولية
225	الفرع الثاني: تحليل تطور مردود المراجعة الأولية و مساهمتها في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية
227	المطلب الثاني: تحليل مساهمة المراجعة الجبائية المعمقة بالنسبة للحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية
227	الفرع الأول: تحليل مساهمة المردود الناتج عن التدقيق المصوب (الظرفي)
231	الفرع الثاني: تحليل مساهمة المردود الناتج عن التدقيق في المحاسبة
236	الفرع الثالث: تحليل مساهمة المردود الناتج عن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
241	الفرع الرابع: تحليل مساهمة المردود الناتج عن مراجعة التقويمات للمعاملات العقارية
245	الفرع الخامس: تحليل مساهمة المردود الإجمالي المراجعة المعمقة بالنسبة للحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية
248	المبحث الثالث : تحليل وتقييم فعالية المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية
249	المطلب الأول: تحليل وتقييم فعالية مردود المراجعة الجبائية الأولية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية
251	المطلب الثاني: تحليل وتقييم فعالية مردود المراجعة الجبائية المعمقة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية
253	المطلب الثالث: تحليل و تقييم فعالية المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية.
255	المطلب الرابع: التقييم العام لنتائج المراجعة الجبائية
255	الفرع الأول: المراجعة الجبائية ومشكل البرمجة
256	الفرع الثاني: المراجعة الجبائية ومشكل الهياكل المكلفة بعملية المراجعة
257	الفرع الثالث: لمراجعة الجبائية ومشكل العلاقة مع باقي المراجعات الأخرى
257	الفرع الرابع: المراجعة الجبائية ومشكل تحصيل الحقوق المترتبة عنها

258	الفرع الخامس: المراجعة الجبائية ومشكل التنسيق مع مختلف الإدارات الأخرى
259	المبحث الرابع: الأطر العملية المقترحة لتفعيل دور المراجعة الجبائية في الجزائر
259	المطلب الأول: تفعيل الهياكل المساعدة لعملية المراجعة الجبائية.
259	الفرع الأول: تفعيل نظام المعلومات الجبائي.
263	الفرع الثاني: تفعيل نظام المراجعة الجبائية الداخلية للمصالح الجبائية
264	الفرع الثالث: تأسيس المحكمة الجبائية.
266	المطلب الثاني: تفعيل الآليات المتعلقة بإجراءات المراجعة الجبائية
266	الفرع الأول: تفعيل آلية عقلنة التشريع الجبائي
268	الفرع الثاني: تفعيل دور العنصر البشري
269	الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية
271	الفرع الرابع: تفعيل التنسيق الضريبي الداخلي والدولي
273	خلاصة الفصل
275	الخاتمة
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة

الجدول

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول عنوان	الرقم
117	تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية	(1-2)
119	تطور حصيلة الضرائب على الدخل و الأرباح	(2-2)
121	تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي	(3-2)
123	تطور حصيلة الرسوم على رقم الأعمال	(4-2)
124	تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة	(5-2)
125	حصيلة الرسوم الجمركية	(6-2)
126	تطور إيرادات التسجيل و الطابع	(7-2)
127	مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التسيير	(8-2)
129	تطور الحصيلة الفعلية للجباية البترولية	(9-2)
130	تطور أسعار البترول الخام الجزائري (صحاري بلاند)	(10-2)
131	تطور انتاج النفط الخام في الجزائر	(11-2)
131	تطور سعر صرف الدينار الجزائري مقابل الدولار الأمريكي	(12-2)
132	مساهمة الجباية البترولية والجباية العادية في تكوين الإيرادات العامة للميزانية	(13-2)
133	رصيد الميزانية خلال الفترة (2000-2015)	(14-2)
135	تطور نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال الفترة (2000-2015)	(15-2)
195	طريقة تقييم عناصر مسار الحياة	(1-3)
201	ثمن التنازل عن المر المربع الواحد لعقار مبني في بلدية مقر الولاية	(2-3)
203	سير عمليات البرمجة والتنفيذ	(3-3)
223	تطور نتائج المراجعة الأولية حسب عدد الملفات المدروسة	(1-4)
225	تطور مردود المراجعة الأولية ومساهمته في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية	(2-4)
227	تطور نتائج التدقيق المصوب في المحاسبة حسب عدد الملفات المدروسة	(3-4)
229	مساهمة مردود التدقيق المصوب في المحاسبة في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة	(4-4)
231	تطور نتائج التدقيق في المحاسبة حسب عدد الملفات	(5-4)
233	تطور مردود التدقيق في المحاسبة و مساهمته في الحصيلة الإجمالية للمراجعة	(6-4)

	المعمقة	
237	تطور عدد الملفات المنجزة الخاضعة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية	(7-4)
239	مساهمة مردود التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة	(8-4)
242	تطور نتائج إعادة التقييمات للمعاملات العقارية	(9-4)
246	مساهمة المردود الإجمالي المراجعة المعمقة في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية	(10-4)
249	مساهمة مردود المراجعة الأولية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية	(11-4)
251	مساهمة مردود المراجعة المعمقة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية	(12-4)
253	مساهمة المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية	(13-4)

قائمة

الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
16	مسار المراجعة الجبائية	(1-1)
18	نور المراجعة الجبائية الداخلية	(2-1)
18	نور المراجعة الجبائية الخارجية	(3-1)
49	تحديد النتيجة الجبائية	(4-1)
118	الحصيلة الفعلية للجباية العادية	(1-2)
120	نسبة حصيد الضرائب على الدخل و الأرباح إلى مجموع الجباية العادية	(2-2)
122	متوسط نسبة حصيد الضرائب على الدخل والأرباح إلى مجموع الجباية العادية	(3-2)
132	مساهمة الجباية البترولية للجباية العادية في تكوين الإيرادات العامة	(4-2)
134	تطور الإيرادات و النفقات خلال الفترة (2000-2015)	(5-2)
145	أشكال المراجعة الجبائية	(1-3)
166	مخطط المراجعة الأولية للوثائق	(2-3)
212	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	(1-4)
215	الهيكل التنظيمي للمؤسسات الكبرى	(2-4)
216	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	(3-4)
216	الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية للبحث و المراجعات	(4-4)
217	الهيكل التنظيمي للمراكز الجهوية للإعلام و الوثائق	(5-4)
219	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(6-4)
220	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(7-4)
221	الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب	(8-4)
224	تطور نتائج المراجعة الأولية	(9-4)
226	مردود المراجعة الأولية	(10-4)
228	تطور نتائج التدقيق المصوب في المحاسبة حسب عدد الملفات المدروسة	(11-4)
230	مساهمة مردود التدقيق المصوب في الحصيد الناتجة عن المراجعة المعمقة	(12-4)
232	تطور نتائج التدقيق في المحاسبة حسب عدد الملفات	(13-4)
234	تطور مردود التدقيق في المحاسبة و مساهمته في الحصيد الإجمالية للمراجعة المعمقة	(14-4)

238	تطور عدد الملفات المنجزة الخاضعة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية	(15-4)
241	تطور مردود التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية و مساهمته في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة	(16-4)
242	تطور نتائج إعادة التقييمات للمعاملات العقارية	(17-4)
245	تطور المردود الناتج عن إعادة التقييمات للمعاملات العقارية ومساهمته في المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة	(18-4)
247	مساهمة المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية	(19-4)
250	مساهمة مردود المراجعة الأولية في تحسين مستوى التحصيل الضريبية	(20-4)
252	مساهمة مردود المراجعة المعمقة في تحسين مستوى التحصيل الضريبية	(21-4)
254	مساهمة المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الضريبية	(22-4)
263	برنامج "Copernic" على مستوى المديرية العامة للضرائب الفرنسية	(23-4)

قائمة

الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	كشف بداية أشغال التدقيق
2	إشعار بالتدقيق في المحاسبة
3	طلب المعلومات
4	طلب التبريرات
5	التبليغ الابتدائي للتدقيق في المحاسبة
6	البطاقة التلخيصية للتدقيق في المحاسبة
7	تقرير التدقيق في المحاسبة
8	الميزان الخاص
9	الميزان الإجمالي

قائمة

الاختصاصات

قائمة الاختصارات

الاختصار/الرمز	الدلالة
BNC	الأرباح غير التجارية
BIC	الأرباح الصناعية والتجارية
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
BP	الأرباح المهنية
RA	عائدات المزارع
RF	المداخل المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية
RCM	عائدات رؤوس الأموال المنقولة
IRG/S	ض.د.ل للمرتبات والأجور
PV	فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
TAP	الرسم على النشاط المهني
TAIC	الرسم على النشاط الصناعي والتجاري
TANC	الرسم على النشاط غير التجاري
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TUGP	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
TUGPS	الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات
TOBA	الرسم على عمليات البنوك
TIC	الرسم الداخلي على الاستهلاك
TF	الرسم العقاري
TA	رسم التطهير
ISP	الضريبة على الثروة والأموال
TSA	الرسم الخاص الإضافي
VASFE	التحقيق المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية
VC	التدقيق في المحاسبة
VPC	التدقيق المصوب في المحاسبة
CEV	مراجعة التقييمات

المراجعة المستندية	CSP
حجز ما للمدين لدى الغير	ATD
اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي	CNRF
المفتشية العامة للمصالح الجبائية	IGSF

المقدمة

1- تمهيد:

تُعد الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية للدولة، التي تعتمد عليها لتحقيق أهدافها المسطرة، سواءً كانت هذه الأهداف إقتصادية، إجتماعية، مالية أو سياسية. وبهذا الشكل تعتبر من أهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليه الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

فالمطلع على قوانين الضرائب يجد أن الدولة تعمل جاهدة وتعهد دائما إلى البحث عن تشريع ضريبي جديد محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات، ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين؛ وبمعنى آخر إيجاد سبل ضغط تستعملها الإدارة لإرغام المكلفين على دفع المستحقات الجبائية وبالتالي يتم تحصيل الأموال المفقدة.

و لأجل تحسين مستوى الحصيلة الضريبية أقرت جل التشريعات الجبائية عملية المراجعة باعتبارها وسيلة للتأكد من مستوى الالتزام الجبائي للمكلفين من جهة، والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى.

ولهذا الغرض كلفت إدارة الضرائب لتضطلع بمهمة المراجعة الجبائية عبر مصالحها المركزية، الجهوية والمحلية وسخرت لها الإمكانيات المادية والبشرية للقيام بهذه المهمة على أحسن وجه.

وقد منح مشرع جلائري لكل من المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب جملة من الحقوق والواجبات، من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة. ومن أهم أدوات المحافظة على ذلك المراجعة الجبائية التي تعتبر من أهم الأليات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بحسب التشريع الجبائي المطبق ميدانياً، بحيث تتمكن الإدارة من خلال إجراء المراجعة الجبائية من استقاء مستحقاتها من المكلفين بالضريبة، وتصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات المكتشفة، نظراً لما ينجم عنهما من آثار مالية وإقتصادية وإجتماعية تؤثر على الخزينة العمومية.

وللوصول إلى تحقيق مستوى فعال من الإمتثال الجبائي، تعطي الإدارة الجبائية للأعوان حق التدخل لفحص التصريحات والمستندات والسجلات المحاسبية ومراجعتها، وإجراء المقارنات بما هو موجود بالواقع، وذلك من خلال طلب التوضيحات والتبريرات وكذا ممارسة حق الإطلاع والرقابة.

وعلى غرار الأنظمة الجبائية الحديثة، يُعتبر النظام الجبائي الجزائري نظاماً تصريحيًا إين يقوم فيه المكلفون بالتصريح بأوعيتهم بشكل طوعي مع افتراض حسن نيتهم حتى يثبت العكس، وعلى هذا الأساس تُعد المراجعة الجبائية الفعل المقابل والضروري لهذا النظام، بموجبها يُخوّل للإدارة الجبائية مراجعة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات، وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين. فهي بذلك تشكّل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومصلحة المكلف بالضريبة من جهة أخرى، من خلال إرساء الشفافية وتحقيق تكافؤ الفرص بين المتعاملين الاقتصاديين في إطار مبادئ العدالة الضريبية.

2- طرح إشكالية الدراسة: يتوقف الرفع من مستوى الحصيلة الضريبية على مدى توافر ضوابط رقابية وقائية في النظم الجبائية، على ضوء هذا التصور يمكننا طرح سؤال جوهري فحواه:

كيف يساهم نظام المراجعة الجبائية بشكل فعال في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر؟

ولمعالجة إشكالية الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- أ- ما مفهوم لمراجعة الجبائية، وما مبررات وأسباب إجرائها؟
- ب- فيما تتمثل الإجراءات والضمانات القانونية لتحصيل الدين الضريبي في الجزائر؟
- ج- فيما تتجلى الجوانب الإجرائية والعملية للمراجعة على مستوى التشريع الجبائي الجزائري، وكيف يمكن أن تفعيلها لغرض تحسين وضعية التحصيل الضريبي في الجزائر؟
- د- ما مدى إسهام مردود المراجعة الجبائية في الرفع من مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015؟

3- فرضيات الدراسة: للإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة ومختلف الأسئلة الفرعية المنبثقة عنها، يمكننا صياغة الفرضيات التالية :

أ- **الفرضية الرئيسية:** إن نقص الفعالية التي يتميز بها نظام المراجعة الجبائية في الجزائر ناتج عن جملة من الأسباب والإشكالات التي تعوقه على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، ومن ثم عدم تحقق الأهداف المرجوة من المراجعة الجبائية.

ب- **الفرضيات الفرعية:** لفهم وتبسيط الفرضية الرئيسية، يمكننا اعتماد الفرضيات التالية :

- تُعبر المراجعة الجبائية عن مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة من جهة، واكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة من جهة اخرى، مما يؤدي في النهاية إلى ضمان حقوق الخزينة العامة.
- بالرغم من الإصلاحات الجبائية المطبقة في الجزائر لإنعاش حصيلة الجباية العادية، إلا أن حصة الجبائية البترولية مازالت تشكل النسبة الكبرى في إيرادات الميزانية، ومن هذا المنطلق فإن الإصلاحات لم يكن لها أثراً مالمالكبيراً على الجباية العادية، وبالتالي فهي بعيدة عن الطموحات التي سطرت في إطار السياسة الجبائية للدولة.
- تتم المراجعة الجبائية ضمن إطار قانوني و تنظيمي محدد، تتمتع الإدارة الجبائية من خلاله بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تنفيذها لمهمتها الرقابية، لكن في إطار من الضمانات حماية للمكلف من الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أداء الإدارة لمهمة المراجعة.
- يتميز نظام المراجعة الجبائية المطبق في الجزائر خلال الفترة 2000-2015 بنقص الفعالية من حيث المردود وعدم قدرته على الرفع من مستوى الحصيلة الضريبية بسبب المعوقات والإشكالات التي تواجهه.

4- حدود الدراسة: لمعالجة موضوع البحث يقتضي الأمر ضرورة اعتماد مجال مكاني ومجال زمني للدراسة، نظراً للتطورات والتغيرات التي يشهدها الجانب التشريعي المرتبط بإجراءات المراجعة الجبائية وإجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر، وعليه تتمثل هذه الحدود في:

أ- المجال المكاني: ويرتبط أساساً بالبحث في علاقة المراجعة الجبائية المطبقة من طرف المصالح الجبائية على المكلفين بالضريبة، ودورها في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية للجباية العادية بالجزائر، أي أن كل الاحصاءات الضريبية والقوانين والمراسيم والإجراءات المعتمدة في الدراسة ستكون مرتبطة بالجزائر كمجال مكاني للدراسة.

ب- المجال الزمني: ويشمل الفترة الممتدة من 2000 إلى غاية سنة 2015، مما يجعل من فترة الدراسة تأخذ الحيز الكافي والفعال للتوصل على نتائج إيجابية، يمكن أن تتعكس بشكل ملموس في فهم تطور مردود المراجعة الجبائية واثره على وضعية الحصيلة الضريبية في الجزائر.

5- أسباب اختيار الموضوع: ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

أ- أسباب شخصية؛ وتتمثل في:

- تخصص الطالب في المجال الجبائي بحكم عمله وميله للبحث في مثل هذه المواضيع؛
- محاولة من الطالب لتقديم ومعالجة الموضوع بطريقة أكاديمية تسمح بتقريب الواقع العملي من الجامعة.

ب- أسباب موضوعية؛ وتتمثل في:

- نظرا لأهميته البالغة خصوصا في المرحلة الراهنة وفي المستقبل القريب، لما تنتظره السلطات الجزائرية من المراجعة الجبائية ونتائج إصلاح المنظومة الضريبية في الاستجابة إلى أهداف التنمية المبنية على إنعاش التحصيل الضريبي للجباية العادية، ومكافحة القطاع غير الرسمي والتهرب الضريبي.
- من أسباب اختيارنا لهذا الموضوع كذلك أنه يتعلق بسياسة راهنة، حيث أن الجزائر تعرف منذ عام 2000 إصلاحاً جبائياً يركز على إلغاء التنظيم الإداري وليميد إصلاحات 1992 واستبداله بنظام يعتمد على دور الإدارة المركزية ومصالح خارجية جديدة، حيث تم إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى DGE مكلفة بتسيير الملفات الخاصة بالشركات الكبرى منها البترولية وإنشاء مراكز الضرائب CDI مكلفة بتسيير ملفات المؤسسات المتوسطة ومراكز جوارية للضرائب CPI مكلفة بتسيير ملفات المؤسسات الصغيرة، مع سلسلة من الإجراءات الهادفة إلى تبسيط أكثر لنظام الإخضاع الضريبي.
- كما أن الإصلاح الضريبي لسنة 1992 تولدت عنه إجراءات جديدة للمراجعة الجبائية هدفها تحسين مستوى الحصيلة الضريبية لدعم ميزانية الدولة من جهة، وضمان حقوق المكلفين بالضريبة من جهة ثانية، وبعد أكثر من عشرين تقريبا من الزمن كان من الضروري إجراء تقييم لهذه السياسة ومدى نجاعة الإصلاحات الجبائية في مساهمتها في دعم أهداف التنمية المسطرة.

6- أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف من أهمها:

- أ- محاولة إعداد إطار نظري للمراجعة الجبائية المطبقة على المكلفين بالضريبة من طرف مصالح الضرائب ليكون في متناول الباحثين الأكاديميين والمهنيين على السواء؛

ب- محاولة ضبط الخلط الشائع في المصطلحات والتمييز بينها، نظرا للتداخل الكبير بين معاني المراقبة، المراجعة، الفحص، التدقيق والتحقيق في الكتب والمراجع العربية، وكذا على المستوى العملي، واستخدام مصطلح AUDIT في اللغة الانجليزية كمرادفا لها هادفين المدلول الفني لهذه المصطلحات؛

ت- البحث في حقيقة الوضعية المرتبطة بالتحصيل الضريبي في الجزائر، اعتماداً على مختلف الاحصائيات والمعطيات الميدانية المتاحة، من خلال القيام بتشخيص جبائي إحصائي معمق؛

ث- إبراز أهمية الاعتماد على مختلف الآليات التشريعية والتقنية الممكنة لتحسين وضعية الحصيلة الضريبية بالجزائر، والتي من أهمها المراجعة الجبائية؛

ج- محاولة توضيح الدور الذي يمكن أن تحدثه المراجعة الجبائية، باعتبارها مدخلا أساسيا لتوسيع الوعاء الجبائي وتحسين الحصيلة ضمنا لتمويل التنمية.

7- أهمية الدراسة: تكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة استناداً للاعتبارات الآتية:

أ- العلاقة السببية بين مردودية المراجعة الجبائية وأثرها على المستوى العام للحصيلة الضريبية (الدين الضريبي) المستحقة في الجزائر، حيث أن دراسة هذه العلاقة ومدى تأثيرها على مستوى المبالغ الضريبية المستحقة، وتدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلبا على هذه العلاقة، من شأنه أن يؤدي إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وبالتالي إمداد الخزينة العمومية بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها.

ب- الخلل الذي تشهده وضعية التحصيل الجبائي منذ سنوات التسعينات، رغم الإصلاحات القائمة في القطاع، خاصة ما تعلق منها بتحصيل الجباية العادية واعتمادها بنسبة كبيرة على الجباية البترولية.

ج- كما تتبع أهمية هذه الدراسة في أنه لم يسبق لأحد من الباحثين تناول هذا الموضوع من هذه الزاوية على مستوى الوطني، هذا في حدود علم الباحث. باعتبار أن هذا الموضوع يعايش الحياة العملية ويقدم دراسة عن الواقع الضريبي في الجزائر، إضافة إلى ذلك من المنتظر أن تتمخض عن هذه الدراسة مجموعة من التوصيات تهم الباحثين بوجه عام والمهنيين في مصلحة الضرائب بوجه خاص، وذلك في ضوء النتائج التي سيتم التوصل إليها.

8- صعوبات البحث: خلال مرحلة انجاز البحث، واجهتنا جملة من الصعوبات يمكن حصرها في:

أ- صعوبة إيجاد مراجع أكاديمية تتناول موضوع المراجعة الجبائية في الجزائر سواءً المطبقة على مستوى المؤسسة، أو تلك المطبقة من طرف مصالح الضرائب، وهذا ما دفعنا للتنقل لبعض الجامعات والمكتبات خارج الوطن أذكر على سبيل المثال: الجامعة الأردنية بعمان، جامعة اليرموك بإربد، جامعة القاهرة، جامعة عين شمس وجامعة حلوان بمصر، إضافة إلى بعض المكتبات المتخصصة في المجال الجبائي بفرنسا.

ب- صعوبة الحصول على المعلومات وتحليلها خاصة في ظل التضارب في الأرقام والإحصائيات باختلاف المصادر التي تم الاستناد عليها.

ج- عدم الاستقرار الذي يشهده التشريع الجبائي الجزائري من خلال قوانين المالية للسنة والقوانين التكميلية، تجعل من الأهداف المحددة طرف السلطات المالية متغيرة وفي أوقات متقاربة، وهو ما شكّل لنا صعوبات في تقييم فعالية المرجعة الجبائية خلال مراحل انجاز الدراسة.

9- الدراسات السابقة من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة، والتي تتعلق بموضوع البحث أو بإحدى جوانبه مثل المراجعة الجبائية أو التحصيل الضريبي، يمكن عرض أهم هذه الدراسات على النحو الآتي :

أ- دراسة قحموش سمية بعنوان: دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2013؛ حيث تم من خلال هذه الدراسة التطرق إلى ماهية المراجعة الجبائية وعملياتها والدور الذي تحدثه على التصريحات الجبائية، حيث توصلت الدراسة إلى أن للمراجعة الجبائية تأثير فعال على بيانات التصريحات الجبائية وتحسين صورتها باستعمال الاستبيان كأداة لتدعيم الدراسة.

ب- دراسة ولهي بوعلام بعنوان: "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 حيث تعرض الباحث من خلال موضوعه إلى ظاهرة التهرب الجبائي، لما له من اثر على اقتصاد الدولة ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتدقيق، حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل

لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائية. وقد حاول الباحث إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية للمحاسبة بالإضافة إلى أثرها من حيث المردود العام في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين من خلال أرقام وحصائيات قام بتقديمها.

ج- دراسة حمداتو صالح بعنوان "دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة"
رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2012.

وقد تناول الباحث إظهار الأساليب العملية للمراجعة الجبائية المطبقة داخل المؤسسة من طرف المراجع الداخلي أو الخارجي (المستقل)، ومدى فعاليتها في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة.
د - دراسة محمد محمود نيب حوسو بعنوان: "التدقيق للأغراض الضريبية" رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين 2005.

تناولت هذه الدراسة التدقيق للأغراض الضريبية وهدفت إلى التعرف على مفهوم التدقيق الضريبي وأنواعها مكانية تطويره وقد استخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلي للدارسات النظرية المرتبطة بموضوع التدقيق سواء في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية أو الدول المجاورة، بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون مستخدماً بذلك خبرته بالتحليل والاستنتاج، من خلال مواقعه العملية كمدقق حسابات قانوني مجاز ، وكذلك من خلال عمله كمدير لأكثر من دائرة ضريبية فيوزارة المالية. وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين أو الخارج وإنما أيضاً في حسن استخدام الإدارة الجبائية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي.

هـ - دراسة حسام فايز أحمد عبد الغفور بعنوان: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2008.

هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية وقد هدفت لمعرفة سبل تحسين هذه العلاقة وما يؤثر عليها من مؤثرات، وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج تبين أن هناك عوامل تؤثر تأثيراً إيجابياً على التحصيل والجبائية،

وأخرى سلبية، فمن أهم العناصر التي أثرت إيجاباً هي: رفض المدقق للضغوط الاجتماعية (الواسطة) وإِصاف المكلف من خلال التنزيلات المنصوص عليها في القانون، بالإضافة إلى تنظيم القانون للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص عليها. أما النقاط التي أثرت سلباً فتمثلت في عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، وتدني إدراك المدقق لواقع وظروف عمل المكلف، بالإضافة إلى عدم سهولة ووضوح بعض نصوص قانون ضريبة الدخل.

و- دراسة ناصر احمد أمين الخطيب، بعنوان "تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن"، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008. اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بمحاولة استعراض وتحليل الفحص الضريبي من خلال ماهيته وأهدافه، والمعايير التي يمارسها، وأهميته من منظور الجودة الشاملة. وقد خلص الباحث إلى أن قيام الإدارة الضريبية بأداء أعمال تدقيق بدرجة عالية من الجودة، سيؤدي بما لا شك فيه إلى تحسين الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وتخفيض معدلات التهرب الضريبي في إطار نظام ضريبي كفء يجلب ثقة المكلفين ودعمهم.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة: لقد تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بعدة جوانب، ولكن لا بد من الإشارة إلى مدى استفادة هذه الدراسة من الدراسات السابقة، حيث احتوت هذه الدراسات على كم من المعلومات تمت الاستعانة بها في وضع الإطار النظري للدراسة، وكذلك الاستفادة من منهجية البحث المتبعة، ولكنها تميزت عن الدراسات السابقة في أن هذه الدراسات لم تتطرق للعلاقة السببية لمردود المراجعة الجبائية بالنسبة لإجمالي الحصيلة الضريبية المثبتة (constaté) بالجزائر، وهو ما سيتم التعرف إليه من خلال الدراسة الحالية، التي تحاول تحليل وتقييم فعالية مردود المراجعة الجبائية ودوره في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية بالجزائر، اعتماداً على البيانات الإحصائية المتاحة، وتحليلها باستخدام مؤشرات الأداء الخاصة بالمراجعة الجبائية للحكم على نجاعتها.

10- منهج الدراسة: لمعالجة إشكالية الدراسة سيتم الاستناد إلى المنهج الوصفي الذي يقوم على وصف الظاهرة كما هي دون تدخل الباحث، وربطها بالإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمراجعة الجبائية والتحصيل الضريبي، كما سيتم اعتماد المنهج التحليلي لتحليل المعطيات الرقمية الإحصائية المرتبطة بتحصيل الدين الجبائي المستحق في الجزائر

ولبراز فعالية المردود الناتج عن المراجعة الجبائية في تحسين مسوّاه ، باستخدام البيانات الإحصائية الوصفية والكمية.

11- هيكل الدراسة بناءً على طبيعة المشكلة وأهميتها وتحقيقاً لأهدافها، رأى الباحث معالجة موضوع البحث عبر أربعة (4) فصول مبيّنة كمايلي:

الفصل الأول: تتناولنا فيه الإطار النظري للمراجعة والمراجعة الجبائية من خلال التطرق لمفهومها وأنواعها، وتبيان أهميتها وأهدافها، مبررات، أساليب ومراحل إجراءاتها، مجالاتها وأوجه الاختلاف والتشابه بينها وبين مراجعة الحسابات إضافة إلى تحديد مقومات ومحددات فعاليتها.

الفصل الثاني: الإطار النظري والعملي للضريبة والتحصيل الضريبي في الجزائر، حيث قسمناه إلى أربعة مباحث، تناولنا في المبحث الأول ماهية الضريبة من حيث إعطاء تعريف لها، خصائصها، أهدافها، الأسس القانونية التي تبرر فرضها إضافة إلى أهم التصنيفات التي تميزها، وفي المبحث الثاني تطرقنا فيه لدراسة التنظيم الفني للضريبة أي مختلف المراحل التي تمر بها الضريبة بداية من تحديد وعائها، حساب قيمتها وأخيراً جبايتها للخرينة العامة، أما المبحث الثالث فاستعرضنا فيه مختلف طرق وضمانات تحصيل الدين الضريبي إضافة أهم الإجراءات الودية والجبرية المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية في هذا الشأن، أما المبحث الربع فتناولنا فيه بالدراسة والتحليل لواقع التحصيل الضريبي في الجزائر.

الفصل الثالث: تناولنا فيه واقع المراجعة الجبائية المطبقة من طرف مصالح الضرائب في الجزائر، حيث قمنا فيه بحصر الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية من خلال البحث في ماهية وفعالية المراجعة الجبائية وذلك بتحديد مفهومها وأنواعها، فضلا عن إطارها التنظيمي والقانوني اللذان يحكمانها، إضافة إلى أهم الإجراءات والخطوات العملية للمراجعة الجبائية التي يخضع لها المكلفين بالضريبة، سواء بالنسبة للمراجعة الأولية للوثائق أو بالنسبة للمراجعة المعمقة في عين المكان.

الفصل الرابع: فخصناه لدراسة وتحليل وتقييم فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية، من خلال إعطاء تقديم للإدارة الجبائية في الجزائر من حيث ماهيتها ومختلف الهياكل التنظيمية المشكّلة لها في المبحث الأول، وفي المبحثين الثاني والثالث هكّنا من توضيح النتائج التي أسفرت عنها المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية من خلال أنواعها المختلفة بدءاً بالمراجعة الأولية، ثم المراجعة المعمقة المتمثلة في (التدقيق

المحاسبي، التدقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومراجعة التقييمات للمعاملات العقارية)، اعتماداً على البيانات الإحصائية الوصفية والكمية المتاحة، وقياسها بمؤشرات الأداء المطبقة على المراجعة الجبائية.

أما المبحث الرابع فخلصنا فيه لتقديم أهم الأطر العملية المقترحة لتفعيل دور المراجعة الجبائية في الجزائر.

الفصل

الأول

تمهيد:

إن مفهوم المراجعة والفحص من الناحية العملية يختلف بحسب الأشخاص وحسب أوجه النشاط المراد تحقيق أهدافه. ونظرا للتداخل الكبير والخلط الشائع بين معاني المراقبة، المراجعة، الفحص، التدقيق والتحقق في الكتب والمراجع العربية، وكذا على المستوى العملي، حاولنا استخدام مصطلح AUDIT في اللغة الانجليزية كمرادفا لها هادفين المدلول الفني لهذه المصطلحات.

والفحص كلمة يفهمها المختصون من خلال نظرتهم إلى تحقيق أهدافهم، فيلجأ للواقبة، المراجعة، الفحص أو التحقيق أعوان المصالح الجبائية كأسلوب للتحري والتقصي للظواهر المادية المتعلقة بالعمليات الحقيقية للأحداث المتحققة من قبل الأشخاص المكلفين بالضريبة، بغية التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات المكتتبه من طرفهم.

ويستخدمه أيضا المحاسبون والمدققون المهنيون، على مختلف أنواعهم كأسلوب بحث وتقصي عن حقائق معينة من خلال البحث في المستندات والأدلة الثبوتية المتوفرة وذلك لإبداء رأي فني عن تلك الوقائع والأحداث.

ويهلُ منا في هذا الإطار، الفحص أو المراجعة المتعلقة بالأحداث المالية في المؤسسات التجارية والصناعية وغيرها، وذلك للتأكد من صحة هذه الأحداث المالية، وقياس درجة موثوقيتها (درجة الاعتماد عليها) باعتبار أن هذه الأحداث من صنع إدارة المؤسسة.

وبالتالي يصبح المقصود بالمراجعة أو الفحص في هذه المرحلة هو التأكد من صحة قياس العمليات المالية والتأكد من سلامتها ضمن معايير محددة، للتأكد من صحة القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة عن فترة مالية معينة.

ومما سبق يمكن أن يتحدد مفهوم المراجعة والفحص والتدقيق على النحو التالي:

يقصد بمراجعة الحسابات الإطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمؤسسة والحصول على التفسيرات اللازمة من القائمين على شؤونها للتحقق من أن الحسابات الختامية والميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

فالمراجعة هي نوع من أنواع تعيينات إبداء الرأي الذي يعطي أعلى درجات التأكيد - التأكيد المعقول - حول موضوع تحت البحث، بينما يقصد بالفحص والتدقيق التحقق من غرض معين. وعليه فالمراجعة تعني التعميم، بينما يعنى الفحص و التدقيق بالجزئيات (أي التخصيص).

المبحث الأول: مفاهيم عامة وأساسية حول المراجعة والمراجعة الجبائية

تُعتبر المراجعة عملية الحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بغية التقرير عليها، فهي عبارة عن سلسلة من القرارات التي يجب على المراجع أن يتخذها حتى يتمكن من إبداء رأيه الفذّي المحايد عن مدى مصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية المختلفة، ومدى عكسها للواقع.

وكذلك بالنسبة للإدارة الجبائية لطالما مثلت المراجعة البيئية الملائمة لها باعتبارها أداة مهمة لتحليل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، ومدى أهميتها في التأكد والتحقق من مدى انتظام والتزام المؤسسة بالقوانين الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية فرص الحد من التهرب الجبائي من جهة، وزيادة مستوى الإيرادات الضريبية من جهة أخرى.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

تهتم مراجعة الحسابات بمساعدة المؤسسة في تلبية متطلبات المستخدمين الذين تربطهم علاقة مع المؤسسة، ولإبلاغهم بالتطورات والأحداث التي تتم داخل المؤسسة خاصة من ظل انفصال الملكية عن الإدارة، وابتعاد الملاك عن شؤون المؤسسة من ناحية تشغيلها ومراقبتها، بحيث أصبحوا بعيدين بشكل مباشر وكافي عن واقع المؤسسة الحقيقي ورأس مالهم المساهم به فيها، ولذلك أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد وسيط بينهم وبين المؤسسة يطمح من خلاله هؤلاء المستخدمين على حالة المؤسسة ويقدم لهم التقارير الكافية، كما يقدم للإدارة مجموعة من الخدمات والتقارير التي تساعد في الحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية والوقوف على حقيقة مركزها المالي.

الفرع الأول: تعريف المراجعة، فروعها وأنواعها

أولاً - تعريف المراجعة: يقصد بمراجعة الحسابات بشكل عام "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات و المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة قيد التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل، ولإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".¹

¹ - رزق ابوزيد الشحنة: تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص24.

وقد عرّفها Bray بأنها "عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية، بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات، وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها ومدى الاعتماد عليها".¹

كما أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972 مفهوماً آخرًا للمراجعة لا يزال هو المفهوم السائد حتى الآن، حيث وُفِّتْها بأنها "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين النتائج والمعايير المحددة ويصل النتائج إلى المستخدمين المعنيين".²

كما وُفِّتْها Boynton المراجعة بأنها "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمؤسسة، وتقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية بهدف التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة، ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة".³

ثانياً - فروض المرجعة: يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، إلا أن فروض المراجعة لم تحظى بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير.

ويمكن تلخيص أهم الفروض التجريبية التي تستند عليها عملية المراجعة فيما يلي:⁴

- قابلة البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة كل من المراجع والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعدي (لغي) احتمال حدوث الأخطاء؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛

¹ - رزق أبوزيد الشحنة: مرجع سبق ذكره، ص 24.

² - المرجع السابق، ص 24.

³ - المرجع السابق، ص 25.

⁴ - محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية (المفاهيم العلمية والإجراءات العملية)، دار التعليم الجامعي، 2012، الإسكندرية، ص 23-24.

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك؛
- عند مزاوله المراجع لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط؛
- يفرض المركز المهني للمراجع، التزامات مهنية تتناسبو هذا المركز.

ثالثاً - أنواع المراجعة: يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي تتم من خلاله سواء كان هذا العمل مرتبط بالتشغيل الإداري، أو بالتحقق من مدى التزام المؤسسة بقواعد وإجراءات محددة أو بمراجعة القوائم المالية، كما يمكن تقسيم المراجعة إلى أنواع أخرى يمكن النظر إليها من زوايا مختلفة، ويتم تناول هذه الأنواع كما يلي:

1- الأنواع الأساسية للمراجعة: يمكن تقسيم أنواع المراجعة الأساسية إلى ثلاث أنواع هي: المراجعة التشغيلية، مراجعة الالتزام ومراجعة القوائم المالية¹:

1-1- المراجعة التشغيلية: يعتبر هذا النوع من المراجعة التطور الطبيعي للتدقيق المالي وإن كان يتجاوزه من حيث النطاق، حيث تهتم بتدقيق الأنشطة التشغيلية المتعلقة بعمليات وسياسات وإجراءات المؤسسة، للحكم على مدى كفاءتها وانتظامها ومدى فاعليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً، وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة بشأنها لتحسين عملياتها، ومن الأمثلة على هذه النوع من المراجعة:

أ- مراجعة الإجراءات المتعلقة بتشغيل عمليات المؤسسة، مثل تدقيق إجراءات إعداد الموازنات التقديرية، وتدقيق إجراءات تقييم رأس المال العامل.

ب- مراجعة إدارة موارد المؤسسة المتاحة: مثل تدقيق إدارة أصول ومعدات المؤسسة وتدقيق إدارة رأس المال البشري.

ت- تقييم دقة وكفاءة ومعالجة عمليات الرواتب في نظام الكمبيوتر.

ولذلك فإن المراجعة التشغيلية تسعى إلى فحص وتقييم أداء أعمال المؤسسة ككل لتحقيق

الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكفاية.

¹ - رزق ابوزيد الشحنة: مرجع سبق ذكره، ص 42.

1-2-مراجعة الالتزام عرف هذا النوع من المراجعة بأنه عملية يتم إجراؤها لتحديد ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق تلتزم بقواعد وإجراءات محددة مسبقاً، أو وفقاً لضوابط موضوعية بواسطة سلطة أعلى، كما في حالة:

أ- تدقيق معدلات الأجور للالتزام بقوانين الحد الأدنى للأجور.

ب- دراسة الاتفاقات التعاقدية مع البنوك للتأكد من مدى التزام المؤسسة للمتطلبات القانونية.

1-3-مراجعة القوائم المالية: تمثل مراجعة القوائم المالية أو ما يعرف بالمراجعة المالية Financial Audit، بأنها عملية فحص على القوائم المالية للمؤسسة التي يتم إعدادها عن طريق إدارة أو مديري المؤسسة، لأغراض تقديمها إلى الأطراف الخارجية مثل المساهمين أو الأطراف الأخرى المهتمة خارج المؤسسة مثل مصلحة الضرائب أو البنوك، بالإضافة إلى فحص دليل الإثبات المؤيد للمعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية.

ويتم أداء مراجعة القوائم المالية عن طريق مراجع مهني مؤهل ذو كفاءة ومستقلاً عن المؤسسة* بهدف إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية توفر أو لا توفر صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي أو الأداء المالي أو أنها تتفق مع القوانين والمتطلبات التنظيمية الأخرى.

وعادة ما تحدد متطلبات القوانين واللوائح أو معايير المحاسبة أو إطار التقرير المالي تلك القوائم المالية. حيث عادة ما يطلب من إدارة تلك المؤسسات إعداد قوائم مالية سنوية تتضمن¹.

أ- قائمة مركز مالي توضح المركز المالي للمؤسسة في اليوم الأخير من السنة المالية.

ب- قائمة دخل أو حساب أرباح وخسائر يوضح نتائج أعمال المؤسسة عن السنة المالية.

ت- قائمة تدفقات نقدية توضح صافي التدفقات من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

ث- قائمة التغيير في حقوق الملكية.

ج- إيضاحات القوائم المالية وهي توضح كافة الإفصاحات عن مكونات القوائم المالية.

وطبقاً لمتطلبات القوانين يتعين على المراجعين التقرير عن تلك القوائم المالية، فكافة

شركات الأموال يتعين أن تخضع قوائمها المالية للمراجعة الخارجية قانوناً .

2-أنواع المراجعة الأخرى: يمكن تقسيم المراجعة إلى أنواع متعددة من حيث النظر إليها من زوايا مختلفة كما يلي:

* عادة ما يشير مصطلح المراجع إلى مكتب المراجعة، وعلى الرغم من أن هناك شخص واحد يكون مسئولاً عن عملية المراجعة ويوقع على تقرير

المراجعة إلا أن عملية المراجعة عادة ما يتم أدائها عن طريق فريق عملية المراجعة.

¹- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2009، ص 10.

2-1- من حيث القائم بعملية المراجعة: يمكن تقسيم المراجعة من حيث الجهة القائمة بها إلى

ثلاثة أنواع أساسية وهي: المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية والمراجعة الحكومية:

أ- **المراجعة الخارجية:** تتم هذه المراجعة من قبل طرف خارجي مستقل عن إدارة المؤسسة تقوم بتعيينه لإجراء عملية المراجعة ولبدء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وإصدار تقريره النهائي عن هذه العملية، وبصفة عامة فإن أهم ما يتميز به هذا النوع من المراجعة¹:

- استقلال المراجع عن المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- اهتمام المراجع بالبحث والكشف عن الأمور المادية؛
- إجراء الفحص باستخدام أسلوب العينات؛
- إبداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية المؤسسة.

مما سبق يتضح أن هذا النوع من المراجعة الخارجية يختلف عن المراجعة الخارجية التعاقدية التي يقوم بها طرف خارجي مستقل (خبير في المحاسبة مثلاً) المعين من طرف ملاك أو مسيري المؤسسة لتدقيق غرض معين (المشتريات. النقدية....) و الخبرة القضائية.

ويكمن الاختلاف بينهما في أن المراجع الخارجي (مراجع الحسابات) مهمته الأساسية التصديق على القوائم المالية للأطراف المستفيدة (ملاك، إدارة، بنوك، مصالح الضرائب، مستثمرين....).
ب- **المراجعة الداخلية:** تمثل المراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة للتحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ما هو مخطط لها، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة.

كما تعمل المراجعة الداخلية على تزويد الإدارة بالمعلومات المستمرة التي تؤكد على:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛
- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، باعتبارها مؤشراً يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي.

ت- **المراجعة الحكومية:** تقوم بعملية المراجعة جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين، كما هو الحال في الجزائر حيث يتولى مجلس المحاسبة أو المفتشية العامة للمالية مثلاً، القيام بهذه المراجعة طبقاً للقانون، حيث تقع عليهم مسؤولية تحقيق الرقابة بشقيها المحاسبي والقانوني،

¹ - رزق ابوزيد الشحنة: مرجع سبق ذكره، ص 45.

والرقابة على الأداء، ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية.

ونطاق المراجعة الحكومية هي الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة والهيئات والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام، والشركات التي يساهم فيها شخص عام أو شركة عامة من شركات القطاع العام، والنقابات والاتحادات المهنية والعمالية، والأحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية، وأي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح فيها.¹

2-2- من حيث الإلزام القانوني: يمكن تقسيمها إلى: مراجعة إلزامية ومراجعة اختيارية:

أ- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يفرضها القانون، حيث يلزم القانون التجاري الجزائري بعض الشركات بتدقيق حساباتها، وهي الشركات المساهمة العامة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.²

ب- المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، فهي مراجعة اختيارية طالما أن المؤسسة لا تخضع لقانون يلزمها بتدقيق قوائمها المالية، وفي هذه الحالة تكون عملية التدقيق بناءً على رغبة ملاك المؤسسة، لما يعود عليهم من فائدة من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء.

2-3- من حيث نطاق المراجعة: يمكن تقسيمها إلى؛ مراجعة كاملة ومراجعة جزئية:

أ- المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة لا تضع الإدارة أية قيود على نطاق عمل المراجع ويتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد، ولهذا قد يتم إجراء مراجعة كاملة تفصيلية بفحص جميع البيانات المالية خاصة إذا كانت المؤسسات صغيرة، أو قد يتم إجراء مراجعة كاملة اختياريه تعتمد على أسلوب العينة والاختبار إذا كانت المؤسسات كبيرة الحجم. و لكن بصفة عامة يرتبط هذا النوع من المراجعة بتدقيق جميع البيانات المالية للمؤسسة، ولبدء الرأي عن جميع هذه البيانات وليس عن جزء منها، ويكون المراجع مسؤولاً عن تدقيق جميع البيانات المالية حتى في حالة اعتماده على إجراء المراجعة الكاملة الإختبارية.

¹ - محمد سامي راضي، مبادئ وأسس المراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية 2017، ص 19.

² - المادة 603 من القانون التجاري الجزائري للجمهورية الجزائرية، سنة 2017، ص: 159.

ب-المراجعة الجزئية: تعتبر هذه المراجعة من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية¹، كأن يقوم المراجع بتدقيق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها، ولذلك ينحصر نطاق الفحص ومسؤولية المراجع على هذا الجزء فقط، وفي مثل هذه الحالات يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي للمدقق يوضح فيه حدود ونطاق التدقيق والهدف منه، ومن الأمثلة على هذا النوع من المراجعة هو تكليف المراجع بفحص العمليات النقدية للمؤسسة من مقبوضات ومدفوعات لأي غرض معين.

2-4- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: يمكن تقسيمها إلى نوعين:

أ-المراجعة التفصيلية: يعني هذا النوع أن يقوم المراجع بفحص جميع القيد المحاسبية والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات للتأكد من مدى صحة تسجيل وقياس وترحيل و عرض البيانات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وأنها خالية من كافة الأخطاء والتلاعب حتى يمكن إبداء رأيه فيها وإصدار تقريره، ويناسب هذا النوع المؤسسات الصغيرة الحجم، أما بالنسبة للمؤسسات الكبيرة فإنه سيؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

ب-المراجعة الاختبارية: في هذا النوع يقوم المراجع بفحص عينة من البيانات المالية للمؤسسة دون إجراء مراجعة شاملة لها، حيث يتم اختيار عينة ممثلة تمثيلاً صحيحاً لمفردات المجتمع (البيانات المالية)، ويقوم المراجع بإخضاع هذه العينة لعملية الفحص، ويعتبر هذا النوع من التدقيق أكثر الأنواع انتشاراً في الوقت الحالي.

2-5- من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات: يمكن تقسيمها إلى مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة:

أ-المراجعة النهائية: وهي المراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية للمؤسسة، وأهم ما يميز هذا النوع:

- ضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد تم تسويتها وإقفالها.

- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لأن المراجع ومعاونيه لن يترددوا على المؤسسة كثيراً، ولن تكون هناك حاجة إلى الدفاتر إلا بعد الانتهاء من إقفالها.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 23.

ويعاب على هذا النوع من المراجعة¹:

* فشل المراجع في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعها.

* استغراق المراجع وقتاً طويلاً قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.

* ارتباك العمل في مكتب المراجعة، مما يؤدي إلى عدم الدقة في أداء عملية التدقيق بسبب كثرة المؤسسات التي يقوم بتدقيق حساباتها وتتفق تواريخ نهاية السنة المالية لها مع المؤسسة محل التدقيق.

ويتضح مما سبق إن هذا النوع من المراجعة يصلح لتدقيق المؤسسات الصغيرة أو المتوسطة، حيث أن المؤسسات الكبيرة تحتاج لمدة تدقيق طويلة مما يؤدي إلى تأخر إصدار التقرير النهائي.

ب- المراجعة المستمرة: في هذا النوع من المراجعة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات بصفة مستمرة على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة تتم هذه المراجعة بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

ويعالج هذا النوع من المراجعة الانتقادات الموجهة إلى المراجعة النهائية ويتميز عنها بالآتي²:

■ وجود وقت كاف لدى المراجع، مما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل ومن التدقيق بشكل أوفى؛

■ سرعة اكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير بدلاً من ترك ذلك حتى نهاية العام؛

■ انتظام العمل بمكتب المراجعة، وأيضا في المؤسسة قيد التدقيق لوجود المجال الواسع زمنياً للمراجعة؛

■ تقليل فرص التلاعب بالدفاتر، لما للزيارات المتكررة من قبل المراجع من أثر نفسي على موظفي المؤسسة؛

■ انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المؤسسة.

وعلى الرغم من المزايا السابقة لهذا النوع من المراجعة إلا أن هناك بعض الانتقادات التي توجه إليها أهمها إتاحة الفرصة لإمكانية تعديل الأرقام التي يتم تدقيقها سواء كان ذلك لتغطية بعض الأخطاء والاختلاسات أو لتسوية عجز أو خطأ معين.

¹ - خالد أمين عبدالله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية"، دار وائل للنشر - الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2004، ص33.

² - رزق ابوزيد الشحنة: مرجع سبق ذكره، ص 51.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها

أولاً - أهداف المراجعة: يمكن تحديد أهداف المراجعة بمجموعتين أساسيتين تقليدية و حديثة¹:

1-الأهداف التقليدية: هي نوعان، رئيسية وفرعية:

1-1-أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1-2-أهداف فرعية (ثانوية):

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط لوجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع.

2-الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
 - تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
 - تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- وبصفة عامة، يمكن القول بأن هدف المراجعة الأساسي يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن المادة محل المراجعة، وتقديم تقرير عنها للأطراف المستفيدة في الوقت الملائم².

¹ - رأفت سلامة محمود وزملائه، علم تدقيق الحسابات النظري دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة، الطبعة الأولى، 2011، عمان، الأردن، ص25.

² - نصر صالح محمد، نظرية المراجعة دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة، الطبعة الأولى، 2015، عمان، الأردن، ص149.

ثانياً : أهمية المراجعة: هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المراجع لاستخدامه لاتخاذ قرارات

معينة مثل العميل والإدارة والبنوك ومؤسسات الحكومة..... الخ 1

1-أهمية المراجعة للمؤسسة: تكمن أهمية المراجعة للمؤسسة في أنها:

- مصدر أساسي للمعلومات من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية؛
- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛
- أساس لاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزها التمويلي؛
- أساس لإعداد التصريحات الضريبية وتحديد مبلغ الضريبة؛
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي؛
- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوتها الإيرادية؛
- أساس للتحرك لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس؛
- أساس لتحديد القيم المستحقة في: التعامل على أساس الأرباح المحققة، البيع بالتقسيط، عقود المشاركة في المصاريف والأرباح، عقود التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة (مقاولات).

▪ أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر.

2-أهمية المراجعة للإدارة: تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط

ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.

و تعتبر الإدارة تقرير المراجع بمثابة رأياً معتمداً ودليلاً لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة

القوائم المالية كوحدة واحدة.

3-أهمية المراجعة للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة وصحة القوائم

المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه. وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي.

4-أهمية المراجعة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب دوراً مهماً في التمويل قصير

الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد تقرير المراجع لدراسة وتحليل

القوائم المالية في المؤسسة في موضوع الائتمان وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الأحجام عنه

عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

¹ - رأفت سلامة محمود وزملائه، مرجع سبق ذكره، ص 26.

5- أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية: تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المراجع للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية. وتأكيد التزامها بالتعليمات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها.

6- أهمية المراجعة لرجال الاقتصاد: ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليل وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

7- أهمية المراجعة لنقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

8- أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

9- أهمية المراجعة في تخصيص الموارد: تساعد المراجعة في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات. فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاءة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة. إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للمراجعة تخفي في طياتها إسرافاً وسوء كفاءة تحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة.

10- أهمية المراجعة للاقتصاد القومي: تخدم المراجعة الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها ومساهماتها في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة، وتعتبر المراجعة من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية للدولة لتحقيق أهدافها وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

الفرع الثالث: معايير المراجعة

حتى يقدم المراجع رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل، لا بد من معايير تحكم عمله وتأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار، وقد تم إصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو التالي: 1

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - دار المسيرة للنشر والتوزيع الطابعة، 2006، الطبعة الأولى، عمان الأردن. ص37-38.

أولاً - المعايير العامة

- أن يقوم بعملية المراجعة شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم؛
- يجب أن يتوفر المراجع على الاستقلال الذهني خلال عملية المراجعة؛
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص وعند إعداد التقرير.

ثانياً - معايير العمل الميداني

- يجب أن يتم التخطيط للعمل الذي سوف يقوم به المراجع وأن يقوم بالإشراف على مساعديه بطريقة ملائمة؛
- يجب أن يقوم بدراسة كافية لنظام الرقابة الداخلية للاعتماد عليها عند القيام بالاختبارات؛
- يجب أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية ومقنعة، عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات.

ثالثاً - معايير إعداد التقرير: ويجب أن يبين التقرير:

- ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية واستمراريتها؛
- مدى كفاية المعلومات (الإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال)، أو يعتبر الإفصاح كافياً ما لم يذكر عكس ذلك؛
- يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل، وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المراجعة الجبائية

تمتدُّ مختلف القوائم والتقارير المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفق النقدي) وما تتضمنه من معلومات الوسيلة الفعّالة والدقيقة في تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة، والذي على أساسه يتم حساب الضرائب التي تخضع لها المؤسسة بأكبر قدر من الموضوعية، حيث تعتمد إدارة الضرائب على هذه المعلومات للتأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين المالية والجبائية، كذلك من أجل ضمان العدالة في فرض الضرائب المختلفة على المؤسسات.

لذا فإن المراجعة الجبائية باعتبارها إجراء رقابياً مهماً تمثل مرحلة جوهرية في عملية المحاسبة الضريبية عن طريق التحقق من مراعاة المكلف لأحكام المتطلبات القانونية للضريبة

عند إعداده لتصريحاته الجبائية، وشمول هذه الأخيرة لكافة العمليات التي نص القانون الجبائي على خضوعها، وانه لا توجد أية عمليات يجب خضوعها وتم إغفالها عمداً أو بحسن نية. ولإلزام أكثر بالمراجعة الجبائية حاولنا التطرق في هذا المطلب إلى الجانب النظري لها من خلال مفهومها وأنواعها، وتبيان أهميتها وأهدافها، أوجه الاختلاف والتشابه بينها وبين مراجعة الحسابات وتحديد مقومات ومحددات فعاليتها.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية وأنواعها

أولاً - تعريف المراجعة الجبائية: تعتبر المراجعة الجبائية عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة¹، وفي هذا الإطار قدّمت عدة تعاريف من هيئات دولية أو أشخاص متخصصين في المجال الجبائي، نذكر أهمها على التوالي مع إعطاء تعريف شامل للمراجعة الجبائية:

1- تعرف المراجعة الجبائية بأنها مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدلّيسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.²

2- فحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC)

عرفت المراجعة الجبائية كما يلي: "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة³".

3- وقد وُفِّم مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (Gouvernement Accountability Office) المراجعة الجبائية بأنها عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح⁴. وبما أن المراجعة الجبائية هي إحدى صور مراجعة الالتزام:

4- فقد عرفها البروفيسور ف. كولين (P.Colin) كالأتي: "المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين الجبائية"⁵

¹ - Jaques Duhem, Michel Jammes, *Audit et Gestion Fiscale de L'entreprise*, Edition EFE, Paris, 1996, P: 24.

² - سليمان الدالي، رواد داود، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي وإساسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (73) العدد 1-2015، ص 287.

³ - حميداتو صالح، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، 2012، ص: 37.

⁴ - ناصر احمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008، ص- 48 .

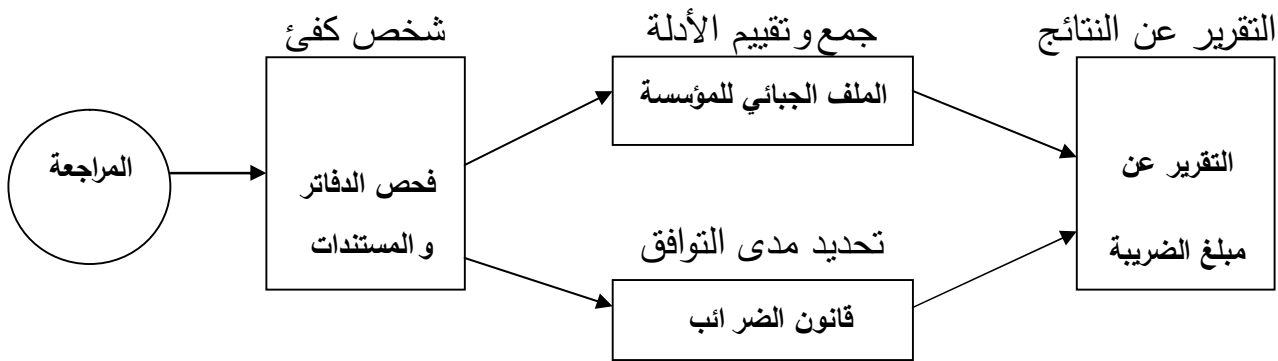
⁵ - Philippe Colin, *la verification fiscale*, édition Economica, Paris, 1985, P: 35.

5- وقصرّ فإها الأستاذين (P. BOUGON et J.M. VALLEE) كما يلي: " المراجعة الجبائية على أنها الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية"¹

6- أما الأستاذ (Allal.Hamini) فقد عرف المراجعة الجبائية على أنها عملية تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين: تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة²

ومما سبق يمكننا تعريف المراجعة الجبائية بأنها فحص انتقادي للوضع الجبائية للمؤسسة، تركز على عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيانات الضريبية المقدمة، والتأكد والتحقق من صحة وعدالة تلك التصريحات ومدى تمثيل السجلات المحاسبية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في ضوء القوانين والأنظمة الضريبية والتقرير عن ذلك، بحيث يجب أداء عمليات المراجعة من قبل مراجع أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية.

الشكل رقم (1-1): يوضح مسار المراجعة الجبائية



المصدر: ألفين لوبك أرنيز، المراجعة: مدخل متكامل علمي، أن: دار المريخ، (2001)، ص 22.
 ثانيا: أنواع المراجعة الجبائية: من خلال التعاريف السابقة يمكن النظر إلى المراجعة الجبائية من جانبين أولهما من جانب إدارة الضرائب وثانيهما من جانب المؤسسة، حيث تعمل هذه الأخيرة بتكليف مراجع داخلي أو خارجي لأداء هذه المهمة.

1: المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب: إذ تعمل هذه الأخيرة على مراجعة التصريحات المكتتة للمؤسسة وكذا السجلات المحاسبية، وما يظهر عليها من معلومات، مستندة في ذلك إلى التشريعات الجبائية المعمول بها . وفي هذا الإطار تقوم مصالح الضرائب بنوعين من

¹ - P. Bougon et J. M. Vallee, *Audit et gestion fiscale*, édition clef, ATD, 1986, p: 53.

² - Hamini Allel, *le Contrôle interne et l'elaboratin du bilan Comptable*, opu, Alger, 2003, P: 35.

المرجعات، الأولى تخضع لها المصالح الداخلية للإدارة الجبائية أما الثانية فيقوم بها مراجعي ادارة الضرائب للمكلفين بالضريبة (أي على المؤسسة).

1-1-المراجعة الجبائية للمصالح الداخلية للإدارة الجبائية: في هذا النوع من المراجعة تقوم الإدارة الجبائية بتعيين مراجعين للقيام بمراجعة مختلف المصالح الجبائية للتأكد من مدى التزام الأعوان باللوائح الضريبية الداخلية ومن احترام إجراءات فرض الضريبة، التحصيل و المنازعات حفاظا على حقوق الخزينة العمومية بشكل عام والمكلف على وجه الخصوص.

1-2- المراجعة الجبائية للمكلفين بالضريبة؛ (موضوع بحثنا) وتنقسم إلى نوعين:

أ-المراجعة الجبائية على مستوى المكاتب: وهنا يقوم المراجع الجبائي بدراسة التصريحات المقدمة إليه (والتي لم يتم قبولها ضمن عينة التصريحات المقبولة)، وعلى ضوء ذلك يقرر قبولها مكتبياً دون الذهاب لمكان عمل المكلف وتدقيق حساباته وذلك لقناعته بعدالتها وصحة ما ورد فيها بناءً على المعلومات المتوفرة لديه في ملف المكلف وسيرته الضريبية.

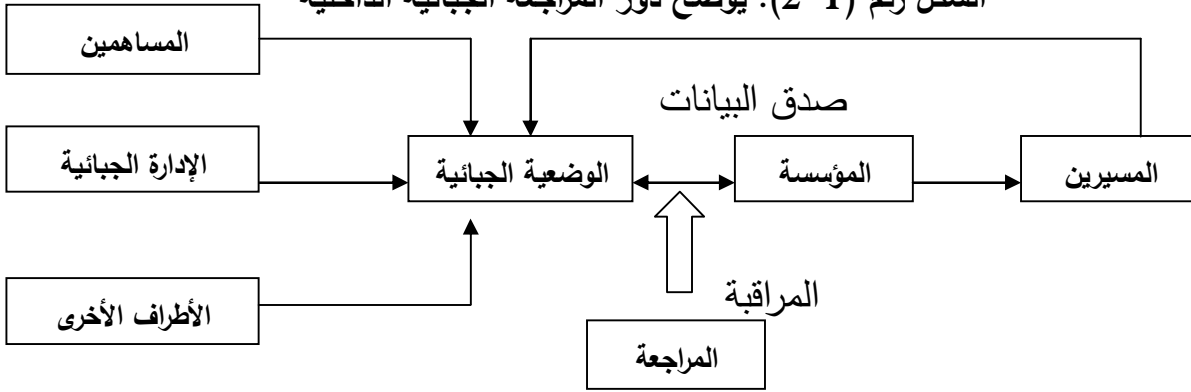
ب- المراجعة الجبائية الميدانية: بموجبها يقوم المراجع الجبائي بتدقيق حسابات المكلف في مكان عمله وذلك بعد أن يتبين له أن البيانات الواردة في التصريحات غير عادلة¹.

2- المراجعة الجبائية على مستوى المؤسسة: تقوم بها المؤسسة بنفسها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها فتعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية)، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي، وهي بدورها تنقسم إلى نوعين:

1-2-المراجعة الجبائية الداخلية: يمكن تعريف للمراجعة الجبائية الداخلية بأنها: "مهمة يقوم بها شخص أو عدة أشخاص أجراء داخل المؤسسة يقومون بوظائفهم تحت تصرف الإدارة، فالمراجعة الجبائية الداخلية هي فحص تقني صارم ومتقن، يقوم به المراجع الداخلي الذي يتصف بالاستقلالية والكفاءة المهنية قصد الخروج برأي فني محايد ومبرر عن مدى دقة وصدق المعلومة المرتبطة بالوضع الجبائية للمؤسسة، وهذا من وجهة نظر القواعد القانونية والإجراءات الجبائية السارية المفعول.

¹ - نضال محمد سلمان الكساسبة، إطار مقترح لتحسين فاعلية التدقيق الضريبي، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2013، ص: 86.

الشكل رقم (1-2): يوضح دور المراجعة الجبائية الداخلية

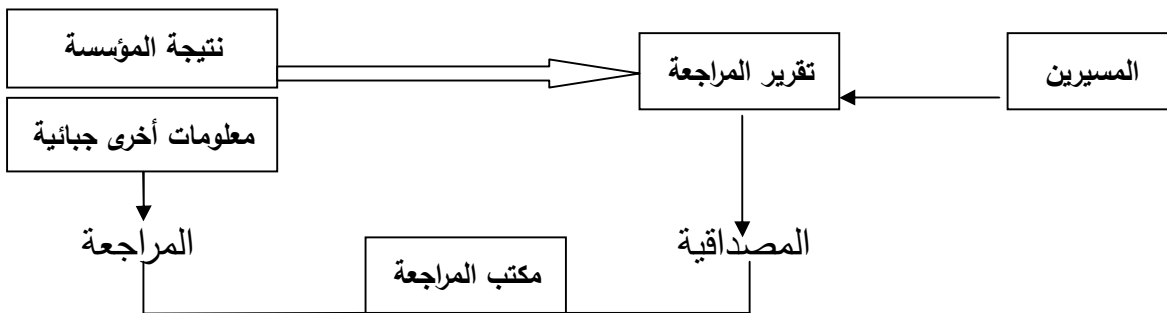


Source: Olivier Hebach, *le Comportement au travail des Collaborateurs de Cabinet d'audit financière*, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales , Toulous 1, 2000, P: 04.

من خلال الشكل أعلاه، يظهر اهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب والأطراف الأخرى بالوضع الجبائية، قصد التحقق وإضفاء نوع من المصداقية عن المعلومات الجبائية المراجعة التي يمكن للمسيرين الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات ذات الصلة بالجانب الجبائي.

2-2- المراجعة الجبائية الخارجية: ينسب هذا النوع من المراجعة إلى جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن المؤسسة، هدفها جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير عن الناحية الجبائية، وتتم هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة، وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لمهام المراجعة الداخلية، كذلك المراجعة الخارجية قد تكون مهمة تعاقدية، أي أن المؤسسة تلجأ إلى المراجع الخارجي من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم¹.

الشكل رقم (1-3): يوضح دور المراجعة الجبائية الخارجية



المصدر: Olivier Hebach op.cit, P: 05.

يظهر الشكل أعلاه دور المراجعة الجبائية الخارجية، حيث أن مكتب المراجعة يقوم بما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛²

¹ - حميداتو صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

² -Fatima Zohra Drissi, *Les Guides D'Audit de Gestion D'entreprise*, BERTI Editions, Alger, 2013 , P : 238.

- التحقق من أن العبء الضريبي في حده الأدنى؛
 - تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها لمؤسسة.
- هذا العمل الوقائي والعلاجي لوضعية المؤسسة يكلل بإبداء رأي فني محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، ويكون ذلك في شكل تقرير يوجه للمسيرين قصد اتخاذ القرارات المناسبة.
- مما سبق يتضح أن الفرق بين النوعين يتمثل في: أن الأول يتم فيه التقرير عن مدى صحة الوعاء الضريبي، كما تتجر عنه عقوبات مالية وفقدان امتيازات جبائية، وبرمجة مراجعة جبائية معمقة لجميع السجلات والوثائق والتصريحات للسنوات التي لم يمسهما التقادم، بحيث تسري هذه المراجعة على جميع أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة، أما النوع الثاني فتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً واقتراحات مهمة تهدف إلى تخفيض الأعباء وتجنب المؤسسة مخاطر* جبائية متعددة.
- الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية وأهميتها**
- أولاً- أهداف المراجعة الجبائية:** إن هدف المراجعة الجبائية هو تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي للقوانين الضريبية، وضمان تحقيق أعلى معدلات الالتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي المبني على التصريح من خلال:¹
- تقديم تصريحات ضريبية صحيحة وعادلة؛
 - تقليل فرص التهرب الضريبي حيث تساعد المراجعة الجبائية بصورة عامه على مكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه، وتصبح رادعا أمام المكلفين قبل القيام بعملية التهرب، عندما يتولد لديهم الشعور بان عملية الفحص الضريبي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب.
 - الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة من إدارة المراجعة المركزية؛
 - تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون؛

* يقصد بالخطر الضريبي تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات. عموماً ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الضريبي أو بسبب التعقود الغموض في النظام الضريبي. أما الخطر الضريبي بالنسبة لمصالح الضرائب فيتمثل في ضياع حقوق الخزينة العامة نتيجة التهرب الضريبي أو بسبب التقادم.

¹ - قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - رسالة ماجستير - للفترة (2009- 2010)، ص: 29.

- تحقيق الفعالية أي قدرة الأقسام الرقابية في الإدارة الجبائية على تحقيق أهدافها المخصصة لها ضمن معايير محددة؛
 - تحقيق الكفاءة أي قدرة الإدارة المركزية على استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات المكلفين (دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق التصريحات) بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية؛
 - التحقق من صحة تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية والقانونية؛
 - حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من الأرباح ، مما يسمح بتحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين؛
 - زيادة الإيرادات الضريبية وفق مبدأ العدالة؛
 - تخفيض عدد قضايا المنازعات الجبائية، وزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين.
- ثانياً - أهمية المراجعة الجبائية تُمدّل المراجعة الجبائية عملية منظمة وممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علماً قائماً بذاته له معايير، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى. أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون واعداد البيانات المالية دون كفاءة علمية تعتمد على معايير تركز عليها عملية المراجعة الجبائية، سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة وفي الوقت المناسب¹.
- حيث تكمن أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم: بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الجبائي بشكل دقيق والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية والتقارير المالية أن التشريع الجبائي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم. كما تهدف لخدمة الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الجبائي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية².

¹ - محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا، جامعة نابلس، فلسطين،

2005، ص: 181.

² - ناصر احمد أمين الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 49.

الفرع الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه بين مراجعة الحسابات والمراجعة الجبائية

أولاً - أوجه الاختلاف بين مراجع الحسابات والمراجع الجبائي: يختلف عمل مراجع الحسابات

عن عمل المراجع الجبائي في بعض الوجوه نذكر منها:¹

- يبدأ عمل المراجع الجبائي بعد نهاية السنة المالية وبعد انقضاء المدة الممنوحة للمكلفين أفراد كانوا أو شركات لتقديم التصريح الضريبي، بينما يجوز لمراجع الحسابات أن يبدأ المراجعة خلال السنة المالية أو عقب انتهاء السنة المالية مباشرة؛
- يلاحظ أن المراجع الجبائي يقوم بإجراء بعض الاختبارات لبعض الحسابات وفي هذه المرحلة قد تختلف وجهة نظر المراجع الجبائي عن وجهة نظر مراجع الحسابات اتجاه بعض بنود الحسابات مثل الإهلاكات والاحتياطات؛
- ليس من واجب مراجع الحسابات أن يوضح مقدار الأرباح الحقيقية التي أظهرتها حسابات المؤسسة إذ يقتصر عمله على أن يضمن تقريره التحفظات إلى يراها في حين أن المراجع الجبائي يجب عليه تحديد وعاء الضريبة التي يطبق قانونها؛
- أن مراجع الحسابات يقوم بتقديم تقريره إلى موكله من المكلفين أفرادا كانوا أو شركات، بينما يقوم المراجع الجبائي بتقديم تقريره إلى الجهة الحكومية المنوط بها تنفيذ قانون الضرائب ألا وهي مصلحة الضرائب، ونادر ما يحدث أن يرفع المراجع الجبائي إذا كان خبير ضرائب تقريره إلى جهة غير حكومية، ذلك أن بعض المؤسسات قد تطلب أحيانا من أحد الخبراء الضريبيين معرفة مبلغ الضريبة المستحقة عليها، فيرفع إليها تقريراً بنتيجة عمله؛
- قد يرى المراجع الجبائي الاعتماد على تقرير مراجع الحسابات في التقليل من بعض الاختبارات التي يرى القيام بها وفي التمسك ببعض التحفظات التي ترد بهذا التقرير، بخلاف مراجع الحسابات فإنه لا يعتمد على ما ورد بتقرير المراجع الجبائي لإبداء رأيه في بعض نواحي الحسابات، ذلك لأن مهمة مراجع الحسابات تسبق مهمة المراجع الجبائي.

¹ - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2006، ص: 16.

ثانياً - أوجه التشابه بين مراجع الحسابات والمراجع الجبائي: فيما يتعلق بأوجه الاتفاق بين

عمل مراجع الحسابات والمراجع الجبائي فيمكن توضيحها على سبيل المثال فيما يلي:¹

- يرتكز عمل كل منهما على نفس المجموعة الدفترية والمستندات الخاصة بالمؤسسة عن الفترة المالية الواحدة؛
- يخول لكل منهما الحق في الإطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمؤسسة سواء كانت دفاتر أصلية أو فرعية مادامت لها صلة بالعرض الذي من أجله يزاول مهمته، ولقد نصت قوانين بعض الدول على وجوب تمتع مراجع الحسابات بحق الإطلاع، أما المراجع الجبائي فيستند حقه في هذا الشأن على نصوص القانون الجبائي؛
- لكل منهما الحق في الحصول على التوضيحات والتفسيرات التي لا تظهرها الدفاتر، كما أن لهما الحق في طلب البيانات والإيضاحات اللازمة؛
- كل منهما ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لأحكام القانون وذلك بالنسبة لموظفي مصلحة الضرائب أما فيما يتعلق بالمراجع فإنه ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لتقاليد المهنة؛
- يتفق كل من مراجع الحسابات والمراجع الجبائي بالنسبة للاختبارات التي يجريها كل منهما لبعض عناصر الحسابات وبالنسبة إلى نوع الاختبار الذي يجريه كل منهما، فكل منهما يعتمد على نظام الرقابة الداخلية في عمله وفي طريقة المراجعة المستندية والآلية وأخيراً فإن عمل كل منهما ينتهي بتقديم تقريره موضحاً به نتيجة عمله.

المطلب الثالث: مقومات ومحددات فعالية المراجعة الجبائية

سنتناول في هذا المطلب مقومات و محدّدات المراجعة الجبائية كمايلي:

الفرع الأول: مقومات فعالية المراجعة الجبائية

- هناك عدة مقومات تحتاج إليها المراجعة الجبائية يجب توفرها لتنفيذها على أكمل وجه، وهي:
- 2- أولاً- تنمية التأهيل الذاتي للمراجع: تعتبر تنمية التأهيل الذاتي للمراجع من الأهمية بمكان لنجاح برنامج المراجعة الجبائية ويمكن تحقيق هذه التنمية بإتباع الأساليب التالية:
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي وبرامج التعليم المهني المستمر للمراجع؛

¹ - محمد حامد عطا، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

² - قوت جاسم يوسف حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي (دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت) ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2014، ص: 18.

- تحسين وتنمية قدرات المراجعين وتزويدهم بالمعلومات الفنية المطلوبة لضمان إمامهم بدقائق أسلوب التدقيق الضريبي، وذلك عن طريق الدورات التدريبية الجادة المستمرة؛
 - العمل على مراعاة مستوى المبادئ الأساسية للسلوك المهني للمراجع الجبائي من حيث الأمانة والنزاهة والموضوعية في قياس الدخل الضريبي والكفاءة المهنية.
- ثانياً - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن هدف المراجع الجبائي هو تحقيق الضريبة الصحيحة في الوقت والحجم المناسب، ووفقاً للقانون السائد، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا عن طريق التنظيم المالي والمحاسبي في المؤسسة، وهو الواجب الأساسي لعملية الرقابة الداخلية. وبالتالي فإن غياب نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يجعل نظرة المراجع إلى الحسابات موضع شك مما يضطره إلى التوسع في عملية الفحص وعمل الاختبارات اللازمة عن طريق:
- التوسع في فحص مواقع الخطر المحتمل فيه التهرب الضريبي، مثل إدراج مصاريف مضخمة، تقديم فواتير وهمية، التلاعب في الكميات..... الخ؛
 - عدم وجود التنظيم والرقابة الداخلية يعطي الفرصة للمراجع الجبائي لتقدير الضريبة وفقاً لطرق اجتهادية مما يسبب الضرر للمكلف أحياناً أو للخزينة في أحيان أخرى؛
 - عدم وجود نظام رقابة داخلية يعطي حجة للمراجع الجبائي برفض المحاسبة.
- ثالثاً - التشريع الجبائي:** فلا يجوز أن تفرض ضريبة إلا بتشريع خاص بفرض تلك الضريبة، فليس من السهولة أن يقوم المكلفين بدفع الضريبة تبرعاً منهم دون أن يكونوا ملزمين بقانون يوجب دفعها ويعاقب غير الملتزمين من جهة، وينظم عملية فرضها ومقدارها من جهة أخرى¹.
- رابعاً - التصريح الضريبي:** الإقرار الضريبي هو أحدث ما وصل إليه فكر المشرع الجبائي، حيث يمكن تعريفه بأنه اعتراف مكتوب يتقدم به المكلف إلى مصلحة الضرائب في الميعاد الذي يحدده القانون، ويتضمن نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية معينة ويكون أساس يبنى عليه تقدير إيراداته بحيث تكون أقرب إلى الحقيقة بقدر المستطاع، وقد منح المشرع إدارة الضرائب سلطة التحقق من صحة ما يتضمنه الإقرار عن طريق دراسته دراسة معمقة وعن طريق هذه الدراسة يمكن للمراجع تحقيق ما يلي:
- معرفة بداية ونهاية السنة المالية للمؤسسة لتحديد أجل التقادم، واتخاذ الإجراءات اللازمة قبل انتهاء هذا الأجل حرصاً على حقوق الخزينة؛

¹ - نضال محمد سلمان الكساسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 87.

- التحقق من مدى انتظام المكلف في تقديم التصريحات بإلقاء نظرة على التصريحات المرفقة ومتابعتها؛
- عمل مقارنات بين تصريحات المكلف في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الاختلاف بين رقم الأعمال أو مبلغ الخدمات التي تؤديها المؤسسة، ونسبة إجمالي الربح في كل منها بغرض الاسترشاد بها عند الفحص والبحث عن أسباب الفروق الكبيرة منها؛
- التعرف على بعض الإيضاحات من واقع التصريح والحالة الاجتماعية ومصادر الإيرادات؛
- التحقق من أن الضريبة المستحقة من واقع التصريح قد تم سدادها.

خامساً -توافر نظام متكامل للمعلومات: يتطلب القيام بعملية المراجعة الجبائية توافر نظام متكامل وفعال للمعلومات يتم بموجبه جمع البيانات وتبويبها وتحليلها وتقديمها في شكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في وقت ملائم، ويرتبط ذلك بما يعرف "بتكنولوجيا المعلومات" والتي تعني استخدام الحسابات الآلية والوسائل الإلكترونية الحديثة وهو ما يتطلب استخدام أدوات ووسائل تكنولوجية المعلومات ولا شك في أن تطبيق " الرقم الجبائي " لكل مكلف سوف يساهم بشكل فعال في إمكانية تطبيق تلك الوسائل ويوفر نظم اتصالات متكاملة وفعالة.

سادساً -تدعيم جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية: إن تدعيم جسور الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة الجبائية يؤدي إلى إزالة عوائق العمل الضريبي إلى حد كبير، كما أن تدعيم العلاقة بين المكلفين وممثلهم تدعو الجميع من مكلفين ومحاسبين وإدارة جبائية إلى بذل الجهد لتدعيم هذه العلاقة، تحقيقاً للصالح العام الذي يعود على الجميع بالخير ويعمل على نجاح أسلوب المراجعة الجبائية.

الفرع الثاني: محددات فعالية المراجعة الجبائية

من خلال الخبرة العملية للباحث في مديرية الضرائب فإن المراجعة الجبائية، لها العديد من المعوقات التي تحد من فاعليتها وتطورها، فقد يكون بعضها متعمداً، والبعض الآخر يعود لظروف إدارية أو سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية مختلفة، يمكن عرض بعضاً منها كما يلي:¹

أولاً -المحددات السياسية: هناك العديد من المحددات السياسية كتقشي الفساد المالي والإداري في أجهزة الدولة والقطاع الخاص، مما يشكل ضغوطاً على الإدارة الجبائية من قبل نافذين

¹ - قوت جاسم يوسف حماده، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

وسياسيين وأصحاب أموال ومراكز، و على المراجعين الجبائين أيضا بعدم الجدية في القيام بعملية المراجعة الجبائية والاكتفاء بالإجراءات الشكلية أو الروتينية أو التدقيق المكتبي وقبول التصريحات دون القيام بتعديلها.

ثانياً - المحددات الإدارية: وهذه المحددات تكون من جانب الإدارة الجبائية نفسها فقد يعثرها الترهل والفساد الإداري وقلة الخبرة لدى الإداريين القائمين على تسيير أعمالها، فلا تسعى لتحسين فعالية المراجعة الجبائية من خلال انتقاء المراجعين المهرة والمتخصصين، وبالتالي عدم جدتها في العمل بشكل عام.

ثالثاً - المحددات المالية: إذ إن المراجع الجبائي يتعامل مع كبريات الشركات وقطاع الأعمال، فيجب أن يكون هناك نظام للحوافز المادية المجزية حتى لا ينجر وراء المغريات التي قد يتعرض لها من قبل المكلفين، وهذا يعتبر من أكبر الأسباب والمحددات التي تعيق وتحذر من فعالية المراجعة الجبائية.

رابعاً - المحددات التشريعية: إذ أن عدم وضوح التشريعات الجبائية وعدم التقيد بها وعدم ثباتها النسبي قدر الإمكان، وعدم تفعيل بعض النصوص الواردة فيها كالعقوبات مثلا، كل ذلك يحد من فعالية المراجعة الجبائية.

خامساً - المحددات الوظيفية: وتتعلق بضغوط العمل وبيئته حيث أن حجم العمل الملقى على عاتق المراجع الجبائي يحد من فعالية المراجعة الجبائية، ويصبح المراجع يكتفي بالإجراءات الشكلية للمحافظة على إنجاز الأعمال المطلوبة منه رغبة بالحصول على الحوافز المتوفرة أو التخلص من العقوبة اللاحقة .

كذلك المحددات المتعلقة بالكادر الوظيفي التي تتمثل بعدم توفر المراجعين المتخصصين إما لنقص المؤهلات العلمية أو لنقص التدريب، وفي بعض الأحيان تحجم بعض الكفاءات عن العمل في القطاع الحكومي لانخفاض المردود المادي مقابل ما يتوفر لهم في القطاع الخاص¹.

سادساً - المحددات التكنولوجية والمعلوماتية: تتمثل في عدم توفر نظام للمعلومات المحاسبية الفعال الذي يسمح للمراجع الجبائي أن يعود إليه ويستقي المعلومات اللازمة منه، مستخدماً الوسائل التكنولوجية الحديثة ووسائل الاتصال المناسبة للقيام بمهمة المراجعة الجبائية.

¹ - نضال محمد سلمان الكساسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

المبحث الثاني: مبررات إجراء المراجعة الجبائية

تعد المراجعة الجبائية من أهم الأعمال التي تنفذها الإدارة الجبائية، فكلما كان تنفيذ هذه المراجعة بمهنية عالية كلما كانت الجدوى على العائد الضريبي وعلى العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية أكبر، حيث تعتبر هذه العلاقة مرتكز العملية الضريبية، وبالتالي تحرص الإدارة الجبائية الناجحة على تعزيزها والرفع من مستواها نظراً لأهمية انعكاسها الإيجابي على الحصيلة الضريبية.

وباعتبار أن العديد من الأنظمة الجبائية الحديثة مبنية على أساس نظام التصريح العفوي، أين تمنح للمكلفين حق التصريح بمدخلاتهم انطلاقاً من شعورهم بالمسؤولية وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية. تعد المراجعة الجبائية المقابل الأساسي والضروري لهذا النظام، فسوء استغلال المكلفين لهذه الميزة (التصريح الطوعي) وما ينتج عنها من ضعف درجة الالتزام الجبائي وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي وانعدام الشفافية تكافؤ الفرص بين المكلفين، يعتبر من أهم مبررات قيام الإدارة الجبائية بمراجعة تصريحاتهم والتأكد من سلامتها ومصداقيتها.

المطلب الأول: الخاصية التصريحية للنظام الضريبي

يعتبر النظام الجبائي التصريحي الذي يفترض حسن النية في المكلف باعتبار أنه أدري بمدخله وتحديد وعائه الضريبي من أهم أسباب قيام الإدارة الجبائية بمراجعة التصريحات وبالتالي إعادة النظر في النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة .

الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية

تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، وتحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الالزام المالي وأرقام الأعمال المحققة، والتي تحدّد أسس الأوعية الضريبية.

ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه: مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي

باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

أولاً- تصريح المكلف بالضريبة: مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة

الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح¹.

ثانياً - التصريح المقدم من الغيرين التصريح بالوعاء الضريبي لا يلزم المكلف فقط وإنما كذلك الغير الذي يرتبط مع المكلف بعلاقة قانونية كتجار الجملة مع تجار التجزئة أو المنتج مع الموزعين أو العمال مع المؤسسة أو الإدارة²...، فهذه الطريقة لها امتيازات هامة للمصالح الجبائية، حيث تعد الأكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس، فتاجر الجملة مثلاً يكون مجبراً على تقديم تصريح مطابق للواقع عن زبائنه ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة، بالإضافة إلى استفادته من خصم مبلغ الضريبة من وعائه ضد ربيبي³.

الفرع الثاني: أهمية التصريحات الجبائية

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشاراً في التشريعات الجبائية المعاصرة، ولإدارة الجبائية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح، ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف أو لإدارة الضرائب.

أولاً - أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف

■ تعتبر التصريحات الجبائية نتيجة النظام التصريحي، والذي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو أدري بمقدرته التكليفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعاته الذاتية في تحقيقه؛

■ يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار انه أدري بوضعية السيولة الخاصة به ويترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبيين، جانب الالتزام بالتصريح من المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به⁴؛

■ يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والذي نبي له الشعور بالمشاركة في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة عليه، فكلاً ما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، ط 4، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 147 .

² - العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص 36.

³ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 148 - 149.

⁴ - العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 35 - 36.

وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجاباً على ارتفاع حصيلة الجبائية من الضرائب¹؛

■ إن رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها إلكترونية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة خاصة المؤسسات، فالحصول على المعلومات الرقمية والبيانات الإلكترونية أصبحت أكثر شيوعاً وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوروبية منها.

ثانياً - أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب: مهمة الإدارة الجبائية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الجبائي ومسئولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه حصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الجبائية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد وإنما وسيلة فعالة تمكّنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح وغرضه واضحين، وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب في:

- يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (مطلوب جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاولة نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها²؛
- يسهّل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الجبائية، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيراً من الإجراءات والوقت، و يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات³؛
- التصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الجبائية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتياً، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدّمه، والإدارة هنا أيضاً لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهي طريقة تعتبر مؤشراً هاماً على تقدم النظام الجبائي؛
- يعتبر التصريح أداة اتصال بين المكلفين وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين.

¹ - إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 5.

² - نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 53.

³ - إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 62.

المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية

من المعروف أن الضريبة تمثل عبئاً على الفرد، حيث لا يجد مقابلاً مباشراً لها وإنما يدفعها باعتباره عضواً في الجماعة ومساهمة منه في التكاليف العامة، ويحدث أحيانا أن يتحمل الفرد بالعديد منها فيحس بنقلها عليه ومن ثم يحاول التهرب من أدائها، وقد يحدث ذلك بطريقة إلقاء عبئها على غيره، وهذا ما يسمى في الفقه المالي بـ (اجعية الضريبة) أو أن يهرب من أدائها مضيعاً بذلك حق الخزينة العمومية، وهذا ما يعرف (بظاهرة التهرب الضريبي).

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة يحاول بها المكلف عدم دفع الضريبة أو الانتقاص منها، وكما قد تحصل قبل ربط الضريبة أي عند تحديد وعائها، قد تحصل عند تحصيلها و التهرب يكثر أو يقل تبعاً لدرجة الوعي الضريبي لدى المكلفين، وحسن تطبيق أحكام القانون من جانب مطبقي الضريبة، ويقدر توافر هذين العاملين ويقدر النجاح في استعمال الطرق الواقية وحسن تطبيق الطرق العقابية التي تهدف إلى منع هذه الظاهرة، بقدر نجاح النظام المفروض.¹

فالتهرب الضريبي ظاهرة منتشرة في غالبية دول العالم ولكنها تختلف من دولة إلى أخرى من حيث مدى انتشار الوعي الضريبي بين المكلفين، فنجد أنها أكثر انتشاراً في دول العالم الثالث نظراً لقلّة الوعي الضريبي بين المكلفين وارتفاع نسبة الأمية بين أفراد الشعب، وعلى العكس من ذلك الدول المتقدمة حيث يزداد الوعي الضريبي بين المكلفين وتقل نسبة الأمية بين أفراد الشعب ويقل حجم التهرب الضريبي.

ولعل أهمية دراسة التهرب الضريبي تكمن في أنه يؤدي عملياً إلى تخفيض درجة فعالية السياسة المالية التي تنتهجها الحكومات، بغرض رفع معدل التشغيل والنمو وتحسين نمط توزيع الدخل وتحقيق الاستقرار الاقتصادي الداخلي والخارجي، ذلك أن التهرب يمارس دوراً كابحاً لسياسة التوزيع الهادفة إلى تحقيق التقارب في مستويات الدخل الشخصي الرامية إلى ضمان عدالة التوزيع، لأنه يضمن استبقاء الطبقات العليا عن طريق التهرب من الضريبة لجزء غير مبرر من دخولها بعدم تحوله إلى تمويل الضريبة، وما يمكن لهذه الحصيلة الضريبية الضائعة من الإسهام في مشاريع الإنفاق العام لمواجهة لارتفاع مستوى معيشة منخفضي الدخل ولدعم

¹ - عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، 2011، ص:

مقتضيات النمو والتشغيل والاستقرار، ومن هنا فلا يمكن أن تؤدي السياسة المالية دورها المرجو إذا انتشر التهرب الضريبي في المجتمع ليصبح القاعدة وليس الاستثناء.
و لأن أساس مشروعية الضريبة هو حاجات الدولة ومبدأ سلطاتها على المكلفين، فإن التهرب من الضريبة يجافي العدالة نظرا لما يترتب عليه من إخلال في توزيع الأعباء بين المكلفين.¹

فتتعارض ظاهرة التهرب الضريبي مع مبدأ العدالة الضريبية لأنه من شأنه عدم تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الفرد والمكلف والدولة، فتتهرب بعض الأفراد من الضريبة يعني إنقاص موارد الدولة وعدم قدرتها على تحقيق الإنفاق العام، وتوفير الخدمات العامة فضلا عن إخلالها بـعدالة توزيع الدخل بين الأفراد بعضهم البعض، حيث أن التهرب الضريبي لما يترتب عليه من نقل عبء الفرد الفعلي أو امتناع البعض عن دفعها، يؤدي إلى الإخلال بتوزيع الدخل ومبدأ المساواة بين المكلفين في تحمل الأعباء العامة.

ومن ثم يؤدي التهرب الضريبي إلى تشوه مبدأ العدالة الضريبية في توزيع الأعباء العامة بين المواطنين، وهدمه للموازنة التي يجب أن تسود بين الإيرادات من الضرائب وبين المكلفين.
يتبين إذا أن العلاقة بين العدالة الضريبية والتهرب الضريبي علاقة وطيدة، فكلما زاد التهرب الضريبي نتيجة لعدم عدالة النظام الضريبي، كلما دفع الدولة إلى تدبير موارد جديدة إما بفرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعارها وفي كلتا الحالتين يزداد التهرب وتزداد نفقات مكافحته.
وتبرز أهمية مكافحة التهرب الضريبي في أنه يمثل ليس إهدار للموارد المالية للخزينة العمومية فحسب وإنما يؤدي أيضا إلى الإخلال بالعدالة الضريبية الواجبة بين المكلفين ويضيع جهود الدولة في إعادة توزيع الدخل والثروة داخل المجتمع.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي آفة شديدة الخطر على أساس فرض الضريبة يؤدي استثراؤه على تقويض هذا الأساس، ويعتبر المكلف متهرباً من الضريبة إذا لجأ إلى بعض وسائل الغش أو التحايل لإخفاء حقيقة المادة الخاضعة الضريبة، أو إخفاء أمواله التي يمكن التنفيذ عليها لتحصيل ما ترتب في ذمته من الضرائب.

ولقد درج كتاب المالية العامة على تقسيم التهرب من الضرائب إلى نوعين:²

¹ - عاطف محمد موسى، مرجع سبق ذكره، ص: 132.

² - المرجع السابق، ص: 134.

النوع الأول: التهرب الذي لا يخالف نصا تشريعيا وهو ما يسمى بتجنب الضريبة،

النوع الثاني: التهرب الذي يخالف النصوص الضريبية وهذا ما نعينه بظاهرة الغش الضريبي.

أولاً - التجنب الضريبي: يعرف بأنه تفادى الضريبة بوسيلة مشروعة لا تقع تحت طائلة القانون. ويعرفه البعض الآخر بأنه التصرف الذي لا يجافي أحكام قانون الضريبة.¹

ويطلق عليه البعض (التهرب القانوني) ويقصد به تصرف المكلف بما لا يخالف نصوص القانون وذلك لتفرقة عن التهرب غير القانوني.

الجدير بالذكر وجود رأى في الفقه لم يتطرق لهذه التفرقة واكتفى بان يشير إلى التجنب الضريبي كظاهرة مستقلة مميزة عن التهرب هدفها الإفلات من دفع الضريبة والتخلص من الالتزام أيا ما كانت صورته.

وصفة القول، أنه يتجنب الفرد الضريبة إذا امتنع عن تحقيق الواقعة المنشئة لها، كأن تفرض ضريبة جمركية على استيراد إحدى السلع فيمتنع الفرد عن استيراد هذه السلع، وقد يكون ذلك مقصودا من المشرع بهدف الحد من استيراد هذه السلعة، وقد يكون تجنب الضريبة بسبب استفادة المكلف من ثغرات القانون الجبائي.

ولقد استقر القضاء في معظم دول العالم على عدم مساءلة الشخص الذي تجنب الضريبة بالاستفادة من الثغرات التشريعية التي توجد في القانون أو عدم إحكام صياغته لأنه ليس مسؤولاً عن تقصير المشرع، ومن ثم فلا يتوافر أمام المشرع سبيلاً لمكافحة التجنب الضريبي إلا عن طريق تعديل النصوص الضريبية وسد ثغراتها واستكمال نواقصها بحكام صياغتها حتى يفوت على المكلفين فرصة تجنب الضريبة ويحفظ للخزينة العمومية حقها في أموال الضريبة.

ثانياً - الغش الضريبي: ومعناه أن يحاول احد الأفراد التخلص من التزامه الضريبي بإتباع أساليب مخالفة للقانون ومتسمة بطابع الغش وهو ما يطلق عليه (بالغش الضريبي) حيث يندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء بالإخفاء أو بالصورية أو بالتلاعب بالحسابات، سواء تم الغش بعدم تقديم التصريحات الضريبية أو بتقديم إقرار غير صحيح أو عند تحديد الوعاء بتقدير المال بأقل من قيمته، أو عند التحصيل بإخفاء الأموال المطلوب التنفيذ عليها.²

ويحدث الغش الضريبي في مجال الضرائب المباشرة بإخفاء المكلف لجزء من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة أو تقدير ثروته بأقل من قيمتها الحقيقية أو المبالغة في

¹ - المرجع السابق، ص: 135.

² - المرجع السابق، ص: 136.

تقدير التكاليف الواجب خصمها أو إخفاء المظاهر الخارجية التي يتخذها المشرع أساساً لفرض الضريبة، وفي مجال الضرائب غير المباشرة يظهر الغش حين يحاول المكلف إخفاء السلع المصدرة أو المستوردة أو إعلان قيمة لها بأقل من قيمتها الحقيقية.

خلاصة القول أن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني وتفتوت على الدولة تنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية نظراً لفقدان الخزينة العمومية لموارد مالية من المفروض توفيرها من قبل النظام الضريبي، ومن ثم تقتضى العدالة الضريبية عدم التهرب الضريبي وعدم الالتجاء إلى الأساليب غير المشروعة في التخلص من الضريبة والنأي عن المساهمة في تحمل الأعباء العامة. وهذا ما توفره آلية المراجعة الجبائية في كبح هذه الآفة ومن ثم إرساء مبدأ العدالة الضريبية وتكريس مبدأ تكافؤ الفرص بين المكلفين.

المبحث الثالث: أساليب المراجعة الجبائية ومجالاتها

لتنفيذ برنامج المراجعة الجبائية يستخدم المراجع الجبائي عدة أساليب تمكنه من الوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي الصحيح، هذه الأساليب منها ما هو مطبق على مستوى الإدارة الجبائية، والآخر يستخدمه المراجع الجبائي على مستوى المؤسسة، سنتطرق في هذا المبحث إلى هذه الأساليب بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: أسلوب الفحص الضريبي الشامل

الفحص الضريبي الشامل هو أن يقوم المراجع بفحص جميع القيود الواردة في الدفاتر وكافة المستندات ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام، وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وما ورد بها من حسابات أو بيانات سليمة وليست بها أخطاء أو غش أو تلاعب.¹

ومن ناحية أخرى يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل، فحص كافة التصريحات الضريبية، أيا كان حجم نشاط المؤسسات موضوع الفحص وما تسفر عنه نتائج أعمالها، حيث تخضع جميع الحالات للفحص وما يتطلبه من إجراءات مناقشات ومعاينات وعداد محاضر بشأن الفحص أو تقدير الأرباح. ويمتاز هذا الأسلوب بمزايا عدة هي:

¹ - محمد حامد عطا، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

أولاً: تحقيق العدالة الضريبية، حيث يتم التوصل إلى الحجم الكلي الصافي لدخل المكلف أو إمكانية تحديد مقدرته التكلفة، من خلال فحص جميع عناصر الدخل ومصادر الإيرادات.

ثانياً: أنه يناسب الدول النامية التي ينقص فيها الوعي الضريبي، مما يجعل المكلفين غير قادرين على إعداد التصريحات الضريبية ومسك الدفاتر والسجلات اللازمة.

ثالثاً: أنه يؤدي إلى ضمان أن تكون حصيلة الضريبة متقاربة إلى حد ما مع المداخل المحققة للمكلفين، نظراً لخضوع كافة عناصر الدخل للفحص والمراجعة إلا أنه يؤخذ عليه ما يلي:

- أنه يتطلب فحص كافة الحالات التي تقدم عنها إقرارات والتي لم تقدم عنها إقرارات، مما يؤدي إلى طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء الإدارية؛
- طول الوقت الذي يستغرق حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء، الأمر الذي يترتب عليه تأخر توفير حصيلة متجددة للدولة تمكنها من مواجهة الأعباء المالية العامة أو تنفيذ خطط التنمية، وكذا التركيز على الكم دون الاهتمام بمستوى جودة الفحص مما يؤدي إلى عدم الدقة الكاملة في أعمال الفحص وبالتالي زعزعة الثقة بين المكلفين وإدارة الضرائب؛

■ تعرُّض بعض الحالات للسقوط بالتقادم (الرباعي) وضياع حصيلة الضريبة على خزينة الدولة، وذلك لعدم القدرة على فحص كافة الحالات خلال المدة القانونية.

المطلب الثاني: أسلوب الفحص الضريبي بالعينة (الانتقائي)

نتناول في هذا المطلب الفحص بالعينة كأحد أساليب إدارة المخاطر، من خلال التطرق إلى مفهومه، الأسباب التي تدعو الإدارة الجبائية لاعتماده إضافة إلى أهم معايير استخدامه كالاتي:

الفرع الأول: مفهوم الفحص الضريبي بالعينة

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي بالعينة، أن تخضع نسبة محددة من التصريحات الضريبية المقدمة لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، ويتم اعتماد باقي التصريحات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص¹.

وفي الواقع أن المكلف عند تقديم الصريح الضريبي يكون أمام خيار بين إستراتيجيتين²:

¹ - محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، 2006، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ص: 375.

² - طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، 2010، دار النهضة العربية، القاهرة، ص: 20.

الأولى هي التصريح بدخله كاملاً، والثانية هي التصريح بأقل من دخله الحقيقي، فإذا أختار المكلف الإستراتيجية الثانية فإن الدين الضريبي النهائي سوف يتوقف على ما إذا كانت الإدارة الجبائية سوف تخضعه للمراجعة أو الفحص أم لا، فإذا أخضع للمراجعة سوف يكون وضعه المالي أسوأوا إذا لم يخضع فسوف يكون وضعه المالي أفضل، وتفترض النماذج النظرية أن احتمال الخضوع للمراجعة يعد عنصراً خارجياً بالنسبة لإرادة المكلف. فهو يتعامل معه لحظة قرار الإعلان عن الدخل كأمر معطى مستقل تماماً عن المبلغ الذي يتضمنه تصريحه الضريبي، ويرجع ذلك إلى أن هذه النماذج تفترض أن اختيار المكلفين للمراجعة يتم بطريق القرعة ومن ثم تكون الصلة وثيقة بين مضمون التصريح و عملية الاختيار للمراجعة.

إلا أن أسلوب القرعة لم يعد يحظ بموافقة فقهاء المالية العامة باعتباره أسلوباً عقيماً في محاربة التهرب الضريبي، وأنه من واجب الإدارة الضريبية أن تتبنى إستراتيجية للمراجعة تمكنها من تعظيم الحصيلة الصافية المتوقعة. ويتم ذلك بوضع قواعد منطقية لاختيار من تتم مراجعة تصريحاتهم، فعلى سبيل المثال يمكن ربط أولويات اختيار المكلفين للمراجعة بعناصر عدة مثل مدى جدية احتمال وجود تلاعب في بيانات التصريح، وأهمية الحصيلة المتوقعة من وراء عملية المراجعة، وأهمية النفقة التي تتحملها الإدارة في عملية المراجعة، ومن الواضح أنه لكي يكون قرار الإدارة مثالياً من الناحية الاقتصادية فإنه يتعين أن تكون المنفعة التي تتوقع الإدارة الحصول عليها من العنصرين الأول والثاني أكبر من النفقة التي تتحملها من العنصر الثالث.

الفرع الثاني: دواعي استخدام أسلوب الفحص الضريبي بالعينة

يرجع استخدام أسلوب الفحص الضريبي بالعينة إلى الأسباب الآتية:

- أن فحص جميع التصريحات المقدمة سنوياً بكفاءة ودقة يحتاج إلى عدد كبير من المراجعين الذي يصعب توافره في الوقت المناسب.
- تبذل الإدارة الجبائية عادة جهداً أكبر عند فحص الحالات المهمة مما يتطلب تركيز العناية بها، وبطبيعة الحال لا يتحقق ذلك في ظل نظام الفحص الضريبي الشامل.
- تساعد دقة الفحص الضريبي على كشف نوعية الأخطاء المختلفة والتي يمكن التخلص منها عن طريق إصدار تعليمات أو لوائح جديدة للحد من هذه الأخطاء مستقبلاً.
- التركيز على فحص الحالات الهامة يؤدي إلى التوصل لحقيقة نتائج المؤسسات الخاضعة للضريبة وبالتالي زيادة الحصيلة.

■ ما يؤدي إليه تطبيق الفحص الضريبي الشامل من عجز في تنفيذ خطة الفحص وعدم توفير الوقت الكافي للمراجع لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها، مما يترتب عليه تراكم سنوات الإخضاع الضريبي والمستحقات الضريبية، وكذا عدم ملائمة أسلوب الفحص الضريبي الشامل مع التطور الضخم في حجم النشاط الاقتصادي وما ترتب عليه من زيادة عدد المكلفين وحجم معاملاتهم.

وجدير بالملاحظة أن الإدارة الجبائية إذا قامت بمراجعة المكلفين الملتزمين فإنها لن تحصل على أي دخل إضافي (سواء في شكل ضريبة غير مدفوعة أو غرامات) وإنما سوف تتحمل فقط نفقات المراجعة وهو ما يتنافى مع متطلبات الخيار الأمثل.

ويكون من الأفضل قصر المراجعة على بعض المكلفين لاسيما إذا أمكن رسم سياسة فعلية تمكن من تحديد المكلفين الأولي عن غيرهم للخضوع للمراجعة.

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تجمع بين إتاحة الفرصة للمكلف الملتزم لأن يقدم تصريحاً أمنياً تقبله الإدارة دون فحص، وبين حصر جهد الإدارة الجبائية في ملاحقة المكلفين المتهربين الذين يقدمون تصريحات خاطئة، إلا أنه يتطلب إدارة عالية الكفاءة لتحديد العينة وفحصها بدقة.

ومع ذلك فإن الفحص بالعينة غالباً لا يتجاوز 10% من إجمالي التصريحات الضريبية مما يخفف العبء الإداري والمالي، وتكلفة الوقت على الإدارة الجبائية.

الفرع الثالث: معايير استخدام أسلوب الفحص بالعينة

يتطلب تطبيق أسلوب الفحص الضريبي بالعينة وجود معايير في اختيار عينة التصريحات الضريبية لتكون محل الفحص ومن أهم هذه الضوابط ما يلي:¹

- أولاً: مدى وجود تحفظات من جانب مراجع الحسابات على التصريح الضريبي وما يلحق به من قوائم مالية مما يوحي بعدم الاطمئنان إلى أمانة التصريح؛
- مدى أمانة الدفاتر في السنة السابقة لتقديم التصريح أو آخر سنة تم بشأنها الربط النهائي؛
- مدى تجاوز رقم الأعمال أو قيمة رأس المال المستثمر عن حد معين، وما إذا كان الملف مستجد ولم يسبق مراجعته من قبل؛
- مدى التباين في نتيجة النشاط عن السنة موضوع الفحص ونتيجة السنة السابقة؛

¹ - محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 378.

- مدى تناسب إجمالي الرّيح لنشاط معين من واقع التصريح مع نسبه إجمالي الرّيح للمؤسسات المماثلة والتي يتم تحديدها من واقع دراسات عملية وميدانية.

الفرع الرابع: مراحل أسلوب الفحص الضريبي بالعينة

تتلخص مراحل أسلوب الفحص الضريبي بالعينة فيما يلي:

أولاً - تقسيم مجتمع المكلفين: ويتم إعداده على النحو التالي:

- 1- الترتيب الهجائي: طبقاً للحروف الهجائية حيث يمكن التعرف على المكلفين عامة.
- 2- جغرافي: حيث يتم التعرف على حجم كل منطقة ضريبية.
- 3- نوعي: حيث يتم التعرف على حجم مكلفي كل نوع من الأنشطة بكل منطقة جغرافية.
- 4- طبيعة التصريح: من حيث استناده إلى دفاتر محاسبية أم انه يعد وفقاً للتقدير.

ثانياً - تحديد حجم العينة: وذلك في ضوء المتغيرات الآتية:

عدد المكلفين-المراجعين-حجم النشاط الاقتصادي الخاضع-إمكانيات الفحص-البعد الزمني. و بعد أن يتم تحديد حجم العينة، يتم توزيعها على أساس جغرافي، وذلك باستخدام وزن عدد مكلفي كل منطقة جغرافية ثم توزع العينة المختارة على أساس نوعية النشاط داخل كل منطقة جغرافية وفي النهاية تتم ترجمة العينة المختارة من الشكل الرقمي إلى أسماء المكلفين وذلك عن طريق الاختيار العشوائي.

وهناك بعض الآراء تقترح أن تقوم الإدارة الجبائية بتقسيم المكلفين إلى ثلاث مجموعات:

- المجموعة أ: تمثل نسبة غير كبيرة من المكلفين الذين لا توجد شبهة على قيامهم بالتهرب الضريبي في السابق، ولا يتم إخضاعهم للمراجعة إلا نادراً.

- المجموعة ب: وتضم الكتلة الرئيسية من المكلفين الذين يتم إخضاعهم للمراجعة وفقاً للمعدل الملائم الذي تراه الإدارة الجبائية.

- المجموعة ج: تضم المكلفين الذين تم في الماضي مراجعتهم وتبين قيامهم بالتهرب من الضرائب المقررة عليهم. وهؤلاء يتم إخضاعهم جميعاً للمراجعة.

ميزة هذا الاقتراح عند مؤيديه هو أنه يقلل من حجم التهرب الضريبي، لأن الاختيار الأمثل لأفراد المجموعة ب التي تشكل الكتلة الرئيسية للمكلفين هو التصريح بمداخلهم بأمانة، وإلا تعرضوا للانتقال إلى المجموعة ج التي يتعرض أفرادها لمراجعة مستمرة، وإزاء هذه المراجعة لا يملك أفراد هذه المجموعة الأخيرة أيضاً إلا تقديم تصريحاتهم بأمانة تامة، وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة على المتهربين، ورغم أن أفراد المجموعة أ لديهم فرصة كبيرة للتهرب

حيث لا يخضعون للمراجعة إلا قليلا، إلا أن عددهم غير كبير نسبيا ومن ثم فإن حجم التهرب الضريبي سيظل محدودا، وذلك مقارنة بالوضع الحالي للتهرب في معظم المجتمعات. إلا أن تطبيق هذا النظام يستلزم أمران:

- إعلام المكلفين بهذا التقسيم وبالمجموعات التي ينتمي إليها كل منهم؛
- عدم أخذ الماضي الضريبي للمكلف في الحسبان عند تحديد معدل المراجعة طالما ظل في نطاق المجموعتين أ و ب.

وتشير الدراسات العلمية إلى أن المرور بتجربة المراجعة لدى الإدارة الجبائية، يؤدي في الأغلب إلى مزيد من الصدق في تحرير التصريح الضريبي حتى ولو كان احتمال التعرض ثانية لهذه التجربة يتوقف على المصادفة وحدها، كما تشير إلى أن تحليل العوامل واختيار نسب التوزيع لمختلف الأنشطة غير المشروعة، يكشف عن العامل الرئيسي الذي يفسر سلوك الأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو مجرد الخوف من احتمال اكتشاف تهريبهم من قبل السلطات المختصة وتعرضهم للملاحقة القانونية.¹

المطلب الثالث: أسلوب الفحص الضريبي الاختباري

نتناول في هذا المطلب الفحص الضريبي الاختباري ومختلف أساليب تحديد العينة كمايلي:

الفرع الأول: مفهوم الفحص الضريبي الاختباري

هو الفحص الذي يقتصر فيه المراجع على اختيار فترات محددة خلال السنة لفحص العمليات التي تمت فيها على سبيل العينة، فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الخطأ أو الغش، فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها. وهذا النوع من الفحص الضريبي وهو ما يجب أن يسود، خاصة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة ونظرا لضخامة نشاطها وكثرة عملياتها بشكل ملحوظ، مما يتعذر معه بل يعتبر في حكم المستحيل فحص جميع العمليات فحصاً شاملاً.

ويقوم الفحص الضريبي الاختباري على أساس اختيار بعض العمليات على سبيل العينة، ومن المبادئ الأساسية أن الرأي الذي يبديه المراجع الجبائي في مدى صحة حسابات ودفاتر المؤسسة، لا بد أن يكون قائماً على أدلة وقرائن، والملاحظ انه بعد أن تنوعت أنشطة المؤسسات وكثرت عملياتها بشكل ملحوظ ، أصبح من المعتذر أن يتمكن المراجع من

¹ طارق محمود عبد السلام السالوس، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

الحصول على هذه الأدلة بفحص جميع العمليات فحفا شاملا، ولكنه يستطيع الحصول عليها عن طريق الاختبار الذي يستخدم لجمع أدلة الإثبات الخاصة بالرقابة الداخلية ونتائج العمليات و المركز المالي، حيث يقوم المراجع بتحديد حجم هذه الأدلة وأنواعها على ضوء العينات التي يختارها.

الفرع الثاني: أساليب تحديد حجم العينة

لتحديد الحجم المناسب للعينة يستخدم المراجع أحد الأسلوبين الآتيين: ¹
أولاً- أسلوب المعاينة الحكيمة: حيث يتم تحديد حجم العينة واختبار بنودها طبقا للتقدير الشخصي للمراجع بإتباع إحدى الوسائل الآتية:

- فحص العملية الأولى من كل عشر عمليات متتابعة طبقا لترتيب قيدها في الدفاتر، إذا ما تقرر أن تكون نسبة الفحص بواقع 10% من مجموع العمليات؛
 - فحص وحدة كاملة من العمليات المتتالية مثل عمليات الشراء أو البيع خلال شهور محددة ، على أن يؤخذ في الاعتبار أن تغطي جميع أشهر السنة؛
 - فحص جميع العمليات التي تزيد قيمة كل منها عن مبلغ معين يحدده المراجع وفقا للظروف السائدة ثم تطبق نتيجة الفحص الاختباري على بقية العمليات التي تقل قيمة كل منها عن هذا المبلغ؛
 - اختيار العينة عشوائيا دون نظام معين كأن ترقم العمليات بالتسلسل حسب تواريخ قيدها في الدفاتر اليومية ثم تختار منها مائة عملية مثلا من أول العمليات أو منتصفها أو آخرها وفقا لما يراه المراجع.
- و يلاحظ أن أسلوب المعاينة الحكيمة له عيوب نوجزها فيما يلي:
- أ- لا تمكن المراجع من أن يكون لديه تقدير كمي لمدى الخطر النسبي.
 - ب- لا توفر للمراجع طريقة موضوعية منظمة للثبات لتحديد حجم العينة.
 - ت- لا يستطيع المراجع بواسطتها تقدير خطأ العينة.
 - ث- لا تمكن المراجع من التأكد من أن العينات التي يختارها غير متميزة.
 - ج- فحص بعض البنود خلال فترة محددة لا يمكن أن يكون دليلا على صحة هذه البنود طوال السنة تحت الفحص، كذلك عدم توفر عنصر الموضوعية سواء بالنسبة لاختيار العينة أو تقديم نتائج عملية المعاينة لأنها تتم بناء على تقدير المراجع الشخصي.

¹ محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علما وعملا ، مرجع سبق ذكره، ص 49.

ثانياً: أسلوب المعاينة الإحصائية: كان يستخدم المراجعين فيما مضى أسلوب المعاينة الإحصائية على نطاق محدود ثم أصبح يستخدم في الوقت الحاضر على نطاق واسع في فحص جميع العمليات تقريباً، مثل فواتير البيع وحسابات التكاليف والأجور والمخزون.... باعتبارها أسلوب متطوراً لاختيار عينات الفحص، وقد يرجح ذلك إلى ما يكتنف أسلوب المعاينة الحكيمة من عيوب وما يتمتع به أسلوب المعاينة الإحصائية من مزايا كالاتي:

- يساعد المراجع على تقدير حجم العينة المناسب على أساس موضوعي طبقاً لأسس رياضية بما يوضح حقيقة المجتمع المأخوذ منه، مما يمكن المراجع من الدفاع عن سلامة حجم العينة التي اختارها؛
- يمد المراجع بحجم عينة أصغر مما يتصور مما يؤدي إلى توفير الوقت والتكاليف؛
- التخفيف عن المراجع الكثير من الجهد الذي يبذله عن طريق التجائه إلى استخدام الجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة واختيار عناصرها؛
- يمكن المراجع من تقدير خطأ العينة باستخدام الوسائل الإحصائية المتعارف عليها مثل مستوى دقة العينة؛
- يمكن المراجع من أن يصل إلى نتائج أكثر دقة من النتائج التي يتم التوصل إليها في حالة استخدام أسلوب المعاينة الحكيمة، كما أنه يتميز عن أسلوب الفحص الشامل بأن الأخير يتطلب فحص كمية كبيرة من البيانات ولفترة طويلة من الوقت مما قد يؤدي إلى نتائج غير سليمة، بينما في استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية يمكن أن يتم الفحص خلال فترة زمنية محددة مما يؤدي إلى الحصول على نتائج سليمة، ومن أنواع المعاينة الإحصائية التي تستخدم في الفحص منها: معاينة مقبول ومعاينة الاستكشاف ومعاينة التقدير. وجدير بالذكر أنه عند استخدام أنواع المعاينة السابق الإشارة إليها فإنه يتعين تحديد العناصر التالية مسبقاً وهي:

أ- حجم المجتمع.

ب- الثقة أو الخطر الذي يرغب المراجع في افتراضه.

ت- الدقة المطلوبة.

ث- معدل الخطأ الأقصى المقدر للمجتمع.

ويتحدد المجتمع على أساس افتراض تجانس مفرداته، أما مستويات الثقة والدقة فتحدد بواسطة المراجع، وتكون الدقة المحددة هي النسبة المئوية القصوى التي يسمح بها المراجع

كمعدل للخطأ في العينة، وحتى يستطيع المراجع القيام بهذا التحديد، يتعين عليه أن يربط الخطر بمدى متانة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، وأن يربط معدل الخطأ المقبول بمدى أهمية العنصر الذي يتم فحصه.

المطلب الرابع: أسلوب الفحص الضريبي التحليلي

من المعروف أنه يتعين على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وصحيحة خلال قيامه بالإجراءات التي تمكنه من التوصل إلى نتائج بيدي على أساسها رأيه عن الدفاتر والسجلات، وفي سبيل تحقيق ذلك، يقوم المراجع ببعض الاختبارات التي تمكنه من التأكد من دقة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وسلامة المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي، وتنقسم هذه الإجراءات إلى ما يلي:

أولاً: اختبار تفصيلي لكافة العمليات والأرصدة؛

ثانياً: التحليل باستخدام النسب وفحص العناصر والتغيرات غير العادية، وهو ما يتطلبه الفحص التحليلي الذي سنتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: مفهوم الفحص التحليلي

يقصد بالفحص التحليلي مجموعة الأساليب التي تستخدم في فحص الحسابات فحصاً دقيقاً عن طريق المراجعة بالمقارنة أو المراجعة بالاستثناء، ويستعمل الفحص التحليلي للتعرف على الحسابات التي تحتاج إلى فحص أكثر، ولاكتشاف الانحرافات في البيانات التي تحتاج إلى تفسير.

مما سبق يتبين أن الفحص التحليلي يقصد به مجموعة الإجراءات التحليلية التي تشمل

العمليات التالية:¹

- التنبؤ بالأرصدة المتوقعة للبنود محل المراجعة أو الفحص؛
- مقارنة الأرصدة المتوقعة مع تلك التي تم التقرير عنها في القوائم المالية بقصد تحديد الاختلافات بينهما؛
- تقييم الأهمية النسبية لتلك الانحرافات بغرض تحديد مدى الثقة في الفحص التحليلي ومدى إمكانية التوسع في إجراء الاختبارات، ويرتكز الفحص التحليلي على أساس أن هناك علاقة ارتباط بين أرصدة الحسابات، حيث تتوقف قيمة أرصدة بعض الحسابات

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص: 356.

على قيمة أرصدة حسابات أخرى، مثل العلاقة بين سعر البيع وتكلفة المبيعات، وبين الأصول الثابتة والإهلاكات، وعدد ساعات العمل وكمية وقيمة الإنتاج. وبذلك يستطيع المراجع أن يجري تحليلاً للبيانات الخاصة بالمؤسسة للتأكد من إنها تعكس العلاقات القائمة بين بعضها البعض، فإذا ما تبين من الفحص ظهور هذه العلاقة فإن ذلك يمد المراجع بدليل إثبات على صحة وسلامة هذه البيانات، وإذا ما اتضح من الفحص اختفاء العلاقات السابقة ووجود تقلبات غير متوقعة، فإن ذلك يعد مؤشراً على احتمال وجود أخطاء في هذا المجال، مما يؤدي إلى ضرورة قيام المراجع بدراسة وفحص الانحرافات.

الفرع الثاني: طبيعة الفحص التحليلي وأهدافه

أولاً - طبيعة الفحص التحليلي: يشمل الفحص التحليلي ما يلي:

- مقارنة البيانات المالية للمؤسسة مع البيانات المقابلة لها في الفترة الحالية أو الفترات السابقة، ومقارنة هذه البيانات مع ما يقابلها من بيانات للمؤسسات المماثلة؛
- دراسة العلاقة بين عناصر البيانات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها و البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بها، مثل دراسة قيمة المبيعات وعلاقتها بالوحدات المباعة.

ثانياً - أهداف الفحص التحليلي: تتكون أهداف الفحص التحليلي مما يلي:

- التعرف على طبيعة المنشأة موضوع الفحص؛
- تحديد مدى اختبارات العمليات والأرصدة؛
- تحديد المجالات التي تتطلب مزيداً من الفحص؛
- تحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها؛
- تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال الفحص.

الفرع الثالث: العوامل التي يتوقف عليها استخدام الفحص التحليلي

يتوقف استخدام الفحص التحليلي على العوامل التالية:

- أهداف الفحص التحليلي والمدى الذي يعتمد فيه المراجع على نتائج هذا الفحص؛
- مدى توافر البيانات والمالية وغير المالية عن المؤسسة ومدى الاعتماد عليها؛
- مدى الدقة الممكن التوصل إليها باستخدام الفحص التحليلي؛
- مقدار التكلفة والعائد من استخدام الفحص التحليلي بالمقارنة بأساليب الفحص الأخرى؛
- مدى الخطر الذي يتعرض له البند موضوع الفحص والأهمية النسبية لهذا البند بالنسبة لبقية عناصر القوائم المالية.

الفرع الرابع: طرق الفحص التحليلي: تتلخص طرق الفحص التحليلي الشائعة فيما يلي:¹ أولاً - المقارنات:

- مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية الواردة بالقوائم المالية الخاصة بالسنة موضوع الفحص، بأرصدة السنة السابقة أو السنوات السابقة مع مراعاة أي فروق كبيرة قد تظهر من المقارنة والتحري عن أسبابها والافتتاح بها؛
- مقارنة الأرصدة التفصيلية للإيرادات والمصاريف الشهرية أو الربع سنوية، وفحص المبالغ الشهرية الخاصة بكل مصروف ومقارنتها ببعضها مع ملاحظة أي زيادة أو نقص بين شهر وآخر، وفي حالة وجود فروق كبيرة في مصروف من المصاريف يتم بحث أسبابه ودراسته؛

- مقارنة الأرصدة الفعلية الواردة بسجلات المؤسسة بالأرصدة التي كان من المتوقع ظهورها من واقع الموازنات التخطيطية لحصر الانحرافات وتحليلها، وكذا مقارنة البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بها، مثل مقارنة تكلفة العمال بعدد العاملين.

ثانياً - تحليل الاتجاه: يعتبر تحليل الاتجاه الأكثر استخداماً من أساليب الفحص التحليلي وهو عبارة عن تحليل التغيرات في بند معين من بنود القوائم المالية خلال الفترات المحاسبية المختلفة، وهناك طريقتين لتحليل الاتجاه هما:

- إتباع الطريقة السببية التي يمكن عن طريقها التوصل إلى القيمة التي يجب أن يكون عليها البند موضوع الفحص في سنة الفحص، بمعنى أن يتمكن المرجع من تقدير القيمة الواجب أن يكون عليها هذا البند من واقع اتجاه البيانات المتاحة، ثم مقارنة هذه القيمة بالقيمة الفعلية الواردة بحسابات المؤسسة، مع ملاحظة ما إذا كانت هنالك انحرافات كبيرة وواضحة بينهما مما يتطلب التدقيق في فحصه واتساع نطاق مراجعته؛
- إتباع الطريقة التشخيصية، حيث يقوم المراجع بمقارنة أرقام السنة المالية الحالية بأرقام السنة السابقة للتأكد من أن القيمة تسير في نفس الاتجاه.

ولتحقيق الفعالية المطلوبة من الفحص التحليلي يفضل إتباع الأسلوب الأول، نظراً لأن المراجع يستطيع أن يتعرف على الأسباب التي تؤدي إلى سلوك الأرقام لاتجاه معين ويستخدم هذه المعرفة في التنبؤ بما يجب أن تكون عليه الأرقام، و يقارن ذلك بالأرقام الفعلية وإن كان هذا لا يمنع من إتباع الأسلوب الثاني إذا كان هو الأنسب للتطبيق على أساس التكلفة والعائد.

¹ - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

ثالثاً - التحليل المالي: يعتبر التحليل المالي وسيلة هامة للفحص التحليلي، ويتمثل في دراسة القوائم المالية بعد تبويبها التبويب الملائم واستخدام أساليب فنية ورياضية وإحصائية، بهدف تبيان الارتباطات التي تربط بين عناصرها والتغيرات التي تطرأ على هذه العناصر خلال فترة واحدة أو عدة فترات، واثراً هذا التغير على الهيكل المالي للمؤسسة.

وتتصب وظيفة التحليل المالي على تفسير البيانات المحاسبية واستخدامها في تقييم الأعمال الماضية للمؤسسة، وتحديد المشكلات ووسائل علاجها ووضع الخطط المستقبلية. وتوجد عدة وسائل للتحليل المالي منها:

1- المقارنات والتغيرات والاتجاهات:¹ ويقصد بها إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية لعدة فترات وذلك بهدف إبراز التغيرات، تمهيداً لدراسة أسبابها ومعرفة تأثيرها على الهيكل التمويلي للمؤسسة، حيث يمكن حصر التغير بالزيادة أو النقص بين سنة وأخرى ودراسة أسباب هذا التغير.

ويمكن استخدام وسيلة المقارنات والاتجاهات باختيار سنة أساس، ثم إيجاد نسبة قيمة عناصر القوائم المالية في سنوات المقارنة إلى قيمتها في سنة الأساس وذلك على النحو التالي:

$$\text{نسبة الاتجاه} = \frac{\text{قيمة العنصر في سنة المقارنة}}{\text{قيمة العنصر في سنة الأساس}} \times 100$$

2- قوائم التوزيع النسبي: وهي التي توضح الوزن النسبي للعناصر داخل المجموعة الواحدة، والوزن النسبي لإجمالي هذه المجموعات داخل القائمة المالية الواحدة، فعلى سبيل المثال في جدول حسابات النتائج يعتبر رقم الأعمال هو الأساس الذي ينسب إليه باقي عناصر جدول حسابات النتائج طبقاً للأسس التالية:

- أ- ينسب كل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات إلى رقم الأعمال (المبيعات).
- ب- تنسب كل مرحلة من مراحل قائمة حسابات النتائج كإجمالي إلى رقم الأعمال مثل تكلفة المبيعات، إجمالي الربح، صافي الربح.
- ج- النسب المالية: ويقصد بها العلاقة التي تنشأ بين الأرقام الواردة في قائمة مالية معينة أو بين أرقام هذه القائمة وأرقام قوائم أخرى، حيث تفيد هذه النسب في تحديد التغيرات الهامة والارتباطات بين البيانات التي تعكس حقيقة المعاملات المالية في المؤسسة.

¹ -Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et audit**, campus LMD, Dunod, Paris, 2012, P-P :473-474.

الفرع الخامس: مدى إمكانية استخدام أساليب الفحص التحليلي في الفحص الضريبي

- تعتبر أساليب الفحص التحليلي من الأهمية بمكان للفحص الضريبي، إذ أن الفحص التحليلي يعد وثيق الصلة بالفحص الضريبي حيث يمكن أن يحقق ما يلي:
- تحديد نطاق عملية الفحص الضريبي حيث يمكن للمراجع أن يحدد مجالات المخاطرة الكلية المتوقع حدوثها في المؤسسة وتحديد برنامج الفحص الضريبي؛
 - تحليل البيانات موضوع الفحص الضريبي، بهدف اكتشاف الأرصدة غير العادية و التقلبات الجوهرية و التركيز في فحصها و التأكد من صحتها؛
 - إتمام الفحص الضريبي بكفاءة و تقليل نطاقه، وكذا تكوين الرأي النهائي للمراجع الجبائي في الحكم على مدى انتظام الدفاتر المحاسبية و التصريحات الضريبية، و كذا تلافى الإجراءات العديدة و التكاليف و المجهودات الضخمة التي تكتنف أسلوب الفحص الضريبي الشامل.

المطلب الخامس: أسلوب الفحص الضريبي بالتقدير

تتضمن التشريعات الضريبية عادة، ولأغراض تحديد الوعاء الضريبي على ما يقضي بإلزام المكلف بتقديم تصريح عن نتيجة نشاطه، على اعتبار أن المكلف أعلم بعناصر دخله و نفقاته، بحيث يجب أن يستند التصريح المشار إليه إلى دفاتر منتظمة لقيد الحسابات و إلى قوائم مالية تعبر عن الصورة الحقيقية لنتيجة النشاط، و إذا ثبت عدم توفر ذلك كان لإدارة الضرائب تحديد الوعاء الضريبي عن طريق التقدير.

الفرع الأول: مفهوم الفحص الضريبي بالتقدير

يعرف الوعاء الضريبي بأنه المادة التي تفرض عليها الضريبة وفقا لأوضاع حددها القانون الجبائي. أما الفحص الضريبي بالتقدير فيقصد به التحديد المبدئي للأرباح أو الخسائر الصافية لنشاط خاضع للضريبة بواسطة المراجع الضريبي، استنادا إلى أكبر قدرا ممكنا من أدلة الإثبات و بمراعاة ظروف النشاط في المادة محل التقدير.

فمعظم التشريعات الجبائية تنص على أن "تحدد الضريبة على الأرباح الحقيقية من واقع التصريح المقدم من المكلف إذا قبلته إدارة الضرائب، و للمصلحة تصحيح التصريح أو تعديله كما يكون لها عدم الاعتداد به و تحديد الأرباح بطريق التقدير".

فالتقدير المبالغ فيه لتحديد الوعاء الضريبي يزيد من المنازعات بين المكلفين وإدارة الضرائب فضلا عن أنه يضر بالمكلف أو المصلحة، ذلك أن التقدير مهما بُدُل فيه من جهد ودقة فلن يصل إلى حقيقة الوعاء الضريبي الذي يربط عملية الضريبة.

لذلك فالتحديد الموضوعي لوعاء الضريبة باستخدام أسلوب التقدير المناسب يساعد على تحقيق التوازن بين مصلحة الإدارة الجبائية ومصلحة المكلف، و من هنا تبرز أهمية العمل على رفع كفاءة تحديد الوعاء الضريبي باستخدام أسلوب التقدير.

الفرع الثاني: خطوات تقدير الربح

تختلف طريقة تقدير الأرباح بالنسبة للمكلفين الذين يمكن حسابها أصلا عن الذين يمكن حسابها ترفض إدارة الضرائب اعتمادها.

ففي سبيل تقدير أرباح المكلفين الذين لا يمكن حسابها، فإن إدارة الضرائب تتخذ من الخطوات ما يمكنها من تقدير أرباح هذه الفئة من المكلفين، وتتلخص هذه الخطوات فيما يلي:

- معاينة المؤسسة موضوع التقدير واستخلاص ما يمكن استخلاصه من حركة البيع والشراء ونوع الموجودات وعدد العمال، مما يمكن من إلقاء الضوء على مركزها المالي؛
- الحصول على أكثر قدر من المعلومات عن معاملات المؤسسة ونوع تجارتها أو صناعتها ومركزها المالي في السوق التجاري؛
- مناقشة المكلف ومقارنة إجاباته مع ما قد يحصل عليه من المعلومات وبيانات بواسطة إدارة الضرائب عن معاملاته مع الغير.

الفرع الثالث: طرق تحديد الربح

تختلف العوامل التي يمكن الاسترشاد بها أو استخدامها عند تقدير الأرباح التجارية والصناعية باختلاف النشاط وحجم المؤسسة والظروف المحيطة وغير ذلك من العوامل، وقد تصلح بعض العوامل لنشاط معين ولا تصلح لنشاط آخر.

وفيما يلي سنقوم بعرض بعض العوامل المحددة للربح على سبيل الاسترشاد هي:

- أولاً - رقم الأعمال: ويقصد به المبيعات في المؤسسات الصناعية والتجارية أو مبلغ الخدمات أو الأعمال المنجزة في مجال الخدمات والمقاولات، ويتم تحديده كالأتي: ¹
- في المؤسسات التي تبيع السلع تحدد مبلغ المبيعات على أساس الكمية المباعة وأسعار البيع، وقد تستخدم المبيعات اليومية لتحديد رقم الأعمال خلال السنة حيث أن:

¹ - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علما وعملا، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

المبيعات السنوية = عدد أيام العمل في السنة * المبيعات اليومية، وبصفة عامة يمكن اعتبار أن المؤسسة تعمل ستة أيام في الأسبوع، حيث يمنح العمال إجازة يوم وهكذا تكون أيام العمل 310 يوم في السنة، وفي بعض الأنشطة الأخرى لا تتوقف المؤسسة عن العمل طوال أيام الأسبوع كالمطاعم ومحطات خدمة السيارات؛ وعندما يتعذر الحصول على تقدير المبيعات اليومية يمكن الاعتماد على مبلغ المشتريات للوصول إلى تقدير المبيعات؛

■ في مؤسسات الخدمات والمقاولات قد تكون العقود المبرمة بين هذه المؤسسات والجهات المختلفة أساسا يمكن الاستفادة منه يومياً ل هذا بالنسبة للمؤسسات الضخمة التي تقوم بعمليات كبيرة وطويلة الفترة، مما يسهل من حصرها ومعرفة التعاقدات وقيمتها ويصبح الأمر صعبا في حالة المؤسسات الصغيرة في الأنشطة المحددة مثل التلحيم ونجارة الخشب وغيرها، وفي هذه الحالة يتم الاسترشاد ببعض عناصر المواد الأولية التي تستخدم في العمل مثل اسطوانات التلحيم أو كمية الخشب لورش النجارة.

ثانياً - تطبيق نسبة هامش ربح صافية على مبيعات المؤسسات المماثلة: تستخرج نسبة هامش ربح النشاط عن طريق نسبة أرباحه الصافية إلى رقم مبيعاته مضروباً في مائة، ولكل نوع من أنواع الأنشطة نسبة هامش ربح صافية تكاد تكون واحدة في جميع المؤسسات التي تزاوول نفس النشاط، إلا إذا وجدت ظروف خاصة لإحدى المؤسسات تدعو إلى هبوط نسب صافي الربح عن معدل المماثل.

ثالثاً - تقدير الربح على أساس القوة الإنتاجية للعمال: يلاحظ أن هذه الطريقة تتبع في الأنشطة التي تعتمد في إنتاجها على قوة العامل الإنتاجية، حيث يمكن الوصول إلى عدد الوحدات المنتجة عن طريق عدد العمال الذين يساهمون في الإنتاج ومعرفة معدل إنتاج كل عامل، وبضرب عدد الوحدات المنتجة في سعر بيع الوحدة من واقع فواتير المؤسسة والمؤسسات المماثلة يتحدد إيراد المؤسسة ثم يطبق عليه نسبة إجمالي الربح المعتادة في هذا النوع من الأنشطة تنتج الأرباح الإجمالية، وبخصم المصاريف اللازمة للنشاط نحصل على صافي الربح، وتطبق هذه الطريقة على نشاط الخياطين والأحذية والجلود.... الخ.

رابعاً - تقدير الربح على أساس قوة الآلات المستخدمة في الإنتاج: تستخدم هذه الطريقة في الأنشطة التي تعتمد على الآلات في الإنتاج، كما في حالة المطاحن، فتحدد ساعات العمل

وتضرب في كمية الإنتاج لكل آلة في الساعة فنحصل على كمية الإنتاج ونضربها في سعر البيع نحصل على إجمالي الربح الذي يخصم منه التكاليف اللازمة للمنشأة فينتج صافي الربح. وهناك طرق أخرى لتقدير الربح، منها نسبة الربح الإجمالي أي تكلفة المبيعات إلى رقم الأعمال، إلى غير ذلك من الطرق التي تستعمل في تحديد أرباح المؤسسات المختلفة نظرا لأن لكل مؤسسة ظروفها وطبيعتها عملها وعناصر تحديد أرباحها التي تتلاءم مع حقيقة نشاطها.

المطلب السادس: مجالات المراجعة الجبائية

الفرع الأول: مراجعة الضريبة على الدخل

الأصل في الضريبة على الدخل إنها ضريبة سنوية تفرض على الأرباح التي تحققها شركات الأموال والأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، والمحاسبة الضريبية لهؤلاء الأشخاص تبدأ بعملية حصر المكلفين التي هي حجر الأساس الذي يقوم عليه صرح النظام الضريبي، ثم تأتي مرحلة المراجعة الضريبية ويليها مرحلتي الربط والتحصيل. وعلى الرغم من أن حصيلة الضريبة على الدخل تمثل جانبا كبيرا من حصيلة الضرائب المباشرة، إلا أن المتأخرات المستحقة منها تزداد بمعدلات مرتفعة من سنة لأخرى.

وسيتيم فيما يلي تناول مجالات مراجعة الضريبة على الدخل من خلال مرحلتين هما:

أولاً- مصادر بيانات الفحص الضريبي ووسائل إثباتها: أن الفحص الضريبي يعتبر نظاما يشتمل على مدخلات وعمليات تشغيلية ومخرجات وتتمثل مدخلاته في البيانات المتاحة عن المكلفين من واقع التصريحات والدفاتر والسجلات الخاصة بهم، والمعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها من الجهات الأخرى وتتمثل عملياته التشغيلية (المعالجة) في الإجراءات ووسائل الإثبات التي تستخدم لإتمام عملية الفحص وتتمثل مخرجاته في تقرير الفحص الضريبي الذي يعده المراجع الجبائي في نهاية أعمال الفحص.

فبالنسبة لمصادر الحصول على البيانات اللازمة للفحص فهي مختلفة وتتمثل في:¹

-المستندات؛ الدفاتر والسجلات؛ التصريحات الضريبية؛ الملف الجبائي؛ الإخطارات الواردة من الغير. وسوف نتناول كل من هذه المصادر بالدراسة وذلك كما يلي:

1-المستندات: وهي مصدر للمعلومات والبيانات عن أوجه النشاط التي قامت بها المؤسسة ودليل إثبات للبيانات المسجلة بالدفاتر.

¹ محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علما وعملا، مرجع سبق ذكره، ص 335.

2- الدفاتر والسجلات: و هي الأداة التي تسجل وتصنف فيها العمليات المالية التي تباشرها المؤسسة، والأساس الذي يظهر نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة في تاريخ معين.

3- التصريحات الضريبية: يعتبر التصريح الضريبي من أهم مصادر البيانات التي يعتمد عليها المراجع الجبائي في التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، والتصريح الضريبي عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من المكلف يقدمه إلى مصلحة الضرائب في موعد محدد ويبين به نتيجة أعماله خلال فترة معينة.

وقد ترجع أهمية تقديم التصريح الضريبي، إلى أن المشرع الجبائي يأخذ بتصريح المكلف كأساس لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، ومن ثم يعتبر التصريح وسيلة من الوسائل التي تستخدمها الإدارة الجبائية في فحص وتحديد الضريبة على المكلف.

4- الملف الجبائي: يعتبر الملف الجبائي مصدرا لنقل البيانات والمعلومات الخاصة ببعض المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل فيما يتعلق بمباشرتهم لنشاطهم واستمراريته إلى الجهاز الضريبي. ويؤدي الالتزام بتسيير الملف الجبائي إلى تحقيق ما يلي:

أ- المساهمة في الرقابة على معاملات المكلفين وذلك بإلزامهم بإخطار الإدارة الجبائية ببيان تفصيلي عن المعاملات التي تتم مع عملائهم من القطاع الخاص، على أن يتضمن الأخطار اسم المكلف ورقم بطاقته الضريبية والمديرية التابع لها.

ب- تسهيل عملية متابعة المبالغ التي تحصل من المكلفين، بإثبات هذه المبالغ لحساب المكلف حسب رقم ملفه ومن واقع البطاقة الضريبية الصادرة باسمه.

5- الإخطارات الواردة من الغير: يعتمد المراجع الجبائي على الإخطارات التي ترد من الغير كمصدر للبيانات عند قيامه بفحص الحسابات ومن أهم هذه الإخطارات ما يلي:

أ- سجل إخطارات المتعاقدين والمتعهدين والموردين الموجود بمديرية الضرائب، حيث تخصص صفحة بهذا السجل لكل شركة لقيد الإخطارات الواردة عن هذه الشركة من الجهات الحكومية والهيئات وغيرها والخاصة بكل تعاقد أو تعهد يبرم بين هذه الجهات والمؤسسة وعن طريق هذا السجل يمكن حصر معاملات المؤسسة في كل سنة.

ب- الإخطارات التي ترد إلى مصلحة الضرائب من الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي، حيث تختص هذه الإدارة بتجميع البيانات عن المكلفين من المصادر المختلفة وعلى الأخص الجهات الحكومية والمؤسسات والهيئات ومصادر الإنتاج والتوزيع، لموافاة المديرية المختصة بالبيانات عن حقيقة معاملات المؤسسات التابعة لها لمراجعتها عند الفحص.

ت-الإخطارات التي ترد إلى مديرية الضرائب من بعض الجهات الحكومية مثل مصلحة الجمارك بالنسبة لنشاط التصدير والاستيراد.

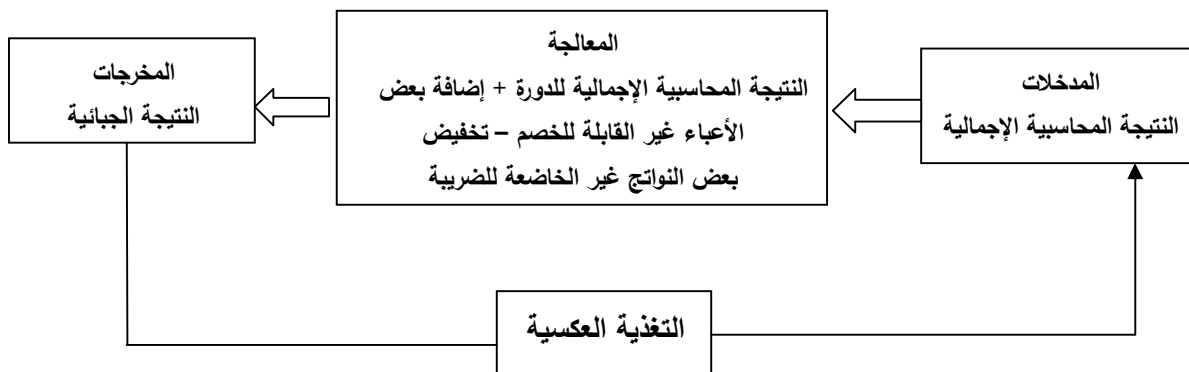
ثانياً - إجراءات الفحص الضريبي: ينصب فحص المحاسبة لغرض تحديد وعاء الضريبة على الدخل أساساً على التأكد من أمانة الدفاتر، وإنها تتضمن جميع العمليات التي أجرتها المؤسسة وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة الفحص وكذلك معالجة الإيرادات والمصاريف وفقاً لأحكام القانون الجبائي. ويتحدد وعاء الفحص للضريبة على الدخل بمقدار فائض الإيرادات التي تحققت خلال السنة عن التكاليف والأعباء اللازمة للحصول عليها.

ونظراً لأن صافي الربح المحاسبي يتحدد على أساس بعض الفروض والسياسات والمبادئ المحاسبية التي قد لا تتفق مع أحكام القانون الجبائي، لذلك فإنه غالباً ما يختلف الربح المحاسبي عن الربح الجبائي ولكن يمكن التوصل إلى تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن طريق الحسابات التي تمسكها المؤسسة في أخذ من الربح المحاسبي نقطة البداية ثم يضاف إليه المبالغ التي حملت على الإيرادات ولا تعد من التكاليف من جهة نظر القانون الضريبي حتى نصل إلى الربح المعدل ويخصم منه الخصومات التي يقضي التشريع بضرورة خصمها، بينما لم يجر العرف المحاسبي على خصمها.

وعلى هذا الأساس يمكن تحديد النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجات (الإستردادات) - التخفيضات

الشكل (1-4) تحديد النتيجة الجبائية



المصدر: ناصر دادي عدون، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص، 12.

الفرع الثاني: مراجعة الضريبة على المبيعات

تعد الضريبة على المبيعات أحد أنواع الضرائب غير المباشرة التي يتحملها في النهاية المستهلك، ويقوم بتحصيلها المنتجين أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة، ومن ثم توريدها إلى إدارة الضرائب في مواعيد محددة، وهي تختلف عن الضرائب المباشرة كضريبة الدخل وعن الرسوم الجمركية من حيث التنظيم الفني وكذلك من حيث الإعفاءات وأسعارها ومحدداتها.

وسنتناول فيما يلي مجالات مراجعة الضريبة على المبيعات من خلال مرحلتين هما:

أولاً - تحديد وعاء الضريبة على المبيعات: يقصد بوعاء الضريبة، المبلغ التي يتم احتساب الضريبة عليها ويتشكل وعاء الضريبة العامة على المبيعات من كافة المبالغ التي يحصل عليها الشخص مقابل تسليم السلعة، أو انتقال ملكيتها إلى المستفيد أو مقابل تأدية خدمة، ويدخل في قيمة السلعة الثمن والضرائب والرسوم المختلفة التي تتحملها السلعة (فيما عدا الضريبة على القيمة المضافة) وكافة المصاريف مثل، العمولات والفوائد البنكية ونفقات التغليف، والمواصلات، والتأمين، حتى وصولها إلى من انتقلت إليه ملكيتها¹.

في هذا الإطار يفضل الباحث أن يميز بين مفهوم مراجعة الضريبة على الدخل عن مراجعة الضريبة على المبيعات لوجود اختلافات جوهرية بينهما، فيعرف الفحص الضريبي للمبيعات بأنه "دراسة أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والسجلات الخاصة بالمكلف فحصاً محاسبياً ومستندياً وضريبياً انتقادياً ومنظماً لتمكين المراجع من تقديم تقريره الذي يتضمن رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى مطابقة محتويات التصريح الضريبي مع أحكام قانون الضريبة على المبيعات وتحديد المخالفات إن وجدت واتخاذ الإجراء القانوني بصددها"

من التعريف السابق يتضح أن أساس عمل المراجع الجبائي في هذا المجال يستند على التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف، فإذا ما كانت محتويات التصريح صحيحة يكون المكلف في منأى عن الغرامات والعقوبات الواردة في القانون، لذا فإن الأساس هو التصريح على عكس الفحص الضريبي للضريبة على الدخل فمنطلقه هو الميزانية وقائمة الدخل.

¹ - عبد المولى، السيد، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 379.

ثانياً -إجراءات فحص الضريبة على المبيعات: وتتحصر في الخطوات التالية:¹

2-1- فحص المشتريات "المدخلات":

- التأكد من صحة نقل الرصيد من التصريح السابق إلى التصريح قيد الفحص.
-التأكد من أن فواتير الشراء تشتمل على البيانات التي يفرض القانون إظهارها وهي الرقم التسلسلي للفاتورة وتاريخ تحريرها؛ اسم المورد وعنوانه ورقم تسجيله؛ اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله ؛ بيان السلعة أو الخدمة المباعة ومبلغها ومبلغ ضريبة المبيعات المقررة عليها.
-التحقق من أن الضريبة الواردة بالفاتورة قد تم حسابها بطريقة صحيحة بالنسبة للمعاء والمبلغ.
-التأكد من سداد ثمن السلعة أو الخدمة أو قيدها بحساب الموردين كدليل على صحة الفواتير.
-التحقق من أن الفواتير أصلية وأنها ومسجلة بالدفاتر وتم خصمها عن نفس الفترة الضريبية.
-التأكد من أن فواتير الشراء تتعلق بسلع وخدمات تتفق مع نشاط المؤسسة، ويتم ذلك عن طريق مقارنة إجمالي المدفوعات لفترة معينة مع إجمالي فواتير الشراء وبمقارنة طلبيات الشراء وسندات الاستلام مع الفواتير.

-مراجعة فواتير الشراء (القابلة للحسم وغير القابلة للحسم) مع ما قيد بدفتر المشتريات ومطابقته مع ما سجل بدفتر المبيعات.

-التأكد من أنه لم يتم حسم الضريبة على المشتريات لعناصر غير قابلة للحسم أو عن مشتريات لم تستخدم لفائدة المؤسسة مثل: الضريبة على مشتريات السلع المعفاة.
-إذا كانت المشتريات واردة من الخارج، فيجب التأكد من أن مبالغ الضريبة التي تم سدادها عند الاستيراد صحيحة.

في حالة فقدان أو تلف أو سرقة أو حريق كمية من السلع، يتعين الاطلاع على محاضر الشرطة المثبتة للواقعة، والموافقة من مطالبة شركات التأمين بالتعويض.

2-2- فحص المبيعات "المخرجات": فحص فواتير المبيعات للتأكد مما يلي:

-الواقعة المنشئة للضريبة وإن الفواتير المصدرة متسلسلة لا توجد فواتير تحمل نفس الأرقام.
- أن الفواتير تم تسجيلها بالدفاتر في نفس الشهر الذي أصدرت فيه وأنه قد تم إدراجها بالتصريح بالضريبة على المبيعات عن نفس الفترة.

¹ - عمر يحي العمر، الصعوبات التي تواجه مدققي ضريبة المبيعات في الأردن، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2008،

- إنها تحتوي على البيانات المطلوب إظهارها في الفواتير التجارية وفقا للقانون، كما أن القيمة الواردة بالفاتورة صحيحة وتم حساب واستخدام السعر الصحيح للضريبة.
- التأكد من كيفية التصرف في نسخ صور فواتير البيع من إنها مميزة بوضوح عن الفاتورة الأصلية للضريبة، وكذلك مراجعة أوامر طلبيات الزبائن وقوائمها وخطارات النقل وتتبعها عن طرق فواتير البيع ويومية المبيعات ودفاتر أستاذ المبيعات ودفتر النقدية.
- فحص بنود دفتر النقدية ودفتر الأستاذ العام ودفتر أستاذ المبيعات للتأكد عما إذا كانت هناك أي أنشطة لا تنعكس في حساب ملخص الضريبة على المبيعات ومقارنة إجمالي المخرجات عن الفترة على وصولات إيداع البنك أو الصندوق.
- التأكد من أن الدفاتر ونظام الرقابة الداخلية تظهر أية مبيعات للعاملين بالمؤسسة أو أي استخدام خاص للسلع بما يضمن حساب الضريبة الصحيحة المستحقة.
- فحص مبيعات التصدير والمبيعات المعفاة من الضريبة بدقة، وكذلك فحص الخصومات الممنوحة للزبائن، حيث يترتب على منح الخصم تخفيض الضريبة المستحقة كما يجب التأكد من أن الخصومات حقيقية وأنه تم تسجيلها بدقة وفقا لأحكام القانون.

المبحث الرابع: مراحل إجراء المراجعة الجبائية

تتلخص منهجية المراجعة الجبائية برأي الباحث بسلسلة من عمليات الفحص الضريبي يجب على المراجع القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدفه. ويجب عدم النظر إلى سلسلة عمليات الفحص على أنها وحدات منفصلة عن بعضها البعض وإنما يجب النظر إليها على أنها وحدات متكاملة ومترابطة، حيث أن الضعف في أحد حلقاتها سوف يؤثر وبشكل مباشر على قوة الحلقات الأخرى في النظام المحاسبي، وبالتالي تشويه النظام بأكمله، ومن هنا يجب أن تكون منهجية المراجعة الجبائية مرنة، ومنطقية وعملية ومتماسكة وقائمة على مبدأ الثبات. الواضح في ذهن المراجع الجبائي وهو تحقيق الضريبة المناسبة من الشخص المناسب وفي الوقت المناسب، أي أن تحقيق وقيام المراجع بتوظيف نفسه ومساعدته لهذا الغرض هو العنصر الفعال في برنامج التدقيق الضريبي¹، لأنه وكما يرى الباحث أن العبرة ليس بوضع النظم وتثديد الإجراءات وإنما بحسن استخدام الموارد وأهمها المورد البشري بالإضافة إلى تطبيق مبادئ المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها والالتزام بالتشريعات الجبائية الوطنية.

¹ - محمد محمود ذيب حوسو، منهجية التدقيق الضريبي، شركة ابن خلدون للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2006، ص: 184.

المطلب الأول: المرحلة التمهيدية للفحص

الفرع الأول: التحضير للفحص

- تعتبر مرحلة التحضير للفحص من المراحل الهامة التي يجب أن تشمل الخطوات التالية:
- دراسة نوع النشاط ومراحله المختلفة والأسس المحاسبية المتبعة في مجال الأنشطة المماثلة له، والقواعد التي تضمنتها التعليمات التنفيذية للمراجعة التي أصدرتها إدارة الضرائب لهذا النوع من الأنشطة لتمكنه من الإلمام بأسس المحاسبة الضريبية للنشاط؛
 - التأكد من إرفاق جميع الأوراق الخاصة بملف الفحص كالتصريحات والشهادات والإخطارات خاصة المتعلقة بالتوقف أو بتغيير الكيان القانوني أو بالتنازل عن كل أو جزء من المؤسسة للغير؛
 - التأكد من أن المؤسسة قدمت التصريحات الضريبية طبقاً للقانون الجبائي ودراسة ما بها من تعديلات أو تحفظات، وكذلك تقرير مراجع الحسابات الذي اعتمد الميزانية والحسابات الختامية، والوقوف على أية تحفظات في تقريره وإعطاء هذه التحفظات الأهمية الخاصة لها؛
 - يجب على المراجع الإلمام بالمسائل التي كانت موضع خلاف أو ملاحظات في السنوات السابقة، كما يجب التعرف على أسباب رفض الدفاتر سابقاً وكيفية معالجة هذه الملاحظات.

ويلاحظ أن المراجع في المرحلة التمهيدية يقوم بإعداد برنامج للفحص بغرض¹:

- أ- تسهيل أداء مهمته في الفحص؛
- ب- تحديد الخطوات التي سيقوم بها المراجع لتحديد النقاط الهامة التي ستكون موضع عمله؛
- ت- توفير الوقت والجهد في حالة إعداد البرنامج إعداداً جيداً بحيث يغطي جميع النقاط الواجب فحصها.

الفرع الثاني: جمع البيانات والمعلومات

تعتبر مرحلة جمع البيانات والمعلومات من المراحل الهامة للمراجع الجبائي، و يجب أن تشمل هذه المرحلة على عدة خطوات أهمها ما يلي:

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص: 359.

- دراسة معاملات المؤسسة مع الغير وحصرها، حيث أن تجميع البيانات والمعلومات عن المكلف بطريقة سليمة تمكن المراجع من الاعتماد عليها كوسيلة للحكم على مدى سلامة وأمانة الدفاتر وقد يكون تجميع البيانات من داخل المصلحة أو من خارجها؛
 - عمل المقارنات بين تصريحات المكلف في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الاختلاف بين رقم الأعمال أو قيمة الخدمات التي تؤديها المؤسسة، ونسبة إجمالي الربح في كل منها للاسترشاد بها عند الفحص والبحث عن أسباب الفروق الكبيرة فيها؛
 - طلب المعلومات من الجهات المتعاملة مع المكلف كالبنوك والهيئات العمومية الأخرى.
- بعد الانتهاء من مرحلة تجميع البيانات والمعلومات عن المؤسسة موضوع الفحص، يقوم المراجع الجبائي بإخطار المؤسسة برغبته في الانتقال إليها لفحص حساباتها محددًا يوم وساعة الحضور والدفاتر إلى يرغب في الإطلاع عليها.

المطلب الثاني: مرحلة التحقق

تتكون مرحلة التحقق من عدة خطوات نوجزها فيما يلي: المعاينة، الإطلاع والمناقشة.

الفرع الأول: المعاينة

يقصد بالمعاينة إثبات أوضاع وحقائق معينة لمؤسسة ما في زمن ما، عن طريق المشاهدة على الطبيعة بغرض رسم صورة فعلية عن طبيعة نشاط المؤسسة وحجمه. ويعتبر محضر المعاينة مستند يحرر بمعرفة المراجع على أن يتضمن البيانات التالية: اسم المديرية المختصة وعنوانها؛ المصلحة المختصة؛ رقم الملف؛ تاريخ وساعة إجراء المعاينة؛ اسم المراجع الذي قام بالمعاينة؛ مكان المعاينة اسم الشخص الذي حضر المعاينة.

الفرع الثاني: الإطلاع

شرح حق الإطلاع لتمكين المراجع الجبائي من أداء مهمته، ولذلك نصت التشريعات الضريبية على حق المراجع في الإطلاع ومدى هذا الحق والجزاءات التي يتعرض لها من لا يمكنه من استعمال حقه.

فحق الإطلاع في بعض التشريعات الجبائية ليس مطلقا فهو يقتصر على نوع معين من موظفي إدارة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وهذا الحق لا يستعمل إلا لتحقيق الغرض الذي شرع من أجله وهو تأسيس الضريبة المستحقة على المكلف.

وعلى العكس من ذلك نجد أن المشرع الجزائري قد منح صفة الضبطية القضائية للإدارة الجبائية، وخول حق الإطلاع لجميع أعوانها دون استثناء وهذا من أجل تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.¹

وتتمثل الجهات الخاضعة لحق الإطلاع في:

- **المكلف نفسه** الذي تفحص حساباته سواء كان خاضعا للضريبة أو معفي منها.
- **الجهات الحكومية والمحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والقطاع الخاص.**
- **الجهات القضائية:** من سلطات تحقيق أو غيرها أن تطلع أعوان إدارة الضرائب على ملفات الدعاوى سواء كانت مدنية أو جنائية، ويلاحظ أن هذا الحق جوازي وليس وجوبي نظرا لان بعض الدعاوى قد تكون سرية فلا يجوز أعوان إدارة الضرائب الإطلاع عليها والجهات القضائية هي وحدها صاحبة الحق في تقدير هذه الأحوال.
- **البنوك والأشخاص المكلفون بإدارة أموال القيم المنقولة وكل الشركات وهيئات الضمان الاجتماعي والمؤسسات وأصحاب المهن التجارية وغيرهم.**

الفرع الثالث: المناقشة

المناقشة هي إدارة حوار مكتوب مع المكلف يمكن عن طريقه الوصول لأكبر قدر ممن المعلومات عن هذا المكلف ونشاطه وذلك بتوجيه أسئلة محددة تغطي أجابتها جميع البيانات المطلوبة للفحص.²

ونظرا لما للمعلومات والبيانات التي تسفر عنها المناقشة مع المكلفين من أهمية، فمن الضروري أن يتضمن محضر المناقشة البيانات التالية:³

أولاً -البيانات الأساسية :

- اسم المكلف أو وكيله الذي تجرى معه المناقشة محل الفحص وعنوان المؤسسة وكذا الغرض من المناقشة، كأن يكون مثلا لغرض فحص سنوات معينة أو تحديد المسؤولية التضامنية أو تحديد الأرباح الرأسمالية أو عن حالة توقف.....الخ؛
- تاريخ وساعة ومكان إجراء المناقشة؛
- اسم المراجع الذي يجري المناقشة.

¹ - أنظر المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص: 23.

² - أمين السيد أحمد لطي، أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص: 381.

³ - تحسين بهجة الشانلي، محمد عبد العظيم حسن رمضان، **الفحص الضريبي**، مكتبة الجامعة الأردنية، الرقم التسلسلي 460455، 1995، ص: 41.

ثانياً - البيانات المتعلقة بنشاط المؤسسة

- الشكل القانوني للمؤسسة خلال سنوات المراجعة والاطلاع على المستندات المؤيدة له؛
- نوع النشاط السابق والحالي للمكلف الذي تتم مراجعته على وجه التحديد وما إذا كان المكلف له أنشطة أخرى أو شريك في شركة أشخاص أو أموال؛
- ما إذا كان المكلف قد استخرج بطاقة ضريبية لنشاطه؛
- بيان الأمكنة التي يزاول فيها المكلف أعماله؛
- تاريخ بداية نشاط المكلف مع الاطلاع على عقد الإيجار والسجل التجاري؛
- مقدار رأس المال المتداول في سنوات المراجعة؛
- مصادر الشراء من القطاعين العام والخاص وقيمة المعاملات خلال سنوات المراجعة؛
- نظام البيع بالمؤسسة سواء كان جملة أو نصف جملة، ومتوسط قيمة المبيعات أو الإيرادات أو عدد الوحدات المنتجة من كل نوع في اليوم أو الأسبوع، وكذا نسبة إجمالي الربح التي يحققها النشاط وعدد أيام العمل في السنة؛
- بيان بالمصاريف المتعلقة بالنشاط مع الاطلاع على المستندات المؤيدة لها؛
- عدد العمال بالمؤسسة وأجورهم وما إذا كان مؤمن عليهم من عدمه ومدى خضوعهم للضريبة والنظام المتبع في صرف الأجور مع الاطلاع على المستندات المؤيدة لها.

ثالثاً - البيانات المتعلقة بالنواحي الشخصية ومصادر إيرادات المكلف

- التعرف على الحالة الاجتماعية للمكلف وعنوان إقامته؛
- قيمة مصاريف المكلف المعيشية الشهرية؛
- بيان الأموال المنقولة من أرصدة البنوك وكذلك الأموال الثابتة من عقارات وأراضي مملوكة للمكلف وزوجته وأولاده القصر ومصدر هذه الأموال وأي تصرفات حديثة بالنسبة لها وتاريخ وقيمة التصرف سواء بالنسبة له ولزوجته وأولاده القصر؛
- ما إذا كان المكلف ملزم بسداد نفقات معينة مع بيانها وقيمتها وسندها.

رابعاً - بيانات متعلقة بدفاتر وتصريحات المكلف

- إذا كان المكلف يمسك دفاتر منتظمة من عدمه؛
- النظام المحاسبي المتبع بالمؤسسة؛
- المجموعة الدفترية المستخدمة بالمؤسسة؛
- ما إذا كان المكلف يقدم تصريحات ضريبية من عدمه.

المطلب الثالث: مرحلة الفحص الضريبي للحسابات

تتكون مرحلة فحص الحسابات ضريبيا من عدة نقاط كالآتي: محضر الأعمال، برنامج الفحص والفحص الدفترى.

الفرع الأول: محضر الأعمال

تبدأ خطوات الفحص بأن يقوم المراجع بإثبات كل ما يطلع عليه كتابة في مجموعة من الأوراق جرى العرف على تسميتها محضر الأعمال والذي يجب أن يتوفر فيه الأمور التالية:

- بيان النظام المحاسبي المتبع والمجموعة الدفترية التي تحتفظ بها المؤسسة مع إيضاح عدد صفحات كل دفتر.
- الاطلاع على بيانات التسجيل الخاصة بدفترى اليومية والجرد؛
- إثبات تاريخ بدء القيد بالدفاتر وتاريخ آخر قيد بها؛
- تسجيل كل ما يقوم به المراجع بشأن فحص بنود الحسابات الختامية والميزانية العامة، وكتابة ملاحظاته عليها مع الاستفسار من المكلف والمحاسب عما يظهر له من ملاحظات على الدفاتر وإثبات هذه الاستفسارات والإيضاحات التي يتلقاها بالمحضر مع التأشير على الدفاتر والمستندات التي يتم الاطلاع عليها وإثبات التاريخ؛
- إقبال المحضر في نهاية كل جلسة فحص وعادة فتحه مرة أخرى في الجلسة التي تليها مع ذكر الساعة والتاريخ والمكان الذي عقدت به الجلسة، مع مراعاة الدقة والوضوح في كتابة هذا المحضر، و يجب ملاحظة أن محضر الأعمال يعتبر جزءا متما لكتابة تقرير المراجعة.

الفرع الثاني: برنامج الفحص

يقصد ببرنامج الفحص الضريبي بيان الخطوات التي يتبعها المراجع عند فحصه لحسابات المؤسسة، ويرى البعض ضرورة وضع برنامج للفحص ويرى البعض الآخر أن البرنامج غير مجدي لأنه يقيد المراجع بخطوات معينة، إلا أننا نرى أن عمل برنامج للفحص ضروري في المؤسسة الكبيرة إذا كانت لها فروع متعددة لان ذلك يؤدي إلى توفير الوقت وشمول الفحص لجميع البنود التي يرغب المراجع في فحصها.

الفرع الثالث: الفحص الدفترى

نصت أغلب القوانين الجبائية على طريقتين في الفحص لإثبات صحة التصريحات هما:

أولاً - الاعتماد على السجلات المحاسبية: جعل القضاء دفاتر المكلف وحدها الكفيلة بإثبات الربح إذا استوفت الشروط التي تبعث على الثقة فيها، كما وضع الأسس التي تنظم حق إدارة الضرائب في رفض دفاتر المكلف وحقها في الالتجاء إلى التقدير.

هذه الطريقة تعتمد على التصريح المستند إلى الدفاتر المحاسبية ومستندات أمينة ومنتظمة وفقاً للأصول المحاسبية السليمة ومراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن، ويعبر التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف لإدارة الضرائب عن حقيقة النتائج المالية للنشاط الذي يزاوله كما أنه يمثل التزام عليه بسداد الضريبة على ضوء الأرباح الواردة بتصريحه.

وعلى هذا الأساس يجب على المكلف أن يبين الأسس التي بني عليها تحديد أرباحه سواءً كان ملكاً لسجلات محاسبية منتظمة أم لا، ويتعين على المراجع التحقق من الصحة الحسابية لما ورد بالمجموعة الدفترية من أرقام على سبيل الاختبار من النواحي التالية:

- التأكد من صحة مجاميع صفحات المجموعة الدفترية وترحيلها من صفحة لأخرى؛
- التأكد من صحة الأرقام المنقولة من اليوميات المساعدة إلى اليومية العامة؛
- التأكد من صحة الترحيل من اليومية العامة إلى حسابات دفتر الأستاذ وكذلك صحة نقل أرصدة حسابات دفتر الأستاذ إلى الحسابات الختامية.

ومن الملاحظ أن أساس التمييز بين الدفاتر المنتظمة وغير المنتظمة هو الاقتناع الذاتي لكي تصلح للأخذ بالنتائج الواردة بها، ومن ثم يجب أن تكون هذه الدفاتر كما يلي:

- * ممسوكة حسب القواعد المحاسبية والأصول الفنية المعمول بها؛
 - * مؤيدة بالمستندات والوثائق التي تثبت صحة العمليات التي قامت بها المؤسسة وقيدتها بسجلاتها مع مراعاة الظروف التي يتعذر الحصول على مستند بشأنها.
- ويمكن للمراجع الجبائي التحقق من انتظام الدفاتر بإتباع الأساليب الآتية:

أ- أسلوب المصادقات: يعتمد هذا الأسلوب على تلقي البيانات من جهات التعامل المختلفة ومطابقتها مع ما هو وارد بالتصريحات الضريبية وهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الهامة في الكشف عن صحة معاملات المكلفين مع الغير من مصالح حكومية، بنوك، موردين... الخ.¹

الملاحظ أن اعتماد المراجع الجبائي على تلك البيانات إنما يساعده على اكتشاف أوجه القصور عند مطابقة البيانات الواردة من الجهات المشار إليها مع ما هو مدون بالدفاتر، وبذلك تكون هذه المطابقات وسيلة فعالة في الكشف عن مدى أمانة الدفاتر من عدمه.

¹ - GERARD VALIN, J-F.GAVANOU, CUTTMANN, J.LE VOURC'H, CONTROLOR & AUDITOR, Dunod, Paris, 2006.P:165.

ب- أسلوب الفحص الانتقادي: يتمكن المراجع الجبائي من خلال هذا الأسلوب من التحقق من أمانة الدفاتر عن طريق التأكد من سلامة العلاقة بين العناصر المختلفة داخل النشاط ذاته، وذلك بدراسته لنشاط المؤسسة وطبيعته والاطلاع على الدفاتر الإلزامية التي يجب على الاحتفاظ بها بجانب الدفاتر المحاسبية كما هو الحال في دفتر الإنتاج بالنسبة للمصانع، ودفتر الشرطة بالنسبة لنزلاء الفنادق، فقيام المراجع بربط العلاقة بين عناصر الإنتاج المختلفة و النموذج النهائي يحقق من سلامة تلك العلاقة بما يؤدي إلى التأكد من أمانة الدفاتر من عدمه.

ثانياً - طريقة التقدير: هي طريقة من طرق تحديد الريح الضريبي وتكتنف هذه الطريقة عدة صعوبات سببها نقص البيانات الدقيقة المتاحة لدى إدارة الضرائب، فكثيراً ما تلجأ بعض مصالح الضرائب إلى أسلوب التقدير في تحديد أرباح المؤسسة بتقديرها جزافياً دون أن يكون هذا التقدير مستنداً إلى دليل أو قرينة مقبولة بحجة المحافظة على حقوق الخزينة، كما أن المغالاة في هذه التقديرات يؤدي إلى حدوث الكثير من المنازعات بين المكلفين وإدارة الضرائب، مما اضطر هذه الأخيرة إلى إصدار العديد من التعليمات التنفيذية والتي نبهت فيها إلى ضرورة مراعاة ما يلي:

- عدم الالتجاء إلى أسلوب التقدير إلا إذا كان مؤيداً بدليل أو قرينة مقبولة تفادياً لما يترتب على التقدير الجزافي من منازعات وبما يؤثر على علاقة المصلحة بالمكلفين والتي يتعين تطويرها بما يدعم الاحترام المتبادل والثقة؛
 - ضرورة مراعاة الدقة في جمع البيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أسس سليمة؛
 - مقارنة البيانات الواردة في تصريحات المكلفين مع بيانات المصلحة مع مراعاة أن يكون رفض الدفاتر مبنياً على أسس موضوعية سليمة تمس أمانتها.
- أما القضاء فلا يعتد بمنشورات إدارة الضرائب الدورية التي تحدد نسبة الريح في نشاط ما، لأن هذه المنشورات تعتبر من قبيل التعليمات الداخلية بين المصلحة وموظفيها لحسن سير العمل وإرشادهم عما يجب عليهم إتباعه، فهي إذن ليست تشريعات بل تعد من قبيل اللوائح المقررة أو القرارات الوزارية المعمول بها.

المطلب الرابع: مرحلة تقرير نتيجة الفحص الضريبي

تتكون مرحلة التقرير الخاص بنتيجة الفحص الضريبي مما يلي:

- الإعداد لنتائج الفحص؛ مراجعة نتائج الفحص؛ تبليغ نتائج الفحص؛ صياغة تقرير الفحص.

الفرع الأول: الإعداد لنتائج الفحص

ليس حتماً أن يكون صافي الربح الذي أظهرته دفاتر المؤسسة هو وعاء الضريبة الذي يطبق عليه سعرها، فالعدد الأكبر من المكلفين لا يمسون دفاتر بقصد تقديمها إلى إدارة الضرائب فقط، بل يهدفون من مسكها إلى تحقيق أغراض عامة متمثلة في معرفة نتيجة عملياتهم آخر العام من ربح أو خسارة ومقدرة دائيتهم أو مديونيتهم في أي وقت من الأوقات وكذا بيان مركز المؤسسة المالي لمن يشاء من الغير، ومن هؤلاء الغير أعوان إدارة الضرائب الذين إذا تم اطلاعهم على الدفاتر ثم فحصت حسابات المؤسسة وكانت مستوفية للشروط النظامية، فإنها لا تعتبر أن الربح الظاهر بها هو نفسه رقم الربح الخاضع للضريبة، بل تدخل عليه بعض التعديلات بالزيادة أو بالنقص نتيجة تطبيق المواد التي تؤثر على وعاء الضريبة. وبناء عليه يجب على المراجع الجبائي بعد انتهائه من فحص الدفاتر والمستندات، أن يحدد رأيه من ناحية مدى أمانتها أي شمولها لكافة أوجه نشاط المكلف ومدى إظهارها لحقيقة أرباحه، ومدى انتظامها من حيث الشكل وفقاً للأصول المحاسبية السليمة مع مراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.

نخلص مما سبق انه بعد انتهاء عملية الفحص وقبل تبليغ نتائج الفحص الضريبي، يكون قد وضح أمام المراجع الضريبي أي الطريقتين يسلك في تحديد أرباح المؤسسة، أي أن يعتمد النتائج التي أظهرتها الدفاتر أم يرفضها ويلجأ في تأسيس الوعاء عن طريق التقدير. **أولاً - حالات اعتماد الدفاتر المحاسبية:** تقرير نظامية الدفاتر أمر متروك للمراجع بعد دراسة الحسابات وما يؤيدها من مستندات مع الأخذ في الحسبان طبيعة عمل المؤسسة ومدى اتساعه وما تقتضيه طبيعة أعمالها الكبيرة التي تستخدم عدداً كبيراً من العمال من ضرورة وجود نظام رقابة داخلية محكم، عكس الحال المؤسسات الصغيرة التي يديرها أصحابها بأنفسهم، فإن إمكانياتها لا تسمح بإتباع نظام الرقابة الداخلية التي يكلفها فوق طاقتها، وعادة ما يقوم المراجع الجبائي باعتماد الدفاتر في حالة توفر الشروط الآتية:

1- الشروط المتعلقة بمدى انتظام الدفاتر المحاسبية

أ- أن يسفر الفحص عن مسك مجموعة دفترية ومجموعة المستندات التي تؤيدها وفقاً للأصول الفنية المتبعة والمعروفة، سواء ما تعلق منها بطريقة ونظام القيد وفقاً للمفاهيم والسياسات والمبادئ المحاسبية السليمة مع توفر الشروط الشكلية الخاصة بها، وجميعها مؤيدة بالمستندات وخاصة المشتريات والمبيعات.

ب- أن يسفر الفحص عن سلامة نظام الرقابة الداخلية، بحيث يمكن الاطمئنان إلى القيود والعمليات الواردة بالدفاتر وعدم الشك في إخفاء أجزاء منها بعيدا عن السجلات.

ت- إذا تم رفض الدفاتر في السنوات السابقة، فيتعين على المراجع التحقق من أن الأسباب التي رفضت من أجلها الدفاتر غير موجودة في السنوات تحت المراجعة.

ث- أن يتم إظهار حسابات مشتريات المؤسسة ومبيعاتها وإيراداتها ومصاريفها المختلفة وفقا لقواعد المحاسبة وأصولها الفنية، مع وجوب الاحتفاظ ببيان البضائع والسلع في دفتر الجرد على وجه التفصيل في أول كل مدة ونهايتها مع بيان كيفية تقويمها.

ج- أن تتضمن الدفاتر المحاسبية تفصيلا للمصايف المختلفة ومقدار الاهتلاك المحتسب والاحتياطات المكونة، حتى يتسنى للمراجع تحديد المصايف التي يسمح القانون بإضافتها أو استبعادها من الأرباح.

2- الشروط المتعلقة بأمانة الدفاتر المحاسبية

أ- أن يكون الفحص قد أسفر عن أن المعلومات التي تم الحصول عليها من معاملات المؤسسة مع الغير مطابقة لما هو مقيد بالدفاتر، وأن مراجعة القيود المحاسبية في الأشهر التي اختيرت للمراجعة قد أثبتت انتظام القيد بالدفاتر وأمانتها.

ب- أن يكون الفحص قد أظهر سلامة الجرد كمية وقيمة، فإذا ظهر عجز في جرد آخر المدة دل ذلك على وجود مبيعات مخفاة أو تخفيض في الجرد متعمد لتخفيض الأرباح، ومن ثم فإن الدفاتر في هذه الحالة لا تظهر حقيقة أرباح المؤسسة وبالتالي تعد غير أمينة.

ت- أن يكون الفحص قد أسفر عن تماشي نسبة إجمالي الربح المحققة في سنة أو سنوات الفحص، مع النسبة التي تظهرها دفاتر المؤسسة في السنوات السابقة ومع مثيلاتها في دفاتر المؤسسات ذات النشاط المماثل، فإذا أسفر الفحص عن وجود اختلافات في نسب إجمالي الربح المشار إليها فلا تعتمد الدفاتر إلا بعد الاقتناع بأسباب الاختلاف مع إثبات ذلك بالتقرير.

ث- أن يكون قد تبين عند مراجعة كشوف البنك وحسابات الصندوق في فترة ما، أن القيود مطابقة لحركة المؤسسة بالنسبة للمشتريات والمقبوضات وباقي العمليات وأن رصيد الصندوق لم يكن دائنا في أي فترة خلال سنوات الفحص.

ج- أن يكون فحص حساب جاري صاحب المؤسسة قد أسفر عن عدم وجود أرباح مخفية لم ترحل لحساب الأرباح والخسائر من عمليات مشاركة مع الغير أو عمولات مستحقة.

فإذا توفرت جميع هذه الشروط، واقتنع المراجع بها كدليل على صحة نتائج أعمال المؤسسة وأمانتها في تبيان نتيجة الأرباح الحقيقية لكافة عمليات المؤسسة، جاز اعتماد الدفاتر ويحق للمراجع إجراء بعض المعالجات على عناصر حساب الأرباح والخسائر وفقا لما يتفق مع أحكام القانون الضريبي، وهو ما يسمى بتعديل التصويح كأن يرد المراجع إلى الوعاء الخاضع للضريبة بعض عناصر المصاريف.

ثانياً - حالات عدم اعتماد الدفاتر المحاسبية: أن رفض دفاتر المكلفين يجب أن يكون مبنياً على أسس موضوعية تتعلق بأمانتها، حيث تحرص مصالح الضرائب على إصدار العديد من التعليمات في شأن رفض الدفاتر، حيث تكون معيبة في الحالات الآتية:

▪ مسك محاسبة غير منتظمة و لا تبين حقيقة الأرباح وبالتالي تكون التصريحات بعيدة عن الحقيقة؛

▪ مسك محاسبة منتظمة ولكن يشوبها التحايل عن طريق التلاعب في القيود المحاسبية وأعمال الجرد أو غير ذلك، رغبة في تقليل الربح الخاضع للضريبة.

فإذا انتهى المراجع من فحصه إلى رفض المحاسبة، وجب أن تكون أسباب الرفض مدعمة بالأدلة الكلية التي تثبت عدم أمانتها أو بعدها عن الحقيقة.

ومن أهم أسباب رفض الدفاتر المحاسبية هو انتفاء الشروط التي يتعين توفرها لاعتمادها والسابق الإشارة إليها، ويمكن تلخيص أسباب رفض الدفاتر إجمالاً فيما يلي:¹

أ- عدم مسك المجموعة الدفترية وفقاً للأصول والقواعد الفنية المتبعة كعدم انتظام القيد وتكرار الشطب والكشطو الكتابة بين السطور.

ب- توفر الأسباب التي من أجلها رفضت الدفاتر في السنوات السابقة، إذ أن رفض الدفاتر في بعض السنوات لا يعني استمرار رفضها طالما تلافت المؤسسة العيوب التي كانت سبباً لعدم الأخذ بنتائجها ما لم تتكشف أسباب جديدة.

ت- عدم إظهار حسابات المشتريات والمبيعات ومصادر الإيرادات الأخرى وكذلك عدم الاحتفاظ ببيان المخزونات في أول كل مدة ونهايتها أو بيان كيفية تقويمها.

ث- عدم مطابقة المعلومات التي تم الحصول عليها من معاملات المؤسسة مع الغير على القيد بالدفاتر.

¹ - عادل كمال حسنين محمد، مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن الإقرار الضريبي طبقاً للقوانين الضريبية المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة طنطا، 1998، ص: 54.

ج- عدم سلامة الجرد "كمية وقيمة" وكذا مخالفة القيود لما هو وارد بالمستندات، وعدم وجود الكثير من فواتير الشراء والبيع.

ح- أن تسفر مراجعة كشوف البنك وحساب الصندوق في فترة معينة عن وجود اختلاف عما هو مقيد بالدفاتر دون مبرر، أو أن يسفر الفحص عن أن رصيد الصندوق في فترة ما دائن.

خ- عدم تناسب كمية الإنتاج مع المواد الداخلة في الصناعة وإن كان هذا السبب لا يصلح وحده كأساس لرفض الدفاتر إلا إذا وجد له مبرر.

وفي هذه الحالات للمراجع الحق في عدم الاعتداد بالتصريحات المقدمة وتحديد الأرباح بأسلوب التقدير.

مما سبق نخلص أن للدفاتر حجيتها وأهميتها لغرض تحديد الضريبة، ولا يجوز لإدارة الضرائب رفضها إلا إذا استندت إلى أسباب جوهرية تمس أمانتها ونظاميتها، فلا يصح مطلقاً الاستناد إلى بعض العيوب الشكلية أو الأخطاء غير العمدية التي وقع فيها المكلف سهواً أو نتيجة الجهل بمبادئ وأصول المحاسبة، طالما إنها أخطاء يمكن تصويبها ومن ثم تصحيح النتائج بما أن للمصلحة حق التصحيح أو التعديل.

الفرع الثاني: مراجعة نتائج الفحص

بعد أن ينتهي المراجع من عملية الفحص يقوم بعرض الملف الضريبي للمكلف بالكامل

على رئيس فريق عملية المراجعة للتقرير عن نتائج الفحص متبعا الخطوات التالية:

أولاً: يبدأ رئيس فريق المراجعة بتصفح الملف، ولقاء نظرة عابرة على التصريحات السابقة للتأكد من أنه قد تم فحصها وأن الضرائب المستحقة عليها قد حصلت، فضلا عن أنه بالاطلاع على أجزاء الملف الخاص بالسنوات السابقة مزايا عديدة منها، أنه يمكن المراجع من معرفة درجة أهمية المؤسسة التي يراجعها عن طريق حجم المعاملات التي تم التصريح عليها، وبذلك يكون قد أحاط بشكل عام وشامل بحالة المؤسسة في السنوات السابقة لسنة الفحص، وألم بما قد يكون بها من وجود نقص في إجراءات الربط أو التحصيل ليبيدي ملاحظاته ورأيه بخصوص أوجه النقص وكيفية استيفائها؛

ثانياً: يقوم رئيس فريق المراجعة بعد ذلك بدراسة تصريح المؤسسة أو تصريحاتها عن السنوات السابقة ويتأكد من أنها قد روجعت مكتيباً وإن الضرائب المستحقة قد سددت، ويتأكد من أن التصريح قد شمل جميع المرفقات التي نص عليها القانون الجبائي، وإذا كانت بعض بنود

الحسابات مجملة، فيجب أن يتأكد من أن هذا النقص قد تم تداركه، وأن تضمن فحص المراجع التحليل المذكور، نظراً لأن تحليل الأرقام المدمجة يعتبر دعامة من الدعامات التي يستند عليها رئيس فريق المراجعة في مناقشة ومراجعة نتائج الفحص، ولدراسة مرفقات التصريح أثر كبير في توجيه رئيس فريق المراجعة نحو ضرورة التحقق من استيفاء فحص المراجع لكافة النواحي التي يجب أن يشملها التدقيق؛

ثالثاً: وبالنسبة لشركات الأموال، يجب أن تكون شهادة المراجع القانوني للمؤسسة على الميزانية، محل فحص المراجع، للتأكد من أن التحفظات الواردة بها ليس لها اثر من الناحية الضريبية أو لها هذا الأثر وقام المراجع الجبائي بمعالجة التحفظ من الوجهة الضريبية، ولا أشار رئيس فريق المراجعة إلى ذلك في ملاحظاته على تقرير الفحص؛

رابعاً: يقوم رئيس فريق المراجعة بالاطلاع على عقود المؤسسة المرفق صورها بالملف حتى يتأكد من سلامة معالجة المراجع للوضع القانوني الوارد بها، وما يستتبع ذلك من تحديد الضريبة التي تخضع لها، فضلاً عن أنه بإطلاعه على العقود المذكورة، يتمكن من مراجعة نسب توزيع الربح الواردة بالتقرير ويمكنه من إبداء الرأي في كثير من المسائل التي قد يتضمنها التبليغ كموضوع الأعباء العائلية... الخ؛

خامساً: تنصب مراجعة رئيس فريق المراجعة بعد ذلك على التبليغ نفسه، فيتأكد أولاً من استيفائه للشروط الشكلية من ناحية توقيع المراجع عليه ووضع التاريخ في آخره، ومن أن وصف معد التبليغ لوضع المؤسسة القانوني وسنوات الفحص ونوع النشاط قد جاء مطابقاً للحقيقة، ثم يركز بعد ذلك عنايته على الطريقة التي عالج بها المراجع حسابات المكلف ودفاتره، وكيفية عرضه لطريقة الفحص والاختبارات التي أجراها على عناصر الحسابات المختلفة والأسباب التي تدعوه للتقدير أو اعتماد الدفاتر المحاسبية؛

سادساً: يجب أن يتضمن تقرير رئيس فريق المراجعة من أن المراجع لم يكتف بذكر سبب واحد لرفض الدفاتر مع ضرورة تعداد جميع أسباب الرفض والالتجاء إلى التقدير؛

سابعاً: يجب على رئيس فريق المراجعة أن يزن الطريقة التي لجأ إليها المراجع الجبائي في التقدير ومدى سلامة أساسها للوصول إلى حقيقة أرباح المكلف.

ثامناً: يجب على رئيس فريق المراجعة أن يتأكد من صحة معالجة المراجع للمصاريف العامة طبقاً لقواعد المحاسبة وقوانين الضرائب وتعليمات المصلحة مع مقارنة المصاريف الواردة في التصريح والمعتمدة في التبليغ، حتى إذا تبين له أن عنصر من المصاريف يستدعي المناقشة

ولم يناقش طلب من المراجع الجبائي استيفاء المناقشة مع مراعاة تحليل بنود المصاريف المجملة، إذ كثيرا ما تخفى عناصر لا تعتمد ضريبيا، وقد تمر على المراجع الضريبي لقلة درايته وخبرته أو لضيق وقت الفحص أمامه.

الفرع الثالث: التبليغ بنتائج الفحص

بعد تحديد نتيجة الفحص بمعرفة رئيس فريق عملية المراجعة واستقرار إدارة الضرائب على الوعاء الذي يبين نتيجة عمليات المكلف، فإن رأت المصلحة تصحيح التصريح تعين عليها أن تخطر المكلف بذلك برسالة موسى عليها مع إشعار بالوصول وإن تدعوه إلى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيحات التي أجرتها وذلك خلال شهر من تاريخ الاستلام (حال المراجعة الأولية) أو أربعون يوما بالنسبة للمراجعة المعمقة.¹

فإذا قدّم المكلف إجابة كتابية متضمنة ملاحظاته خلال المدة المحددة، وتوصلت المصلحة إلى اتفاق على التصحيح، سواء قبلت كل ملاحظاته أو بعضا منها وسلم بوجهة نظر المصلحة في البعض الآخر، فهنا تتخذ إجراءات الربط ويتم إصدار الجداول الضريبية (الأوراد) ويتم إخطار المكلف بالإشعار الدال على صدورهما مباشرة ويكون أساس ربط الضريبة هو قبول المصلحة لإقرار المكلف بعد التصحيح.

أما إذا قبلت المصلحة بعض ملاحظاته دون البعض الآخر ولم يتم الاتفاق بين الطرفين على البقية أو رفضت المصلحة جميع ملاحظات المكلف، اعتمدت الأسس الضريبية من واقع ما استقى عليه رأي المصلحة وأخطر المكلف بقيمة الضريبة، وله أن يطعن في هذا التقدير خلال آجال محددة قانونا.

و جدير بالذكر أن هنالك واجبات يتعين على المراجع الجبائي القيام بها بعد إشعار المكلف بنتيجة الفحص وهي:

- إخطار المصالح الجبائية الأخرى بمعاملات كبار المتعاملين مع المؤسسة من مشتريات أو مبيعات خلال سنة أو سنوات المراجعة لمساعدتها في الوصول إلى حقيقة أرباحهم؛
- يفضل تدوين ما يظهر للمراجع الجبائي من ملاحظات بعد الانتهاء من فحص الدفاتر حتى لا يغفل إحداها فور إخطار المكلف بنتيجة الفحص، على أن يتم التأشير أمام كل ملاحظة بما يفيد استيفائها في الحين.

¹ - أنظر المواد 19-20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

الفرع الرابع: صياغة تقرير الفحص

بعد انتهاء الفحص وإخطار المكلف بالنتائج النهائية للمراجعة، يعكف رئيس فرقة المراجعة على صياغة تقرير المراجعة الجبائية، حيث يعتبر هذا التقرير ثمرة عملية المراجعة. فصيغة التقرير تتمثل في الملف الذي عن طريقه نهي المراجع مهمته، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراجعة. وقياساً على ذلك فإنه يجب على رئيس فريق عملية المراجعة أن يُعدّ تقريراً وافياً يحوي كافة المعلومات التي تعبر عن رأيه الفني المحايد عند الانتهاء من عملية المراجعة، بحيث يبين فيه طبيعة عمل المكلف وطبيعة النظام المحاسبي وما وجده من نقاط ضعف ومخالفة للمبادئ والأعراف المحاسبية وللتشريعات الجبائية ويبين أدلة الإثبات التي حصل عليها، ومن ثم يبدي رأيه حول صحة البيانات المالية ومدى الالتزام بالتشريع الجبائي، إذ أنه كلما كان تقرير المراجع الجبائي معداً بطريقة مهنية وبأسلوب علمي يستند إلى الأصول المحاسبية وأصول مهنة التدقيق، كلما كان أكثر إقناعاً للأطراف كافة سواءً المصالح الجبائية أو المكلف أو الجهات القضائية المختصة بالمنازعات الجبائية، وهذا قد يجعل المكلف يقبل بالتعديل دون الطعن بالقرار لدى المحاكم بما إذا طعن بالقرار فإن عملية التقاضي ستكون سهلة وسريعة ولا تحتاج للمزيد من البحث والتحري لأن كل شيء سيكون مدعوماً معززاً بأدلة إثبات قوية وكل نقطة من نقاط التعديل سيتم توضيحها بشكل لا يحتمل التأويل.

وفي الأخير يجب على رئيس فرقة المراجعة أن يرسل تقرير المراجعة مدعماً بنسخ من وثائق الفحص والتدقيق إلى المصالح الجهوية والمركزية للمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري للمراجعة الجبائية المطبقة من طرف مصالح الضرائب على المكلفين بالضريبة، من خلال إعطاء مفاهيم عامة وأساسية حول مراجعة الحسابات والمراجعة الجبائية وخلصنا إلى أن المراجعة من وجهة نظر العمل المهني هي عملية (الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة التي تراجع حساباتها، بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي).

أما المراجعة الجبائية فهي المرحلة الجوهرية في عملية المحاسبة الضريبية عن طريقها يتم التحقق من مراعاة المكلف لأحكام متطلبات القانون الجبائي عند إعداداته للتصريح الضريبي، وشمول هذا التصريح لكافة العمليات التي نص القانون الجبائي على خضوعها وأنه لا توجد أية عمليات يجب خضوعها وتم إغفالها عمداً أو بحسن نية.

فمفهوم الباحث للمراجعة الجبائية من خلال الممارسة العملية، أنها عملية إجرائية مركبة تتكون من عدة أعمال متعاقبة زمنياً، ويعتبر كل عمل من الأعمال نتيجة للعمل السابق ومقدمه قانونيه للقيام بالعمل الذي يليه، فقيام المؤسسة بإثبات البيانات المالية خلال الفترة المحاسبية تعتبر مقدمه لإعداد التقارير المالية التي تعتبر نتيجة لتقديم التصريح الضريبي، وبالتالي فإن المراجع الجبائي يهدف إلى التحقق أيضاً من عدالة القوائم المالية المقدمة ضمن التصريح مستخدماً أساليب الفحص الضريبي المستمدة قواعدها من قواعد التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى قواعد ومعايير أخرى.

ويستنتج الباحث مما سبق؛ أن مجالات عمل المراجع الجبائي والتي هدفها التحقق من صحة الوعاء المصرح به عن الفترة موضوع الفحص التي أعدتها المؤسسة وفقاً للأصول المحاسبية وقواعد التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى مراعاة القوانين الجبائية السائدة، هي تقريبا نفس مجالات اهتمامات مراجع الحسابات باختلاف الهدف لكل منهما، وحتى يحقق المراجع الجبائي أهدافه فإنه يستخدم نفس الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الخارجي، فضلاً عن استخدام بعض الأساليب الأخرى التي تتفق وطبيعة أهداف المراجعة الجبائية.

الفصل

الثاني

تمهيد:

تعدّ الحصيلة الضريبية مقياساً لنجاح الأدوات الضريبية المستعملة في أي نظام ضريبي إذ أنها نتاجه النهائي الذي يسهم في تغطية النفقات العامة التي تهدف إلى تحقيق التنمية والررفاهية، و عليه يجب الرجوع بين فترة وأخرى لتعديل إجراءات تحصيل الضرائب خصوصاً عند ظهور الحاجة إلى مصادر للأموال و ضماناً لتوفيرها بالشكل المطلوب.

فالضرائب تحتل مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج لا يستهان بها في دعم الميزانية العامة، بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات. وحتى يتمكن أي تشريع أو نظام ضريبي، من تسهيل عمليات التحصيل والجبائية، فلا بد وأن تكون مواد هذا التشريع محكمة ومصاغة صياغة مناسبة، وملائمة لظروف المكلف، وخاصة فيما يتعلق بموضوع الجبائية والتحصيل، وذلك وفقاً لقواعد فرض الضريبة.

وتختلف طرق تحصيل الضريبة، وتتعدد باختلاف التشريع الجبائي من دولة إلى أخرى، وتختلف أيضاً باختلاف طبيعة المكلفين، أو حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة، فقد يتم تحصيل الضريبة عن طريق التسيقات، أو الاقتطاع من المنبع، أو من خلال الدفع المباشر للضريبة عند تقديم التصريح الضريبي.

ويتم تحصيل الضرائب وجبايتها، بعد أن يتم تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، والتعرف على الدخل الخاضع للضريبة، أما بخصوص حساب قيمة الضريبة المستحقة المراد تحصيلها وجبايتها، فإنه يتم وفقاً لمعدلات الضريبة ذات العلاقة بفئات دخل المكلف وفق ما تنص عليه القوانين الجبائية.

من هذا المنطلق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، سنتناول في المبحث الأول ماهية الضريبة من حيث إعطاء تعريف لها، خصائصها، أهدافها، الأسس القانونية التي تبرر فرضها إضافة إلى أهم التصنيفات التي تميزها، وفي المبحث الثاني سنتطرق لدراسة التنظيم الفني للضريبة أي مختلف المراحل التي تمر بها الضريبة بداية من تحديد وعائها، حساب قيمتها وأخيراً جبايتها للخزينة العمومية، أما المبحث الثالث فسنستعرض فيه مختلف طرق و ضمانات تحصيل الدين الضريبي إضافة أهم الإجراءات الودية والجبائية المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية في هذا الشأن، أما المبحث الرابع فسنتناول فيه بالدراسة والتحليل لواقع التحصيل الضريبي في الجزائر.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة

تعد الضريبة في ظل التطورات الاقتصادية والسياسية للدولة الحديثة أداة من أدوات السياسة المالية، فلم يعد يقتصر دورها على تحقيق الهدف المالي أو هدف الحصيلة، الذي كان هو الأساس في فرضها منذ القدم.

فقد أصبح للدولة في الوقت الحاضر دور مهم في الحياة الاقتصادية مهما كان النظام الاقتصادي السائد فيها سواء أكانت هذه الدولة رأسمالية أم اشتراكية، متقدمة أم في طور النمو، حيث أصبح للضرائب أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة في الاستقرار الاقتصادي والتنمية والعدالة الاجتماعية.

وعليه يتعين، تحديد مفهوم الضريبة وخصائصها، وكذا مختلف المرتكزات النظرية التي تعطي الحق للدولة في فرضها، إضافة إلى المبادئ التي تحكمها ومختلف أهدافها وأصنافها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وتصنيفاتها

سيتم من خلال هذا المطلب عرض وتحليل مختلف وجهات النظر التي وردت لتعريف لضريبة، فضلاً عن تحليل مختلف مراحل ظهور وتطور هذا المفهوم، بالإضافة إلى التعرف إلى مختلف تصنيفات الضريبة استناداً إلى معايير متعددة، وهذا على النحو الآتي:

الفرع الأول: مفهوم الضريبة

إن مفهوم الضريبة لم يكن واحداً دائماً، فعندما لم تكن التجمعات البشرية قد نشأت بعد لم يكن أي نوع من الضرائب، وقد تميز هذا العصر بأن هناك اكتفاء ذاتي وظروف معيشية بسيطة، وعدم وجود أية علاقة مشتركة بين الناس، وبالتالي فالفرصة لم تكن مهياًة لوجود الضرائب، ولكن مع تطور حياة الإنسان واستقرار الجماعات البشرية ظهرت الحاجة إلى توفير الحماية والأمن الداخلي والخارجي لهذه الجماعات، ورافق ذلك ظهور السلطة التي تعهدت بتوفير الأمن والحماية، وبالتالي ظهرت الضرائب لغاية الإنفاق على احتياجات المجتمعات، وكانت السلطة هي الجهة المخولة بجمعها، ومن ذلك نلاحظ أن ظهور الضرائب كان مرافقاً لوجود الدول واستقرار المجتمعات وتطورها.

ومع التطور في نواحي الحياة وظهور احتياجات مختلفة للإنسان اقتصادية واجتماعية وسياسية، ساهمت الضريبة في تحقيق التنمية في شتى المجالات وظهرت أهداف مختلفة لها

مع سعي دائم من قبل الحكومات في دول العالم لتوفير الأموال الكافية من التحصيلات الضريبية لتأدية الالتزامات.

ولتخيل التطور الذي وصل إليه المفهوم الضريبي في هذا الوقت يمكن أن نلاحظ ظهور مفاهيم مهنية وأكاديمية مرتبطة بالعمل الضريبي، ومنها **التخطيط الضريبي**: وهو من الوسائل التي تستعملها الإدارة الناجحة للاستفادة من المزايا القانونية، حيث تساعدها في إتباع سياسة استثمارية مفيدة سواء أكان ذلك بالموجودات الثابتة أم الاستثمارات المالية أو حتى تقليل مبلغ الالتزام الضريبي أو تجنب الضريبة بأكملها¹، ومن المفاهيم كذلك مفهوم **الفجوة الضريبية** والمقصود بها: الاختلاف بين الضرائب التي يقوم المكلفون بسدادها فعلا من واقع تصريحاتهم، والضرائب التي يجب إن يسددها على أرباحهم الحقيقية²، فربط تطور مفهوم الضريبة بظهور مصطلحات جديدة للعمل الضريبي يعني أن الجانب النظري لهذا العلم قد بدء بالاتساع والتكامل مما يؤدي انعكاس ذلك التطبيق المهني.

أولاً - تعريف الضريبة: رغم تعدد التعاريف التي تناولت الضريبة إلا أنها تتفق في مجملها على مجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الاقتطاعات.

تعرف الضريبة "على أنها مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبّه من المكلفين بصورة إجبارية ونهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية وفي سبيل تدخل الدولة فقط"³. كما تعرف بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص، مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف للخدمات العامة"⁴

وقد عرفها الأستاذ ميشال دران "Michel Dran" الضريبة اقتطاع جبري، تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد، قصد توزيع ثقل الأعباء العامة، فيما بينهم بإنصاف"⁵.

1- عبد الناصر نور ومحمود إبراهيم، التخطيط الضريبي، دراسة ميدانية على الشركات الأردنية المساهمة في قطاع الخدمات، أريد للبحوث والدراسات، المجلد الأول العدد الثاني، أريد، 1999، ص ص (13 - 47).

2- أمين السيد لطفى، تقويم سياسات الفحص الضريبي وأثارها على الخلافات ما بين الممولين والإدارة الضريبية" دراسة تطبيقية على شركات السياحة مع إطار محاسبي منهجي مقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، جامعة عين شمس، 1992، ص: (771 - 819).

3- حسن عواضة، المالية العامة (دراسة مقارنة) الموازنة، النفقات والواردات العمومية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1983، بيروت، ص: 430.

4- جهاد سعيد حصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية، وفقاً للتشريع الأردني، ط1، 1999-2000، الأردن، ص: 98.

5- J. Alesandre, Droit fiscal algérien OPU Alger 1990, p: 26.

ومن أكثر المفاهيم شهرة ما جاء به الباحث "Gaston Jése" بوصفها اقتطاع نقدي

تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.¹

أما الأستاذ M. Duverger يرى بأن " الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة

لتُ ميزها عن بعض الاقتطاعات المالية التي تتسم بالصفة غير المباشرة من أموال الدولة ".²

أما رفعت المحجوب فقد عرف الضريبة: "بأنها اقتطاع مالي، تقوم به الدولة دون مقابل

خاص لدفعها، أي دون تحقيق نفع خاص بدفعها " وذلك بغرض تحقيق نفع عام.³

كما عرفت الضريبة في الفكر المالي الإسلامي بأنها: مصطلح الضريبة يعتبر

مصطلحاً أصيلاً في تاريخ الجباية العربية الإسلامية، فقد استخدم أهل الاختصاص الفعل "

ضرب " قرين توظيف الاقتطاع الجبائي، حيث تضمن كتاب الخراج العبارات التالية " ضرب

عليهم الجزية"، "أضرب عليهم الجزية"⁴ وكذلك ما ورد في كتاب الأحكام السلطانية والولايات

الدينية، مثلما هو الحال في عبارات... "بخراج يضرب عليها"...، "يضرب عليها خراج يؤدونه

عنها...، "قدر إخراج المضروب عليها"⁵.

كما تضمنت المقدمة⁶ "فيستحدث صاحب الدولة أنواعاً من الجباية، يضربها على

المبيعات"...، ومن هنا ظهر مصطلح الضريبة، واستقر في لغة الجباية العربية، ولذلك نجد في

لسان العرب لابن منظور بأن الضريبة" واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاد والجزية

ونحوها، ومنه ضريبة العبد وهي غلته. ..الضريبة مفعولة وتجمع على ضرائب...والاسم

ضريبة⁷. "كما نجد نفس المصطلح في المعجم الوسيط، الذي جاء فيه" الضريبة ما يفرض على

على الملك والعمل والدخل للدولة ويختلف باختلاف القوانين والأحوال"⁸

1- وليد زكريا صيام، وائل عودة العكشة، الضرائب ومحاسبتها دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط02، 1997، عمان، ص: 15.

2 -Maurice Duverger, *élément de fiscalité*, édition Terne, P.U.F, Paris, 1956, P: 99.

3- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1966 ص: 88

4- أبي يوسف يعقوب ابن إبراهيم "كتاب الخراج"، المطبعة السلفية 1352 هـ، ص: 28.

5- أبي الحسن علي الماوردي "الأحكام السلطانية والولايات الدينية"، دار الكتب العلمية، بيروت، ص 161 و 232.

6- عبد الرحمان ابن خلدون: مقدمة ابن خلدون، دار الكتب العلمية، بيروت، ط1993، ص: 218.

7- ابن منظور، لسان العرب لابن منظور، ج3، دار المعارف، القاهرة، 1981، ص: 2565.

8- معجم اللغة العربية" المعجم الوسيط"، ج2، القاهرة، ط 1986، ص559.

وهكذا يكون "مصطلح الضريبة في لغة الجباية العربية، يثير في الذهن ركنا هاما في الاقتطاع الجبائي" هو السلطة الجبرية "حيث ورد في لسان العرب لابن منظور الضريبة ما ضرب بالسيف¹ ...

بعد أن استعرضنا العديد من التعاريف لمفهوم الضريبة، حسب اختلاف وجهات النظر حولها، من قبل علماء المالية العامة، وحسب التطور الذي عرفه هذا المفهوم فإننا نستطيع تقديم هذا التعريف العام:

"الضريبة هي اقتطاع مالي تفرضه الدولة وتستوفيه، وفقا لقواعد قانونية تشريعية مقدره بصفة إلزامية ونهائية، وتفرض على المكلفين، وفقا لمقدراتهم التكاليفية، في دفع هذا الاقتطاع، بقصد تغطية النفقات العامة للدولة، والهادفة لخدمة المجتمع وتطويره في جميع مناحيه الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والثقافية وغيرها، بما يعود على كل أفراد المجتمع بالنفع العام."

فالضريبة وفقا لذلك هي محور وجوهر النظام الجبائي، الذي يشمل كل الاقتطاعات الإلزامية المطبقة من طرف الدولة والتي تأخذ غالبا شكل ضرائب إضافة إلى الرسوم الجمركية والاشتراكات الاجتماعية وغيرها من الاقتطاعات الأخرى".

ثانيا- خصائص الضريبة: ومن خلال هذه التعاريف، يمكن تحديد الخصائص التالية للضريبة، كما يلي:²

1- التزام نقدي: وذلك خلافا لما كان يسود قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا، وذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي. ولما ظهر التقدم الاقتصادي والاجتماعي والسياسي أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.

2- فريضة جبرية: أي أن فرض الضرائب وجبايتها يعدان عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة فالمكلف ليس حرا في دفعها، بل أن السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفية دفعها.

3- تفرض من قبل الدولة: أن الضريبة من حيث المبدأ لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا من قبل السلطات التشريعية، فالإدارة الجبائية تقوم بتنفيذ أحكام القانون، فلا تستطيع إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة. ولذلك يجب أن تكون

1- ابن منظور، مرجع سبق ذكره، ص: 2565.

2- عادل محمد القطاونة، عدي حسن عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008، عمان الأردن، ص: 4.

أحكام القانون الضريبي ملزمة للدولة، كما هي ملزمة للفرد، والقضاء يجب ان يكون رقيقا على أي مخالفة إحقاقا للعدل وواضعا للضوابط ومانعا للتعسف.

4- تفرض وفقا لمقدرة المكلفين: تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم التكاليفية على الدفع، وهذا ما نادى به آدم سميث بقاعدة (العدالة الضريبية) أي أن يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع، ويبرز هنا مفهوم الطاقة الضريبية: وهي ما يمكن اقتطاعه كضريبة من دون إحداث آثار سلبية.

5- الضريبة تجبى بصورة نهائية: تفرض الضريبة وتجبى من المكلف بصورة لا رجوع عنها، وهذا ما يميزها عن القرض الإجباري.

6- تفرض بلا مقابل: إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به، فهو يدفع الضريبة بصفته عضواً في المجتمع. وليس معنى ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، بل العكس من ذلك انه يستفيد بصفته واحد من الجماعة من إنفاق الموارد الضريبية على المرافق العامة.

7- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام: بما أن الضريبة تجبى بموجب التضامن الاجتماعي بين الأفراد فإن ثمة خاصية تتجلى في كونها تهدف إلى تحقيق النفع العام.¹

ثالثا- التفرقة بين الضريبة والمبالغ الأخرى المدفوعة للدولة: عند تناول تعريف الضريبة يجب أن نشير إلى أن البعض يخلط بين مجموعة من المبالغ التي تدفع للدولة أو إحدى هيئاتها العامة - والتي تعتبر إيرادات لها - وبين مفهوم الضريبة، ومن هذه المبالغ :²

1- الرسم: وهو عبارة عن مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبرا من المكلف مقابل تقديم خدمة معينة له بهدف تغطية نفقات الدولة مثل: رسوم المهن، رسوم القضاء، رسوم ترخيص المركبات. وفي حين يتشابه مع الضريبة في انه يدفع بشكل نقدي بقصد تغطية النفقات العامة، فانه يختلف عنها في كون الرسم يدفع نتيجة خدمة مباشرة تقدم للمواطن بينما لا يوجد مردود مباشر مقابل دفع الضريبة.

2- الإتاوة: عكس الضريبة التي لا تدفع للحصول على مقابل مباشر، تحصل الإتاوة بمناسبة خدمة مقدّمة، هي اختيارية حيث يلزم دفعها إذا ما تم استعمال المواطنين للخدمة المرتبطة بها،

1- بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص ص: 12-13.

2 - عادل محمد القطاونة، عدي حسن عفانة، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

كما لا يوجد بالضرورة تناسب فيما بين مبلغ الإتاوة المدفوع وخدمة المستفاد منها. مثلاً: إتاوة حق استغلال خط هاتفي.....الخ.

3- الغرامة وهي عبارة عن مبلغ من المال تتقاضاه الدولة جبراً من المكلف نتيجة ارتكابه مخالفة قانونية، أو قيامه بعمل مخالف للتعليمات الصادرة عن الدولة أو أحد مؤسساتها ومن أمثلتها: مخالفات السير، مخالفات الصحة، المخالفات التجارية. وتتشابه مع الضريبة بكونها تدفع جبراً للدولة، وتختلف عنها بأن الغاية منها ردع المكلف عن القيام ببعض الأعمال أو الأفعال في حين أن للضريبة عدد من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية.

4- الحقوق الجمركية: هي أعباء مالية تتحملها السلع والبضائع بمناسبة مرورها عبر الحدود من إقليم نحو إقليم آخر حيث تحصل على السلع المستوردة نحو الإقليم الوطني (حق الدخول) أو المصدرة نحو الخارج (حق الخروج)، يستحق دفعها عند المرور عبر الحدود ولا يتم إخراجها من محلات الجمارك إلا بعد دفع هذه الحقوق. غير أنه توجد استثناءات (أنظمة الإعفاءات، تعليق الدفع) أو تسهيلات خاصة بدفع الحقوق الجمركية (دفع مؤجل مقابل بعض الضمانات). أما عن طريقة احتساب الحقوق الجمركية فيكون بتطبيق معدل منصوص عليه في التعريفية الجمركية على قيمة السلع المستوردة.

5- أشباه الضرائب: هي مختلف الاقتطاعات الإلزامية المؤسسة من خلال قانون المالية والمحصلة لفائدة الهيئات العمومية من دون الدولة أو الجماعات المحلية، أي هي مؤسسات ذات طابع صناعي تجاري أو إداري تؤدي مهمّة معيّنة أو خدمة عمومية. وتختلف شبه الجباية عن الضرائب في كون عدم صبّها حاصلها في الخزينة العمومية والتالي لا يقدر في الميزانية العامة للدولة. كما أن دفع رسم شبه الجباية يكون مقابل خدمة محددة، مثلاً: يذهب مبلغ الرسم للحصول على وثيقة السجل التجاري من طرف التاجر لميزانية المركز الوطني للسجل التجاري.

6- الثمن العام: وهو مبلغ يدفع للدولة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة تقدمها الدولة، ومثال ذلك خدمة الاتصالات التي تقدم للمواطنين، ويكون غالباً الثمن المدفوع مساوياً لقيمة السلعة أو الخدمة، وقد تحقق الدولة بعض الأرباح وقد تقدمها بثمن يقل عن الكلفة. ويتشابه الثمن مع الضريبة في أن كليهما يدفع للدولة بشكل نقدي، ويختلف في كون الثمن يدفع

اختياري بناء على رغبة المكلف من الاستفادة من الخدمة أو السلعة، بالإضافة إلى إن هناك مردود مباشر مقابل استفادة المكلف من السلعة أو الخدمة بعكس الضريبة.

7- القرض العام: يمكن تعريفه بأنه "المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الغير، مع تعهد بردها إليهم مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها، وبدفع الفوائد وفقا لشروط مسبقة"، وقد تكون القروض العامة داخلية أو خارجية، أي من مكلفين تحت سيادة الدولة أو من خارجها.

8- المساهمة الاجتماعية: هي اقتطاع إجباري مرتبط بالمداخيل يسمح بتمويل الخدمات الاجتماعية (صحية، معاشات... و)فرق هنا بين الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالأجراء وتلك الخاصة بأرباب العمل، إلى جانب المساهمات المدفوعة من طرف العمال غير الأجراء.¹

الفرع الثاني: التصنيفات المختلفة للضريبة

نتيجة لتعدد الضرائب واختلاف آليات جبايتها وتحصيلها، من المفيد تصنيفها في مجموعات متجانسة اعتماداً على مجموعة من الأسس والمعايير المتعلقة بفرضها وتحصيلها، إضافة إلى مجموعة من المبادئ القانونية والاقتصادية، ومن أهم هذه التصنيفات نجد: أولاً-**التصنيف الإداري للضرائب:** عتمد هذا التصنيف في المحاسبة الوطنية، وينطلق من زاويتين:²

1- الزاوية الأولى: وهي الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضرائب، وفقاً لذلك يتم التمييز بين:

1-1- الضرائب العائدة للحكومة المركزية؛

1-2- الضرائب العائدة للحكومات الإقليمية أو الجماعات المحلية؛

1-3- الضرائب العائدة للهيئات والإدارات الاجتماعية؛

1-4- الضرائب العائدة للسلطات فوق الوطنية (كما هو جارٍ في إطار الاتحاد الأوروبي).

2- الزاوية الثانية: الجهة الإدارية القائمة على التحصيل الضريبي، فيتم التمييز بين:

1-2- الإدارة الضريبية التي تقوم بجباية الضرائب وفق قوائم اسمية في مواعيد دورية محددة على أساس وضعيات تتميز بالديمومة، وتسمى إدارة الضرائب المباشرة؛

2-2- الإدارة الضريبية التي تقوم بتحصيل الضرائب على أساس وقائع ذات طابع عرضي غير قابلة للتوقع، وتسمى بإدارة الضرائب غير المباشرة.

¹-Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic, **Droit fiscale général**, LexisNexis, Paris, 2016, P : 90.

²- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان، 2011، ص: 30

ثانياً -التصنيف الاقتصادي: إن الهدف من هذا التصنيف هو الأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للضريبة، دون الخلط بين هذا الطابع والدور الاقتصادي للضريبة، وهنا يمكننا التمييز بين: ¹

1- الضرائب على الدخل وتتمثل في تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاءً لها، أي أن المادة الخاضعة للضريبة هي الدخل الذي يتولد لدى الشخص الطبيعي أو المعنوي.

2- الضرائب على رأس المال: وهي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاءً لها، ويقصد برأس المال أو الثروة ما بحوزة المكلف من قيم استعماليه في لحظة زمنية معينة، سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق مالية كالأسهم والسندات، أو على شكل نقود، وتتخذ الضرائب على رأس المال أنواعا عديدة مثل الضريبة العادية على رأس المال التي تفرض على قيمة ثروة المكلف بها كلها أو على بعض عناصرها، أو الضريبة على التركات وهي التي تفرض على ما يملكه الفرد في لحظة زمنية معينة هي لحظة الوفاة.

3- الضرائب على الإنفاق: وهي التي تفرض على استعمالات الدخل بمناسبة إنفاقه، بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات، وتتعدد صور هذه الضرائب ومن أهم هذه الصور الرسم على القيمة المضافة².

4- الضرائب على التداول والتصرفات: لا تفرض هذه الضرائب على الدخل عند تحققه أو إنفاقه وإنما تطبق على الدخل والثروة عند تداوله أو التصرف فيه، وبذلك نلاحظ أن عددا من التشريعات الحديثة تفرض الضرائب على تداول الأموال أو انتقالها، وكذلك على التصرفات القانونية، وتعد ضريبة التسجيل والطابع أمثلة حية لهذا الضرائب وإن كانت معظم التشريعات المالية تطلق عليها تسمية رسوم، إلا أنها في الحقيقة ضرائب بالمعنى الفني لهذه الفريضة.

ثالثاً -التصنيف التقني: يمكن أن يتم استخدام هذا التصنيف باعتماد أكثر من معيار أهمها: ³

1- من حيث نقل العبء الضريبي: وفق هذا المعيار يمكن التمييز بين:

1-1- ضرائب مباشرة: هي ضرائب تورده إلى الخزينة العمومية من قبل المكلف بها، بمعنى أن العبء الضريبي يستقر على المكلف بها، ولا يستطيع تحميل عبئها على طرف آخر؛

1- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005، ص ص: 130-135 .

2- BEATRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT, LA FISCALITE FRANÇAISE 2017, Gualino éditeur, Paris, 2017, P 25.

3- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر، 2006، ص ص: 18-20.

1-2-2- ضرائب غير مباشرة: هي عكس الضرائب المباشرة كون العبء الضريبي ينتقل من المكلفين بها قانونيا إلى المستهلك الأخير، ويلعب المكلف القانوني دور الوسيط بين الخزينة والمستهلك.

2- من حيث المادة الخاضعة للضريبة: وفق هذا المعيار تصنف الضرائب إلى:

1-2-1- الضرائب على الأموال: أساس هذه الضرائب هو ما يملكه الشخص، وليس الشخص في حد ذاته، وهذا الأخير قد يملك دخلا رؤس مالٍ أو كليهما، وبالتالي فإن أساس فرض هذا النوع من الضرائب هو الدخل أو رأس المال؛

2-2-2- الضرائب على الأشخاص: إن هذا النوع من الضرائب هو من أقدم الأنواع، حيث تفرض الضرائب على الأشخاص المقيمين في إقليم معين، كما تدفع حسب الانتماء الاجتماعي لهؤلاء الأشخاص، وتعرف هذه الضريبة في النظام الإسلامي بزكاة الفطر.

3- من حيث المصدر: حسب هذا المعيار يتم التمييز بين:

1-3-1- نظام الضرائب المتعددة: هذا النظام يعتمد على تخصيص ضريبة لكل نشاط، ونتيجة لهذا النوع نجد أنواع مختلفة ومتعددة من الضرائب باختلاف وتعدد الأنشطة؛

2-3-2- نظام الضريبة الوحيدة: وفق هذا النظام يتم تجميع كل الأنشطة مهما كان نوعها تجارية أو صناعية أو زراعية أو مالية... وإخضاعها إلى ضريبة وحيدة.

4- من حيث واقعة السعر: يتم التفريق وفق هذا المعيار بين:

1-4-1- الضرائب النسبية: تمثل ذلك الاقتطاع الذي يفرض بنسبة واحدة على قيمة الوعاء الضريبي؛

2-4-2- الضرائب التصاعدية: نجد في هذا النوع علاقة طردية بين الدخل والمعدل فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق، وتفرض هذه الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، وهذا الأسلوب واسع الانتشار، وهناك أشكال مختلفة للتصاعدية، منها التصاعدية بالطبقات التي ترتب طبقات المكلفين تصاعدياً بالنسبة للثروة والدخل ثم تفرض الضريبة بنسبة متزايدة كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراءً، أو التصاعدية بالشرائح، حيث يتم تقسيم دخل المكلف إلى عدة شرائح، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة من الأولى كونها تراعي الشرائح السابقة للشريحة التي يقع فيها الدخل.

المطلب الثاني: الأسس القانونية لفرض الضرائب

عملت نظرية المالية العامة على إيجاد المرتكزات التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب، لإزام المواطنين بأدائها، وقد اختلفت نظريات فرض الضريبة باختلاف نظرة المفكرين الاقتصاديين للضريبة*، ففي حين اعتبر الاقتصاديون في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر أن الأساس في فرض الضرائب هو العقد الضمني بين الأفراد والدولة، اتجه التشريع المالي الحديث إلى اعتبار فرض الضريبة عملاً من أعمال السيادة وواجباً تمليه فكرة التضامن الاجتماعي بين الأفراد في تغطية نفقات الدولة.

الفرع الأول: نظرية المنفعة أو العقد الاجتماعي

حاولت النظرية التقليدية تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة والمتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة. وعلى أساس ذلك فلولا استفادة المواطنين من هذه الخدمات لما كانت هناك حجية قانونية لفرض الضريبة وإلزام الأفراد بأدائها.¹

ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة إلى ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي *Le contrat social* وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر. ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.

واختلف القائلون بقوة هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد. فاعتبره البعض، كأدم سميث، عقد بيع الخدمات، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب.

وبالرغم من سهولة هذا التكييف وبساطته إلا أنه يتعارض مع الحقيقة والواقع. فمن الصعب تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة غير قابلة للانقسام أو للتجزئة كالأمن والدفاع والتمثيل الدبلوماسي... الخ.

* يرى كل من جون باتسيت ساي و دافيد ريكاردو أن فرض الضريبة يجب أن يكون في أضيق الحدود وعلى الدولة عدم اللجوء إليه إلا في حالة عدم القدرة على تغطية نفقاتها، وأن الضرائب يجب أن لا تؤثر على النشاط الاقتصادي (فكرة الحياد الضريبي)، أما جون مينارد كينز فيؤكد على وجوب استخدام الضريبة كأداة للتدخل في النشاط الاقتصادي.

1- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومه الجزائر، 2008، ص: 20.

إضافة إلى أن طريقة هذا التكيف لا تتوافق مع التزام الأجيال المستقبلية بدفع أقساط وفوائد الديون التي عقدتها الدولة ولم يترتب على إنفاقها أي نفع مباشر لتلك الأجيال. وأخيراً، فإنه لو كان هذا التكيف صحيحاً لألزمت الدولة الفئات محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتها كئثر للخدمات العامة التي تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات، وفي ذلك مخالفة لاعتبارات العدالة.

وقد شبّه البعض الآخر هذا العقد الضمني على أنه عقد شركة وأصحاب هذا التكيف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك بنفقات خاصة. ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أي خدمات المرافق العامة، من ثمّ يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليها الدولة.

وهذا التكيف وإن كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول المواطنين (نسبة مساهمة كل منهم في عقد شركة الإنتاج)، إلا أنه نال قدراً من الانتقادات: إذ أن الدولة لا تقوم بتوفير مجموعة من الخدمات المادية للمواطنين بل كذلك أيضاً مجموعة من الخدمات المعنوية والأدبية التي يصعب تقديرها، بالإضافة إلى أن هذا التكيف يستوجب استفادة الفئات ذات المداخل المرتفعة بجزء من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الفئات محدودة الدخل. وهذا مخالف للحقيقة والواقع، إذ في الغالب ما تتمتع الفئات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الفئات مرتفعة الدخل.

وقد ذهب بعض المنظرين، وعلى رأسهم "مونتسكيو" إلى اعتبار هذا العقد على أنه عقد تأمين. فالمواطنون يقومون بدفع الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم والانتفاع بها على أحسن صورة من ثمّ، تعتبر الضريبة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم وأرواحهم.¹

وتتميز هذه العملية بإجبار المواطنين بتسديد مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم وقدراتهم التكيفية استناداً إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع الشيء المؤمن عليه.

ومن عيوب هذه العملية أن عقد التأمين يلزم المؤمن، أي الدولة، بتعويض المؤمن عليه، أي المكلف، عن الأضرار التي تلحق بأمواله. وهذا لا تقوم به الدولة سواء في الوقت الحالي أو

1- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، سلسلة الجباية، دار النشر ITCIS، عين البنيان، الجزائر، 2010، ص ص : 17-18.

الماضي. ضف إلى ذلك أن هذه المقاربة تجعل وظيفة الدولة تقتصر على مجرد حفظ الأمن، وهو ما يتماشى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يتوافق مع فكرة الدولة المتدخلتة والمنتجة. ومن خلال كل ما قمنا بعرضه، فإن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي وإن كانت تبحث عن مبرر حتى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس تعاقدية، لا توافق العصر الحثيث بكل تطوراته وتغييراته. لذلك ظهر تيار آخر يعمل على إقامة أو تأسيس فرض الضريبة على نظرية التضامن الاجتماعي.

الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي أو سيادة الدولة

ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية مفادها أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود الدولة، لأسباب سياسية واجتماعية، حيث تعمل على تحقيق مصالحهم وشباع احتياجاتهم. ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي يلتزم بموجبه كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل حسب قدرته التكاليفية، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين دون استثناء، وبغض النظر عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة.¹

وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد من الخدمات العمومية رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ ضئيلة كذوي الدخل المحدودة، وعدم انتفاع البعض الآخر من هذه الخدمات رغم قيامهم بدفع الضرائب كالمواطنين لمقيمين في الخارج.

وبالإضافة إلى سبق، فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة، وهذا ما يفسر إلزام المواطنين الأجانب المقيمين في الدولة بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم.²

ومن خلال مجمل الأفكار المذكورة سابقا يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لسيطرتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين في إقليمها من مواطنين أو أجانب.

المطلب الثالث: القواعد الأساسية لفرض وتحصيل للضريبة وأهدافها

1- بوعون يحيوي نصيرة، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

2- محمد الصغير بعلي: المالية العامة، دار هومة، 2003، ص: 60.

هناك العديد من القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي، وهي القواعد التي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، كما أن الضرائب يتم فرضها بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

الفرع الأول: القواعد الأساسية لفرض وتحصيل الضريبة

يعتبر آدم سميث أول من أشار إلى هذه القواعد في كتابه ثروة الأمم الصادر سنة 1776، حيث حددها في أربع قواعد، ورغم أن هذه المفاهيم والقواعد ما زالت تشكل قاعدة رئيسية في الفكر الاقتصادي والضريبي، فقد تم إدخال العديد من التعديلات الجوهرية على هذه المفاهيم، وهذه القواعد هي: قاعدة العدالة، وقاعدة اليقين، وقاعدة الملائمة، وقاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية إذ يجب أن تكون تكاليف جباية الضرائب منخفضة، مما يحتم على الإدارة الضريبية الاقتصاد في نفقات تحصيلها، والوسائل المستخدمة في جبايتها كما أضيفت لها قواعد أخرى مثل الإنتاجية، المرونة، وقاعدة السنوية¹

أولاً - قاعدة العدالة: يعني مبدأ العدالة إسهام كافة أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة، وحسب مقدرة كل منهم على الدفع، بحيث ينبغي أن تتناسب الضريبة مع دخل المكلف وثروته، وبذلك فإن الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة في إطار الدور التقليدي للمالية العامة، وهذه العدالة الضريبية التي تحققها الضريبة النسبية لم تحصل على قبول الجميع وانفاقهم، فالبعض يرى أن العدالة الضريبية تتحقق عن طريق الضريبة التصاعدية.

أمّا فكرة العدالة في المالية الحديثة فهي لا تقتصر على الأخذ بالضريبة التصاعدية، وإنما تمتد لتتضمن الإعفاءات من الضريبة مقابل اعتبارات شخصية وعائلية، حيث تقرر إعفاءات للأشخاص الذين يحصلون على دخول منخفضة أو إعفاءات لإعالة أفراد الأسرة وتبعا لعدد الأفراد، إضافة إلى أنها تقتضي الأخذ بمعدلات ضريبية تبعا لنوع الدخل أو النشاط الذي تفرض عليه، وهو ما يعني أن مفهوم العدالة الضريبية في المالية الحديثة قد اتسع بشكل يتجاوز فيه مفهومها إطار الدور التقليدي للمالية العامة².

1- حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2008، ص: 14 .

2- فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، عمان، 2008، ص ص : 178-180.

ثانياً -قاعدة اليقين:وتقضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة التي يلتزم بدفعها المكلف محددة بأحكام تشريعية واضحة، وذلك بأن يكون وعائها ومعدلها وميعاد دفعها وطريقة جبايتها وكل ما يتعلق بها من إجراءات مقررة بوضوح حتى يعلم بها المكلف، لكي يتمكن من تنظيم شؤونه بشكل يسمح له بأداء التزامه الضريبي مع السماح له باستعمال طرق التنظيم الإداري والظن القضائي إذا كلفته الإدارة الجبائية بأكثر مما يجب.

ويعتبر توفر اليقين شرطاً أساسياً في الأحكام المنظمة للضرائب، لذا فالتشريع الجبائي يجب أن يوفر عدة عوامل لحماية عنصر اليقين، من بينها الوضوح وتسهيل الإجراءات المرتبطة بالتحصيل الضريبي وإعداد نصوص إيضاحية وتطبيقية للتشريعات الجبائية. ثلثاً -قاعدة الملائمة في التحصيل:حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح، لا بد أن تتميز إجراءاته بالبساطة ومواعيده وأساليبه تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة.

يؤكد آدم سميت¹ في هذا الميدان على ضرورة هذا المبدأ، فالضريبة يجب أن تكون محصلة في الأوقات والظروف وبالطرق الأكثر ملائمة للمكلف بدفعها، حتى يتمكن المكلف من دفعها وهو في حالة يسر مصداقاً لقوله تعالى: " (وأتوا حقه يوم حسابه¹) " في هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه الإضرار بالخزينة العمومية. ولتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها ما يلي: ²

- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية، مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقداً بالطبع؛
- بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز باندماجها في سعر السلعة، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بالضريبة، بحيث يكون قادراً على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه؛
- أما بالنسبة للضرائب المباشرة لا بد من إتباع طريقة الدفع بالتقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية التي يتوفر عليه المكلف بالضريبة؛

1- القرآن الكريم، رواية ورش عن نافع، الآية 141 من سورة الأنعام.

2- داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية عامة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2006/2005، ص: 18.

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

وفيما يخص النظام الضريبي الجزائري، وعلى مستوى الإدارة الجبائية، نلاحظ أن مبدأ الملائمة في التحصيل الضريبي يبقى محترما نسبيا، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقتطع من المنبع من الأجر وقت دفع المرتب، أي عند نهاية كل شهر، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين والأجراء، و"الاقطاع من المنبع" يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل بذلك المؤسسة التي توظفهم.

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

رابعا -قاعدة الاقتصاد في التحصيل: تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة و لازمة على الإدارة الجبائية، بحيث يكون الفرق ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية، أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم.

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة حصيلته الضرائب، إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا وهذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات وتقنيات جد معقدة في بعض الأحيان، إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة، تصفيته ثم عملية تحصيلها، بالإضافة إلى عملية المراجعة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة.

كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر، وتوسع الجهاز الإداري سيؤدي وبدون شك إلى ارتفاع نفقات الإدارة الجبائية (نفقات التسيير ونفقات التجهيز على حد سواء)، إذ أن هذا التوسع وارتفاع النفقات يؤثر سلبا على المردودية الجبائية وبالتالي على الحصيلته الضريبية. و لتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات الآتية: ¹

1- داودي محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 20 .

- تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون حسب الحاجة وليس لاعتبارات أخرى، لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزينة الدولة، كما يجب اختيار الموظفين الذين لهم كفاءة ومستوى علمي عالي.
- استعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الآلي من ألب ربح الوقت وإيقان العمل.
- تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها، وتجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة وفي هذا المجال نجد الضرائب على مجموعة الدخل أحسن من الضرائب النوعية.
- سن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها تقدم مجاناً، فإن تكلفتها تتحملها الإدارة الجبائية أي خزينة الدولة.

بالنسبة للجزائر نلاحظ استعمال غير عقلاني للوثائق والمطبوعات من قبل مستخدمي الإدارة الجبائية، وعلى سبيل المثال فإن عملية إصدار وثائق جديدة مثل G50 (وهي عبارة عن وثيقة جبائية للتصريحات الضريبية صدرت سنة 2005)، كلفت خزينة الدولة تكاليف باهظة، ضف إلى ذلك وجود مخزون هام من الوثائق القديمة التي لم يعد لها أي استعمال.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

من المعروف أن للنظم الضريبية أهدافاً متنوعة ومتعددة، ولكن المنتبع لهذه الأهداف يلاحظ التطور في هذه الأهداف، فقد كان الهدف المالي هو الأساس في البداية، وارتبطت بهذا الهدف مجموعة من الأفكار مثل: مبدأ (خزينة الدولة جيوب رعاياها)¹. وهذا الهدف كان الأساس في سن قوانين الضرائب في أغلب دول العالم.

وفي بداية القرن العشرين اعتقد الاقتصاديون التقليديون إن الادخار والاستثمار يميلان إلى التعادل عن طريق تغيرات سعر الفائدة، وعند مستوى التشغيل الكامل دائماً، وبالتالي فإن الاستثمار الكامل والتوظيف الأمثل لموارد المجتمع يتحققان إذا لم تتدخل السلطات العامة بالنشاط الاقتصادي، وترتب على ذلك وجوب حياد السياسة المالية بشكل عام والسياسة الضريبية بشكل خاص، وظهرت فكرة (الضريبة شر لابد منه)².

ومع ظهور مشكلة الكساد العالمية عام 1929 من القرن الماضي تنبعت الحكومات إلى ضرورة التدخل لضمان الاستقرار الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل، وبالتالي ظهرت الأهداف

1- عادل محمد القطاونة، عدي حسن عفانة، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

2- خالد الخطيب، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1998، ص: 22.

المختلفة للنظم الضريبية التي أخذت بالتطور عاما بعد آخر حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن مع التركيز دائما على وجود العدالة بصورتها وهما : العدالة الأفقية وتعني معاملة المتساويين في المراكز المالية والحالة الاجتماعية معاملة واحدة، والعدالة العمودية: وتعني معاملة المختلفين في المراكز المالية والحالة الاجتماعية معاملة مختلفة.

وفي ضوء ما تقدم يمكن إبراز أهم أهداف الضريبة بما يلي: ¹

أولاً - الأهداف المالية: وذلك من خلال توفير حصيلة ضريبية كافية ودائمة يمكن الاعتماد عليها في توفير المتطلبات اللازمة لتطوير القطاعات الاقتصادية وتحقيق التنمية مع مراعاة أن تكون مصاريف التحصيل في أدنى حدودها، والتركيز على أهمية التوسع الأفقي في أعداد المكلفين، وبالتالي توفير مكلفين جدد للمحافظة على مقدار الضرائب التي يتم تحصيلها كل سنة.

ومن بين المزايا التي يوفرها التمويل الضريبي قدرة الدولة على إخضاع الضريبي غير

المحدودة بخلاف الإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاكتتاب العام ².

ثانياً - الأهداف الاجتماعية: يمكن تلخيص أبرزها بما يلي: ³

1- إعادة توزيع الثروة بين المواطنين: المبدأ العام في فرض الضرائب هو أن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخل العالية... ويصرف في تغطية نفقات الدولة على خدمات التعليم والصحة... وغيرها، ومن المعروف أن أصحاب الدخل المتدنية هم الأكثر استفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة وذلك لأن أصحاب الدخل العالية يلجؤون في العادة إلى التعليم الخاص والمستشفيات الخاصة وغيرها من الخدمات مدفوعة الأجر... وإذا ما تم استغلال هذا الهدف بشكل فعال وصحيح فإنه سيعمل على تقليل الفجوة بين أصحاب الدخل العالية وأصحاب الدخل المنخفضة، ويعمل على الحد من الطبقة في المجتمع، وهذا بدوره يؤدي إلى الحد من الكراهية بين الطبقات وبالتالي إلى التآلف والمحبة.

2- الحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع: من الأمثلة على ذلك فرض ضرائب عالية على نوع من العادات السيئة مثل: التدخين والمسكرات وبعض السلع الترفيهية، وبالتالي محاولة التقليل من الآثار السلبية قدر الإمكان.

1- عادل محمد القطاونة، عدي حسن عفانة، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

2- طالب محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص: 13.

3- عادل محمد القطاونة، عدي حسن عفانة، مرجع سبق ذكره، ص: 7- 8.

3- تنظيم النسل في المجتمع: في المجتمعات التي تعاني من الكثافة السكانية العالية يتم فرض ضرائب عن كل طفل بعد عدد معين من الأطفال للمكلف الواحد، ويتم منح إعفاء ضريبي عن كل طفل في الأسرة في الدول التي تعمل على تشجيع النسل.

ثالثا - الأهداف الاقتصادية: تتمثل بما يلي:

يمكن للضريبة أن تحدث أثراً اقتصادياً عاماً أو أثراً انتقائياً حسب القطاعات الاقتصادية. ففيما يخص الأثر الاقتصادي العام، يمكن أن توجه الضريبة لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية وإلى محاربة التضخم. إن مثل هذا الاستخدام للجباية في محاربة التضخم يسجل في إطار السياسة الجبائية الظرفية، وقد عرفت هذه السياسة ظهوراً متميزاً من خلال سياسة "المرونة الجبائية" التي قادتها الولاية المتحدة الأمريكية من طرف الرئيسين "كينيدي" و"جونسون"، كذلك من خلال سياسة "توقف ثم انطلق" "go and stop" البريطانية، وعبر الإصلاحات الجبائية في الجزائر، منذ سنة 1990، من خلال الامتيازات الجبائية التي تم منحها للمؤسسات الاقتصادية بهدف تنشيط وعاش الاقتصاد الوطني.¹

وفي بعض الأحيان، تقوم الضريبة بعمل انتقائي، لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين مثل قطاع السكن، فنقوم بسن إجراءات ضريبية تمييزية لصالح هذا القطاع حتى يتمكن من التغلب على التكاليف الباهظة للبناء، وسلسلة أخرى من التدابير لفائدة السوق المالي (البورصة) في الجزائر منذ قانون مالية سنة 1995.²

في بعض الأحيان تكون انتقائية الضريبة أكثر تخصصاً: حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع إنتاجي معين بل، كما يحدث في بعض الدول، فهي تعرف بتقنية "دفعة بعد دفعة"، التي يمكن أن تتحقق من خلال "نظام الاعتماد" معناه أن الامتيازات الضريبية تمنح إلى المؤسسات المعتمدة، حيث يرتبط الاعتماد باحترام بعض الشروط والتقييد ببعض الالتزامات الموافقة لأهداف السياسة الحكومية.

أخيراً، يمكن أن يمتد الأثر الاقتصادي، ليس لتحفيز فرع إنتاجي معين، لكن بالعكس الحد من نمو سريع، غير مرغوب فيه، لقطاع من القطاعات الإنتاجية، ترى فيها السلطات العمومية زيادة إنتاجها آثار مضرّة بصحة الاقتصاد الوطني.

¹ - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

² - المرجع السابق، ص: 30.

رابعاً- الأهداف السياسية: تستخدم الضريبة في الداخل كأداة للقوى المسيطرة اجتماعياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، كما أن الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، كما في حالة استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقاً لأغراض سياسية.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة

تتضمن الضرائب جانباً فنياً يحكم فرضها وجبايتها، ويحدد مراحلها إجراءاتها ابتداءً من تحديد وعاء الضريبة، ومن ثم تصنيفاتها، وصولاً إلى تحصيلها.

المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة

إن تأسيس الوعاء الضريبي يتضمن تحديد كل من الواقعة المنشئة للضريبة أو مناسبة فرضها، إضافة إلى تحديد المادة الخاضعة لها.

الفرع الأول: تحديد الواقعة المنشئة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)

يتولى القانون الذمير فرض ضريبة معينة تحديد القواعد العامة لها، أي الشروط العامة اللازمة لتطبيق الضريبة، ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص لمجرد صدور قانون الضريبة وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له الشرط الذي حدده قانون الضريبة، وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)، والتي تتمثل في الحصول على الدخل نهاية السنة بالنسبة للضريبة على الدخل أو تملك رأس المال بالنسبة للضريبة على رأس المال، وعبور السلعة للحدود الجمركية بالنسبة للضرائب الجمركية.

إن تحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الوجهة القانونية، إذ تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة¹.

الفرع الثاني: تحديد المادة الخاضعة للضريبة

يتضمن تحديد المادة الخاضعة للضريبة أسلوبين أولهما التحديد الكيفي² والأسلوب الثاني فيتمثل في التحديد الكمي لوعاء الضريبة.

أولاً- التحديد الكيفي لوعاء الضريبة: إن الاتجاه الحديث في المالية العامة يأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية

1- عادل فليح علي، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

والضريبة الشخصية، فالضريبة الحقيقية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه العائلية والشخصية، ولا تتطلب هذه الضريبة جهدا كبيرا من جانب الإدارة الضريبية في تحديدها، فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها، وكذا بغزارة حصيلتها فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف بالضريبة كما أنها لا تقر أي إعفاءات. وهي بهذا لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة، كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

أمّا الضريبة الشخصية، فهي التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي للمكلف، ولا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، لكن لا بد من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بالشخص الخاضع للضريبة تتمثل في:¹

1- المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة: يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، أو ما يطلق عليه حد الكفاف، إضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية.

2- مصدر الدخل: إن شخصية الضريبة تأخذ بعين الاعتبار مصدر دخل المكلف بالضريبة، فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال، ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة، إضافة إلى مدة استثمار كل منهما، فالدخل المتولد عن رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل.

ثانيا- التحديد الكمي لوعاء الضريبة: إن حجم الضريبة يتوقف على طريقة تحديد الوعاء الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة) وهناك عدة أساليب لتقدير المادة الخاضعة للضريبة من أهمها: أسلوب المظاهر الخارجية، وأسلوب التقدير الجزافي، وطريقة التصريحات المقدمة من غير المكلف، وأسلوب التصريحات المقدمة من المكلف، وأسلوب التقدير الإداري المباشر.

1- أسلوب المظاهر الخارجية: في هذه الطريقة تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاستناد إلى بعض المظاهر الخارجية، كأن تعتمد في تقدير دخل المكلف أو ثروته على أساس القيمة الايجارية لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب بمنزله.... إلخ، فكلما زاد هذا العدد اعتبر ذلك قرينة على ارتفاع دخل الممول.

1- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 143 - 144 .

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة والاقتصاد في نفقات الجباية وعدم تدخلها في شؤون المكلف أو مضايقته بالاطلاع على دفاتره وسجلاته، كما أن هذه الطريقة لا تتطلب من المكلف أي صريحات أو مستندات، مما يجعلها صالحة أيضا للدول التي تتخفف فيه درجة الوعي الضريبي، فضلا عن انخفاض احتمالات التهرب الضريبي، خاصة إذا ما أحسن اختيار المظاهر الخارجية التي تعتمد عليها في التقدير.

إلا أن أهم عيوب هذا الأسلوب هو انخفاض درجة الدقة في التقدير، حيث أن المظاهر الخارجية كثيرا ما تتناقض مع الحقيقة، فهناك الشخص الذي يحب الظهور وحياء الترف والشخص المقتر والشخص المتواضع، كل أولئك لا تتناسب مظاهرهم الخارجية مع إيراداتهم¹.

2- أسلوب التقدير الجزافي: وفقا لهذه الطريقة تقدر قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن التي تعتبر دالة على مقدار دخل المكلف، ويكمن الفرق بين هذه الطريقة وسابقتها في كون أن العنصر الذي يتم الاعتماد عليه في التقدير الجزافي ذو علاقة مباشرة بالثروة أو الدخل الخاضع للضريبة، فيتم تقدير الدخل الناتج عن الاستغلال الزراعي مثلا على أساس متوسط إنتاج الهكتار.

إضافة إلى أنه في حالة التقدير على أساس المظاهر الخارجية يحدد القانون هذه المظاهر بطريقة شبه آلية، ومن ثم فإن دور الإدارة يكون محدودا² في التقدير الجزافي فيكون للإدارة حرية أكبر تمارسها للوصول إلى تقدير معقول لقيمة المادة الخاضعة للضريبة.

3- أسلوب التصريحات المقدمة من المكلف: مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بتقديم التصريح في موعد حدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح. ولضمان دقة وصحة التصريح، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في مراجعة التصريح وتعديله إذا بني على غش.

4- طريقة التصريحات المقدمة من غير المكلف: ويلتزم بموجبها شخص آخر غير المكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير؛ ومثال ذلك أن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد

¹ - حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 91.

² - محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ نشر، ص: 200.

ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم تصريحاً للإدارة بالمبالغ المستحقة لديه لدى العاملين عنده.

5- أسلوب التقدير الإداري المباشر: يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفيتش الإداري.

ويكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تقدير سليم لوعاء الضريبة، ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاته المحاسبية. وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى هذه الطريقة في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

المطلب الثاني: تصفية الضريبة

تصفية الضريبة هي عملية حسابية¹ المقصود بها تطبيق المعدلات الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي (المبلغ الخاضع للضريبة) أو تطبيق التعريف الضريبية.

إن تصفية الضريبة تعني تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه، ولكي تحدد إدارة الضرائب دين الضريبة يجب عليها أولاً أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالضريبة بالتحديد، وتتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشأة للضريبة وتحديد مقدارها (مبلغ الوعاء)، والنظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لأي إعفاءات أو خصومات، بناء على ما يقرره المشرع في هذا الإطار. ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، فقط يتم تطبيق معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة، وهنا فقط يتم تصفية الضريبة (عملية الربط)، عندئذ تصبح الضريبة واجبة التحصيل.

المطلب الثالث: تحصيل دين الضريبة

يعد التحصيل الضريبي جزء لا يتجزأ من النظام الضريبي، بل إنه ذلك الجزء المهم من هذا النظام الذي يحقق الهدف الأساسي له. فقيام الدولة بالإنفاق يستلزم في كل الأوقات على مدار السنة أن يوجد دائماً تحت تصرفها كميات مناسبة من الإيرادات النقدية لتغطية النفقات، فإذا كانت حصيلتها بعض الضرائب غير المباشرة تتوزع على مدار السنة، فإن الأمر يختلف

¹ - حنيش علي، مقدمة في علم الضرائب، دراسة في النظرية العامة للضريبة و أهم الضرائب المطبقة في النظام الجزائري، منشورات دار الكتب، الجزائر، 2011، ص: 35 .

بالنسبة للضرائب المباشرة التي يسبق تحصيلها القيام بعمليات تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدار الضريبة وما يستلزمه من تصريحات ومراجعات. الخ. هذه الضرائب تحدّد لها فترة زمنية معينة من السنة حصّل فيها، الأمر الذي قد يؤدي إلى تقلب في إيرادات الدولة على مدار السنة، فتزيد عن الحاجة في بعض الفترات وتقل في فترات أخرى.

من أجل هذا وجب أن يتم تحديد وقت تحصيل الضريبة على النحو الذي يمكن معه تقادي التقلبات في الإيرادات، ولضمان حد أدنى من التوافق بين الإيراد والإنفاق على مدار السنة، إلا أن هذا لا يمثل الاعتبار الوحيد الذي يجب أخذه في الحسبان عند تحديد وقت تحصيل الضريبة، إذ يجب كذلك أن يُراعى اعتبار آخر، يتمثل في أن حصّل الضريبة بقدر الإمكان في أكثر الأوقات مناسبة للمكلف.

ولتحصيل دين الضريبة يتوجب بداية تحديد دين الضريبة، والذي يبدأ بالتحقق والتثبت من وجود الوقائع القانونية للربط عليها. كما يجب أن نشير، انه بصفة عامة يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية أو غيرها. أما الصورة العينة فقد اختلفت تماما.

مما تقدم يعرف التحصيل الضريبي "هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية، التي بواسطتها يتم تحويل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية"¹. ويعرف التحصيل الضريبي أيضا بأنه نتاج الإجراءات الفعالة التي تتخذها الإدارة الجبائية بالاستناد إلى معلوماتها عن استحقاقات ضريبية بحق المكلفين لغرض استيفائها بشكل نهائي لصالح الخزينة العامة.²

وفي هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الجبائية وشخص المكلف بالضريبة. وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الجبائية المختصة أو من جانب المكلف نفسه.

المبحث الثالث: طرق، ضمانات واجراءات تحصيل دين الضريبة

1- PIERRE BELTRAME, *La fiscalité en France*, Hachette supérieur, 5^{ème} édition, année 1997, p : 45 .

2- العنبيكي هيثم علي محمد، دراسة وتقويم نظام جبائية ضريبة الدخل في الهيئة العامة للضرائب العراق، رسالة دبلوم عالي (معادلة للماجستير)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، 2006، ص: 15 .

تصبح الضريبة واجبة الأداء بعد أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه، حيث يجب على الإدارة الضريبية مراعاة الأوقات الأكثر ملائمة، متبعة في ذلك أنجع الطرق وانسب الإجراءات لتحويلها في ضوء الضمانات التي يقرها المشرع.

المطلب الأول: طرق تحصيل الدين الضريبي

يقع الالتزام بدين الضريبة على كل من تحققت له الواقعة المنشئة لدين الضريبة، وعلى المشرع الضريبي، أن يراعي وهو بصدد تحصيل دين الضريبة أكثر الطرق ملائمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية. وعليه فإن أهم طرق تحصيل الضريبة تتمثل في: أسلوب التحصيل المباشر، أسلوب التحصيل على حساب الضريبة (التسيقات)، أسلوب التحصيل من المنبع، وأسلوب تقسيط الضريبة.

الفرع الأول: أسلوب التحصيل المباشر

في هذا الإطار يجب التمييز بين الضرائب والرسوم المسددة فورا وتلك المسددة بواسطة الأوراد الضريبية.¹

أولاً - أسلوب الوفاء الفوري: يعتمد على أسلوب التصريح المباشر أو الذاتي وهو الأسلوب الأكثر ملائمة للمكلف، وعادة ما يكون إما شهرياً، أو فصلياً، وبالتالي فهو يضمن العدالة بالنسبة للعبء الجبائي على المكلف، باعتبار أنه أدنى بوضعية السيولة الخاصة به في الأجل القصير، وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين-جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به، وهنا أيضاً فالإدارة لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل.

ثانياً - أسلوب الوفاء من خلال الورد الاسمي: وهو عبارة عن قرار إداري جبائي مفاده توقيع التزام التسديد على المكلف، من خلال سجلات فردية أو جماعية تعدها المصالح الجبائية (سندات التحصيل)، سواء خلال فترات سنوية أو أكثر من سنة في حدود أربع سنوات متتابعة، أو حتى أقل من سنة وربما تتعلق بتسوية عملية واحدة خلال فترة قصيرة من إنجازها مثل التنازل عن العقارات (IRG-PV) في حدود 30 يوماً بعد عملية التنازل.

1- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل خلال الفترة (1992-2009) حالة ولاية المسيلة، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر 2006/2005، ص: 38 .

إن الورد الاسمي الفردي أو العام يحمل كامل البيانات والمعلومات المفصلة عن اسم المكلف وعنوانه، وترقيمه الجبائي ونشاطه الممارس، والمصلحة التي أصدرت الورد وسنة تحقيق الوعاء وسنة تصفيته والتزام التحصيل، وتاريخ بداية التحصيل، وكذلك مبالغ العقوبات وتفصيل جميع الضرائب والرسوم من حيث قاعدة الوعاء وحساب الحقوق والزيادات القانونية، وتجدر الإشارة هنا أن الورد الاسمي العام يحمل بيانات أكثر تفصيل ويكون عادة لسنة واحدة ويتعلق أساساً في النظام الجبائي الجزائري بالضرائب على الدخل الإجمالي أو أرباح الشركات، وكذلك التسبيقات على الحساب، والمفروض أن المكلف في هذه الحالة يتوقع تاريخ تحمله للعبء الضريبي ومدى مراجعته للتسبيقات خلال الفترات السابقة لصدور الورد العام.

الفرع الثاني: التحصيل على حساب الضريبة (نظام التسبيقات أو الأقساط الوقتية)

الأخذ بنظام التحصيل على حساب الضريبة يحقق مصلحة الخزينة العامة في الاقتصاد في الجباية، والحصول على موارد مالية على مدار السنة، وكذلك فإنه يحقق مصلحة المكلف في كونه يبسر على المكلفين في أداء ما استحق عليهم من ضرائب خلال السنة الضريبية، بدلاً من الانتظار حتى نهاية السنة وتراكم المبالغ المستحقة.

وقد اخذ المشرع الجبائي الجزائري بنظام التحصيل على حساب الضريبة*، وذلك من خلال ما يعرف بالتسبيقات، إلا أن تحصيل الضريبة وفق هذا النظام الذي يقوم على تحصيل الضريبة أثناء السنة وليس بعد الانتهاء منها وعلى دفعات دورية شهرية أو ربع سنوية والتي تعرف بالدفعات على الحساب أو الدفعات المقدمة، أو التسبيقات تحت الحساب فيه مخالفة لقاعدة ضرورة التحقق من حصول الدخل قبل تحصيل القيمة المستحقة، ولكن المشرع الجبائي وجد في هذه الطريقة ما يضمن حق الدولة من الإيرادات المستحقة على المكلفين، كما يتم تحصيلها بطريقة مناسبة بحيث تتم على دفعات.

والتشريعات الجبائية في الوقت الحالي وبعد تحول دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، تعطي إدارة الضرائب حق تحصيل مبالغ على حساب الضريبة خلال السنة وهو ما يسمى كما ذكرنا بنظام التسبيقات، وعادة ما يتم تقنين هذه التسبيقات بنصوص قانونية، بحيث أن الأصل لا يجوز للإدارة الجبائية الطلب من المكلف دفع تسبيقات على حساب الضريبة دون وجود نص قانوني يخولها بذلك.¹

* بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات في الجزائر تدفع طوعياً ضمن ثلاث تسبيقات، قبل 03/20/ن، قبل 06/20/ن، وقبل 11/20/ن.

1- شرع مجدي نبيل، امتيازات الإدارة الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص: 78.

وعليه، نستنتج مما تقدم أن التحصيل على حساب الضريبة يتم قبل التحقق من حصول الدخل للمكلف، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى نشوء المنازعات بين أطراف العلاقة الضريبية، وبالتالي يعمل على توسيع الفجوة القائمة بينهما وهذا يؤثر سلباً على التحصيل والجبائية.

الفرع الثالث: نظام التحصيل من المنبع (المصدر)

يقصد بنظام التحصيل من المنبع، هو فرض التزام بحكم القانون على شخص ثالث بتحصيل الضرائب وتوريدها إلى المصالح الجبائية، بحيث يكون الشخص الثالث تربطه علاقة مديونية بالإيراد الخاضع للضريبة، والمتحقق لدائنه المكلف، وبمقتضى هذا النظام يقوم هذا الشخص الثالث بخصم مبالغ معينة محددة بالقانون، ويقوم بتوريدها إلى مصالح إدارة الضرائب، باسم الشخص المكلف الذي تم خصم هذا المبلغ منه.

ولهذا النظام عدة مزايا منها انه يحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ويحقق مبدأ تحقق الضريبة بتحقق الإيراد بدلاً من الانتظار إلى نهاية السنة، وكذلك يضمن ويحقق للدولة إيراداً مستمرًا ومتكررًا على مدار السنة المالية، كما انه يخفف العبء عن كاهل المكلفين، إذ أنهم وفق هذا النظام لا يشعرون بثقل الضريبة عليهم كما هو الحال عند دفع الضريبة المستحقة عليهم في نهاية السنة المالية. وقد نص قانون طرأ المباشرة والرسوم المماثلة في الجزائر، على هذا الأمر تحت عنوان اقتطاع الضريبة من المصدر.¹

من خلال ما تقدم نلاحظ أن المدين بالإيراد يكون مسؤولاً عن اقتطاع الضريبة من المكلف الحقيقي، قبل توزيع الإيراد أو تسليمه إليه، كما يكون المدين بالإيراد مسؤولاً عن توريد الضريبة إلى الخزينة العامة، ويمكن القول أن المكلف بالضريبة الأصلي هو الدائن بالإيراد أو المستفيد بالتوزيع الذي تحققت في شأنه الواقعة المنشئة للضريبة، أما المدين بالإيراد فلا يعدو أن يكون مسؤولاً قانوني عن الوفاء بالضريبة للخزينة العامة.²

الفرع الرابع: أسلوب تقسيط الضريبة (نظام الرزنامة)

يعتبر تقسيط الضريبة (نظام الرزنامة) أداة ذات أهمية كبيرة في جعل القانون الضريبي قانوناً أمرزاً³، حيث يعمل هذا النظام على التيسير والتخفيف من ثقل عبء الضريبة على

1- لمزيد من التفصيل أنظر المواد 108-128-129-155-156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره.

2- لبادلة أمجد نبيه عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص: 157.

3- الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003، ص: 89.

المكلف، فقد يعجز المكلف لسبب أو لآخر عن تسديد الضرائب المستحقة عليه دفعة واحدة، وهذا يعتبر ميزة يتميز بها نظام تقسيط الضريبة، ولكن يعيب على النظام في انه يقلل من امتياز الخزينة العامة للدولة، إذ يجب أن يتم تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً وتوريدها للخزينة العامة. وعليه لا يمكن القول أن دين الضريبة يشبه الدين العادية التي يحكمها القانون المدني، حيث أن القانون الضريبي هو قانون له ذاتية خاصة، وهو قانون مستقل يتمتع بإمكانية تنظيم مراكزه وفق مبادئه، دون خضوع في ذلك للأحكام التي يقرها غيره من القوانين، إذا ما تنافرت هذه الأحكام مع طبيعة دين الضريبة والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها القانون الضريبي.

أن تقسيط الضريبة يجب أن يحدده القانون وبالتالي نجد أن عملية التقسيط ليست حقاً مطلقاً بيد الإدارة الضريبية ولا بيد المكلف، وإنما هو نظام محكوم بقواعد ومبادئ القانون الضريبي، فقد يسري نظام التقسيط على جميع المبلغ المستحق أو على جزء منه وقد يكون محددًا بمدة من الزمن أو غير محدد وفقاً لأحكام النظم الضريبية.

وقد اقر المشرع الضريبي في الجزائر بنظام تقسيط الضريبة، ولكنه لم يأت بأحكام تفصيلية لنظام تقسيط الضريبة، وإنما ترك الأمر إلى أنظمة خاصة تصدر من قبل الوزارة الوصية ممثلة في المديرية العامة للضرائب.

ولكي يستفيد المكلف من تقسيط الضرائب يتوجب عليه وفقاً لهذه التعليمات أن يقوم بتقديم طلب التقسيط إلى قابض الضرائب، ويجب أن يتضمن هذا الطلب أسباب عدم قدرة المكلف على التسديد مع تقديمه المستندات المؤيدة لذلك، وان يحدد عدد الأقساط المطلوبة، وقيمة كل قسط، وفي حال تخلف المكلف أولم يلتزم بالتعليمات والإجراءات الخاصة بنظام التحصيل، مثل أن يتخلف المكلف عن دفع احد الأقساط خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع ودون حاجة إلى إنذار.

من خلال ما تقدم نلاحظ انه كلما كانت طرق تحصيل الدين الضريبي موافقة وملائمة لظروف المكلف، كلما ساعد على بناء جسور الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية، مما ينعكس أثره إيجاباً على التحصيل والجباية، أما إذا كانت هذه الطرق غير ملائمة، فإنها ستنعكس سلباً على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي تؤثر سلباً على التحصيل والجباية.

المطلب الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة

تعمل التشريعات الجبائية على توفير عدد من الشروط لتوفير ضمانات تحصيل دين الضريبة حتى تضمن توفير الأموال إلى الخزينة العمومية، حيث أنها أقرت ضمانات عديدة لتحصيل الدين الضريبي تحصيلًا كاملاً، فقد نصت على أنه تعتبر جميع الضرائب المستحقة ديناً ممتازاً على جميع المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى الدولة بموجب أحكام القانون، حيث يكون دين الضريبة واجب الأداء أمام مصالح إدارة الضرائب.

وبناءً على ما تقدم فإننا سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين أساسيين هما: الميزة الخاصة لدين الضريبة، والضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي.

الفرع الأول: الميزة الخاصة لدين الضريبة

تعتبر المبالغ الضريبية المستحقة للخزينة من أهم أنواع الديون، لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق، فهو مفروض وقائم بحكم القانون وما دور الإدارة الضريبية إلا كشفه وبيانه بقرار الربط على المكلفين.

فالدائن العادي يملك الخيار بالمطالبة بدينه من عدمه، أما الإدارة الجبائية فهي ملزمة بالمطالبة بهذا الدين وليس لها خيار في ذلك، إذ أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الجبائية، بل هو مقرر ومفروض بموجب النصوص القانونية التي تكون ملزمة لكل من المكلفين وإدارة الضرائب.¹

كما أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة المكلف، وبالتالي متى حل ميعاد استحقاق دين الضريبة وجب عليه أن يبادر من تلقاء نفسه ودون انتظار مطالبة الإدارة الضريبية أن يقوم بالوفاء بدين الضريبة المستحق عليه.

وتقرر التشريعات الجبائية² أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب²، أي يجب على المكلف أن يبادر بنفسه بتسديد ما استحق عليه من ضرائب، وكذلك فإن الدين الضريبي واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو في مقداره، وذاتية القانون الجبائي هي التي جعلت دين الضريبة لا يقاس مع أي دين آخر³، فالقوانين الجبائية تقرر امتياز دين الضريبة على غيره من الديون، حماية لحقوق الخزينة، ولضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلًا كاملاً.

1- حسام فايز احمد عبد الغفور، مرجع سبق ذكره، ص: 49 .

2- لبادة امجد نبيه عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص: 16 .

3- المرجع السابق، ص: 163 .

فحق الامتياز" هو ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين صفة معينة أو خاصية التفضيل والأولوية على الدائنين الآخرين حتى ولو كانت ديوناً مضمونة برهن عقاري¹ .

يتبين مما سبق أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون، حيث أن المشرع الجبائي هو الذي يحدد نسبته، وكيفية وطرق تحصيله، وأن هذا الدين لا يتوقف على إرادة الإدارة الجبائية المكلفة بتحصيله، فهو يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة، ولا يتحقق نتيجة القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة.

الفرع الثاني: الضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي

كما هو معلوم أن التحصيل الضريبي يعني جباية المحصول الضريبي وإدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة، هذه الأخيرة لديها التزامات تتمثل في تغطية نفقاتها العامة وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، فقد حدد التشريع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو للخزينة العمومية، ومن أهمها نذكر ما يلي:

أولاً: بالنسبة للمكلف بالضريبة: تتضح هذه الضمانات في مدى توافر المبادئ الأساسية للضريبة ومنها:²

- الوضوح واليقين بأن ما فرض عليه من ديون جبائية واضحة من حيث وعائها والحدث المنشئ لها، وسعرها وقد تم إبلاغها وإطلاعها عليها - من حيث الوعاء أو المادة الخاضعة ومن حيث تطبيق الأسعار، والتعريفات القانونية ومن حيث طرق التصفية، ومن حيث إعلامه بالتوقيت المحدد للتسديد - وهو ما يجعل المكلف يكيف وضعيته المالية ومقدرته التكاليفية حسب هذه الأمور، وبالتالي كل هذه الأمور تعتبر ضمان لدفع المكلف ما عليه من ديون، والعكس كلما كانت هذه الديون غير واضحة من طرف المكلف ولم يبلغ بإجراءاتها كانت بعيدة عن ضمان تسديدها؛
- مدى إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار جبائي لمناقشة كامل الإجراءات الجبائية قبل تصفيتها نهائياً، وحقه في منحه مدة قانونية لا تقل في كل التشريعات عن 30 يوم من بعد تبليغه لإحضار أدلته عن ما يثبت عكسها أو قبولها بل أن بعض

1- سعد محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، دون سنة نشر، ص: 217.

2- العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص: 40 .

الإجراءات القانونية تعتبر عدم إبلاغ وإعلام المكلف بهذا الحق سببا كافيا وعيب من العيوب الشكلية التي (تسقط بها الضريبة)؛

■ إمكانية الطعن بكل درجاته في الحقوق الجبائية سواء أمام المصالح الجبائية أو لجان الطعن المختلفة في مستوياتها وتركيباتها، ولأئية، جهوية ومركزية، أو الطعن أمام القضاء؛

كل هذه الآليات القانونية تعتبر ضمانات كافية لتحصيل حقوق الخزينة وحماية حق المكلف، وكلها تعتبر من روافد الحوكمة الجبائية بصفة عامة.

ثانيا: بالنسبة للخزينة العمومية: من الضمانات المقررة لتحصيل دين الضريبة، بالنسبة للخزينة العمومية هو إن دين الضريبة دين محمول لا مطلوب، على أن هذا لا يمنع الإدارة الجبائية من قبيل التيسير على المكلفين ودون التزام قانوني عليها من مطالبة المكلفين بالوفاء.

فظراً لما يتمتع به القانون الجبائي من خاصية تميزه عن غيره من القوانين الأخرى ، فإن التشريعات الجبائية عادة ما تمنح أو تُعطي الإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات لضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً وافياً، فمثلاً تُعطي للإدارة الجبائية سلطات توقيع الحجز التحفظي وكذلك الحجز التنفيذي، أو قاعدة الدفع أولاً ثم الاعتراض وهي قاعدة ضامنة لحق الخزينة في تحصيل الديون الضريبية.

1- الحجز التحفظي كضمان لتحصيل دين الضريبة: الحجز التحفظي هو الحجز الذي يكون هدفه الوحيد مجرد وضع الأموال التي يملكها المدين تحت يد القضاء، لمنعه من التصرف فيها تصرفاً يضر بالحجز، وبعبارة أخرى فإن الهدف من الحجز التحفظي هو حماية الدائن من خطر قيام المدين بالتصرف في منقولاته إلى مشتر حسن النية لا يمكن استردادها منه¹.

و لا تلجأ الإدارة الجبائية إلى الحجز التحفظي إلا إذا كانت الضريبة لم تصبح واجبة الأداء، وكانت هذه الأخيرة تخشى على تعرض حق الخزينة العمومية للضياع، أما إذا كانت الضريبة واجبة الأداء بحكم القانون فتلجأ الإدارة الجبائية في تحصيل دين الضريبة إلى الحجز التنفيذي مباشرة وليس الحجز التحفظي.

2- الحجز التنفيذي كضمان لتحصيل دين الضريبة: يقصد بالحجز التنفيذي، الحجز المقرون بالتنفيذ أي بيع الأموال المحجوزة المملوكة أصلاً للمكلف المتخلف عن دفع الضريبة المستحقة

¹ - حسام فايز احمد عبد الغفور، مرجع سابق، ص: 55 .

عليه ومن ثم تحصيل ثمنها، ويوقع الحجز التنفيذي إذا كان دين الضريبة معلوماً للمكلف من واقع تصريحه أو على أساس ربط الضريبة على المكلف واعتبارها نهائية ولم يتم المكلف بدفعها في الموعد المحدد في القانون¹ "

وعليه إذا لم يتم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه فإنه يصبح من حق الإدارة الجبائية التفتيخبراً على أموال هذا المكلف الضامنة لحق الخزينة، والتنفيذ لا يكون إلا ببيع هذه الأموال واستيفاء حق الخزينة منها، والتنفيذ لا يكون أيضاً إلا بمقتضى أحكام القانون الذي يحدد إجراءات ومواعيد الحجز.

وتجدر الإشارة هنا أن الإدارة الجبائية لا يحق لها توقيع الحجز التنفيذي على أموال المكلف إلا بعد مطالبته بدين الضريبة سواء كان ذلك من خلال تبليغه بقرار التقدير والربط أو من خلال إلزامه بالدفع من واقع التصريح المقدم من طرفه.

وحتى يكون الحجز التنفيذي صحيحاً يشترط وجود سند تحصيل تنفيذي سواء كان ذلك تصريح المكلف في حال الدفع من واقع التصريح أو قرار ربط الضريبة (جدول التسوية الضريبي) ولذلك يجب أن يكون دين الضريبة ثابت بسند ومحقق الوجود ومعين المقدار. وفي الحجز التنفيذي يتطلب الأمر لجوء الدائن إلى القضاء، أما فيما يتعلق بدين الضريبة فتلجأ الإدارة الجبائية إلى التنفيذ دون حاجة لاستصدار حكم من القضاء في ذلك، كما يجوز الحجز التنفيذي على الأموال الموجودة تحت يد الغير.

مما سبق يتبين لنا أن التشريعات الجبائية أعطت إدارة الضرائب صلاحية الحجز على أموال المكلفين سواء كان حجزاً تحفظياً أو حجزاً تنفيذياً، وذلك لضمان حق الخزينة العمومية من الضياع، فكما أشرنا إن حجز أموال المكلف هي أداة مهمة في يد الإدارة الجبائية للمحافظة على حقوق الخزينة، ويجب الإشارة أيضاً إلى أنه يتوجب على الإدارة الجبائية أن لا تفرط في استعمال السلطات الممنوحة لها، وأن تعمل على مراعاة حقوق وضمانات المكلفين أثناء ممارستها لصلاحياتها وذلك لخلق جو من الثقة والتعاون بين طرفي العلاقة الضريبية.

3- قاعدة الدفع ثم الاسترداد: وهي قاعدة مقررة في التشريع الجبائي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساساً أو في مقدارها

1- شرعب، مجدي نبيل، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

أو حتى استردادها، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الجبائية ومراعاة مصلحة خزينة الدولة وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون بذلك عن دفع دين الضريبة.¹ ولضمان تحصيل الضريبة قُلَّ المشرع الجبائي الجزائري حق إرجاء دفع الضريبة من طرف المكلف "الذي ينازع" من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75 من قانون الإجراءات الجبائية في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة²، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها. وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص.

الفرع الثالث: وسائل الترغيب والردع في تحصيل الدين الضريبي

تلجأ السلطات الجبائية إلى منح المكلفين تسهيلات وإعفاءات معينة، وتلجأ أيضا إلى تبسيط بعض الإجراءات المتبعة لتحفيز المكلفين لدفع الضرائب المستحقة عليهم، وفي نفس الوقت وللحفاظ على حق الخزينة العمومية من الضياع فإن الإدارة الجبائية وحسبما يخولها القانون الجبائي من سلطات تلجأ إلى فرض أساليب إجرائية لردع المكلفين وإجبارهم على دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال فرض غرامات وعقوبات على كل مكلف تخلف عن تسديد المبالغ الضريبية المستحقة عليه في المواعيد المحددة قانوناً.

أولاً- وسائل الترغيب في تحصيل الدين الضريبي: تلجأ التشريعات الجبائية إلى فرض الكثير من الأساليب لتحفيز المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية، فقد تمنح تخفيضات على المبالغ الضريبية المستحقة إذا ما قام المكلف بدفعها في مواعيدها المحددة، أو تمنح تسهيلات في الدفع (إتباع رزنامة للدفع) وبذلك تكون قد ضمنت عدم ضياع حق الخزينة العامة من الضياع.³

ثانياً- وسائل الردع في تحصيل الدين الضريبي: تتخذ التشريعات الجبائية ولضمان تحصيل دين الضريبة، وسيلة فرض العقوبات والجزاءات المترتبة على الجرائم الضريبية، ومن الجدير

1- داودي محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 32 .

2- المادة 74-1 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة سنة 2017، ص: 30 .

3- الدبك احمد زياد، مرجع سبق ذكره، ص: 110 .

بالذكر أن الجريمة الضريبية هي جزء من الجرائم الاقتصادية، حيث يمكن تعريف الجريمة الاقتصادية "بأنها كل فعل أو امتناع يعاقب عليه القانون ويخالف السياسة الاقتصادية للدولة"¹. والهدف من فرض الالتزامات الضريبية هو ضمان مصلحة الخزينة العمومية، ولتأكيد هذا الضمان وحماية هذه المصلحة من العبث، فقد تم وضع الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض، فاتجهت الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الجبائي بإخضاعه إلى أحكام خاصة قد تضر بمصالحه ومعاقبته عقاباً ينطوي عليه تعويض الضرر الذي لحق بالدولة نتيجة الإخلال بالتزامه الضريبي، فضلاً عن إخضاعه للعقوبة الجنائية.

وقد اضطرت بعض الدول فيما يتعلق بالعقوبات الجنائية إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي.²

من خلال ما تقدم يتبين لنا أن التشريعات الجنائية تتبنى وسائلها إجراءات متعددة لضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً وتوريده إلى الخزينة العمومية لتتمكن الدولة من القيام بالمهام المنوطة بها على أكمل وجه، فمن هذه الوسائل وسائل ترغيبية مثل منح المكلفين حسومات وإعفاءات لتشجيعهم على القيام بتسديد الضرائب المستحقة عليهم في مواعيدها المحددة قانوناً، فإذا لم يلتزم المكلفين بتوريد هذه المبالغ، فإن التشريعات الجنائية ومنها التشريع الجبائي الجزائري ترتب عقوبات وغرامات مشددة على كل مكلف قام بمخالفة نصوص القوانين الضريبية، وذلك بسبب منح القانون الجبائي لهذه الإدارة العديد من الحقوق والضمانات والامتيازات، لتمكينها من القيام بالمهام الخطيرة الملقاة على عاتقها.

المطلب الثالث: إجراءات تحصيل الضريبة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية

بعد تقديم التصريح الضريبي من قبل المكلفين، والتأكد من صحة وسلامة البيانات الموجودة فيه تقوم الإدارة الجبائية بربط الضريبة لتحصيل المبالغ المقررة، فإذا رفض المكلف تسديد هذه الضرائب فإن الإدارة الجبائية تقوم بفرض مبالغ إضافية كجزاء على هذا التأخير، فإذا استمر المكلف في رفضه، تقوم الإدارة الجبائية باستخدام سلطاتها في هذا المجال، حيث

1- سراج عبود، قانون العقوبات الاقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق، 1985، ص: 2 .

2- سرور احمد فتحي، الجرائم الضريبية، جامعة بيروت، دار النهضة العربية، 1990، ص: 187-188.

أن القانون الجبائي يعطي هذه الإدارة سلطات واسعة لضمان حق الخزينة العامة من الضياع، وهذه السلطات تعود لخطورة المهمة الملقاة على عاتقها.

ومن أهم هذه الحقوق سلطة توقيع الحجز على أموال المدين، وحق الإدارة في تتبع أموال المدين تحت أي يد، بالإضافة إلى امتياز الدين الضريبي على غيره من الديون.

مما سبق، فعملية تحصيل الدين الضريبي تتضمن إجراءات خاصة، وفي هذا الإطار نميز بين شكلين من إجراءات التحصيل: إجراءات التحصيل الوديّة وإجراءات التحصيل الجبرية.

الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية

التحصيل الودي للضريبة هو إداء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الجبائية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وعملية التحصيل الودي تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى إدارة الضرائب لدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها المحددة¹.

وفي هذا الشأن، حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب² أحكام التحصيل الودي للضريبة، حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه إشعارات ودية للمدينين قصد تسوية ديونهم الجبائية. فالمدينين هنا هم الملتزمين الذين ليست لديهم أي سوابق مع الإدارة الجبائية.

إن مذكرة المديرية العامة للضرائب المذكورة أعلاه والمتعلقة بموضوع إنعاش التحصيل لا تخرج عن إطار إجراءات التحصيل الودي، ما دام أنها تركز على فكرة إعلام الجمهور وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلديات والأماكن العامة ومقرات المصالح الجبائية، كما أن استعداد الإدارة الجبائية الدائم للاتفاق مع المكلف حول رزنامة زمنية تحته على الالتزام بها، لا يعدو أن يكون إلا مساعدة وتفهم منهانظر ا لل صعوبات المالية التي قد يعاني منها المكلفين بدفع الضريبة في بعض الأحيان.

وتجدر الإشارة إلى أن التحصيل الودي للضريبة يتضمن إلى جانب الدفع التلقائي والمباشر من طرف المكلف من تلقاء نفسه في الآجال المحددة، نظام التصريح الذي يمثل حوالي 60% من إجمالي التحصيل الضريبي³.

¹ - Gérard Legrand, Hugues Martin, Perrine De Lagaede, **LE RECouvreMENT DE L'IMPOT**, LexisNexis, Paris, 2014, P-p : 217-218.

² - المذكرة رقم 167 / وم / م ع / م ع ج ت المؤرخة في 02 ماي 1995

³ - مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون عدد - 39 ، سبتمبر 2014 ، كلية الحقوق والعلوم السياسية - قسم العلوم القانونية والإدارية جامعة 08 ماي 1945 قالمة ، ص: 244 .

وتؤكد هذه المذكرة على توجيه استدعاء أول للمكلف، وفي حالة عدم الاستجابة للاستدعاء الأول يوجه له استدعاء ثاني في حدود 05 أيام لتسوية وضعيته الجبائية قصد التوصل إلى تسوية نهائية من خلال الاتفاق على رزنامة أو جدول زمني للدفع. وعلى الرغم من أن إجراءات التحصيل الضريبي هذه تخص فئة المكلفين المتقاعسين، ومع ذلك تظل إجراءات تحصيل ودية، لأن الهدف الأول والأخير هو الوصول إلى تسوية ودية بين المكلف والإدارة الجبائية دون اتخاذ أي إجراءات رديعية، بل القصد من هذه الإجراءات هو الإنعاش وتذكير هؤلاء المكلفين بالالتزامات الضريبية التي هي على عاتقهم وإيجاد إطار تفاهم بين الطرفين لتحقيق هذه الغاية. وفي الحالة السلبية أو عدم تجاوب المكلف بالضريبة مع هذه الإجراءات رغم الإخطارات العديدة الموجهة له، تلجأ الإدارة الجبائية إلى الطريقة الثانية وهي الطريقة الجبرية في التحصيل.

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية.

إن تحسين المردودية الجبائية ومواجهة كل التلاعبات في تأدية الحقوق الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة، لا يقاس بعدد الأعوان المراجعون أو بعدد العمليات المبرمجة للمراجعة، ولا بالتعديلات المثبتة أو بمعدلات إنجازها وتطورها، بقدر ما تقاس بحجم المبالغ المحصلة وبمعدل إنجاز أهداف التحصيل وتطوره.

من المهم جدا التأكيد على أن اللجوء إلى الإجراءات الجبرية ليس غاية في حد ذاته وإنما وسيلة فعالة لإجبار المتهاونين في تأدية ما عليهم من مبالغ واسترجاع أموال الدولة أي تحصيلها وهذا بعد فشل الإجراءات العادية والودية لتحصيل هذه الحقوق. فالهدف ليس فقط تحديد الحقوق المخفية وإنما بإرغام وإجبار المكلفين بتأديتها لصالح الخزينة العمومية.

وفي حالة عدم تسوية الضريبة وديا فقد اعتمدت الإدارة الجبائية الجزائرية لتحقيق هذا الهدف مجموعة من التدابير الرديعية نذكر منها، التثبيح، غلق الحساب البنكي للمدين، الغلق المؤقت للمحل المهني، حجز أموال المدين المنقولة والعقارية، البيع بالمزاد العلني... الخ. **أولا- التثبيح:** هو إجراء يسمح لقاطب الضرائب المختص من استعمال الإجراءات الرديعية، ويوجه هذا الإجراء الوقائي إلى المدينين بالضريبة قبل اللجوء إلى إجراءات مثل: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري حيث يتضمن هذا الإجراء بعض البيانات وهي: اسم ولقب المدين

بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع ومبلغ الضريبة، العقوبات، وإمضاء قابض الضرائب. وفي حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعاً، يلجأ قابض الضريبة إلى وسيلة أكثر ردياً وهي: غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.

ثانياً- الغلق المؤقت للمحلات المهنية: هذا الإجراء يدخل ضمن الإجراءات الردعية لتفعيل وإعاش التحصيل الضريبي، فاعتباراً من قانون المالية لسنة 97 أصبح من صلاحية المدير الولائي للضرائب اللجوء إلى الغلق المؤقت للمحلات المهنية في مدة لا تتجاوز ستة أشهر.¹

ثالثاً- الحجز: حجز المال معناه قانوناً وضعه تحت تصرف القضاء تمهيداً لبيعه واستيفاء الدائن لدينه من ثمنه. وتوجد عدة أشكال للحجز، نعرض أهمها فيما يلي:

1- الحجز التحفظي*

2- الحجز التنفيذي saisie d'exécution: الحجز التنفيذي أنواع وهي تختلف باختلاف طبيعة المال المراد الحجز عليه كما تختلف بكونه في حيازة المدين أم في حيازة الغير وهي:

1-2- حجز ما للمدين لدى الغير ATD: ويقع على ما يكون للمدين لدى الغير من منقولات مملوكة للمدين أو ما يكون له من حقوق لدى هذا الغير، كحجز الأسهم والسندات والإيرادات والحصص والحسابات النقدية.

2-2- حجز المنقول لدى المدين: ويقع هذا الحجز على الأموال المنقولة إذا كانت مملوكة للمدين وموجودة في حيازته. ويمكن أن يمتد حجز المنقول لدى المدين إلى الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض (**saisie forain**) وثمار الأشجار والمزروعات قبل جنيها أو حصدها (**saisie brandon**) كما يمكن أن يقع على الحيوانات.

2-3- الحجز العقاري للبناءيات: la saisie immobilière des immeubles

هو إجراء يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيص بحجز أملاك عقارية للمتقاعس عن الضريبة قصد تحصيل الديون الجبائية التي هي على عاتقه. الملاحظ أنه في إطار نشاطها الردعي ضد المتقاعسين عن دفع الضريبة، فإن الإدارة الجبائية مدعوة للجوء إلى الإجراءات القضائية التي تضاف أو تتم طرق التنفيذ خارج القضاء.

¹ - لمزيد من التفصيل أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.
*تطرقنا لهذه النقطة في المطلب الثاني من المبحث الثالث الخاص بطرق وضمانات تحصيل الضريبة

3- الحجز الإستردادي saisie revendicative : وهو إجراء يسمح لبعض الأشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق ملكية أو حقوق رهنية على ملك عقاري لدى الغير بالحجز عليه، شرط أن يكون هذا الغير مستعد لتسليمه.

4- الحجز التوقيفي saisie arrêt: هو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاثة أطراف، الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين وله هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة نمته لدى الدائن الأصلي.

مما سبق فالدائن مجبر على اتخاذ الطريق المناسب الذي رسمه القانون حسب طبيعة المال المراد الحجز عليه كونه عقار أم منقول مادي أو معنوي كونه في حيازة المدين أو لدى الغير وإلا كانت الإجراءات باطلة.

خامسا - البيع بالمزاد العلني: وهي عملية تجري تحت أعين محضر قضائي بعد أن تحصل الإدارة الجبائية بإذن بيع من وكيل الجمهورية للمنقولات أو العقارات، يحدد تاريخ البيع بمدة زمنية كافية، عملية البيع والوقت الذي تجري فيه ويتولى المحضر القضائي المكلف بعملية البيع بالمزاد العلني عملية التبليغ الفردي لمختلف المتعاملين معه.

المبحث الرابع: تحليل وتقييم واقع الحصيلة الجبائية في الجزائر.

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل وتقييم واقع الحصيلة الجبائية في الجزائر، من خلال التعرف إلى مصادر التحصيل الضريبي لأهم الضرائب والرسوم في الجزائر.

المطلب الأول: مصادر التحصيل الضريبي في الجزائر

إن الحديث عن مصادر التحصيل الضريبي يدفعنا إلى استعراض مختلف الضرائب والرسوم التي جاءت بها مختلف النصوص القانونية في التشريع الجبائي الجزائري والتي لها دور فعال في تغذية الخزينة العمومية من الموارد المالية (الإيرادات الجبائية).

فالآثار التي أفرزتها التحولات الوطنية والدولية على الإصلاحات الجبائية أدت إلى إحداث تغييرات جذرية على بنية النظام الجبائي ابتداءً من قانون المالية لسنة 1991 والذي أسس

للإصلاح الجبائي بإدخال الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) والرسم على القيمة المضافة (TVA)، حيث قدم المفهوم والإطار التقني والفني لكل هذه الأنواع من الضرائب، لكن التجسيد الفعلي لهذا الإصلاح كان من خلال قانون المالية لسنة 1992 والمنشور في الجريدة الرسمية رقم 65 بتاريخ 18/12/1991، حيث أرسى ميدانيا هذه الإصلاحات من خلال تطبيق التدابير الجبائية الجديدة بمعدلات وأوعية ومواعيد تحصيل، وكان ترجمة للتقرير النهائي الذي تم إعداده من قبل اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي (CNRF) التي تم إنشاؤها شهر مارس 1987 وأنهت هذا التقرير سنة 1989، رغم أن المدة الفاصلة من (1989-1991) شهدت العديد من التدابير الجبائية لتصحيح إختلالات النظام الجبائي السابق، لكن الإصلاح الجبائي الفعلي والميداني كان ابتداءً من مطلع سنة 1992 ومن هذا التاريخ تغير هيكل النظام الجبائي الجزائري، من خلال الإصلاحات المتواصلة إلى غاية 2005، ونسجل بداية أن المجالات المستهدفة من هذه الإصلاحات ركزت على أهداف خاصة وذات أولوية متمثلة في عصرنة النظام الجبائي بما يتناسب والتغيرات الدولية المتسارعة، ومحاولات تفعيل آلياته وتنشيط أطره المختلفة في تحسين الأداء بمختلف الجوانب التشريعية والتنظيمية في إطار تنسيق وتجانس بنيته بما يستلزم من مرونة لاستيعاب التغيرات الداخلية والتكيف مع التحديات الدولية وتأثير العولمة، ذلك أن هذه الإصلاحات لم تكن ذات اتجاه داخلي فحسب بل أن هناك اتجاهاً دولياً نحو الإصلاح الجبائي، حيث يعتمد هذا الإصلاح على توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض أسعار الضرائب خاصة في البلدان النامية التي تتصف بأوعيتها الضيقة وأسعارها المرتفعة مما ينجم عنه ظاهرة التهرب الجبائي ورهاق فئات أخرى وبالتالي انعدام العدالة الضريبية، وبهذا فتوسيع الوعاء مع بساطة الضريبة تعتبر من آليات الشفافية التي تقضي على التعقيدات التي اتسم بها النظام الجبائي السابق.

الفرع الأول: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

يتشكل النظام الجبائي الجزائري من مجموعة متكاملة من الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة نذكرها بإيجاز في النقاط التالية:

أولاً- الضرائب المباشرة

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991

تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، حيث تنص المادة الأولى من قانون الضرائب

المباشرة على ما يلي¹: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "ضريبة الدخل الإجمالي" ويرمز لها (IRG)، تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98".

أما المادة الثانية من هذا القانون فهي التي أحدثت التغيير الجذري لضرائب الدخل في بنية النظام الجبائي الجزائري من خلال إلغاء الضرائب النوعية ذات المعدلات المتعددة التي كانت مفروضة قبل ذلك، حيث تم استبدال كل تلك الضرائب بضريبة على الدخل الإجمالي وهذا ما نصت عليه المادة (02) من قانون الضرائب المباشرة " يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية التالية"² :

- الأرباح المهنية (BP)*

- عائدات المزارع (RA)

- المداخل المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية. (RF)

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة RCM .

- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية IRG/S .

- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية. (PV)

مما سبق نستنتج الخصائص التالية للضريبة على الدخل الإجمالي:

- أنها ضريبة سنوية: أي تقطع سنويا من المداخل المحققة خلال سنة مدنية باستثناء مداخل الأجراء والمرتبات، فهي تقطع شهريا وفقا لسلم شهري.

- أنها ضريبة وحيدة: أي أنها تفرض مرة واحدة على مجمل المداخل المحددة بالمادة (02) من هذا القانون.

- أنها ضريبة شخصية: أي أنها تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص.

- أنها ضريبة إجمالية: أي تشمل كل المداخل الصافية الناتجة عن إجمالي المداخل لكل

الأصناف المذكورة بالمادة الثانية (02) من هذا القانون.

¹ - أنظر المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، طبعة سنة 2017، ص: 10

² - أنظر المادة 2 من المرجع السابق، ص: 10

* تم دمج صنف الأرباح الصناعية والتجارية وصنف الأرباح غير التجارية في صنف جديد " سمي بصنف الأرباح المهنية"، وذلك بموجب التعديل الذي أحدثه قانون المالية لسنة 2015 على نص المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- أنها ضريبة تصريحية: إذ أن المكاف بالضريبة ملزم بالتصريح بهذه المداخل وفقا لما نصت عليه المواد من 99 إلى 103 من هذا القانون "على الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتبوا قبل الفاتح أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية¹ . إن استقر اء هذه المواد يظهر التركيز على التصريح بكل المعلومات اللازمة سواء في جانب الإيرادات أو في جانب وضعيتهم وتكاليفهم العائلية.

- خاصية الشفافية: وهي نتيجة منطقية ترتبط بتوفير الخصائص السابقة من تحديد إجمالي صافي المداخل بشكل سنوي إلى توحيد الاقتطاع إلى واجبوا لزامية التصريح المحدد لكل المعلومات وبالتالي تكون الضريبة على الدخل الإجمالي تمتاز بالشفافية عكس ما كان عليه نظام فرض الضرائب النوعية.

- أنها ضريبة تصاعدية: حيث أن هذه الضريبة تحسب وفقا لجدول تصاعدي حسب المادة 104 من هذا القانون أما الاقتطاع من المصدر فيحسب وفقا لمعدل نسبي² .

- خاصية الملائمة والاقتصاد في نفقات التحصيل: وذلك من خلال تنوع تقنيات التحصيل كالاقتطاع من المصدر، التسيقات على الحساب، التحصيل من خلال الورد الاسمي،... الخ، وهو ما نصت عليه المواد من 354 إلى 388 من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي.

2- الضريبة على أرباح الشركات (IBS): تم تأسيس هذه الضريبة في قانون المالية لسنة 1991 الذي عرفها وحدد جوانبها الفنية والتقنية ومجالات تطبيقها ولذلك نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)³.

1-2 - خصائصها، و من خصائصها أنها:

-ضريبة سنوية: أي أن الاقتطاع يقع على الأرباح المحققة خلال السنة.

-ضريبة موحدة: أي أن معدل الضريبة موحد على كل الأرباح الصافية أو المداخل التي تحققها الشركات.

¹ - لمزيد من التفصيل أنظر المواد 99-103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مرجع سبق ذكره.

² - لمزيد من التفصيل أنظر المادة 104 من المرجع السابق.

³ - لمزيد من التفصيل أنظر المادة 136 من المرجع السابق.

- **ضريبة خاصة بالشركات:** فهي تقع على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويين حيث " نرى وأن الإصلاح الجبائي قد ميز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وجعلها أداة فعالة للإنعاش الاقتصادي ولتحقيق هدفين، يتمثل الأول في التنظيم الشكلي الفاصل بين طبيعة التكاليف والثاني في التنظيم الاقتصادي الذي يسمح بتخفيف العبء الجبائي على الشركات.

- **ضريبة تصريحية:** وذلك من خلال الإلزام القانوني للتصريح بكل الأرباح وأرقام الأعمال ومن خلال مسك محاسبة مطابقة للمواد 9-10 من القانون التجاري.

2-2- وعاء الضريبة: هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت حسب المادة 140 من هذا القانون¹.

2-3- التحصيل: وقد تنوع بين الوفاء المباشر والاقتطاع من المصدر أو من خلال نظام التسبيقات الذي يضمن تخفيف العبء الجبائي على الشركة ويضمن من جهة أخرى دوام تمويل الخزينة العمومية مع الاقتصاد في النفقات المترتبة على التحصيل.

2-4- معدل الضريبة: حسب المادة 150 من قانون المالية لسنة 2015 هناك ثلاث معدلات للضريبة على أرباح الشركات: معدل 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار و26% للأنشطة الأخرى.²

3- الضريبة على الثروة والأموال (ISP): وهي ضريبة تفرض سنويا على ثروة أو أملاك الأشخاص الطبيعيين تماشيا مع قدراتهم التكاليفية وهدفها تشجيع الاستهلاك وعدم تمركز الثروة، أما وعائها فيتحدد من تقييم الممتلكات النهائية للمكلف، حيث تحسب على أساس القيمة الصافية لهذه الأملاك ويطبق عليها الجدول التصاعدي.

4- الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):* تم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2007، وتنص المادة 282 مكر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي "تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل لإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتعطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".

¹- لمزيد من التفصيل أنظر المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره.

²- لمزيد من التفصيل أنظر المادة 150 من المرجع السابق.

* أصبحت هذه الضريبة تصريحية (التصريح يتم بواسطة المكلف) بموجب التعديل الذي أحدثه قانون المالية لسنة 2016، إلا أنها لازالت إلى يومنا هذا تسمى بالضريبة الجزافية، وهو يتناقض مع النظام الجبائي التصريحي .

4-1-1- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (30.000.000 دج).

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات. كما يخضع الضريبة الجزافية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم (الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب) أو (الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر) أو (الصندوق الوطني للتأمين على البطالة)

4-2-2- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة: يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة، كما يلي:

أ- معدل 5 بالمئة، بالنسبة لأنشطة الإنتاج بيع السلع ؛

ب- معدل 12 بالمئة، بالنسبة للأنشطة الأخرى .

ثانيا- الرسوم المماثلة: وتشمل مجموعة الرسوم التالية:

1- الرسم على النشاط المهني TAP: أسس هذا الرسم بعد إدماج الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC الذي كان يتعلق بأرقام الأعمال المحققة للربح الخاضع للضريبة على الربح الصناعي والتجاري BIC وكذلك الرسم على أرقام الأعمال (TANC) المحقق للربح غير التجاري BNC حيث كان بمعدلين على التوالي لكل الأنشطة، (TAIC بمعدل 2.55%) و (TANC 6.05%)، وفي سنة 1996 تم توحيدهما تحت المعدل (2.55 %) الرسم على النشاط المهني TAP وقد عرف هو الآخر تغيير خلال الإصلاحات، ففي سنة 2001 أصبح 2%، و1% بالنسبة لنشاطات الإنتاج دون الاستفادة من التخفيض أدناه، أما بالنسبة لنشاط الأشغال العمومية فتحدد نسبة الرسم ب 2% مع تطبيق تخفيض ب 25% وهذا بموجب قانون المالية لسنة 2015، وكذلك تم تعديل بعض الإعفاءات في تحديد الأساس الخاضع، حيث أصبحت في سنة 2005 لتحديد الأساس الخاضع للرسم يجب الأخذ بالحسبان التخفيضات المنصوص عليها في هذا القانون لصالح بعض العمليات و المقدرة ب: 30%، 50% و 75%.

2- الرسم العقاري (TF): وقد تناوله الإصلاح الجبائي من خلال المواد 248 وما بعدها، حيث نصت المادة 248 على أنه " يؤسس رسم عقاري سنوي على المنازل والمصانع وبصفة عامة

على كل ملك مبني"، أما الجديد في هذا الإصلاح فهو إدراج الأملاك غير المبنية حسب المادة 249 كما تخضع للرسم العقاري الأملاك غير المبنية، (الفقرات 1 إلى 5 تحدد هذه الملكيات).¹

أما الجديد الثاني أن إيرادات هذا الرسم تدخل إلى ميزانية البلدية كاملة وهو ما يعتبر من أهم مصادر الجباية المحلية، وقد عرف هذا الرسم عدة تغييرات خلال فترة الإصلاح.

3- رسم التطهير (TA): أما رسم التطهير، فقد تم تأسيسه بموجب المادة 263، حيث نصت "يؤسس رسم تطهير سنوي على الملكيات المبنية لفائدة البلديات التي تشغل بها مصلحة رفع القمامات المنزلي ومجهزة بشبكة للقنوات."

أما الأشخاص الخاضعون لهذا الرسم فقد نصت المادة 264 يؤسس رسم التطهير سنويا باسم أصحاب أو حق الانتفاع، يتحمل رسم التطهير المستأجر الذي يمكنه أن يدفعه سنويا وتضامنيا مع صاحب الملك، وهو أيضا مورد هام للجماعات المحلية.

4- الحق النوعي على البنزين الممتاز والغاز وأويل والبتترول وكذا على الزيوت والمواد الصيدلانية: وهو اقتطاع حددته المادة 241 لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية، يؤسس وعائه على سعر بيع هذه المواد بالتجزئة للمستهلك ويحصل على عائق بائعي هذه المواد غير أنه لا يمكن في أي حال أن ينعكس هذا الحق على سعر بيع هذه المواد للمستهلك*.

الفرع الثاني: الرسوم على رقم الأعمال

أولا- الرسم على القيمة المضافة: (TVA) أهم ما جاء به الإصلاح الجبائي بعد 1991 هو الرسم على القيمة المضافة نظرا للإسهامات الهائلة في توسيع الوعاء ونظرا لشموليته التي تكاد تكون كلية ولأسعاره المنخفضة ولذلك كان الاتجاه العالمي في تسارع كبير لتطبيق هذه التقنية الجبائية حيث بلغ عدد الدول التي طبقت 62 دولة نهاية 1990.²

1- لمزيد من التفصيل أنظر المواد 248-249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره.

* تم إلغاء هذا الحق بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1996.

2- Mohamed Chérif Ainouche : l'essentiel de la fiscalité algérienne, 1989, p : 203.

إن الإصلاح الجبائي قد أدرج الرسم على القيمة المضافة خلفا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS. ويتميز الرسم على القيمة المضافة بما يلي:

- ينصب أساسا على الإنفاق أو الاستهلاك حيث يتحمل عبئها المستهلك النهائي؛
- البساطة: نظرا لقلّة معدلاته مقارنة بالمعدلات السابقة؛
- الشمول: حيث يشمل كل مراحل تطور السلعة أو الخدمة؛
- العدالة : حيث تنصب على الوعاء (القيم المضافة) بين كل مرحلة وأخرى؛
- الترابط والتكامل العالمي وذلك للعدد الكبير من الدول التي طبقتها ابتداءً من سنة 1969؛
- السهولة في التسديد والتحصيل لتجزئتها في مراحل عديدة ولقابلية الحسم للرسم المتضمنة في فواتير المشتريات؛
- وفرة الإيراد الجبائي للخرينة لانتشارها في أوعية واسعة؛
- مشجعة ومخفضة للعبء الجبائي وعاءا وتسديدا؛
- التحفيز على الفوترة وبالتالي تضبط الموارد داخل الدورة الاقتصادية وتكافح التهرب الضريبي.

بدأ التطبيق الفعلي لهذا الرسم في الجزائر في أول أبريل 1992 رغم بقاء بعض الأوعية تخضع لرسم خاص، مثل الرسم على عمليات البنوك (TOBA) وهو رسم انتقالي إلى غاية 1995 حيث تم تعميم الرسم على القيمة المضافة مما يضيف لهذا الرسم في الإصلاح الجبائي خاصية التدرج والانتقال من تطبيق TUGPS إلى TOPA وأخير TVA.

وقد عرفت معدلات الرسم تطورات منذ مطلع الإصلاح حيث بدأت سنة 1992 بأربعة معدلات وهي: 7%، 13%، 21% و 40% وفي سنة 1995 وحسب قانون المالية لنفس السنة تم إلغاء، المعدل المضاعف 40% وأصبحت بثلاث معدلات فقط هي 7%، 13%، 21% ثم في سنة 1997 أصبحت المعدلات 7%، 14%، 21% أما في سنة 2001، أصبحت بمعدلين فقط هما: 7% و 17% كما تم تعديل هذين المعدلين بموجب قانون المالية لسنة 2017 ليرتفعا إلى 9% و 19%.

إن هذه التغييرات في معدلات الرسم على القيمة المضافة اكسبها خاصية تشجيع الاستثمارات وبالتالي الدفع نحو الانتعاش الاقتصادي وتحقيق النمو وتشجيع المؤسسات

الجزائرية في الأسواق الخارجية من خلال إعفاء الصادرات من هذا الرسم، بالإضافة لكونها أداة تكامل على المستوى الدولي والإقليمي.

ثانيا- الرسم الداخلي على الاستهلاك: (TIC) وهو رسم على الانتفاع بالسلع والخدمات النهائية تتحملها العائلات بمقابل استهلاك سلع معينة بذاتها وقد عرف هذا الرسم تعديلات خلال فترة الإصلاح، ويتميز في أن أساس فرض الرسم يتم حسابه وفقا لمعايير الحجم أو الوزن أو الوحدة حسب طبيعة السلعة أو الخدمة، تسري عليه نفس قواعد التأسيس والتحصيل المطبقة على الرسم على القيمة المضافة.

ثالثا- الرسم على المنتجات البترولية: يتمثل وعاء هذا الرسم في " البنزين، زيت الفيول، غازويل، غاز البترول السائل، البروبان، البوتان، وبحسب على أساس قيمة المنتجات الخاضعة للرسم الموجهة للاستهلاك وفقا للتعريفات المحددة، ويسري عليه نفس القواعد المطبقة على الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثالث: الضرائب غير المباشرة

تشمل الضرائب غير المباشرة مجموعة من الرسوم نذكرها فيما يلي¹ :

أولا: رسم المرور: ويتعلق بالمنتجات الكحولية والخمور، حيث أن معدل الرسم يطبق على كل هيكتولتر من الكحول وفقا لجدول يخصص لكل صنف.

ثانيا: رسم الضمان والتعيير: يتمثل مجال تطبيقه في المنتجات المعدنية الثمينة كالفضة والذهب والبلاتين وقد عرف معدله تغيرات عبر الإصلاحات آخرها كان سنة 2004.

الفرع الرابع: حقوق التسجيل والطابع

وهي ضرائب على تداول الثروة وكل ما يخص تداول العقود المدنية والقضائية والقرارات النهائية وقد عرفت حقوق التسجيل والطابع تغييرات هامة في جوهرها أو في معدلاتها وإعفاءاتها خلال فترة الإصلاحات.

الفرع الخامس: الضرائب والرسوم على التجارة الخارجية

وقد عرفت تطورات وتغييرات عديدة خلال الفترة منذ 1992 إلى غاية 2005 وأهم مكوناتها¹ :

¹ - النظام الجبائي الجزائري، مديرية التشريع الجبائي، مطبوعات جنان المالكي، بن عكنون، الجزائر، 2004، ص 17 .

أولاً- **التعريف الجمركية:** وهي قائمة أو جدول للرسوم التي تفرض على السلع في فترة معينة، حيث أنها تشمل على المعدل والوعاء الذي يحدد فهرس المنتوجات.

ثانياً- **الرسم الخاص الإضافي: TSA** وقد أسس بالمادة 98 من قانون المالية لسنة 1993 وقد عدل خلال 1994 و1996 ويفرض على المنتجات التي تحدد عن طريق قائمة تنظيمية، وقدم إلغاء هذا الرسم بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 .

ثالثاً- **إتاوات الإجراءات الجمركية:** وهو رسم قيمي بمعدل 2%° لفائدة خدمات الجمارك.

رابعاً- **الرسم القيمة المضافة:** عند الاستيراد.

الفرع السادس: الضرائب والرسوم الإضافية

بعد عملية الشروع في الإصلاحات الجبائية وتحديد أهم الضرائب والرسوم، فقد تم إضافة رسوم وضرائب سواء لفترات محددة أو دائمة ونذكر من أهمها:

أولاً- **الرسوم البيئية:** إن تأسيس الجبائية البيئية كان وفقاً لقانون المالية لسنة 1992، حيث أسس الرسم على النشاطات الملوثة للبيئة وقد تم تعديله في قانون المالية لسنة 2000 وكذلك سنة 2002.

- كما تم إدراج إتاوات على جودة المياه بقانون المالية لسنة 1996، لحساب الصندوق الوطني للتسيير المتكامل للموارد المائية وتحصل لدى مؤسسات إنتاج وتوزيع المياه-بلدية ولائية أو جهوية، أو لدى دواوين المساحات المسقية بمعدل 4% أو 2% أو 1.5% أو 1%، حيث يطبق المعدل الأول على فاتورة المياه الصالحة للشرب في ولايات الشمال والثاني في ولايات الجنوب أما المعدلين الأخيرين فيخص مياه مجاري الصرف.

ثانياً- **رسم السكن:** أسس بموجب قانون المالية لسنة 1997 على المدن الحضرية ويحصل لفائدة البلديات ويقطع مع تكاليف استهلاك الكهرباء والغاز وتحصله مؤسسة سونلغاز.

الفرع السابع- الجبائية البترولية

تعد الجبائية البترولية وسيلة لتدخل الدولة في النشاط البترولي، فهي نظام الاقتطاعات المفروض من قبل الدولة على المؤسسات التي تعمل في هذا المجال، كميلاً نظر إليها على أنها اقتطاع أو ضريبة تفرض على المؤسسات أو الشركات البترولية بنسبة معينة وتطبق على أساس سعر بيع البترول².

¹ - العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص: 108.

² - هندي كريم، الجبائية البترولية وأهميتها في الاقتصاد الجزائري - في ظل الشراكة الأجنبية في قطاع المحروقات -، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص: 12 .

وتتميز الجباية البترولية بما يلي: ¹

- إن الجباية البترولية تخضع لقواعد وأعراف تتجاوز الدولة وترتبط بالقواعد العامة المنتهجة من قبل منظمة الأوبك، والممارسة الضريبية في الدول الصناعية على استهلاك الطاقة.

- إن أساس فرض الضرائب البترولية هو كونها مقابل الترخيص الممنوح من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض التي تعتبر ملكا للجماعة الوطنية، في حين أن أساس فرض الضرائب العادية هو المساهمة في الأعباء العامة للدولة دون مقابل مباشر.

- إن مراجعة الجباية البترولية ترتبط بتطور تقنيات الاستكشاف والاستغلال في المجال النفطي. و تتكون الجباية البترولية من الضرائب المطبقة على الأنشطة البترولية من جهة، وضرائب النظام العام من جهة أخرى، وتتمثل في:

أولا-الضرائب المطبقة على الأنشطة البترولية:حددها قانون 91-21 الصادر في 1991/12/01 المعدل والمتمم لقانون 86-14 كما يلي:

1- الإتاوة: تتمثل في اقتطاع يحسب على أساس كمية المحروقات المنتجة والمستخرجة بعد عمليات المعالجة في الحقول.

2- الضرائب على النتائج:هي مبلغ يدفع من طرف المؤسسات التي تحقق أرباحا صافية من عمليات التنقيب والبحث والاستغلال، وكذا النقل والتمميع، تحسب على أساس رقم الأعمال المحقق سواء من عملية البيع في السوق الوطنية أو التصدير إلى السوق الدولية .

ثانيا- ضرائب النظام العام:وتتمثل في الرسم على النشاط المهني والرسم والضريبة على الدخل الإجمالي فئة المرتبات والأجور.....الخ.

المطلب الثاني:تحليل وتقييم حصيلة الجباية العادية

يسعى الإصلاح الجبائي إلى تحقيق هدف أساسي يتمثل في تحسين المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية التي تهيمن بشكل كبير على تمويل الميزانية العامة للدولة وتحقيق التوازن بين مختلف الضرائب والرسوم.

الفرع الأول-تقديم الحصيلة الفعلية للجباية العادية:تتكون الجباية العادية من الضرائب العائدة للميزانية العامة للدولة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وكذا

¹ - عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2003، ص: 05.

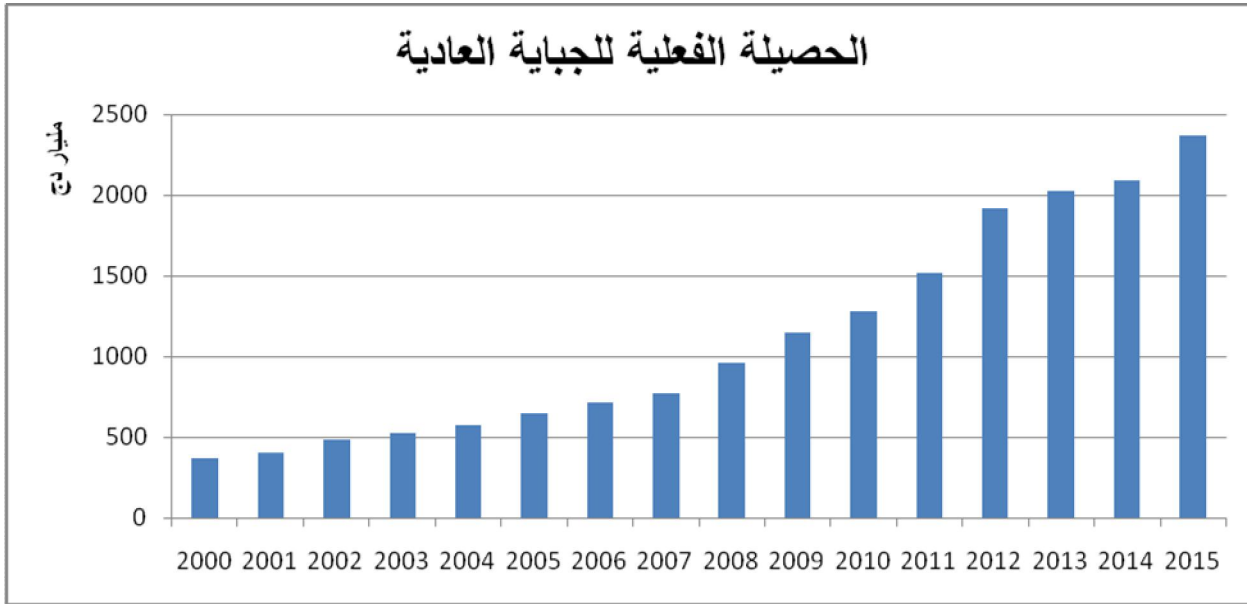
بعض الضرائب والرسوم العائدة بصفة جزئية للميزانية العامة و التي يمثل الرسم على القيمة المضافة أهمها، إضافة إلى حواصل التسجيل والطابع وعوائد الرسوم الجمركية، وسنستعرض من خلال الجدول التالي تطور حصيلة هذه الضرائب:

الجدول رقم (1-2) تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية للفترة (2000-2015) الوحدة مليار دج

السنوات	الحصيلة الفعلية للجباية العادية	معدل التطور السنوي
2000	361,6	/
2001	405,26	%12,07
2002	481,01	%18,69
2003	524,54	%9,05
2004	574,65	%9,55
2005	644,54	%12,16
2006	712,58	%10,56
2007	768,39	%7,83
2008	960,65	%25,02
2009	1144,91	%19,18
2010	1278,07	%11,63
2011	1515,57	%18,58
2012	1909,76	%26,01
2013	2023,70	%5,97
2014	2090,39	%3,30
2015	2362,85	%13,03

المصدر: إعداد الطالب استنادا لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل.

الشكل رقم (1-2): الحصيلة الفعلية للجباية العادية



المصدر: إعداد الطالب استنادا إلى الجدول رقم (1-2)

نلاحظ من خلال بيانات الجدول والشكل أعلاه تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية خلال الفترة (2015-2000) بمعدلات تراوحت بين 3,30% كأقل حد سجل بين سنتي 2013 و 2014، و 25,02% كأقصى حد سجل بين 2007 و 2008، لتتضاعف بذلك حصيلة الجباية العادية الى ما يقارب التسعة أضعاف بين 2015-2000، ويأتي هذا التطور رغم الإجراءات الجبائية العديدة التي عرفت هذه الفترة، والتي جاءت في شكل تخفيضات وإعفاءات شملت مختلف قوانين المالية مثل تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 30% إلى 25% سنة 2006 و 19% و 23% و 26% سنة 2015، ورفع الحد الأدنى المعفى بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سنة 2008. ويرجع هذا التطور في حصيلة الجباية العادية إلى نمو عدد المكلفين بالضريبة الذي ساهم في خلق أوعية ضريبية جديدة بفضل برامج الاستثمارات العمومية (2014-2001*)، إضافة إلى تحسن مردودية الإدارة الضريبية بفعل الإصلاحات التي مست هذه الأخيرة بدءا من سنة 2002.

وبالرغم من التطور الحاصل في مداخيل الجباية العادية خلال الفترة 2015-2000، إلا أننا نلاحظ أن هناك ديون جبائية معتبرة غير محصلة على مستوى سجلات مصالح الضرائب بملايير الدينارات، حيث بلغ حجم الدين الجبائي المتراكم سنة 2016 ما يقارب 9000 مليار

*أقرت السلطات العمومية ثلاثة برامج استثمار عمومي خلال الفترة (2014-2001)، حيث خصّ برنامج دعم النمو (2004-2001) باعتمادات وصلت إلى حوالي 7 مليار دولار. أما البرنامج التكميلي لدعم النمو (2009-2005) فقد بلغت الاعتمادات المخصصة له 150 مليار دولار، في حين وصلت الاعتمادات المخصصة لبرنامج الاستثمارات العمومية (2010-2014) إلى 286 مليار دولار.

دينار جزائري منها 3000 مليار دينار ديون ضريبية عالقة، أما الباقي فيتمثل في الغرامات القضائية¹، وهذا يرجع إلى ضعف فعالية إجراءات المتابعات من طرف قابضي الضرائب وإلى كثرة حالات التهرب من دفع الضريبة من جهة، وعدم إيلاء الدولة أهمية كبرى للجباية العادية بسبب اعتمادها الشبه كلي على مداخيل الجباية البترولية من جهة أخرى.

الفرع الثاني - تحليل بنية الجباية العادية: للوقوف أكثر على تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية وجب علينا تحليل بنية هذه الحصيلة، لمعرفة أكثر الضرائب تحقيقا للإيرادات.

أولاً - حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح: تكتسي حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح المتمثلة أساساً في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، أهمية متزايدة في تكوين إيرادات الجباية العادية، وهو ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

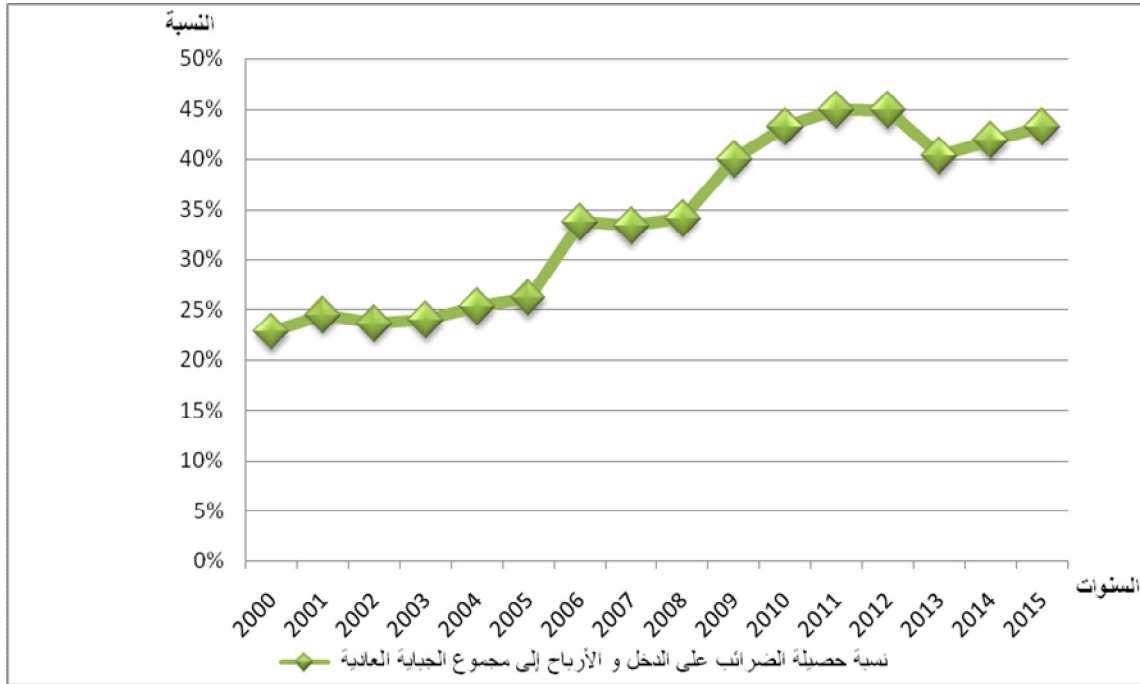
الجدول رقم 2-2: يوضح تطور حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح الوحدة: مليار دج

السنوات	حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح	الحصيلة الفعلية للجباية العادية	نسبة حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح إلى مجموع الجباية العادية
2000	82,20	361,6	22,73%
2001	99,09	405,26	24,45%
2002	113,63	481,01	23,62%
2003	125,44	524,54	23,91%
2004	145,11	574,65	25,25%
2005	168,24	644,54	26,10%
2006	240,16	712,58	33,70%
2007	256,02	768,39	33,32%
2008	327,36	960,65	34,08%
2009	457,99	1144,91	40,00%
2010	552,64	1278,07	43,24%
2011	681,04	1515,57	44,94%
2012	856,42	1909,76	44,84%
2013	815,79	2023,70	40,31%
2014	874,44	2090,39	41,83%
2015	1022,28	2362,85	43,26%

المصدر: إعداد الطالب استناداً لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل.

¹ - تصريح للسيد بن علي إبراهيم، مدير الاتصال والعلاقات بالمديرية العامة للضرائب للإذاعة الجزائرية بتاريخ 2016/02/15 .

الشكل رقم (2-2): نسبة حصيلّة الضرائب على الدخل والأرباح إلى مجموع الجباية العادية



المصدر: إعداد الطالب استناداً إلى الجدول رقم (2-2)

نلاحظ من خلال بيانات الجدول والشكل أعلاه ارتفاع حصيلّة الضرائب على الدخل والأرباح سنوياً، حيث ارتفعت بحوالي أكثر من عشرة أضعاف بين سنتي 2000 و2015، لترتفع بذلك نسبة مساهمتها في إجمالي إيرادات الجباية العادية من 22,73% سنة 2000 إلى 44,94% سنة 2011، ويرجع هذا الارتفاع إلى زيادة حصيلّة الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور والمرتبّات والجدول التالي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): يوضح تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي (المرتبات و الأجور)

الوحدة:مليار دج

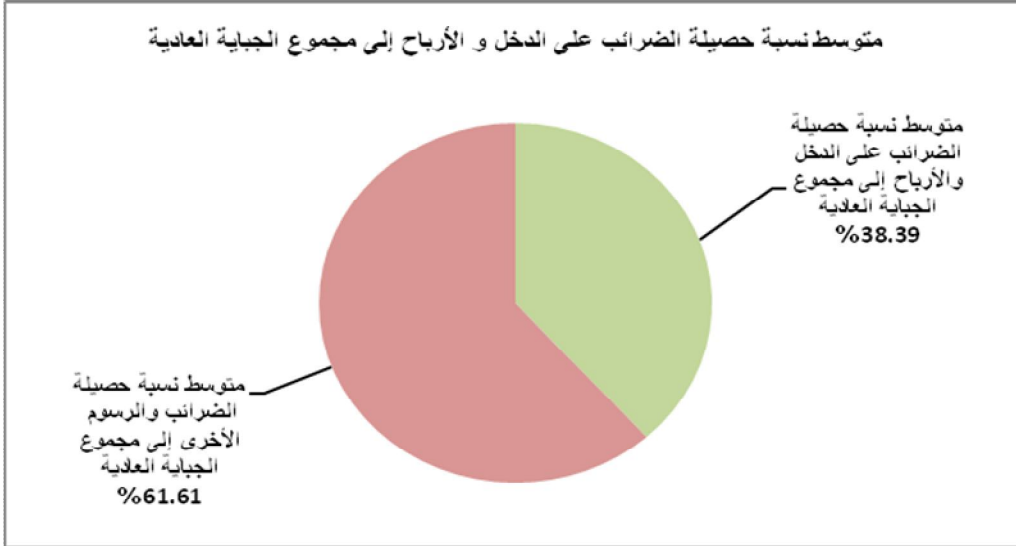
السنوات	حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأجور و المرتبات)	حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح	نسبة حصيلة الضرائب على الدخل الإجمالي (فئة الأجور و المرتبات) إلى حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح
2000	34,30	82,20	41,73%
2001	44,67	99,09	45,08%
2002	51,63	113,63	45,44%
2003	59,93	125,44	47,78%
2004	74,88	145,11	51,60%
2005	82,77	168,24	49,20%
2006	94,96	240,16	39,54%
2007	122,67	256,02	47,91%
2008	151,91	327,36	46,40%
2009	180,42	457,99	39,39%
2010	239,30	552,64	43,30%
2011	380,35	681,04	55,85%
2012	548,47	856,42	64,04%
2013	489,06	815,79	59,95%
2014	527,24	874,44	60,29%
2015	592,13	1022,28	57,92%

المصدر: إعداد الطالب استنادا لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه ارتفاع الحصيلة السنوية للضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأجور و المرتبات) وذلك بسبب الزيادات المعتبرة في الأجور، وكذا ارتفاع عدد المكلفين بها واستحالة التهرب منها على اعتبار أنها تحصل عن طريق تقنية الاقتطاع من المصدر، ورغم أنها لا تزال الأكثر حصيلة بالنسبة للضرائب على الدخل والأرباح، إلا أننا نلاحظ تذبذبا في نسبة مساهمتها في إجمالي حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح، فبعد أن شهدت ارتفاعا بين 2000 إلى 2004 لتصل إلى 51,60%، انخفضت نسبة مساهمتها خلال السنوات: 2006-2010 مسجلة أدنى حد لها سنة 2009 بـ 39,39%، وهذا لا يعود إلى انخفاض حصيلتها، بل إلى ارتفاع حصة الضرائب الأخرى على الدخل والأرباح، وقد عرفت سنة 2012 ارتفاعا قياسيا لنسبة مساهمة الضريبة على المرتبات والأجور حيث وصلت إلى

64,04% من إجمالي حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح، وهذا راجع إلى الزيادات الكبيرة في الأجرور خلال هذه السنة، وقد بلغ متوسط مساهمة حصيلة هذه الضريبة إلى إجمالي حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح بمعدل قدره 49,69%. كما يعزى ارتفاع حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح إلى زيادة حصيلة الضريبة على أرباح الشركات، خاصة بعد إنشاء مديرية كبيريات المؤسسات حيث ارتفعت الإيرادات الضريبية المحصلة من طرفها من 265 مليار د.ج سنة 2006 إلى حوالي 614,30 مليار سنة 2012 بمعدل وصل إلى حوالي 131,81% (حسب إحصائيات وزارة المالية)، إضافة إلى زيادة عدد المكلفين بها بفعل برامج الاستثمارات العمومية وما رافقها من إنشاء مؤسسات جديدة.

ورغم الزيادة في حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح، إلا أنها لا تزال غير كافية، حيث لم يتجاوز متوسط نسبة مساهمتها في حصيلة الجباية العادية خلال فترة الدراسة معدل 38,39% وهو معدل ضئيل نسبياً على اعتبار أن حصيلة الجباية العادية منخفضة أصلاً، إضافة إلى كون هذا النوع من الضرائب يفترض أنه يشكل واحداً من أهم الموارد الثابتة للميزانية العامة للدولة. وهو ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل (2-3): يوضح متوسط نسبة حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح إلى مجموع الجباية العادية



المصدر: إعداد الطالب استناداً إلى معطيات الجدول رقم (2-3)

ثانياً - حصيلة الرسوم على رقم الأعمال: يساهم هذا النوع من الرسوم بشكل كبير في إيرادات الجباية العادية، وهو ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-4): تطور حصيلة الرسوم على رقم الأعمال للفترة (2000-2015) الوحدة:مليار دج

السنوات	حصيلة الرسوم على رقم الأعمال	الحصيلة الفعلية للجباية العادية	نسبة حصيلة الرسوم على رقم الأعمال إلى مجموع الجباية العادية
2000	172,20	361,60	47,62%
2001	184,30	405,26	45,48%
2002	219,13	481,01	45,56%
2003	235,61	524,54	44,92%
2004	272,22	574,65	47,37%
2005	312,34	644,54	48,46%
2006	334,37	712,58	46,92%
2007	347,23	768,39	45,19%
2008	429,78	960,65	44,74%
2009	472,63	1144,91	41,28%
2010	493,93	1278,07	38,65%
2011	557,68	1515,57	36,80%
2012	651,67	1909,76	34,12%
2013	736,34	2023,70	36,39%
2014	765,40	2090,39	36,62%
2015	828,17	2362,85	35,05%

المصدر: إعداد الطالب استنادا لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل نلاحظ من خلال بيانات الجدول أعلاه ارتفاع حصيلة الرسوم على رقم الأعمال بحوالي أربعة أضعاف خلال فترة الدراسة، كما يتبين لنا أن نسبة معتبرة من إيرادات الجباية العادية تتحقق عن طريق الرسوم على السلع والخدمات ويأتي في مقدمتها الرسم على القيمة المضافة، وقد شهدت هذه النسبة انخفاضا ابتداءً من سنة 2006، حيث انخفضت من 46,92 % سنة 2006 إلى 35,05 % سنة 2015، ويأتي هذا الانخفاض في نسبة مساهمتها بسبب ارتفاع نسبة مساهمة الضرائب على الدخل والأرباح¹ الارتفاع المسجل في حصيلة الرسوم على رقم الأعمال فمرده الارتفاع الكبير المسجل في حجم الاستهلاك خلال السنوات الماضية بفعل ارتفاع الإنفاق العمومي أو الخاص، ما من شأنه زيادة حصيلة الرسم على القيمة المضافة على العمليات الداخلية، وارتفاع واردات الجزائر ومن ثم ارتفاع حصيلة الرسم على القيمة المضافة على الواردات، كما هو موضح الجدول التالي

الجدول رقم (2-5): تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة للفترة (2000-2015) الوحدة:مليار دج

السنوات	حصيلة ر.ق.م. على الواردات	حصيلة ر.ق.م. على العمليات الداخلية	الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة	حصيلة الرسوم على رقم الأعمال	نسبة حصيلة الرسم على القيمة المضافة إلى إجمالي حصيلة الرسوم على رقم الأعمال
2000	56,90	59,40	116,30	172,20	67,54%
2001	61,69	64,73	126,42	184,30	68,59%
2002	79,53	77,21	156,74	219,13	71,53%
2003	93,28	78,99	172,27	235,61	73,12%
2004	117,79	92,44	210,23	272,22	77,23%
2005	135,08	104,71	239,79	312,34	76,77%
2006	137,61	121,60	259,21	334,37	77,52%
2007	170,47	136,92	307,39	347,23	88,53%
2008	221,88	165,46	387,34	429,78	90,13%
2009	234,79	199,75	434,54	472,63	91,94%
2010	252,09	199,97	452,06	493,93	91,52%
2011	293,80	211,94	505,74	557,68	90,69%
2012	375,43	215,17	590,60	651,67	90,63%
2013	439,16	234,17	673,33	736,34	91,44%
2014	441,77	263,26	705,03	765,40	92,11%
2015	484,79	270,78	755,57	828,17	91,23%

المصدر: إعداد الطالب استنادا لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل نلاحظ من خلال بيانات الجدول أعلاه أهمية حصيلة الرسم على القيمة المضافة في تكوين الحصيلة الإجمالية للرسوم على رقم الأعمال، حيث وصل متوسط نسبة مساهمته خلال فترة الدراسة إلى 86,88 %، وهذا راجع إلى العوامل السابقة الذكر مثل الارتفاع في حجم الإنفاق وقيمة الواردات، إضافة إلى مميزات الرسم على القيمة المضافة كونه ضريبة غير مباشرة تتسم بمرونة كبيرة، لكن الملاحظ أيضا أنه خلال السنوات الأخيرة أصبحت الحصة الأكبر لحصيلة الرسم على القيمة المضافة تتأتى عن طريق الرسم على القيمة المضافة على الواردات، وهو ما يطرح إشكالا كبيرا في المستقبل في ظل تفكيك الرسوم والضرائب على الواردات التي تأتي ضمن مساعي انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية واتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي من جهة، كما أن ضعف حصيلة الرسم على القيمة المضافة على العمليات الداخلية يرجع

حسب رأينا في الأساس إلى عمليات التحايل في الفوترة (عمليات حسم الرسم المضخمة على المشتريات) خلال مراحل النشاط المختلفة خاصة بالنسبة لقطاع الصفقات العمومية من جهة أخرى - مما يستدعي تفعيل أكثر لآليات المراجعة الجبائية خاصة المراجعة المصوبة - وهو ما أدى بالسلطات العمومية إلى الاستعانة بخبراء من صندوق النقد الدولي للبحث في أسباب هذا الخلل واقتراح الحلول لمعالجته.

ثالثاً - **حصيلة الرسوم الجمركية:** تعتبر الرسوم الجمركية موردا هاما من موارد الخزينة العمومية، حيث تساهم سنويا بنسبة معتبرة من الجباية العادية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-6): حصيلة الرسوم الجمركية (2000-2015) الوحدة: مليار دج

السنوات	حصيلة الرسوم الجمركية	الحصيلة الفعلية للجبائية العادية	نسبة حصيلة الرسوم الجمركية إلى مجموع الجباية العادية
2000	90,40	361,60	25,00%
2001	104,30	405,26	25,74%
2002	128,46	481,01	26,71%
2003	143,38	524,54	27,33%
2004	137,02	574,65	23,84%
2005	143,36	644,54	22,24%
2006	113,40	712,58	15,91%
2007	132,66	768,39	17,26%
2008	163,93	960,65	17,06%
2009	172,47	1144,91	15,06%
2010	183,56	1278,07	14,36%
2011	222,19	1515,57	14,66%
2012	337,67	1909,76	17,68%
2013	398,55	2023,70	19,69%
2014	369,66	2090,39	17,68%
2015	410,20	2362,85	17,36%

المصدر: إعداد الطالب استنادا لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل نلاحظ من خلال بيانات الجدول أعلاه انخفاض نسبة مساهمة الرسوم الجمركية في حصيلة الجباية العادية، حيث انخفضت النسبة من 25 % سنة 2000 إلى 15,91% في 2006 لترتفع بشكل طفيف سنة 2013، وهذا راجع إلى الارتفاع الكبير في حصيلة الجباية العادية مقارنة مع الارتفاع في حصيلة الرسوم الجمركية.

كما نلاحظ ارتفاع حصيله الرسوم الجمركية سنة بعد الأخرى باستثناء سنتي 2004 و2006، وذلك بسبب عملية التفكيك الجمركي في إطار الاتفاق مع الاتحاد الأوروبي ومفاوضات الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، مثل إلغاء الإتاوة الجمركية سنة 2004، إضافة إلى الإجراءات التي سبقت هذه العملية من تقليص لعدد من المعدلات الجمركية سنة 2001، ثم تخفيضها سنة 2002، ورغم عملية التفكيك الجمركي، إلا أن حصيله الرسوم الجمركية في تطور مستمر، وهذا يرجع أساسا إلى التطور الكبير في واردات الجزائر من السلع والخدمات، حيث تطورت هذه الأخيرة من 9.4 مليار دولار سنة 2001 إلى 51.57 مليار دولار سنة 2012 أي بأكثر من خمسة أضعاف. يرجع هذا التطور الكبير في الواردات إلى عجز الهيكل الإنتاجي عن تلبية الارتفاع في الطلب الذي ترتب عن برامج الاستثمارات العمومية.

رابعاً - حواصل التسجيل والطابع: تبقى حواصل التسجيل والطابع ضئيلة، رغم أنها تمس جوانب عديدة من مختلف المعاملات، والجدول التالي يبين تطور إيرادات التسجيل والطابع .

الجدول رقم (2-7): تطور إيرادات التسجيل والطابع خلال الفترة (2000-2015) الوحدة: مليار دج

السنوات	حواصل التسجيل و الطابع	حصيله الجباية العادية الفعلية	نسبة حواصل التسجيل والطابع إلى حصيله الجباية العادية
2000	16,20	361,60	4,48%
2001	17,02	405,26	4,20%
2002	19,00	481,01	3,95%
2003	19,27	524,54	3,67%
2004	19,60	574,65	3,41%
2005	19,62	644,54	3,04%
2006	23,54	712,58	3,30%
2007	28,13	768,39	3,66%
2008	33,92	960,65	3,53%
2009	35,96	1144,91	3,14%
2010	39,84	1278,07	3,12%
2011	47,96	1515,57	3,16%
2012	56,27	1909,76	2,95%
2013	62,69	2023,7	3,10%
2014	71,64	2090,39	3,43%
2015	88,05	2362,85	3,73%

نلاحظ من خلال بيانات الجدول أعلاه أنه رغم التطور الملموس في إيرادات التسجيل والطابع من سنة لأخرى، إلا أنها لا تساهم بشكل كبير في إجمالي حصيللة الجباية العادية، فرغم أنها تمس العديد من المعاملات إلا أن تطور إيراداتها لا يزال ضئيلاً، ويرجع هذا الانخفاض أساساً إلى اتساع حجم السوق الموازي. مما يستدعي تفعيل أكثر لآليات المراجعة الجبائية للمعاملات العقارية للرفع من مستوى حصيللة حقوق التسجيل والطابع بصفة خاصة والحصيللة الإجمالية للجبائية العادية بشكل عام.

الفرع الثالث - مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التسيير

للقوف على مدى فعالية النظام الضريبي وجب علينا معرفة مدى تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير، وهو ما سنحاول توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8): مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التسيير (الوحدة (مليار دج)

السنوات	الجبائية العادية الفعلية	نفقات التسيير	نسبة الجباية العادية الفعلية إلى نفقات التسيير
2000	361,60	856,19	42,23%
2001	405,26	963,6	42,06%
2002	481,01	1097,7	43,82%
2003	524,54	1122,5	46,73%
2004	574,65	1251,1	45,93%
2005	644,54	1245,1	51,77%
2006	712,58	1437,9	49,56%
2007	768,39	1673,9	45,90%
2008	960,65	2217,8	43,32%
2009	1144,91	2300,0	49,78%
2010	1278,07	2659,1	48,06%
2011	1515,57	3879,2	39,07%
2012	1909,76	4782,63	39,93%
2013	2023,7	4131,53	48,98%
2014	2090,39	4494,32	46,51%
2015	2362,85	4617	51,18%

المصدر: إعداد الطالب استناداً لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل على الرغم من ارتفاع حصيللة الجباية العادية الفعلية، إلا أنها لا تزال عاجزة عن تغطية نفقات التسيير التي شهدت زيادة كبيرة خاصة في السنوات الأخيرة، ففي حين تجاوزت نسبة التغطية سنوات 2005 - 2015 معدل 50 %، إلا أن الارتفاع القياسي في نفقات التسيير منذ

سنة 2007، والذي يرجع أساسا إلى الزيادة الكبيرة في الأجور أدى إلى انخفاض نسبة التغطية، لتبلغ خلال الفترة 2007-2015 متوسطا قدره 45.70 %، ويمكننا القول أن عجز الجباية العادية عن تغطية النفقات المرتبطة بتسيير الشأن العام يعتبر مؤشرا واضحا عن عدم فعالية السياسة الجبائية في تمويل أعباء الميزانية العامة للدولة. فالجباية العادية ذات حصيلتها متواضعة وبنية غير متوازنة، ويعود ذلك إلى عوامل متعلقة بالنظام الضريبي في حد ذاته وأخرى مرتبطة بالوضع الاقتصادي ككل، فرغم النمو المسجل سنويا في حصيلتها الجبائية العادية، إلا أنها لا تزال غير كافية وبعيدة عن الأهداف المنتظرة، حيث تضاعفت الحصيلتها أكثر من أربع مرات من 2000 إلى 2012، في حين تضاعفت نفقات التسيير بحوالي خمسة أضعاف، ويمكن إرجاع ذلك أيضا لكثرة الإعفاءات والتخفيضات التي أقرتها السلطات العمومية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الثالث: تحليل وتقييم حصيلتها الجبائية البترولية

كما عرفت الجباية العادية عدة إصلاحات خلال العقدين الماضيين، فإن الجباية البترولية عرفت هي الأخرى مجموعة من الإصلاحات الهامة، تجسدت في التعديلات الصادرة في الأمرين 05-07 و 06-10 والقانون 13-01. الفرع الأول- تطور حصيلتها الجبائية البترولية: رغم مرور أكثر من عقدين على الإصلاحات الضريبية والتي كان أهم أهدافها إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، إلا أن هذه الأخيرة لا تزال مهيمنة على هيكل الإيرادات الضريبية للميزانية العامة للدولة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-09): تطور الحصيلة الفعلية للجباية البترولية للفترة (2000-2015) الوحدة مليار دج

السنوات	الحصيلة الإجمالية للجباية البترولية	حصيلة الجباية البترولية العادية للميزانية	حصيلة الجباية البترولية العادية لصندوق ضبط الإيرادات	معدل التطور السنوي للحصيلة الإجمالية للجباية البترولية
2000	1173,23	720	453,23	/
2001	964,46	840,60	123,86	-17,79%
2002	942,90	916,40	26,50	-2,24%
2003	1284,94	836,06	448,91	36,28%
2004	1485,76	862,20	623,56	15,63%
2005	2267,83	899	1368,83	52,64%
2006	2714	916	1798	19,67%
2007	2711,84	973	1738,84	-0,08%
2008	4003,55	1715,40	2288,15	47,63%
2009	2327,67	1927	400,67	-41,86%
2010	2820,01	1501,70	1318,31	21,15%
2011	3829,72	1529,40	2300,32	35,81%
2012	4054,34	1519,04	2535,30	5,87%
2013	3678,13	1615,90	2062,23	-9,28%
2014	3390,42	1577,73	1812,69	-7,82%
2015	2275,13	1722,94	552,19	-32,90%

المصدر: إعداد الطالب استنادا لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل نلاحظ من خلال بيانات الجدول أعلاه أنه مع ارتفاع حصيلة الجباية البترولية، فإن معظم هذه الحصيلة تعود إلى صندوق ضبط الإيرادات، فمن سنة 2005 إلى 2012 تجاوزت حصيلة الجباية البترولية الموجهة لصندوق ضبط الإيرادات معدل 50 %، باستثناء سنة 2009 التي عرفت انخفاضا في حصيلة الجباية البترولية من جهة، ورفع السعر المرجعي للبترول في قانون المالية التكميلي من جهة أخرى، حيث ارتفع السعر المرجعي بموجب هذا القانون إلى 37 دولارا للبرميل بعد أن ظل سنوات عديدة عند مستوى 19 دولارا للبرميل.

كما نلاحظ أن السمة الغالبة هي تطور حصيلة الجباية البترولية من سنة لأخرى مع بعض الاستثناءات، ففي حين بلغ معدل التطور بين سنتي 2004 و 2005 نسبة 52,64 %، و 47,63 % سنة 2008 و 35,81 % سنة 2011، فإنه شهد سنوات 2007-2009-2013-

2014-2015 انخفاضاً، خاصة سنة 2009 التي شهدت انخفاضا حادا، ويرجع هذا التذبذب في الأساس إلى عوامل خارجية وداخلية.

فالعوامل الخارجية تتمثل في تقلب أسعار البترول، والجدول التالي يوضح تطور أسعار البترول من 2001 إلى 2012:

الجدول رقم (2-10) تطور أسعار البترول الخام الجزائري (صحاري بلاند) خلال الفترة (2001-2012) الوحدة: دولار أمريكي

السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
السعر	24,74	24,91	28,73	38,35	54,64	66,05	74,66	98,96	62,35	80,35	112,92	111,49

Source : Organization of the Petroleum Exporting Countries, Annual Statistical Bulletin, . Vienna, 2013, p.82, Is available on the site : www.opec.org, on 19/11/2013

نلاحظ أن سبب الارتفاع الكبير في حصة الجباية البترولية سنتي 2005 و 2011 مرده الارتفاع الكبير في أسعار البترول، حيث ارتفع السعر من 38.35 دولار سنة 2004 إلى 54.64 دولار سنة 2005، أما في سنة 2008 فقد وصل إلى 98.76 دولار مقارنة بـ 74.66 دولار سنة 2007، في حين ارتفع سعر الخام الجزائري بأكثر من 32 دولارا في 2011، ليبلغ 112.92 دولار مقارنة بـ 80.35 دولار سنة 2010، كذلك الحال بالنسبة إلى الانخفاض في حصة الجباية البترولية، فمرده الانخفاض في السعر، حيث انخفض السعر سنة 2009 بسبب الأزمة العالمية ليصل إلى 62.35 دولار مقارنة بـ 98.96 دولار سنة 2008.

أما العوامل الداخلية التي أثرت على حصة الجباية البترولية فتتمثل أساسا في الإصلاحات التي عرفها قانون المحروقات بعد صدور الأمرين 05-07 و 06-10 والقانون 13-01، إضافة إلى إنشاء مديرية كبريات المؤسسات، وهو ما أثر إيجابا على حصة الجباية البترولية.

هناك عامل آخر له بالغ الأثر على حصة الجباية البترولية والمتمثل في انخفاض حجم الإنتاج، خاصة خلال السنوات الأخيرة وذلك بفعل عمليات الصيانة التي عرفت العديد من المنشآت النفطية من جهة، واسترجاع بعض الدول داخل منظمة أوبك لحصصها المفقودة بسبب الحروب النزاعات من جهة أخرى، حيث انخفض الإنتاج الوطني من البترول الخام بأكثر من 200 ألف برميل يوميا خلال الفترة بين 2007 و 2011، ليرتفع بشكل طفيف في

2012 وهو ما كان له الأثر السلبي على حصيلة الجباية البترولية، والجدول التالي يوضح تطور حجم الإنتاج الوطني من البترول الخام في الفترة بين 2007 و 2012.

الجدول رقم (2-11): تطور انتاج النفط الخام في الجزائر للفترة (2007-2012)

(الوحدة ألف برميل/ يوم)

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012
الإنتاج اليومي	1371,9	1356,0	1216,0	1189,8	1161,6	1199,8

Source : Organization of the Petroleum Exporting Countries, Annual Statistical Bulletin, Vienna, 2013, p30, Is available on the site : www.opec.org,

إن انخفاض حجم الإنتاج لم يقتصر على البترول، فالإنتاج من الغاز الطبيعي عرف هو الآخر انخفاضا معتبرا خلال السنوات الأخيرة، حيث انخفض الإنتاج الخام من 201,186 مليون متر مكعب في سنة 2008 إلى 182,599 مليون متر مكعب سنة 2012، إضافة إلى العوامل السابقة فإن سعر صرف الدينار الجزائري له أثر معتبر على حصيلة الجباية البترولية، فانخفاض سعر صرف الدينار مقابل الدولار خلال السنوات الأخيرة أدى إلى تضخيم عائدات الجباية البترولية بشكل كبير، فقد انخفض من 64,58 ديناراً مقابل الدولار الواحد سنة 2008 إلى 78.01 ديناراً سنة 2012 والجدول التالي يوضح تطور سعر الدينار مقابل الدولار خلال الفترة من 2008 إلى 2012:

الجدول رقم (2-12): تطور سعر صرف الدينار الجزائري مقابل الدولار الأمريكي خلال الفترة (2008-2012)

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012
دينار/دولار	64,581	72,730	73,943	76,056	78,012

Source: Organization of the Petroleum Exporting Countries, Annual Statistical Bulletin, Vienna, 2013,p23. Is available on the site : www.opec.org, on 19/11/2013

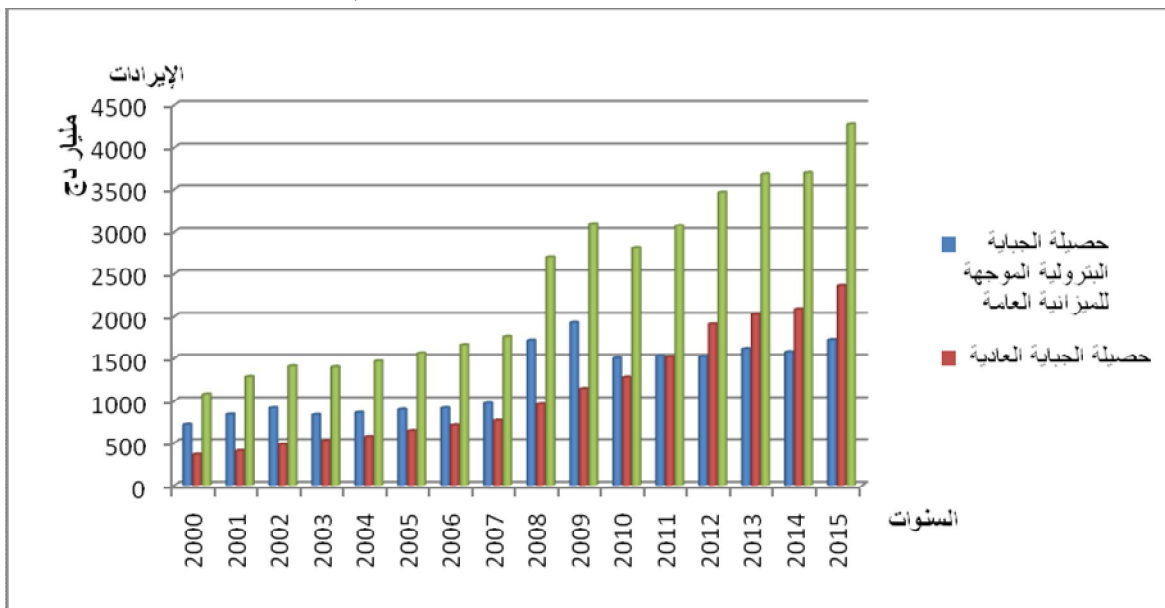
الفرع الثاني: مساهمة الجباية البترولية في تمويل إيرادات الميزانية

إن المقارنة بين حصيلة الجباية البترولية وحصيلة الجباية العادية تؤكد فشل مساعي السلطات العمومية في إحلال الجباية العادية محل البترولية، والجدول التالي يوضح نسبة مساهمة كل منهما في إيرادات الميزانية العامة للدولة:

الجدول رقم (2-13): مساهمة الجباية البترولية والجبائية العادية في تكوين الإيرادات العامة للميزانية

السنوات	مجموع إيرادات الميزانية	حصيلة الجباية العادية	حصيلة الجباية البترولية الموجهة للميزانية العامة	نسبة مساهمة الجباية العادية في الإيرادات	نسبة مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات
2000	1093,10	361,60	720	33,08%	65,87%
2001	1285,09	405,26	840,60	31,54%	65,41%
2002	1409,49	481,01	916,40	34,13%	65,02%
2003	1398,94	524,54	836,06	37,50%	59,76%
2004	1465,97	574,65	862,20	39,20%	58,81%
2005	1563,80	644,54	899	41,22%	57,49%
2006	1661,56	712,58	916	42,89%	55,13%
2007	1759,77	768,39	973	43,66%	55,29%
2008	2701,25	960,65	1715,40	35,56%	63,50%
2009	3099,44	1144,91	1927	36,94%	62,17%
2010	2811,08	1278,07	1501,70	45,47%	53,42%
2011	3077,94	1515,57	1529,40	49,24%	49,69%
2012	3463,62	1909,76	1519,04	55,14%	43,86%
2013	3687,99	2023,7	1615,90	54,87%	43,82%
2014	3704,09	2090,39	1577,73	56,43%	42,59%
2015	4280,25	2362,85	1722,94	55,20%	40,25%

المصدر: إعداد الطالب استنادا لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل
الشكل رقم: (2-4) مساهمة الجباية البترولية والجبائية العادية في تكوين الإيرادات العامة.



المصدر: إعداد الطالب استناداً إلى معطيات الجدول رقم (2-13)

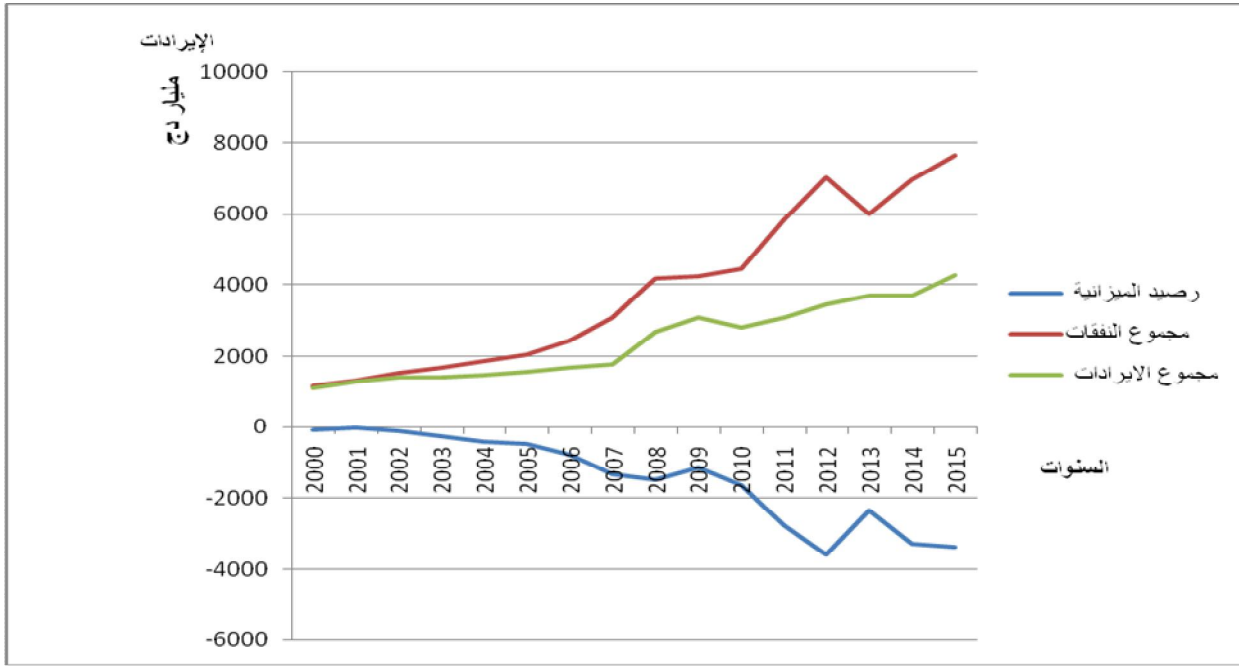
نلاحظ من خلال بيانات الجدول والشكل أعلاه ارتفاع محسوس في نسبة مساهمة الجباية العادية إلى إجمالي إيرادات الميزانية العامة للدولة، حيث وصلت في سنة 2015 إلى أعلى معدل والذي بلغ 59,75 %، في حين أن متوسط مساهمة الجباية العادية في مجموع إيرادات الميزانية خلال الفترة من 2000 إلى 2015 وصل إلى حوالي 46,18 % أما متوسط الجباية البترولية خلال نفس الفترة فقد رُب ب 52,20 %، إضافة إلى أن العجز في الميزانية يتم تمويله عن طريق صندوق ضبط الإيرادات التي تتشكل عوائده أساسا من فوائض قيمة الجباية البترولية، أي أن نسبة معتبرة من النفقات العامة يتم تغطيتها عن طريق الجباية البترولية، والجدول التالي يبين رصيد الميزانية في الفترة الممتدة بين 2000-2015.

الجدول رقم (2-14): رصيد الميزانية خلال الفترة (2000-2015) الوحدة : (مليار دج)

السنوات	مجموع الإيرادات	مجموع النفقات	رصيد الميزانية
2000	1093,10	1178,12	-85,02
2001	1285,09	1321,0	-35,93
2002	1409,49	1550,64	-141,15
2003	1398,94	1690,17	-291,23
2004	1465,97	1891,8	-425,80
2005	1563,80	2052,0	-488,23
2006	1661,56	2453,01	-791,45
2007	1759,77	3108,57	-1348,80
2008	2701,25	4191,05	-1489,80
2009	3099,44	4246,33	-1146,89
2010	2811,08	4466,94	-1655,87
2011	3077,94	5853,56	-2775,62
2012	3463,62	7058,17	-3594,55
2013	3687,99	6024,13	-2336,14
2014	3704,09	6995,76	-3291,67
2015	4280,25	7656,3	-3376,05

Source : Ministère des finances, direction générale de la prévision et des politiques, Opération du Trésor, Disponible sur le site: <http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/rétrospective>

الشكل رقم (2-5): تطور الإيرادات والنفقات خلال الفترة (2000-2015)



المصدر: إعداد الطالب استناداً إلى معطيات الجدول رقم (2-14)

نلاحظ من خلال معطيات الجدول والشكل أعلاه أن الميزانية العامة للدولة تعرف سنوياً عجزاً كبيراً، وصل سنة 2012 إلى 3594,55 مليار دينار، أي ما نسبته 50,92 % من مجموع النفقات العامة، وهو ما يؤشّر على أهمية صندوق ضبط الإيرادات في تمويل النفقات العامة، فجزء كبير من هذه النفقات يتم تغطيتها عن طريق هذا الصندوق التي تشكل الجباية البترولية أهم موارده، وقد شهدت النفقات العامة ارتفاعاً كبيراً خلال السنوات الأخيرة، حيث تطورت بأكثر من ستة أضعاف بين سنوات 2000-2015، وهذا راجع إلى ارتفاع نفقات التسيير بسبب ارتفاع الأجور، وكذا ارتفاع نفقات التجهيز التي شكلت في 2012 ما نسبته 32% من إجمالي النفقات حسب بيانات وزارة المالية (وذلك بسبب الاعتمادات الضخمة المخصصة لبرامج الاستثمارات العمومية) خلال الفترة 2001-2014.

إن ارتفاع نسبة مساهمة الجباية البترولية في تغطية الأعباء العامة للدولة سواء تلك المتعلقة بالتسيير أو التجهيز يدل بوضوح على الفشل في تحقيق أحد أهم الأهداف المعلنة للإصلاح الضريبي والمتمثل في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، ومن ثم أمكننا القول بعدم فعالية السياسة الضريبية في تحقيق الهدف المالي لها.

الفرع الثالث-مقارنة الانجازات بالتقديرات: إن مقارنة الحصيلة الفعلية للضرائب بالإيرادات التقديرية، تشكل مؤشراً هاماً لقياس مردودية السياسة الجبائية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-15): تطور نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال الفترة (2000-2015) الوحدة: مليار دج

السنوات	الجبائية العادية الفعلية	الجبائية العادية التقديرية	نسبة الإنجاز
2000	361,60	425,84	84,91%
2001	405,26	411,4	98,51%
2002	481,01	438,8	109,62%
2003	524,54	475,9	110,22%
2004	574,65	532,3	107,96%
2005	644,54	596,9	107,98%
2006	712,58	610,8	116,66%
2007	768,39	676,1	113,65%
2008	960,65	754,8	127,27%
2009	1144,91	921,0	124,31%
2010	1278,07	1068,5	119,61%
2011	1515,57	1324,5	114,43%
2012	1909,76	1595,75	119,68%
2013	2023,7	1831,4	110,50%
2014	2090,39	2267,45	92,19%
2015	2362,85	2465,71	95,83%

المصدر: إعداد الطالب استنادا لإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل. نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه أن نسبة التنفيذ قد تجاوزت نسبة 100% معظم سنوات فترة الدراسة، وهذا راجع إلى الأوضاع الاقتصادية التي عرفت البلاد والناجمة عن برامج الاستثمارات العمومية (2001-2014) التي ساهمت في خلق أوعية ضريبية جديدة، إضافة إلى تكيف الإدارة الجبائية نوعا ما مع النظام الجبائي الجديد، خاصة بعد الإصلاحات. وعلى الرغم من ذلك فإن حجم التحصيل الناتج عن الجباية العادية لا يرقى للمستوى المنشود من الإصلاحات كما أشرنا آنفا، خاصة إذا علمنا أن هناك ديون جبائية معتبرة غير محصلة تقدر بأكثر من 100 مليار دولار¹، وهو ما أدى بالسلطات إلى مباشرة إجراءات تحفيزية تحفيزية جديدة بهدف تحصيل هذه الديون، أذكر هنا على سبيل الحصر برنامج إعادة جدولة الديون الجبائية الذي يستهدف إلغاء عقوبات التأخير شريطة التسديد الكلي للمبلغ الأصلي

¹ - تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2014.

للدین¹. وهو إجراء من شأنه تحسين مستوى التحصيل الضريبي وتخفيف العبء الجبائي على المكلفين.

خلاصة الفصل:

تقاس كفاءة النظام الضريبي في قيمة الضرائب التي يتم تحصيلها وليس فيما يفرض من الضرائب، حيث يستخدم الأساس النقدي والذي يقوم على قياس ما تم تحصيله في السنة الضريبية وليس ما تم تقديره على المكلفين، وتختلف طرق التحصيل من دولة لأخرى ومن مكلف لآخر وذلك حسب طبيعة الوعاء الخاضع للضريبة، وحسب توقيت تحصيل الضريبة. فعملية التحصيل الضريبي في الجزائر تواجه عدة معوقات متمثلة في التهرب الضريبي أو حالات تنظيم الإعسار، وضعف إجراءات الملاحقات المطبقة من طرف قابضي الضرائب. وفي هذا الإطار اتخذت السلطات العمومية عدة إجراءات تحفيزية وردعية الغرض منها انعاش التحصيل الضريبي وتحسين فعاليته من جهة، وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية من جهة أخرى.

وتمثل ذلك في الإصلاح الجبائي الذي شكل خطوة هامة نحو عقلنة وتفعيل النظام الضريبي الجزائري، من خلال إدخال الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، حيث تعتبر أكثر تكيفا مع الواقع الاقتصادي المنتهج من طرف الجزائر مقارنة مع النظام السابق.

وعلى الرغم من الإصلاحات المطبقة إلا أن الإيرادات الجبائية على مستوى الجباية العادية يبقى تطورها بطيء إذا لم نقل ضعيفا، رغم التعديلات التي جاءت بها قوانين المالية المتعاقبة والتي استهدفت توسيع القاعدة الضريبية، فإن حصة الجبائية البترولية مازالت تشكل النسبة الكبرى في إيرادات الميزانية. ومن هذا المنطلق فإن الإصلاحات لم يكن لها أثر مالي كبير على الجباية العادية، وهي بعيدة عن الطموحات التي سطرت في إطار السياسة الجبائية للدولة ومن هنا يمكننا أن نقول، حتى تكون الجباية العادية فعالة وذات مردودية عالية لا بد من أن تكون الإدارة الجبائية الجزائرية فعالة وتعمل في شفافية، كما يجب عليها أن تبسط من الإجراءات الإدارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بكل وضوح وانضباط.

¹-لمزيد من التفصيل أنظر المادة 90 من قانون المالية لسنة 2017.

ومن أجل رفع مردودية الجباية العادية وتحسين مستوى الحصيلة الضريبية، يستوجب الأمر تفعيل أساليب المراجعة الجبائية و عصرنه نظام المعلومات الجبائي، وهذا ما سنحاول معالجته في الفصلين اللاحقين.

الفصل

الثالث

تمهيد:

بغية تحسين مستوى الحصيلة الضريبية ومحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، تلجأ السلطة المالية في الجزائر على غرار العديد من الدول إلى تطبيق آلية المراجعة الجبائية لكونها الوسيلة الأكثر استخداماً، باعتبار أن النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، من أجل مراقبة التصريحات المقدمة من جهة، ومن جهة ثانية للحد من هذه الظاهرة.

ونظراً لأهمية المراجعة الجبائية في ضبط المعاملات المالية والاقتصادية للمكلفين، نجد أن القانون الضريبي حصرها في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق ومعين و واضح لينظم ويسير مختلف خطواتها وأطوارها، فضلاً عن التحكم في تقنيات تطبيقها، بدءاً بالمراجعة الداخلية (الأولية)، وصولاً إلى المراجعة الخارجية (المعمقة) بمختلف أشكالها متمثلة في التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ومراجعة المعاملات العقارية.

وللإمام بجوانب الموضوع المختلفة، سنستعرض في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية في الجزائر؛

المبحث الثاني: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية الأولية للملف الجبائي للمكلف؛

المبحث الثالث: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للمحاسبة؛

المبحث الرابع: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للوضعية الجبائية الإجمالية وللمعاملات العقارية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية في الجزائر

أثبت الواقع أن أغلب التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تكون غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمداً، لذا منح المشرع الإدارة الجبائية صلاحيات واسعة تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى موضوعيتها وفقاً لنصوص قانونية.

وعليه تعتبر المراجعة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة هذه التصرفات السلبية من جانب المكلفين، حيث يتوقف نجاح هذه العملية عموماً، على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي والقانوني، والتي تتوفر لديها المهارات العالية التي تمكنها من اكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية التي تجلب المخالفة من طرف المكلف مكلّفة، مما يدفعهم إلى الالتزام الضريبي وتحري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات ضريبية.

سنقوم في هذا المبحث بحصر الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية من خلال البحث في ماهية وفعالية المراجعة الجبائية في المطلب الأول، وذلك بتحديد مفهومها وأنواعها فضلاً عن إطارها التنظيمي والقانوني اللذان يحكمانها في المطلبين الثاني والثالث.

المطلب الأول: ماهية وفعالية المراجعة الجبائية في الجزائر

يقوم النظام الجبائي الجزائري أساساً على نظام التصريح، من خلال منح المكلف بالضريبة حرية التصريح بمدخله من تلقاء نفسه على أساس افتراض حسن النية، وبالمقابل تحتفظ الإدارة الجبائية بحق مراجعة التصريحات، من خلال التأكد من صحتها ومصداقيتها، نظراً لما قد تحتويه من أخطاء أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف الغش الضريبي.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الجبائية في الجزائر

لا يختلف تعريف المراجعة في النظام الجبائي الجزائري عن مفهوم المراجعة في نطاقها الواسع باعتبارها الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن التهرب الضريبي ورجاع جزء هام من الأموال المفتقدة لخزينة الدولة، وعلى هذا الأساس قدمت لها عدة تعاريف نذكر أهمها:

- عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة الجبائية "بأنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وهي بذلك تشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات"¹.
- وفي تعريف ثاني يرى أنها "فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"².
- أما الثالث يرى أن المراجعة الجبائية هي الأداة القانونية التي تعيّن السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإنّ المراجعة التي تقوم بها حسب الاقتصادي Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة³.
- مما سبق يمكن تعريف المراجعة الجبائية ميدانيا بأنها مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالمراجعة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى الحد من التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني.

الفرع الثاني: أشكال المراجعة الجبائية في الجزائر

إن رقابة ومراجعة التصريحات الجبائية يمكن أن تتم بطريقة شاملة، كما يمكن أن تكون معمقة، وتشمل مجالات المراجعة الجبائية عدة مستويات، بحيث يمكن تطبيقها على المستوى المحلي (على مستوى المفتشية أو على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية)، أو على المستوى الجهوي ممثلة في المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات، أما على المستوى المركزي فنتم بالخصوص على مستوى مديريةية الأبحاث والمراجعات ومديرية المؤسسات الكبرى.

أولا- المراجعة الجبائية الأولية (الشاملة): تتم على مستوى مفتشية الضرائب، حيث يقوم أعوان المفتشية بمراجعة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، وتتم المراجعة على شكل فحص تمهيدي، هذا النوع من المراجعة ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب وتتم المراجعة على مستوى ملف المكلف، إلا أن أهمية هذه المراجعة يمكن

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص 05.

2- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2002، ص 53.

3- Claude Laurent, *contrôle fiscale, -la vérification personnelle-*, Bayausaine, France, 1995, page 13.

أن تتغير وتتسع لهذا نميز بين نوعين من المراجعة وهما¹: المراجعة الشكلية و المراجعة على الوثائق.

1- المراجعة الشكلية: تعتبر أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث يقوم العون المدقق بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتتبة، وينجز هذا النوع من المراجعة كل سنة وتعتبر مرحلة تمهيدية وكخطوة أولى، وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند إعداد المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي²، وفق ما يلي³:

أ - المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: بطاقة إثبات الهوية، شهادة الميلاد، عقد الملكية أو عقد الإيجار، السجل التجاري، بطاقة التعريف الجبائي فضلا عن كل مراسلات المكلف.

ب- النشاط: يجب توفر شهادة التصريح بالوجود والتصريحات الشهرية والسنوية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

ت- الأخطاء المادية: التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والسنوية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات بدون وجود أخطاء حسابية (كأخطاء الجمع والترحيل... الخ)، فضلا على أن البيانات المشار إليها في كل خانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

وتعتمد المراجعة الشكلية على الكيفية التي تم بها ملأ التصريحات، ولا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها أي أنها تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات، دون تصحيح ما صرح به المكلف، أي أن عملية المراجعة لا تكاد أن تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

2- المراجعة المستندية (على الوثائق): هي فحص انتقادي⁴ يستهدف التأكد من مصداقية تصريحات المكلفين، عن طريق مقارنة كل محتويات التصريح والوثائق الملحقة به ومجموع

¹ -Rédha Khelassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, BERTI Editions, Alger, 2013, P : 159.

2- Philippe Colin, Op.Cit. Pp: 7-9.

3- عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2008 -2009، ص: 90.

⁴ - Thierry Lambert, **Procédures fiscales**, LEDJ, lextenso éditions, Paris,2015 , P:32 .

المعلومات التي بحوزة المصلحة والتي تحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين، كالنشاطات الطبية وشبه الطبية، عيادات التوليد، المحامين ومصالح الضمان الاجتماعي.... الخ ، وذلك في إطار حق الاطلاع والرقابة المخول لها، وعلى هذا الأساس فلا بد للإدارة الجبائية أن تستعمل حقها في الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي بواسطتها يمكن التحقق من نزاهة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي يمكن مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، فالقيام بهذه المراجعة يتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية حيث تكون المراجعة والفحص عليها شاملاً؛ أي هي عكس المراجعة الشكلية.

كما تنتم المراجعة على الوثائق بالمزايا التالية¹:

- مدة مراجعة الملف الجبائي جد قصيرة؛

- محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراجعة؛

- تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراجعة.

ويقوم بهذا النوع من المراجعة أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً ، والهدف من ذلك هو الكشف عن المكلفين المتخلفين عن واجباتهم الجبائية واستبيان وتصحيح الأخطاء الواردة في التصريحات، كما أنها تسمح كذلك باختيار الملفات التي يمكن إن تخضع للمراجعة الخارجية المعمقة.

ثانياً - المراجعة الجبائية المعمقة (الخارجية): بخلاف المراجعة الجبائية الأولية، تتمثل المراجعة

الجبائية المعمقة في مختلف التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لفترة أربع (4) سنوات لم يمسهما التقادم ككشف عن احتمالات التهرب² ب الضريبي². كما يتناول هذا النوع من المراجعة الفحص الدقيق لمحتوى الملف الجبائي، أما التمييز بين أنواع المراجعة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والأهداف المسطرة وتتمثل المراجعة الجبائية المعمقة في:

1- التدقيق في محاسبة المكلف: يعد التدقيق في المحاسبة أحد وسائل المراجعة الجبائية الذي يقوم على أساس فحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلاً ومضموناً الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، حيث عرفت المديرية العامة للضرائب

1- Guide du control sur pièces, MF/DGI/DRV , 2003, P: 06.

2-Michel Bovier, Marie Christine, *l'administration fiscale en France*, PUF, Paris, 1988, P: 47.

المراجعة الجبائية للمحاسبة "بأنها مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراجعة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجبة قانوناً) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية والوثائق الثبوتية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"¹.

ويهتم التدقيق المحاسبي بمختلف الضرائب والرسوم للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بعض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف، وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من التجاوزات المرتكبة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

2-التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الإجمالية VASFE: عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، وبصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية..)، هذا الإجراء يستلزم مقارنة المدخيل المصرح بها بالمدخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بمسار الحياة لسائر أفراد أسرته"².

وقد عرفه الاقتصادي Thierry Lambert على أنه: "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراجعة صحة تصريحات المدخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وذلك بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"³.

يمكن برمجة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بالتصريح بمجمل دخله حتى ولو لم يملك ملف جبائي أو سجل تجاري، وهذا نظراً للشراء الملفت، كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المحقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط.

3- التقيق المصوّب في المحاسبة VCP: تم استحداثه مؤخراً بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين وإجراء كل

1- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص:23.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:25.

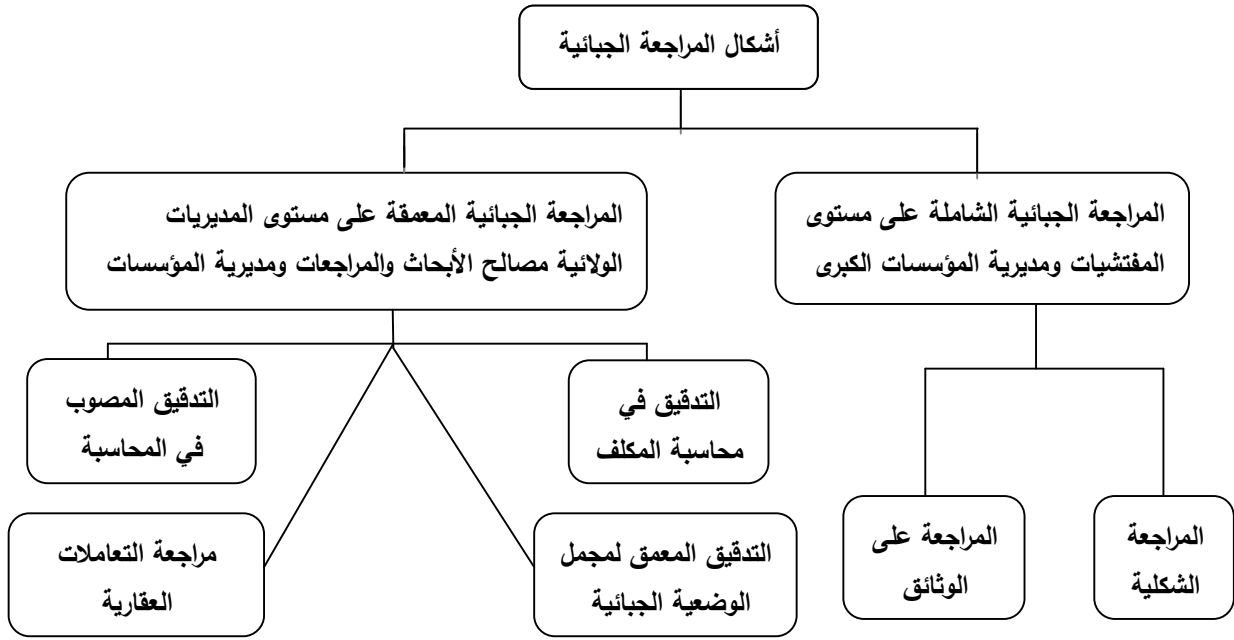
3-Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, Paris, 1984, p: 8.

التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة، لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. و يخضع التدقيق للمصوّب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التدقيق المحاسبي.¹ كما أن ممارسة التدقيق المصوّب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، بشرط أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم عند التدقيق المصوّب.

4- مراجعة التقييمات للمعاملات العقارية (C.E.V): تقوم هذه المراجعة على أساس إعادة تقييم أسعار المعاملات العقارية، وتخص مراجعة المداخل العقارية الخاضعة للضريبة على حقوق التسجيل المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية، حيث أصبحت المداخل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعا لتهريب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية و لا تتماشى مع الواقع، وللد من هذه الظاهرة وضعت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية لإعادة تقييم المعاملات العقارية من اجل استيفاء الحقوق المترتبة عليها. من خلال ما سبق، فان المراجعة الجبائية للتصريحات الضريبية تأخذ عدة أشكال من حيث نمطية التطبيق سواء من حيث كونها مراجعة أولية (شكلية أو مستندية) أو مراجعة معمقة والتي تأخذ شكل: التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومراجعة التعاملات العقارية حيث خصصنا لكل شكل من أشكال المراجعة الجبائية مبحثا مستقلا لها.

1- المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، ص: 9.

الشكل رقم 3-1: يوضح أشكال المراجعة الجبائية



المصدر: إعداد الطالب بناء على معطيات المديرية العامة للضرائب

الفرع الثالث: فعالية المراجعة الجبائية

تلعب الإدارة الجبائية وخاصة المديرية الفرعية للمراجعة (الرقابة) الجبائية دوراً أساسياً في فعاليتها، أين تتحقق مصداقية هذا الجهاز من خلال إعطاء نتائج جيدة ومتزايدة عبر السنوات والمتحصل عليها والتي لا تتحقق إلا بالتكفل بطريقة مناسبة وبالعمليات الموجهة للحد من التهرب الضريبي، كما أن الفعالية تهدف إلى تحقيق الأهداف المرجوة من نظام المراجعة الجبائية، وعلى هذا يمكن استعراض فعالية المراجعة الجبائية في الجزائر كما يلي:

أولاً: مفهوم فعالية المراجعة الجبائية

قبل أن نعرف فعالية المراجعة الجبائية، يجب علينا تعريف الفعالية، ثم فعالية المراجعة ولإسقاط ذلك على نظام المراجعة الجبائية.

1- تعريف الفعالية: هي القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في تحقيقها.¹

وتهدف الفعالية في مختلف الميادين سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، إلى مراعاة بعض المؤشرات من خلال العمل على إنجاح النظام المطبق. حيث فهم من الفعالية قدرة

1- عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص: 126.

المؤسسة على تحقيق أهدافها التشغيلية¹ وتُعبّر هذه الأهداف عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المؤسسة، أي ما تحاول المؤسسة تحقيقه في الواقع العملي.

2- تعريف فعالية المراجعة: تُعدّ بر فعالية المراجعة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة المراجعة في المؤسسة بغية التأكد من تحقيق أهداف النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها. كما تعمل على الكشف عن نواحي الضعف في أجهزة المؤسسة من أجل تقويمها، ومعالجتها.

3- تعريف فعالية المراجعة الجبائية: بعد استعراض بعض التعريفات للفعالية وكذا تعريف فعالية المراجعة بصفة عامة يمكن القول أن فعالية المراجعة الجبائية هي مدى تحقيق الأهداف عن طريق تطبيق تقنيات المراجعة الجبائية بشكل متوازن، وكذا القدرة على استرجاع أموال الخزينة العمومية، والتي عادة ما تعود بالفائدة للمجتمع ككل، ويكون ذلك باسترجاع أكبر حجم من الإيرادات مع مراعات مصلحة المكلف، أي أن فعالية المراجعة الجبائية تكمن في أقصى قدر من التلاؤم الذي يمكن حدوثه في توفير أموال للخزينة دون الإضرار بمصلحة المكلف.

ونتيجة لتعارض بعض أهداف المراجعة الجبائية المالية والاجتماعية، يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاثة التالية²:

أ- مصلحة الدولة: تتحقق بما توفره المراجعة الجبائية من استرجاع للأموال الضائعة إلى الخزينة، والتي تساعد الدولة من خلال تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساهم في تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية دون إحداث تشوهات.

ب- مصلحة المكلف: تتحقق مصلحته من المراجعة الجبائية عن طريق تحقيق العدالة بين المكلفين عن طريق التمتع بكل حقوقهم دون أي عائق من الإدارة الجبائية.

ت- مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من المراجعة الجبائية من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عنها، كاستخدام حصيلة الموارد الجبائية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق، توفير الإنارة العمومية التعليم الصحة.. الخ، أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع. ونشير إلى أن التوفيق بين المصالح الثلاثة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع الجبائي أن يحدث تقارب وتوازنا فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.

1- عبد السلام أبوقحف، إقتصاديات الإدارة الاستثمار، الدار الجامعية، بيروت، 1993، ص: 109.

2- محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، بدون دار نشر، عمان، 1996، ص: 15-16.

ثانيا: مؤشرات الفعالية وإسقاطها على حالة الجزائر

لتحديد مدى جودة وفعالية المراجعة الجبائية في الجزائر سنحاول تشخيصها من خلال إسقاط مؤشرات "فيتو تانزي" الثمانية التي يمكن اعتمادها لتصميم نظام مراجعة فعال، واهم هذه المؤشرات ما يلي:

1- مؤشر التركيز: هل يأتي جزء كبير من الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبيا من الملفات المبرمجة للمراجعة الجبائية؟

إن الجواب على هذا السؤال يكون نسبيا، فقد يكون عدد قليل من الملفات المبرمجة للمراجعة يأتي بإيرادات ضريبية مرتفعة جدا، وهذا راجع للانتقاء السليم للملفات الخاضعة للمراجعة الجبائية من خلال التركيز على المكلفين غير النزهاء، وفي الحالة المعاكسة يمكن أن يكون عدد الملفات كبيرا، ولكنه يأتي بحصيلة ضريبية منخفضة جدا، لكونها لم يتم انتقائها بشكل يسمح من الوصول بدقة إلى موطن التهرب الضريبي.

2- مؤشر التشتت: هل هناك مراجعة مزعجة أو مكلفة وقليلة الإيراد، وهل عددها قليل جدا إن وجدت؟

تكاد تكون كل أنواع المراجعة الجبائية المطبقة مزعجة بالنسبة للمكلفين بالضريبة، وأكثرها يكمن في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE لأنه يمس الذمة المالية الشخصية للمكلف.

3- مؤشر التآكل: هل المراجعة الجبائية المطبقة قريبة بما فيه الكفاية من استرجاع الأموال غير المصرح بها؟

في غياب إحصاء للأنشطة التي لم يتم التصريح بها على الإطلاق والتي تتم في ظل الاقتصاد السري، وفي ظل النمو المذهل الذي عرفه النشاط السري في السنوات الأخيرة نظرا للانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر.

إضافة إلى ما سبق، ومع نمو معاملات التجارة الإلكترونية التي فتحت بابا واسعا أمام التهرب الضريبي، فإنها فرضت تحديات هامة أمام نظام المراجعة الجبائية الذي هو بعيد كل البعد عنها.

4- مؤشر تأخر التحصيل: هل تدفع المستحقات الضريبية المعاد تأسيسها والناجمة عن المراجعة الجبائية دون تأخير من جانب المكلفين بالضريبة؟

يسعى دوما المكلف بالضريبة للتخفيض من المستحقات المفروضة عليه وبالتالي ففي الكثير من الأحيان يتأخر تسديد المستحقات المعاد تأسيسها، نظرا للجوء المكلف إلى المنازعات الجبائية، مما يؤدي إلى تأخيرات هامة لاستيفاء الخزينة العمومية حقوقها من هؤلاء المكلفين.

5- مؤشر التحديد: هل يعتمد نظام المراجعة الجبائية على نوع محدد من المراجعات ؟

إن نظام المراجعة الجبائية في الجزائر يعتمد في أساسه على نوعين من المراجعة، العامة (الشكلية والمستندية) على مستوى المفتشيات ومديرية المؤسسات الكبرى، والمعقدة على مستوى نيابة المديرية المكلفة بالمراجعة الجبائية، المصالح الجهوية الأبحاث والمرجعات ومديرية المؤسسات الكبرى أيضا.

6- مؤشر الموضوعية: هل يتم تنفيذ برنامج المراجعة الجبائية وفقا لمقاييس أو معايير موضوعية؟

الإجابة تكون بلا، فقد تكون بعض الملفات المنتقاة لا تستند إلى معايير موضوعية لاختيارها .

7- مؤشر التنفيذ: هل نظام المراجعة الجبائية منفذ بالكامل وبفعالية؟

من حيث مقارنة عدد الملفات المبرمجة والمنجزة يمكننا القول أن نظام المراجعة الجبائية منفذ بالكامل وبفعالية، ولكن الملاحظ أن نظام المراجعة الجبائية المطبق في الجزائر غير منفذ بالكامل وليس فعالا، وذلك نظرا للأرقام المرتفعة التي تعرفها ظاهرة التهرب الضريبي والتي تتزايد سنويا، وضعف عدد الملفات المبرمجة مقارنة بحجم المجتمع الجبائي، وأيضا لضعف مستوى تأهيل إدارة المراجعة الجبائية ونقص عدد الأعوان المراجعين القائمين على التنفيذ.

8- مؤشر تكلفة التحصيل: هل تكلفة تحصيل الموارد الضريبية المسترجعة على الخزينة العامة أقل ما يمكن؟

نظراً لغياب المعطيات فإنه لا يمكن معرفة التكلفة الحقيقية لتحصيل الموارد الضريبية المسترجعة على الخزينة العامة هي أقل ما يمكن أم لا.

ومما سبق ذكره، يمكننا تسجيل أربعة إجابات بلا بصفة قاطعة، أما الإجابات الأربع الأخرى فهي نسبية أي غير محسومة، وهذا ما يدل على أن نظام المراجعة الجبائية قليل الجودة والفعالية، وسنستشف ذلك أكثر بعد تقييمنا لفعاليتهم دوديته من خلال الفصل الرابع.

المطلب الثاني: الوسائل الهيكلية والبشرية للمراجعة الجبائية

يعتمد تنفيذ برنامج المراجعة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونا للقيام بذلك حتى تمّ أرس بطريقة منظمة وفعالة، وتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهام المراجعة الموكلة لهم.

الفرع الأول: الوسائل الهيكلية للمراجعة الجبائية

تنظم الهياكل والأجهزة التي تسند لها مهمة القيام بالمراجعة الجبائية إلى مصالح مركزية (داخلية) ومصالح لامركزية (خارجية).

أولا- المصالح المركزية: (مديرية الأبحاث والمراجعات): أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية¹، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي مصالح المراجعة على المستوى المحلي، والتي هي تحت غطائها، كما أنّ اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتتحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديريات الفرعية الولائية للمراجعة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله وهي مكلفة بما يأتي:²

- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛
- تطبيق حق التفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل المخفية للضريبة؛
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية. ويتكون الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات من أربع (04) مديريات فرعية وهي:

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، الصادرة بتاريخ 1998/12/21.

² - www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/24-03-2017

1- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية، وتكلف بما يأتي:

- تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية؛
 - السهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها؛
 - البرمجة والقيام، في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تحرر وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- وتعمل هذه المديرية على تسيير: مكتب التنظيم والبحث عن المادة الجبائية، مكتب البطاقات ومكتب التحريات والتحقيقات.

2- المديرية الفرعية للمراجعة الجبائية، وتكلف بما يأتي:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي؛
 - السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات المراجعة؛
 - تحديد شروط تطبيق المراجعة على الوثائق وضمان متابعتها.
- وتعمل هذه المديرية على تسيير: مكتب متابعة التدقيق في المحاسبة، مكتب متابعة التحقيق المعمق للوضعيات الجبائية الإجمالية ومراجعة المعاملات والتقييمات ومكتب متابعة التحصيل والمنازعات الناجمة عن التدقيقات.

3- المديرية الفرعية للبرمجة وتكلف بما يأتي:

- تصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للمراجعة في مجال التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب للمحاسبة، التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، مراجعة المعاملات العقارية ومراجعة الوثائق؛
 - إعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.
- وتعمل هذه المديرية على تسيير: مكتب برمجة التدقيق في المحاسبة والتحقق المعمق للوضعية الجبائية الإجمالية، مكتب برمجة مراجعة المعاملات والتقييمات والرقابة العينية ومكتب الإحصائيات والتلاخيص.

4- المديرية الفرعية لمحاربة الغش، وتكلف بما يأتي:

- تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛

- تنسيق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة ؛
- تسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش؛
- المبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.

وتعمل هذه المديرية على تسيير: مكتب الإجراءات و المناهج، مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي ومكتب متابعة نشاطات مكافحة الغش الجبائي.

ثانيا- المصالح اللامركزية(الخارجية):

هي مصالح تابعة للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)، وتتمثل فيما يلي:

1-المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:ينحصر العمل الميداني لمديرية الأبحاث والمراجعات في المصالح التابعة لها المتواجدة على مستوى الجزائر، وهران وقسنطينة¹، حيث تتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، وتنظم هذه المصلحة في ثلاثة (03) أقسام²:

1-1-قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم: يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراجعة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، وتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

1-2-قسم المساعدة على الرقابة: ويكلف لاسيما بمساعدة المدققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.

1-3-قسم الوسائل: ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لانجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للأعوان المدققين والمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

2-المديرية الجهوية للضرائب: تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار هذه المديريات هي امتداد للإدارة

1- Bulletin des services fiscaux, DGI, n° 19, Alger Print, 2000, P: 69-70.

2- المادة 42-43-44-45 من القرار وزاري مشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.

المركزية على المستوى الجهوي، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها¹.

وتنظم مديرية الضرائب الجهوية في أربع مديريات فرعية²، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراجعة الجبائية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب: مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم، مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات، مكتب متابعة المنازعات.

3- المديريات الولائية للضرائب: تضطلع المديريات الولائية للضرائب على المستوى المحلي أيضا بالقيام بعملية المراجعة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعتبر الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليم الولاية؛ كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمرجعات.

4- مفتشيات الضرائب: أنشئت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة، فتقوم بالأبحاث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراجعة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف الإيرادات وتنفيذ عمليات التسجيل³.

ثالثاً - الهياكل الخارجية المستحدثة للمراجعة الجبائية: تعزيزا لهياكل المراجعة الجبائية ومن أجل تحسين فعاليتها، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل جديدة متمثلة في: مديرية المؤسسات الكبرى، مركز الضرائب، المراكز الضرائب الجوارية.

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE): تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس (05) مديريات فرعية⁴، من بينها: المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات وتكلف لاسيما بتنفيذ برامج

1- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-27 مؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.

2- أنظر المواد 25 و38-39 و40 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سبق ذكره.

3- المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 09، الصادر بتاريخ 27/02/1991.

4- أنظر المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سبق ذكره.

المراجعة ومتابعتها، اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراجعة، البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريات.

2- مراكز الضرائب (CDI): تنظم هذه المركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين¹، حيث من بين هذه المصالح الرئيسية نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتكلف بانجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من اجل استغلالها، واقتراح عمليات المراجعة وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان، والمراجعة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية.

3- مراكز الجوارية للضرائب (CPI): تنظم هذا المركز في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين²، نذكر من بين المصالح الرئيسية: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، حيث تكلف بتشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوارية للضرائب والممتلكات العقارية، كما يتم أيضا متابعة تنفيذ برامج المراجعة المستندية للتصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية. من خلال ما سبق، نستنتج أن تحسينوا وعاش الحصيلة الضريبية يعد من أولويات الإدارة الجبائية وذلك عن طريق تقنيات المراجعة المختلفة، نظرا لتزايد التصريحات الضريبية المكتتبه من قبل المكلفين من جهة و لاختلاف وضعيات نشاطات المكلفين من جهة ثانية.

الفرع الثاني: الوسائل البشرية للمراجعة الجبائية

لأداء مهام المراجعة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه، حيث حدد المشرع الجبائي معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد مسؤولياتهم تجاه الإدارة وتجاه المكلفين. **أولاً - الأعدان المكلفين بالمراجعة الجبائية:** إن المراجعة هي من حق الإدارة الجبائية وحدها والتي تمارس من طرف موظفيها، وذلك إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة³، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين

1- أنظر المادة 88، نفس المرجع السابق.

2- أنظر المادة 102 نفس المرجع السابق.

3- المادة 190، الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة، المطبعة الرسمية، الجزائر، 2017، ص: 91.

صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، ويمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف¹، أما الموظفين المكلفين بذلك هم²:

1- نائب المدير المكلف بالمراجعة الجبائية: وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات المراجعة المحاسبية والجبائية.

إضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق لدراسة الأعمال المبرمجة والمنجزة، ولتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2- رئيس فرقة المراجعات الجبائية: القانون يستوجب أن يكون لرئيس فرقة المراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالمراجعة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3- الأعوان المراجعين: حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب، وهذا تطبقا لأحكام التشريع الجبائي حيث أنه "لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"³، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إليه يجب أن تُنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي للضرائب بعد طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

1- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية.

2- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية للفترة (1999 - 2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 / 2004، ص: 44.

3- المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص: 12.

ثانياً -مسؤولية الأعوان المكلفين بالمراجعة الجبائية: عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالمراجعة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، التي ترمي إحداث توازن بين حقوق وواجبات الأعوان من أجل وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم¹، وفي هذا الإطار وضع المشرع الجبائي عدة التزامات نذكر أهمها:²

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيساً أو مرؤوساً،
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة،
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة،
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة،
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالمراجعة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

1-المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة خطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري، ولا يكون الموظف مسئولاً شخصياً عن عمله الذي اضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صادرة من الرئيس الإداري.

2-المسؤولية الجنائية: يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آلياً الإجراء التأديبي³، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير وثائق....

3-المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكبة والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري، التوقف المؤقت عن العمل إلى غاية التسريح.

1- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب 2007، ص: 3.

2- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

3- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

المطلب الثالث: الآليات القانونية للمراجعة الجبائية

حدد المشرع الجبائي الجزائري إطارا قانونيا للمراجعة الجبائية، حيث منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة حتى يتسنى لها القيام بمهام مراجعة تصريحات المكلف، هذا الأخير الذي منح له في نفس الوقت حقوقا كضمان له من تعسف هذه الإدارة، وبالمقابل ألزمه بمجموعة من الالتزامات الجبائية، فضلا عن الالتزامات المحاسبية التي تقرها القانون التجاري.

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

إن التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، تكون محل فحص ومتابعة دقيقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية وهذا للتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها، و عليه تتمتع الإدارة الجبائية بحقوق قانونية تسمح لها بمباشرة مهامها على أكمل وجه وتتمثل في:

أولاً - حق المراجعة (الرقابة): يعتبر حق المراجعة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، و عليه فحق المراجعة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المكلفين بمراجعة تلك التصريحات ومقارنتها بمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها، كما تخضع المراجعة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المدققين وكذا المكلفين بالضريبة لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، حيث أن عدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء العملية وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها، ومن أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق المراجعة نجد:²

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم؛
- تمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية والهيئات العمومية التي تدفع أجورا أو أتعابا؛
- يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية.

وفي إطار ممارسة حق المراجعة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه مطالب إلى المكلفين من بينها:

- طلب توضيحات للبيانات غير الواضحة في التصريحات المقدمة من المكلف، وتجميعها حتى يتسنى استعمالها في عملية المراجعة؛

¹ - Jean-Pierre Casimir, **Contrôle fiscal (Contentieux-Recouvrement)**, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2010, P15.

² - المادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2017، ص: 9 - 10.

-طلب التبريرات من المكلف في حالة وجود معلومات غير متجانسة مع التصريحات المقدمة.
ثانياً **-حق الإطلاع:** وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدده عملية المراجعة، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه¹، كما يمكننا القول أن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء مراجعة، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي:

"يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعياً لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية"².

وحسب القانون ذاته إن ممارسة هذا الحق يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تفيد وتساعد كل الجهات المعنية بالإطلاع من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة وفي حالة الرفض أو إخفاء بعض الوثائق والمعلومات تسلط عليهم عقوبات مالية، ومن بين الجهات المعنية بالاطلاع نجد:³

-الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية؛
-مصالح الضمان الاجتماعي، المحافظات العقارية، الجهات القضائية والموثقين والمحضرين؛
-مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، البريد، الصناديق الخاصة.....؛
-الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف المعني.

ثالثاً **-حق استدراك الأخطاء:**هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقييمات لنفس المدّة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقاً للنص التالي: "يمكن

¹ - Jean-claude drié, LE CONTROLE FISCAL RACONTE AUX DIRIGEANTS ET A LEURS CONSEILS, LexisNexis, Paris, 2014,P18.

² - أنظر المادة رقم 45، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

³ - مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008، ص: 173.

استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب¹. كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة، بأربع (4) سنوات، ويمدد هذا الأجل ب (02) سنتين في حالة تأكد الإدارة الجبائية من وجود مناورات تدليسية، مع رفع دعوى قضائية ضد المكلف².

رابعاً - حق المعاينة: في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها المؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من تحديد الوعاء الضريبي، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية³، بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، بعد تقديم طلب من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذلك، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان المشاركين في العملية⁴.

ويحتوي الطلب المقدم من الإدارة الجبائية على البيانات التي بحوزتها لتبرر بها عملية المعاينة وتجد أهمها في:

- التعريف بالشخص (المكلف) المعني بعملية المعاينة وعناوين الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي تفترض وجود ممارسات تدليسية، ويتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء وألقاب الأعوان الموكل لهم القيام بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم ويكونوا حاملين بطاقة الانتداب.

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للمراجعة الجبائية لالتزامات عديدة، حيث يجب أن يكون على دراية تامة بها من جهة، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.

1- أنظر المادة رقم 105 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

2- المادة رقم 106 من نفس المرجع السابق، ص: 41.

3- Jean-Pierre Casimir, **Contrôle fiscal**, COLLECTION LES CODES RF, Paris, 2017 , P93.

4- المادة 35 من نفس المرجع السابق، ص: 17.

أولاً -التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للمراجعة الجبائية:مقابل استفادة المكلف من الحقوق التي أقرها له المشرع ولتفادي العقوبات أيضاً، فرض القانون التجاري والجبائي عليه مجموعة من الالتزامات تتمثل فيما يلي:

1-التزامات ذات طابع محاسبي:حدد القانون التجاري الجزائري مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والإطلاع لمدة عشر (10) سنوات¹، أما الدفاتر المحاسبية القانونية الملزمة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

1-1- دفتر اليومية:وهو دفتر موقع ومرقم من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً ويفرض على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية، وتتص المادة 9 من القانون التجاري الجزائري على: " أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المؤسسة وأن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي تمكن من مراجعة تلك العمليات يومياً". كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية، أما غيابه يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.

1-2- دفتر الجرد:إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنوية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون مؤشر من طرف رئيس المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش والشطب أو التزوير.

وتتص المادة 10 بأنه: "يجب على التاجر أيضاً أن يجري سنوياً جرداً لعناصر أصول وخصوم مؤسساته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد".

2-التزامات ذات طابع جبائي:وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر أهمها بإيجاز:

1- أنظر المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

2-1- التصريح بالوجود: يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب وذلك في أجل ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية والذي يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط.... الخ، وفي حالة عدم قيام المكلف باكتتابه يعاقب بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج.¹

2-2- التصريح الشهري أو الثلاثي: على كل مكلف أن يقدم قبل 20 يوم من كل شهر أو ثلاثي إلى قبضة الضرائب تصريح نموذجي G50 مع تسديد المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي المنصرم مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، تسبيقات الضرائب على الأرباح... الخ.

2-3- التصريح السنوي: يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمدخيل والأرباح السنوية المحققة، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام، من أجل استخراج الوعاء الخاضع للضريبة قبل الفاتح من شهر أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.

2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم وجب عليهم في أجل ثلاثون (30) يوما على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط وكذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين عن نشاط الشركة.

ثانياً - الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة*: منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية، حفاظا على حقوقهم من التعسف الإداري، مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين والأعوان المدققين، وقد تنحصر الضمانات الممنوحة للمكلفين بمجموعة من الحقوق منها ما هو مرتبط بسير عملية التدقيق ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم بحيث يجب على الأعوان المدققين احترامها و أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلانها.

1- الضمانات المتعلقة بسير عملية التدقيق: يتمتع المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية بضمانات متعلقة بسير عملية التدقيق تتمثل في:

1- أنظر المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 105.

*- سنقوم بالتفصيل في هذه النقطة في المبحث الثالث الخاص بالإجراءات العملية للتدقيق في المحاسبة.

1-1-1-الإعلام المسبق أو الإشعار بالتدقيق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً¹، وهذا عن طريق إرسال أو تسليم الإشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية.

1-2-1-الاستعانة بمستشار أو وكيل تحت طائلة بطلان الإجراءات، يجب إشعار المكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته قصد متابعة سير عمليات التدقيق ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب وهذا من بداية عمليات التدقيق إلى غاية إرسال الإشعار بالتقويم، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة الجبائية المفاجئة لمعاينة العناصر المادية والتي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها².

1-3-3-عدم تجديد التدقيق: إذا انتهى التدقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة لمجموعة من الضرائب والرسوم، ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التدقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بعملية جديدة في نفس الدفاتر المحاسبية، وبخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة لنفس الفترة المدقق فيها.

1-4-1-تحديد مدة التدقيق: لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية آجالاً محددة وهذا طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع طبيعة نشاط المؤسسة³:

2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم، وتتمثل في:

1-2-1-الإشعار بإعادة التقويم: يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التدقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، حتى في حالة انعدام التقويمات، لتنتهي عملية التدقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته، وهذا بإرسال التبليغ في رسالة موصى عليه أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون التبليغ مفصلاً ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو قبوله⁴.

2-2-حق الرد: منح المشرع المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية آجال أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله بعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المدقق

1- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، عين مليلة الجزائر 2012، ص: 44.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

3- لمزيد من التفصيل أنظر المادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

4- أنظر المادة 20 الفقرة 6، نفس المرجع السابق، ص: 11.

بعد الردّ الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا أكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التدقيق.

2-3- حق الطعن: لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التدقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج حكم تشريعي أو تنظيمي¹، وذلك بتقديم شكاوى أو احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج وهي:

أ - التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب: يعتبر أولى مراحل المنازعات وهو إجراء أساسي ممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، ووسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، حيث منح المشرع الإدارة الجبائية أجل ستة أشهر للفصل في النزاع ابتداء تاريخ استلام الشكاوى **ب - الطعن أمام اللجان الإدارية:** وهذا قبل التوجه للمنازعات القضائية، وتختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين، كون المشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين الطرفين²، ويتم الطعن أمام اللجان المختصة في أجل 04 أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة، لتلزم هذه اللجان بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة.

ت - الطعن أمام الجهات القضائية: وهذا بالتوجه إلى المحكمة الإدارية للنظر في النزاعات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم إذا لم يقتنع المكلف بقرارات الإدارة الجبائية أو لجان الطعن، في أجل محدد بأربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار اللجنة، أما بالنسبة للطعن في لقرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية فيجوز إعادة النظر فيها أمام مجلس الدولة.³ إن كل طرق الطعن السابقة عبارة عن حق للمكلف بالضريبة تعبيرا عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية كسند للطعن.

1- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، طبعة ثانية، 2006، ص: 85.

2- أمزيان عزيز المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص: 35.

3- نفس المرجع السابق، ص: 88.

المبحث الثاني: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية الأولية للملف الجبائي

تتمثل إجراءات المراجعة الجبائية الأولية بدءا في فحص ملفات المكلفين من ناحية الشكل ليتم بعدها الفحص الدقيق لهذه الملفات من ناحية المضمون من خلال الوثائق والمستندات التي بحوزة إدارة الضرائب، والتي تمس أساسا التصريحات الشهرية وعناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج... من اجل كشف النقائص والأخطاء التي تعثر بها . حيث يتم انتقاء 25% من الملفات للمراجعة، ويتم سريان المراجعة الجبائية الأولية وفق المراحل التالية:

المطلب الأول: مراجعة مصداقية التصريحات الضريبية

خلال هذه المرحلة يقوم العون المدقق بمجموعة من الإجراءات العملية، الهدف منها مراجعة مصداقية تصريحات المكلفين بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب، وذلك من خلال حق الاطلاع التي تتمتع به الإدارة الضريبية، حيث يتم الحصول على الوثائق والمعلومات التي من خلالها يتم مقارنتها مع الوثائق والمعلومات التي في حوزة المكلف، كأن يتم مقارنة المشتريات الفعلية مع المصرح بها، من اجل اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح، ومن اجل معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة. وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي¹:

الفرع الأول- بالنسبة للمراجعة الشكلية: تهدف المراجعة الشكلية إلى تقديم فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها أو بتحويله إلى المراجعة على الوثائق، ويتم ذلك بإتباع الخطوات الآتية:

أولا- التصريحات الشهرية؛ وتبدأ ب: التأكد من إيداع التصريحات الشهرية الشهرية **G50**؛

- مقارنة الضرائب والرسوم مع أرقام الأعمال والمبالغ المصرح بها كأجور وتسيبقات... الخ؛

- مراجعة المعدلات المطبقة وتصحيحها في الحالة المفصلة المرسله من طرف القابض؛

- إعادة سند التحصيل إلى القابض.

ثانيا- التصريحات السنوية؛ تبدأ ب: إعداد ملخص سنوي للتصريحات الشهرية في مختلف

الضرائب والرسوم، ثم مقارنتها مع رقم الأعمال المصرح به في التصريح السنوي صنف **G11**

والميزانية ومتابعة مختلف الأعباء مع تفحص ما يلي:

1- عاشور يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

- الرسوم المدفوعة والمخصومة في جدول النتائج ؛
- المخزون المصرح به نهاية السنة والمسجل في جدول النتائج؛
- مبلغ المشتريات خلال السنة المالية والرسم المسترجع خلال نفس السنة (مقارنة جدول تغيرات المخزون والتصريحات G50).

الفرع الثاني- بالنسبة للمراجعة المستندية يُعتبر هذا النمط من المراجعة كتكملة للمراجعة الشكلية، حيث يقوم العون المدقق الذي يفترض أن يكون له مستوى مقبول في المجال المحاسبي بالفحص الشامل لجميع عناصر التصريح الضريبي، ومقارنته مع المعلومات والمستندات الملحقة للتصريح التي بحوزة مفتشية الضرائب كما يلي:

أولاً- التصريحات الشهرية؛ وتبدأ ب:

- استخراج الأخطاء المطبقة في حساب الضرائب والرسوم ؛
 - التأكد من ان الأرقام المصرح بها تتوافق مع الضرائب المدفوعة في التصريحات G50 ؛
 - مقارنة أرقام الأعمال المصرح بها في ر.ق.م TVA والتي صرح بها في ر.ن.م TAP؛
 - مقارنة الأجور المصرح بها، وأسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور؛
 - التأكد من وجود شهادة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة في حالة التصريح بالإعفاء؛
 - طلب التبريرات اللازمة من المكلف بالضريبة ؛
- ثانياً : التصريحات السنوية؛ وتبدأ ب:**

- مراقبة التصريح السنوي لحركة الإجراء **BIS301** ومقارنته مع التصريحات الشهرية G50؛
- الحالة المفصلة للزائن صنف 104 حيث يستفيد المكلف من تخفيض تحدده المادة 224 من ق.ض.م.و.ر.م. بنسبة 30% من رقم الأعمال المصرح به الخاضع للرسم النشاط المهني مقابل تقديم الكشف 104، والتي تجمع المعلومات الخاصة بالزائن الذين حقق معهم المكلف بالضريبة أرقام أعماله؛

- مقارنة أرقام الأعمال المصرح بها والتي تكون إما: خاضعة للضرائب، معفاة من الضرائب أو تستفيد من التخفيض؛

- استغلال المعلومات الواردة لاسيما كشوفات المشتريات المتحصل عليها، من مختلف المصالح ومقارنتها بقيمة المشتريات المصرح بها ؛

- مراجعة الهوامش المطبقة ومقارنتها مع الهوامش المطبقة في النشاطات المماثلة.

المطلب الثاني: إجراءات التسوية

تتم عملية التسوية لملف المكلف من طرف مفتشية الضرائب بإتباع الخطوات التالية:

الفرع الأول: إرسال طلب معلومات التبرير والتوضيح للمكلف

يقوم المفتش بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة وتطور الذمة المالية للمكلف في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب توضيحات إضافية تبريرات من طرف المكلف بالضريبة.

أولاً - طلب المعلومات والتوضيحات بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية¹، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

ثانياً - طلب التبريرات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية ليبيّن بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة، وذلك بإيلاغ المكلف برسالة C4 يضع فيها وبشكل محدد ومفصل جميع التسويات والتعديلات التي يقترحها، مع حق الرد خلال 30يوما عن طريق البريد المضمون².

الفرع الثاني: تصفية الضريبة

بعد انقضاء الآجال القانونية يلجأ العون المدقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بشكل واضح ودقيق متضمنة النقائص المستخرجة والتصحيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات

1-P.COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, **Fiscalité pratique**, librairie Vuibert, septembre 1994, Paris, p:28.

2- لمزيد من التفصيل، أنظر المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

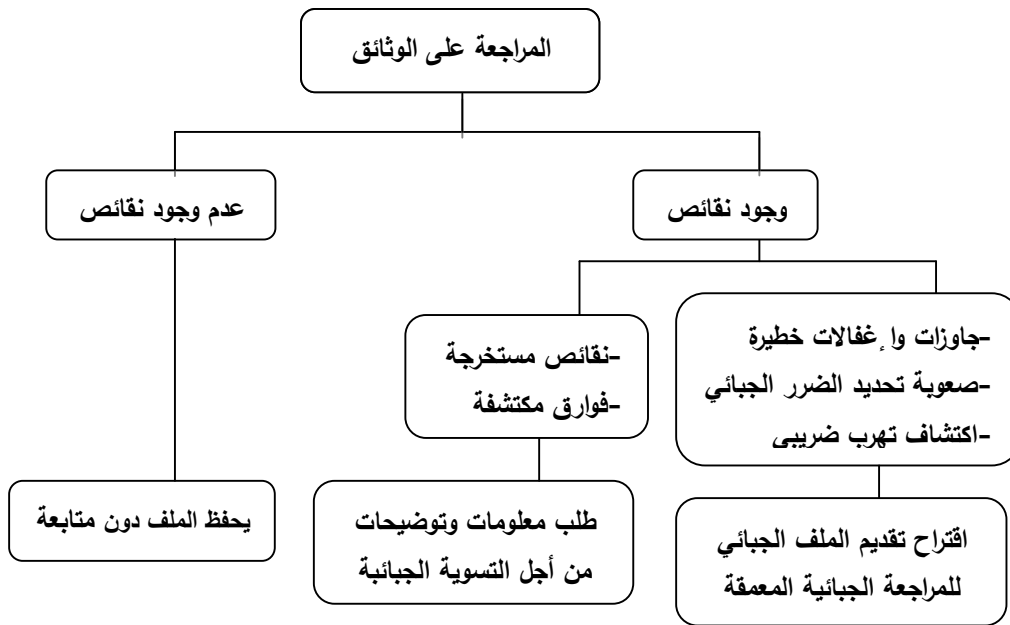
الواجبة، ليتم في الأخير إعداد الجداول الضريبية. ويتم إرسالها إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل، وتحويلها إلى قباضة الضرائب المختصة إقليمياً بهدف متابعة المكلف وتنفيذ الحقوق الواجبة التحصيل. بعد ذلك يقوم رئيس المفتشية بإعداد بطاقة المراجعة تتضمن بيانات ملف المكلف لاسيما اسمه ولقبه وتاريخ وسنوات المراجعة والنقائص المستخرجة.

الفرع الثالث: اختتام عملية المراجعة الأولية لملف المكلف

تتم عملية اختتام المراجعة لملف المكلف من طرف مفتشية الضرائب بإحدى الطرق التالية:
أولاً - حفظ الملف دون أي متابعة: يتم ذلك عند عدم تسجيل أي نقص أو خطأ في الملف يتوجب عليه التسوية و التعديل.

ثانياً - اقتراح ملف المكلف للمراجعة الخارجية: نظراً لكثافة الملفات الجبائية من جهة، ووجود أخطاء جسيمة في ملف المكلف يتوجب على المفتش إجراء مراجعة دقيقة للتصريحات المقدمة. ومن جهة أخرى، يلجأ رئيس المفتشية إلى اقتراح الملف للمراجعة المعمقة في عين المكان خارج مكاتب المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة المتمثلة في المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وعليه نجد أن الهدف من المراجعة الأولية هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعاً للمراجعة المعمقة من أجل تطهيرها.

الشكل رقم 3-2: يوضح مخطط المراجعة الأولية للوثائق



المبحث الثالث: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للمحاسبة.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى كيفية إجراء وسير التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة (مع التركيز على التحقيق في المحاسبة)، وتجدر الإشارة إلى أن عملية سير هذين النوعين من التحقيق متشابهة إلا أن التحقيق المصوب يمس مجموعة من الضرائب والرسوم لفترة تقل عن سنة واحدة¹.

أما الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بدايتها إلى نهايتها، تفرض على العون المدقق احترامها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها، لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة، واسترجاعاً لحقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى.

المطلب الأول: مرحلة إعداد برنامج المراجعة الجبائية

تتكفل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بإعداد برنامج المراجعة الجبائية بناء على الاقتراحات المقدمة من طرف المفتشيات التابعة لها. كما أن بإمكان المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الجهوية للضرائب إضافة مؤسسات أو أشخاص من خارج البرنامج استنادا إلى معلومات بحوزتها. ويهدف توحيد القواعد المتعلقة بالتدقيق على المستوى الوطني، أقرت المديرية المركزية للمراجعات جملة من التوصيات والمعايير التي يجب إتباعها عند إعداد برامج المراجعة الجبائية يمكن حصرها في النقاط التالية:²

الفرع الأول: التوصيات.

- يجب أن يتوافق إعداد برنامج المراجعة مع عدد المدققين على أساس عدد متوسط للملفات يتراوح ما بين 7 إلى 8 لكل مهمة تدقيق.
- إعطاء الأولوية للملفات المتبقية من برنامج السنة السابقة؛
- يجب مراعاة التوزيع الجغرافي للمنطقة عند إعداد برنامج المراجعة مع إعطاء الأولوية للأنشطة التي تحتوي على مؤشرات قوية للتهرب الضريبي؛
- اعتماد التنوع في اختيار الأنشطة المراد مراجعتها؛

¹- Note 14/MF/DGI/DRV/ 2010 du: 07/02/2010

²- Circulaire N° 52/ME/DGI, 22 FEV 1994.

- 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 المراجعة على المستندات؛
- يستحسن برمجة المهن الحرة في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في ظل غياب معطيات واضحة بخصوص رقم الأعمال المحقق؛

الفرع الثاني: معايير الانتقاء

- أما فيما يخص المعايير الواجب اعتمادها عند إعداد برنامج المراجعة الجبائية يمكن حصرها في الآتي:
- أهمية رقم الأعمال المصرّح به خلال السنتين الأخيرتين والذي يعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل المكلفين بالضريبة؛
 - تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرّح به وطبيعة النشاط؛
 - القيمة المضافة الضعيفة جدا مقارنة بحجم النشاط الممارس؛
 - ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المعتادة والمطبقة في قطاعات النشاط الممارسة؛
 - الرصيد الدائن المتكرر للرسم على القيمة المضافة المسترجعة على عمليات الشراء؛
 - الحجم المعتبر لكتلة الأجر مقارنة بالأنشطة المماثلة؛
 - المتقلبات الهامة جدا في أسس الإخضاع المصرّح بها خلال المدّة القانونية للتقادم؛
 - استعمال الطرق التدليسية المبيّنة ومعاينة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي من طرف الأعوان ملختصّين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة يظهر المخالفات الجبائية؛
 - عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي يصرّحون بها، بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بإجراء نفقات ظاهرة ومفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر الدخل؛
 - كلّ توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتدقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات؛
 - الاستفادة السابقة من المزايا والتحفيزات الجبائية؛
 - تغيير مقرّات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.

وتجدر الملاحظة أنه إذا تبيّن أثناء عمليات التدقيق وجود علاقة سواء بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركة والشركاء يجب تمديد التدقيق عن طريق البرمجة وبذلك يتحول التدقيق المحاسبي في حالة الشركة والشركاء إلى تحقيق معمّق في مجمل الوضعية الجبائية لأن الأمر يتعلق بأشخاص طبيعية.

استنادا إلى التوصيات ومعايير الانتقاء المحددة، يتم إرسال القائمة الاسمية للمكلفين المقترحين للمراجعة من طرف المفتشيات إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التي تقوم بدورها بإرسالها إلى المديرية المركزية للاختيار والاعتماد في أجل أقصاه 01 يناير لسنة الإنجاز.

المطلب الثاني: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد قيام المديرية المركزية للمراجعات بانتقاء المكلفين الخاضعين للمراجعة، يتم اعتماد البرنامج وإرساله للمديريات الولائية للضرائب للتنفيذ، حيث تسند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخوّلة لها ذلك قانونا، وتسلم المهام للأعوان المدققين بواسطة إشعار من طرف رئيس مكتب المراجعات للقيام ببعض الإجراءات، ليتسنى لهم ممارسة مهامهم وتحضير الأرضية المناسبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه وبذلك تكون لديهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع لمراجعة الجبائية. وتتمثل هذه الإجراءات الأولية فيما يلي:

الفرع الأول: سحب الملف الجبائي من المفتشية

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للمراجعة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة سابقا، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، وبعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية¹.

الفرع الثاني: إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار² مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب

1- أنظر الملحق رقم 01.

2- أنظر الملحق رقم 02.

والرسوم وحتى السنوات المدقق فيها، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية من أجل التحضير في غضون عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹، مع إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل.

لكن في بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل المراجعة المعمقة للوثائق المحاسبية، والهدف منها هو السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت و المتمثلة في:²

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة، وغير المنقولة، وكذا الوسائل البشرية)؛
- معاينة مادية لعناصر المخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل)؛
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق العون المدقق فحص مضمونها؛
- جرد قيم الصندوق مع كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع العون المدقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا ومقارنته بما هو مصرح به، وبعد ذلك يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع على محضر المعلية وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع.

الفرع الثالث: ملئ استمارات التدقيق المحاسبي

بناء على المعلومات المتضمنة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للمراجعة الجبائية، خاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، يقوم العون المدقق بمأ الاستمارتين الأساسيتين وهما: الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة، لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات خاصة منها حساب رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، العناصر المادية والمعنوية، النفقات المسجلة، نسب الربح المحققة وغيرها من البيانات المدونة في هذين الكشفيين:³

1- أنظر المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

2 - Claude. Lauréant , Op Cit, p: 23.

3 - Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, p: 31.

أولاً - الحالة المقارنة للميزانيات: تحتوي هذه الوثيقة على أسطر وأعمدة تسجل فيها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالحسابات المشجعة للتلاعبات والتجاوزات مثل: الإهلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وفوائض القيمة المحققة... الخ.

ثانياً - كشف المحاسبة: تملأ هذه الوثيقة وفقاً لجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم بحيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الإجمالي والصافي والنسب المحققة لكل دورة مالية... الخ.

الفرع الرابع: طلب المعلومات

لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن محتويات الملف وتسهيل مهمة العون المدقق والإمام أكثر بكل الجوانب المتعلقة بالوضعية الفعلية لنشاط المكلف، بإمكانه استغلال حق الإطلاع الممنوح له بموجب القانون لجلب المعلومات الكافية من الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف مثل: الموردين، الزبائن، البنوك، مصالح التجارة، الجمارك، المحافظة العقارية، مصالح الأمن وغيرهم، وذلك عن طريق ملئ استمارات خاصة بالإدارة الجبائية تسمى بطلب المعلومات¹.

المطلب الثالث: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد قانوناً للتحضيب ووصول أوّل موعد تدخل مباشر بعين المكان يقوم العون المدقق بمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، لأنه قانونياً لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكتبه إلا في حالة ما إذا طلب ذلك المكلف المعني من المدير الولائي للضرائب بسبب عدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر وإذا وافق المدير الولائي بالطلب يرسل له الموافقة بالقبول. حينها يستطيع العون المدقق أخذ ما يلزمه بالتوقيع على التعهد الذي يحتوي على كل التفاصيل باستلامه للدفاتر والوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد إتمام عمله، في حين يتم فحص

1- أنظر الملحق رقم 03.

*- الأجل المحدد قانونياً هو 10 أيام، وفي حالة عدم تقديم الدفاتر في الأجل المحدد، يتم إغاره بمنحه مدة إضافية مقدرة بـ 8 أيام طبقاً للمادة 20 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية.

الدفاتر والمستندات المحاسبية من حيث الشكل أو لا ثم من حيث المضمون، وبعدها يتم إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تسوية الوضعية الجبائية للمكلف.

الفرع الأول: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

تتمثل المراجعة الجبائية لمحاسبة المكلف من حيث الشكل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بالسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية لملزمة قانوناً والتي حددها القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 إلى 11.

أولاً- طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية: تعتبر هذه الوثائق الأساس الذي تركز عليه عملية المراجعة الجبائية، وبذلك فهي ضرورية لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة.¹

1- الدفاتر المحاسبية القانونية: وهي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليه في القانون التجاري الجزائري والملزمة على كل مكلف بالضريبة خاضع للنظام الحقيقي ويمسك محاسبة قانونية منتظمة وهذا احتراماً للشروط القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتتمثل هذه الدفاتر في دفترين أساسيين: دفتر اليومية ودفتر الجرد مع وجود سجلات أخرى مساعدة بإمكان المكلف أن يستخدمها بصفة اختيارية كاليوميات المساعدة للمبيعات، المشتريات... الخ.

2- الوثائق الختامية: يقصد بالوثائق الختامية تلك المخرجات التي يعدها المحاسب والتي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية، والممثلة في الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج الملزمين على كل تاجر يمسك محاسبة قانونية منتظمة، لكون تلك الوثيقتين تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة ومستوى حجم النشاط الممارس خلال كل دورة مالية، وهذا ما أكدته المادة 10 من القانون التجاري الجزائري.

1-2- الميزانية المحاسبية الختامية: الميزانية المحاسبية أو ما تسمى حديثاً بقائمة المركز المالي وهي عبارة عن "قائمة تعد في نهاية الفترة ويظهر فيها كل حسابات الموجودات (الأصول) والمطلوبات (الخصوم) وحقوق الملكية التي تظهر أرصدها في ميزان المراجعة"²، وعليه تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعدادها لكونها تظهر ذمة المؤسسة الممثلة في عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

¹- Jean-claude drié, *La vérification de comptabilité*, litec fiscal paris, 2007, p 37.

²- طلال محمد الجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، الصبغة العربية، 2009، ص:129.

2-2-جدول حسابات النتائج: جدول حسابات النتائج أو ما يسمى بقائمة الدخل وهو عبارة عن "قائمة تعد في نهاية الفترة المالية وتضم حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات التي يتم نقل أرصدها من ميزان المراجعة والفرق بينهما يمثل صافي الربح أو صافي الخسارة" أما النظام المحاسبي المالي الجديد عرفه على أنه " بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للدورة الربح أو الخسارة"¹.

3-الوثائق الثبوتية: لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة، والتي تعتبر الوثائق القانونية التي تحمي كل الأطراف المسؤولة على ذلك، ومن بين تلك الوثائق الإثباتية نجد الفاتورة التي تعتبر من أهم هذه الوثائق لكونها تمثل وثيقة إثبات لكل عملية ذات طابع تجاري أو مالي، إلى جانب وثائق إثبات أخرى يستند عليها المحاسب في معالجته المحاسبية مثل: الوصولات، العقود، المر اسلات، التراخيص وغيرها من المستندات.

3-1-الفواتير:تعتبر الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية في العمليات ذات الطابع التجاري والمالي كما تعتبر إلزامية على كل المتعاملين الاقتصاديين، وخاصة منها في مجال المعالجة المحاسبية لكونها تمثل السند القانوني لأي تقييد محاسبي²، والمرسوم التنفيذي³ رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 يحدد الشروط القانونية الملزمة في محتوى الفاتورة المحررة والمتمثلة أهمها في ثلاثة أقسام وهي:

- القسم الأعلى، يحتوي على رقم وتاريخ تحرير الفاتورة مع ذكر الهوية الكاملة للمورد والزبون؛
- المتن، الذي يمثل كل المعلومات المتعلقة بالسلعة المباعة كذكر المواصفات والكمية المباعة ومقابلتها بسعر الوحدة خارج الرسم ثم المجموع النهائي مع كل الرسوم المستحقة الدفع؛
- القسم الأسفل يضم مجموع المبلغ بالأرقام والحروف مع ختم وإمضاء المورد محرر الفاتورة.

1- المادة 2 الفقرة 1.2 المتعلقة بحساب النتائج، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص:24.
2 - ARNUD DE BISSY, COMPTABILITE ET FISCALITE, Du résultat comptable au résultat fiscal, LexisNexis, Paris, 2016,p53.

3- المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 الذي يحدد كفايات تحرير الفاتورة، الجريدة الرسمية العدد 80 الصادر بتاريخ 2005/12/11، ص: 80.

كما يلزم المرسوم التنفيذي كل المتعاملين بأن تكون الفاتورة مقروءة وبدون شطب، ولا تكون محصل عليها عن طريق النسخ أو التصوير أو بأي وسيلة استنساخ أخرى، وفي حالة إلغاء الفاتورة يجب أن تكتب وباللون الأحمر في عرض الفاتورة عبارة "فاتورة ملغاء".

3-2- إثباتات أخرى: هي وثائق إثباتية أخرى لا نقل أهمية عن الفاتورة والتي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب لتدعم مدى صدق البيانات ونجد منها:

- العقود المبرمة بين المؤسسة والغير كعقد الملكية، الإيجار، القروض، التراخيص، الصفقات...؛
- إيصالات التسديد لمختلف المستحقات والمصاريف كالضرائب، الهاتف، الكهرباء، الماء، مذكرات أتعاب؛

- وصولات الدخول والخروج المتعلقة بحركة المخزون، وصل الطلب، وصل الاستلام؛
المراسلات الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة المعبرة عن انشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون، مراسلة البنك لتمديد آجال القرض، وغيرها... الخ
- التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الاستفادة من امتيازات معينة.

ثانياً: فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية: بعد عرض كل الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجب على المدقق أن يقوم بفحصها شكلاً ويتأكد من مطابقتها للنصوص القانونية قبل التطرق إلى مضمونها، وهذا بهدف إبداء رأيه حول محاسبة المكلف لكونها مقبولة وبالتالي يلجأ إلى المرحلة الموالية أو يتم رفضها لعدم احترامها للشروط القانونية، وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضع المالية للمؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلاً إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:¹

1- محاسبة منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانوناً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وهي دفتر اليومية ودفتر الجرد مع الوثائق والإثباتات اللازمة، مع احترامها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتبعاً للنظام المحاسبي المطبق في البلاد، أما انتظام المحاسبة فيتمثل في:

1- Bulletin des services fiscaux, n° 19, Op. Cit, P-p: 44-45.

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ومراجعة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة؛

- يجب أن ترفق كل كتابة للمحاسبة بوثائق إثباتيه مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية؛

- يجب مسك الدفاتر المحاسبية بعناية ودون تحريف أو شطب أو ترك بياض...؛

- يجب احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية وهذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها؛

يجب أن تقيّم وتسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "الدينار الجزائري".

2- محاسبة صادقة: ويقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى العون المدقق أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل سليمة، وكذا التأكد من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية والسجلات المساعدة له كيومية المشتريات، المبيعات، والصندوق.... الخ ومقارنة ذلك مع ميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد.

3- محاسبة مثبتة أو مقنعة: إن السند القانوني المرافق بكل عملية مسجلة والمتمثلة في مختلف الوثائق التبريرية من فواتير؛ مراسلات؛ عقود؛ رخص وغيرها من السندات، يدل على صحة وصدق العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية التي تنعكس صورتها في إصدار القوائم المالية، التي تعبر عن مدى صحة وصدق النشاط الحقيقي للمؤسسة وانتظام المحاسبة المطبقة من طرف المكلف.

الفرع الثاني: تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، يلجا العون المدقق إلى الدراسة المعمقة والمفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية الختامية وحسابات التسيير والنتائج، كما تعطى الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنه برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه، لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشارا لمختلف الضرائب والرسوم، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات، والمبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى¹.

1 - Guide de vérification de comptabilité, Op. Cit, p: 54.

أولاً : تدقيق حسابات الميزانية: تنقسم حسابات الميزانية إلى قسمين حسابات الأصول وحسابات الخصوم، مما يسمح للعون المدقق أن يفحص الحسابات الرئيسية لكلى الطرفين وهذا حسب التسلسل في الميزانية:

1- تدقيق حسابات رؤوس الأموال:

1-1- رأس المال والاحتياطات وما شبه ذلك: تتلخص أهم إجراءات التدقيق لهذا الحساب في:¹

- فحص حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك، إما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المدقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليه الضريبة المستحقة، وفي حالة رأس مال الشخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات والإضافات التي يقوم بها المستغل.

- فحص حساب الاحتياطات وتعديلاته بالاعتماد على محاضر مداوات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين بالتزامن مع محتوى نصوص القانون الأساسي للشركة.

- تدقيق حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقته شكلا ومضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح المميزة فنجد أهما:

- أن تكون المعدات المعاد استثمارها ضمن القائمة المحددة في المرسوم التنفيذي المتعلق بتحقيق الاستثمارات المنقولة وغير المنقولة، التي لها الحق في المعدل المخفض للأرباح المعاد استثمارها.

- تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره، على المؤسسة أن تتعهد بإعادة استثمارها في آجال لا تتعدى ثلاث سنوات بقيمة تعادل المبالغ المتعهد بها، وعلى المدقق التأكد من احترام الشروط القانونية مع ذكر ذلك في التصريحات السنوية على شكل توضيحات.

- تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تدرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى المدقق التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة بواسطة حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للاهلاك.

1- Ibid, p: 81.

- تدقيق فرق إعادة التقدير وما ينجم عنه من فائض قيمة لإدراج هذا الأخير في نتيجة الدورة على شكل دفعات تعادل الاهتلاكات الإضافية، وبعد فحص انتظام ودقة العملية يجب التأكد من المبالغ الموجهة على شكل امتيازات للشركاء لكونها تمثل أرباح موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة، أما في حالة الشركة أن يجب توزيع الأرباح خلال 3 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدورة.

- فحص مؤونة الأعباء والخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية، وأنها لا تعتبر دون هدف خلال سنة تكوينها ليعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة.

1-2- تدقيق حساب الإقتراضات والديون المماثلة، التي تضم القروض البنكية وديون الاستثمار على العموم تعتبر مقبولة لكونها تمنح من مؤسسات مالية معتمدة، أما القروض الأخرى يجب أن تفحص بشكل معمق وعلى العون المدقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقدمة، ليتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت من قبل المستغل أو الشركاء وقد يطلب مصادقات من أصحاب القروض، مع فحص الفوائد على القروض وأنها قد اقتطعت منها الضريبة المستحقة.

- الاهتمام بالمساهمات المقدمة من الشركاء وصحة مبالغ الحسابات الجارية مستندا بالوثائق الإثباتية، والاطلاع على محاضر الجمعيات العامة للتأكد من قرار توزيع الأرباح والخسائر.

2- تدقيق حسابات التثبيتات

1-2- تدقيق حسابات التثبيتات المادية وغير المادية والمالية

- الاطلاع على الوثائق المبررة لاكتساب أو إنشاء الاستثمارات حتى وأن تمت في فترة متقدمة.

- المعاينة المادية للاستثمارات ومعالجتها المحاسبية للتأكد من عدم تضخيم تكلفة الاستثمار والاهتلاكات.

- التأكد من الاستثمارات المتنازل عنها والتي كانت محل الرسوم المسترجعة في أجل أقل من 5 سنوات والتي تعطي الحق في إعادة الرسم للمدة غير المستغلة باستخدام القاعدة النسبية.

- فحص الاستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الإيجاري لكون المكلف لا يحق له حساب الاهتلاك على هذا النوع وإن وجد على المدقق تدارك ذلك في حدود الفترات غير المتقادمة.

- ظهور شهرة المحل محاسبيا لا تخضع للاهلاك إلا استثنائيا عند معاينة انخفاض قيمتها.

- الأراضي عموما غير قابلة للإهلاك نظرا للعامل الزمني وعلى المدقق التأكد من ذلك.
- يتم تقييم المباني بتكلفة إنجازها للهيكل دون ما تحتيه من منقولات وهذا من أجل تسجيل إهلاكات صحيحة، أما الصيانة والإصلاحات تسجل كنفقات ليتم تحويلها لقيمة الأصل بعد تقديم أدلة تدعم ذلك.

- الأغلفة المتداولة والمودعة كإمانات يجب أن توضح في الفواتير وعلى العون المدقق فحصها بغرض الكشف عن الأغلفة المتنازل عنها وغير المصرح بها لتأسيس الرسم المسترجع والضريبة المستحقة.

- فحص الاستثمارات المالية للمكلف والتأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية.
- التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات وما ينجم عنها من ناقص قيمة أو فائض قيمة؛

2-2- تدقيق حسابات إهلاك التثبيتات: القاعدة العامة توجي أن تدقيق حساب الإهلاكات مرتبط حتما بتدقيق حسابات الاستثمارات الخاضعة لها، وعلى العون المدقق أن تكون بحوزته تفاصيل الاستثمارات القابلة للإهلاكات للتأكد من:

- نسب الإهلاكات تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخم الأعباء للتقليل من الأرباح.
- الاستثمارات المستفاد من استرجاع الرسوم والتي لم تكمل المدة القانونية، تسترجع الرسوم مع معالجة الإهلاك الخاص بها بواسطة قاعدة النسبة الحصية التي تطبق على الإهلاك الخطي.
- على العون المدقق أن يفحص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالإهلاك، وأن السيارات السياحية يتم إهلاكها على أساس موحد لا يتجاوز السقف المسموح به 1.000.000 دج¹.

- التأكد من الإهلاكات التي لم يتم تحويلها إلى الاستغلال أن يتم إدماجها في النتيجة الجبائية.
3- تدقيق حسابات المخزون والجاري العمل بها: إن إجراءات تدقيق حسابات المخزون تظهر في السعر والكمية الممثلة في الجرد المادي للسلع المخزنة معا وبشكل متلازم، لأنه يمكن تخفيض قيمة المخزون بشكل مزدوج بين الكمية والسعر، وقد ينجم عن هذا التخفيض التقليل من الإيرادات وينعكس ذلك على نتائج الدورة، وفي حالات أخرى يمكن أن تقوم المؤسسة برفع نسبة الربح الخام لتتقارب مع مقاييس نشاطها وهذا إما لتقديم صورة حسنة للحصول على

1- أنظر المادة 141 فقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 105.

قروض من البنك أو الإظهار المؤقت لحالة من الربح الذي يمكنها من امتصاص العجز المرحل الأكثر قديماً¹، وأهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتلخص في:

- التأكد من صحة تقييم المخزون أول المدقو أنه يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة.
- التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة ودون الرسم على القيمة المضافة وهامش الربح.
- في حالة تكوين مؤونة بسبب انخفاض أسعار المخزونات على المدقق التأكد من صحة ذلك.
- على المكلف بالضريبة إعادة دفع الرسم المسترجع على المشتريات في حالة مردودات المواد واللوازم المستهلكة، المنتجات، البضائع الفاسدة أو المنتهية صلاحيتها أو حتى منها الضائعة.
- إعادة دفع الرسم المسترجع على المخزون في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط.

4-تدقيق حسابات الغير: على العون المدقق التأكد من أن التصريحات الخاصة بديون وحقوق المؤسسة لدى الغير، وعلى المكلف بالضريبة المطالبة بتسوية مستحقاته حتى من المسير أو الشركاء، أما أهم إجراءات التدقيق تتحصر في:²

- 4-1- تدقيق حساب الموردون والحسابات المرتبطة بها:** والتي تمثل عدة حسابات أهمها:³
- التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالتقديرات والمشتريات وعلى المدقق أن يستغل كشوف الربط وبطاقات المعلومات بهدف التحقق من عدم تكرار الفواتير.
 - التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب التي اقتطعتها المؤسسة بصفقتها وسيط لأطراف أخرى، مثل الضرائب على الأجور والرسوم المسترجعة، الاشتراكات الاجتماعية....
 - التأكد من عدم وجود مخالفات في الالتزامات المسجلة وهذا بمعينة الوثائق الإثباتية اللازمة وقد يتطلب حتى طلب مصادقات من الجهات المعنية.

4-2-تدقيق حساب الزبائن والحسابات المرتبطة بهم:التدقيق الخاص بهذا الحساب يبدأ بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة، ثم التأكد من صحة ذلك في يومية المبيعات، أما أهم إجراءات التدقيق فهي:⁴

- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية؛

1- Guide de vérificateur de comptabilité, Op. Cit, p: 59.

2- Ibid, p: 62.

3-, Ibid, p: 82.

4- Ibid, p: 74.

- كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة، وبإمكان العون المدقق التعرف عليهم بطلب مصادقة على تعاملاتهم وأرصدتهم؛
- التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن، والتسيبقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير؛

- الاطلاع على قائمة الزبائن وهذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي؛
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها ولا بد من دراسة تطورها وأحقيتها في تكوين مؤونات، أما بالنسبة للحقوق المعدومة يجب التأكد من صحتها بناء على وثائق تدعمها؛
-التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء وهذا بتوفر الوثائق الإثباتية، أما المبالغ المقدمة للشركاء تعتبر أغلبها مداخيل موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي؛
-التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة للاسترجاع وهذا بمقارنة الرسوم المحصلة والمستحقة؛
-التأكد من المعالجة المحاسبية لتسيبقات الاستغلال حفاظاً على مبدأ استقلالية الدورات، أما الحسابات الانتقالية الانتظرية فيجب أن يتم تسويتها عند نهاية كل دورة مالية.

5-تدقيق الحسابات المالية: تتكون من السيولة التي بحوزة المؤسسة وغالباً ما تنحصر في حساب البنك، الحساب الجاري البريدي وخزينة الصندوق، أما إجراءات التدقيق الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها في:¹

-التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقارنة بين دفاتر المؤسسة والكشوف البنكية من أجل تصحيح الأخطاء وتسوية الفروقات المستخرجة.

-الفحص الجيد لحساب البنك والحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين، مما يسمح بمتابعة المبيعات والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف.

-حساب الصندوق غالباً ما يتضمن مخالفات واغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخم المصاريف، وعليه لا بد من مراقبة ذلك بفحص المستندات والوثائق المبررة.

-لما يكون رصيد الصندوق دائن يتم التأكد من كل التسجيلات دون إهمال أو عدم الترحيل.

ثانياً-تدقيق حسابات التسيير: بعد القيام بتدقيق حسابات الميزانية، على العون المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفها المصاريف

1- Guide de vérificateur de comptabilité, Ibid, p: 78.

والإيرادات، وهذا بهدف كشف التجاوزات والاعفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

1- تدقيق حسابات الأعباء

1-1- تدقيق حساب المشتريات المستهلكة: إن المخالفات والنقائص التي يمكن أن يظهرها تدقيق حساب المشتريات تصنف إلى صنفين:

- الزيادة في المشتريات، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة من جهة، وبهدف الاستفادة من حسم الرسم على القيمة المضافة من جهة أخرى، وغالبا ما يكون هذا النوع من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم (مثلا مقاولي الأشغال العمومية الذين يعملون لحساب الدولة أو الجماعات المحلية)، فالعون المدقق بإمكانه أن يكشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية وخصوصا مذكرات الربط والمعلومات المحصلة من الموردين، بهدف إجراء التصحيحات اللازمة برفع الربح الصافي الخاضع للضريبة واسترجاع الرسوم المحسومة بدون وجه حق.

أما الأشكال التي تظهر بها تلك التجاوزات فهي عديدة نذكر أهمها:¹

- تسجيل مزدوج للفاتورة بتواريخ مختلفة، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم إثبات أو دليل.
- تسجيل فاتورة قديمة بتغيير أرقام السنة الأخيرة.

- تسجيل استثمار بتكلفة الأصل مع مصاريف الصيانة التي سجلت في حساب النفقات....

- التخفيض في المشتريات قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح و لا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات، علما أن هذا النوع من الغش الضريبي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي عن زيادة المشتريات وله عدة أشكال منها:²

- إغفال التقييد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردين بصفة منتظمة ومستمرة؛
مشتريات مَقْنَعَة أو مخفية سجلت على شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف؛

- يعتمد المكلف بأخطاء مادية كثيرة منها نقل خاطئ للمجاميع والأرصدة، إضافات خاطئة...

1-2- تدقيق حسابات المصاريف القابلة للخصم: على العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم والمتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها وفقا للشروط القانونية المذكورة في

1- Ibid, p: 56.

2 -Ibid, p: 58.

المواد من 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث يجب أن تكون تلك المصاريف موجهة مباشرة للاستغلال أو مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، وأن تتطابق مع الأعباء الفعلية المدعمة بالوثائق المبررة لها، فنجد مثلا فحص حساب المستخدمين يتمثل في مدى تطابق محتوى دفتر الأجور مع المبالغ المصرح بها جبائيا، مع التأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمين حقيقيين.

1-3- تدقيق حسابات المصاريف الأخرى: من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بنشاط المؤسسة ومراقبة خصمها في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعلا، دون المبالغة في بعض الأعباء المحددة كالمكافآت الموجهة للمسيرين أو للشركاء، أما تدقيق حساب الخدمات الخارجية كمصاريف الأشهار والنشر والعلاقات العامة ومصاريف المهمات والتنقلات والاستقبالات يجب الا تتعدى هاته الأعباء السقف المحدد جبائيا المنصوص عليه بموجب أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، كذلك تدقيق الأعباء الاستثنائية كالغرامات والزيادات الجبائية فيجب التأكد منها، تطبيقا للمادة 141 الفقرة 6 من نفس القانون، لكونها مهما تكن طبيعتها تعتبر غير قابلة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.

2- تدقيق حسابات المنتجات؛ ويشمل:

2-1- تدقيق حساب المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة: يتم تدقيق هذا الحساب عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع تلك الموجودة في فواتير البيع وهذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة¹، أما أكثر المخالفات والأخطاء التي يمكن ملاحظتها على مستوى حساب المبيعات فنجدها أهمها ينحصر في:

-إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي لاسيما المبيعات لأجل.
-التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع وذلك باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة.

-إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية، أشغال البناء، الفضلات والمهملات، أو حتى التخفيضات التجارية المفرطة...

-عدم تسجيل الاقتطاعات للسلع المشتراة أو المنتجة التي تستخدم في سد حاجات خاصة.

-المعالجة المحاسبية لبعض عمليات البيع في الجهة الدائنة من حسابات الميزانية.

¹ -Mokhtar BELAIBOUD, Pratique de l'audit, BERTI Editions, Alger2005, P : 119 .

-بيع المواد الأولية على حالها من طرف مؤسسة إنتاجية دون ذكر أسباب مقنعة بذلك....

2-2-تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى: يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الأعمال وغالبا ما تكون استثنائية مثل: تأجير ممتلكاتها من شاحنات، معدات وأدوات، المحل التجاري أو أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة، عائدات الأصول المالية، أرباح الصرف، واسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتمويلات عن الأصول الجارية وغير الجارية... فعلى العون المدقق التأكد من ذلك والتحقق من فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل لأنها تعتبر إيرادات استثنائية أو الإيرادات الناتجة عن تخفيضات في الضرائب،، استقبال تعويضات التأمين.....الخ.

ثالثاً -دراسة القيمة المضافة وهوامش الربح: هذا النوع من التحليل لا يمكن إجراءه أو القيام به إلا بتوفر العناصر والمستندات الضرورية لذلك والمتمثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج، حيث أن القيمة المضافة المحققة تستخرج من الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة، أما النسب التالية فتمثل للمدقق مؤشرات تدل على التطورات الحاصلة في نشاط المؤسسة والنتائج المحققة خلال السنوات المدقق فيها وهي:¹

-نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة ÷ رقم الأعمال السنوي.

-نسبة هامش الربح الخام بالنسبة للمشتريات = الربح الخام ÷ سعر تكلفة البضائع المباعة.

-نسبة هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال = الربح الخام ÷ رقم الأعمال السنوي.

-نسبة نتيجة الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الاستغلال ÷ رقم الأعمال السنوي.

-نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الدورة ÷ رقم الأعمال السنوي.

المطلب الرابع:المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

إنّ التدخّل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلاً ومضموناً، تمكن العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ثم إنهاء عملية التدقيق الممثلة في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز.

1- Guide de vérificateur de comptabilité, Ibid, P-p: 93- 94.

الفرع الأول-تقييم محاسبة المكلف بالضريبة

عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية، يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلاً ومضموناً أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها وحسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.

أولاً- قبول المحاسبة: يتم قبول المحاسبة بشروط يجب أن تتسم بها محاسبة المكلف وهي:

- المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة للنصوص القانونية وتكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-المحاسبة مقنعة أي أنّها مثبتة ومدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية والسجلات المساعدة.

-المحاسبة صادقة كون الإغفالات والإهمالات والتجاوزات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.

وعليه فإن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المدقق يمكن أن تصنف إلى مستويات:

1-قبول كلي: أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

2-قبول جزئي: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين الكلف للنقاش وإبداء الملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي مع منحه مدة أربعين 40 يوماً للرد على هذا التقويم.

ثانياً-رفض المحاسبة: قد يخلص للعون المدقق إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم احترامها لأدنى الشروط القانونية، وهذا باللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة، ويكون رفض المحاسبة في الحالات التالية:¹

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع مثل: غياب الدفاتر المحاسبية، أو أنها غير مؤشرة من طرف رئيس المحكمة المختص إقليمياً أو أنها تحتوي على بياض أو تسجيل غير دقيق للحسابات وأرقام الحسابات وغيرها من الأخطاء الشائعة..

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقدّمة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية مثل: غياب كلي أو جزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 والمتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة والمعلومات المطلوبة.

- عندما تتضمن المحاسبة تجاوزات وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع صيد دائن متكرر للصندوق، ميزانية غير متوازنة أو عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية..

الفرع الثاني: إعادة تحديد الأسس الخاضعة للضريبة

بعد فحص محاسبة المكلف شكلا لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية ثم من حيث المضمون لكل الحسابات، قد يجد العون المدقق تجاوزات وتلاعبات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وهذا بعد طلب توضيحات وتبريرات¹ حول تلك التجاوزات والأخطاء لحماية حقوق المكلف بالضريبة، أما الحساب المحوري لكل النشاطات الممارسة يتمثل في رقم الأعمال الذي يتم على أساسه كشف حجم النشاط الفعلي الممارس وتحقيق الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم.

كما يتم إعادة تحديد الأسس الخاضعة للضريبة بطرق جبائية (extracomptable) لما يتبين أن عملية التدقيق في محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا لا جدوى منها أي أنها ترفض ويعتمد المدقق على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال الفعلي، باعتبار أن مديرية الأبحاث والمراجعات وضعت عدة توصيات في الدليل الموجه للمدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة:²

أولاً - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع: يعتمد المدقق على جمع فواتير البيع المحررة خلال السنوات محل التدقيق وهذا عن طريق تصريحات المكلف أو فحص دفتر المبيعات ونسخ الفواتير المحررة، كما يلجأ إلى إرسال طلبات إلى الزبائن أو القيام بزيارات ميدانية لمعرفة حجم المبيعات المحققة، ويتم اختيار الزبائن عن طريق جدول حالة الزبائن الملزم على المكلف بتقديمه مع الميزانية الجبائية في تصريحاته السنوية.

ثانياً - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء: قد يلجأ بعض الأعوان المدققين إلى فواتير الشراء في حالة عدم التمكن من كشف فواتير البيع أو أن المكلف يبيع البضائع دون

1 - أنظر الملحق رقم 04.

2- Guide de vérificateur de comptabilité, Op-Cit, p: 122.

فاتورة، والغاية من ذلك هو كشف الحجم الحقيقي من المشتريات بإرسال طلبات إلى الموردين أو الاعتماد على مذكرة الربط، والجرد المادي للمخزون لمعرفة باقي السلع غير المباعة، وعليه يتم استخراج الفرق الذي يمثل السلع المباعة المعبرة عن رقم الأعمال المحقق خلال الدورة مع إضافة هامش الربح لتكلفة الشراء.

ثالثاً - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة: من أجل الإحاطة أكثر بالإيرادات المحققة فعلا من طرف المكلف، يمكن إعداد الحساب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدنية للصندوق والحسابات البنكية والبريدية، مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم في بداية ونهاية المدة، وعليه تتم مقارنة رقم الأعمال المقدر مع المصرح به بهدف معرفة قيمة التخفيض في رقم الأعمال الذي قام به المكلف، وهذا مع طلب بعض التوضيحات من المكلف كالقيام بتحويلات داخلية، تعويضات، استرجاع الشيكات... الخ

رابعاً - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة: تتميز هذه الطريقة أنها تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية التي تستعمل المواد الأولية، خلافاً للأنشطة الأخرى كالخدمات والمهن الحرة، إضافة إلى ذلك أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتجدد بسرعة، لأن التطبيق يتم على حساب المواد الأولية أو على عينة من المنتجات بشرط أن يكون لها طابع تمثيلي، أما حساب استهلاكات المواد الأولية في النشاط الصناعي تتمثل في:

الاستهلاك الخام من المواد الأولية = مخزون أول المدة + مشتريات الفترة - مخزون آخر المدة
ومنه: الإنتاج يمثل الإستهلاكات الصافية من المواد الأولية = الإستهلاكات الخامة - الفقدان أو الفضلات علما أن نسبة الفضلات أو الفقدان يمكن أن تتحد على إثر تصريح المكلف أو بدراسة تقنية من الهيئات المختصة أو القيام باختبار عينة من الإنتاج بناء على طلب العون المدقق وبحضور المكلف بالضريبة.

خامساً - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس التكاليف: يستطيع العون المدقق إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال انطلاقا من بعض التكاليف المرتبطة بالنشاط، فنجد مثلا القوة المحركة أو الأجور الموزعة على المستخدمين في عملية الإنتاج تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق، مع مراعاة حالة تغيير معدات الإنتاج أو معطيات تقنية أخرى كتنوع المواد الأولية المستعملة، أو استهلاك البنزين لخدمات النقل البري، أو الكهرباء لمجال

الاتصالات والفندقة، أي في معظم الأحيان حجم التكاليف المنفقة تحدد الإيرادات المحققة، لأنه لا يعقل أن تبقى المؤسسة في الاستمرارية بتحملها لتكاليف أكبر من الإيرادات المحققة.

سادساً - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب: في العديد من المؤسسات ذات النشاط الصناعي، لها عدة نسب ثابتة ومدروسة بين مختلف العناصر المكونة لتكلفة المنتج، وبمقارنة هذه النسب مع الكميات والقيّم المستخرجة من المعطيات المحاسبية نستطيع إعادة تقدير الكميات التي تم إخفاءها، ولإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق يكفي إيجاد كمية المواد الأولية المستعملة والنسبة المئوية الموافقة لها مع سعر بيع الوحدة لإيجاد رقم الأعمال الفعلي.

سابعاً - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى: فالعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر أساسية لإعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق، لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من جهات مختلفة يراها مناسبة للحالة المدروسة، ف نجد مثلاً: يعتمد على سجل الشرطة في حساب عدد الزوار المقيمين بالفنادق، أو على عدد الحافلات وشاحنات النقل لمعرفة عدد الكيلومترات المقطوعة في مجال خدمة النقل، أو حجم مشتريات المشروبات بالنسبة للمطاعم والمقاهي، أو استخدام كمية المتفجرات للمحاجر، وغيرها من المؤشرات التي تختلف من نشاط لآخر.¹

ثامناً - التقدير التلقائي: توجد هناك حالات تعتمد على التقدير التلقائي لإعادة تأسيس القاعدة الضريبية نذكر منها:

- اعتراض عمل العون المدقق من طرف المكلف، أو عن طريق تدخل أشخاص آخرين، هذا الأمر يعتبر بمثابة عائق أمام مواصلة عمليات المراجعة التي يعاقب عليها القانون حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشر والمادة 107 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- عدم تقديم المكلف في الآجال القانونية التصريحات المتعلقة بالدخل أو الأرباح المحققة حسب المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة أو حتى تصريحات الرسم على القيمة المضافة حسب المادة 107 الفقرة 03 ن قانون الرسم على رقم الأعمال.
- عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من العون المدقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها خلال عملية التدقيق.²
- المكلف لم يقدم المحاسبة أصلاً أو تم رفضها لعدة أسباب موضوعية نذكر أهمها:

1- Guide de vérificateur de comptabilité, Ibid, p: 128.

2- Maurice Cozian, **précis de fiscalité des entreprises**, 28 éme éditions, litéc, paris, 2004-2005, P: 512.

- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري.
 - المحاسبة تحتوي على إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة أثناء التسجيل.
 - المحاسبة ليس لها قيمة مقدّمة نظراً لغياب الوثائق الإثباتية المدعمة للتسجيلات المحاسبية.
- كما خول المشرع للمدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الفعلي الممارس، إضافة إلى أن إعادة التقدير تقتضي بالمقابل رفض المحاسبة من حيث الشكل أو المضمون، لذا يوجب استعمال طرق عديدة لمقارنة النتائج المحصل عليها بهدف إقناع المكلف.

الفرع الثالث: تبليغ النتائج المتوصل إليها

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق بحيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في محاسبته وهذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية وإذا كان ردّ المكلف مجدي ويفيد عملية التدقيق فعليه يتم تصحيح تسوية الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي والذي على أساسه تصدر جداول الضرائب الواجبة الدفع، كما يتم إبلاغ ذلك بإشعار رسمي¹ للمكلف حتى وإن لم يكن هناك تقويم².

غير أنه وقبل تبليغ المكلف بنتائج التدقيق، يجب على العون المدقق تحت طائلة بطلان الإجراء استدعاء المكلف لحضور اجتماع اختتام أشغال التدقيق.

أولاً - التبليغ الابتدائي يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً^داً ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الاستلام، أو عن طريق البريد برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، إضافة إلى ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأوّل على الطرق التي استعملت في التقويم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، أي يقوم العون المدقق من خلاله بتوضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق.

كما قد حدّد المشرع الجبائي مدّة أربعين (40) يوماً كآجال قانونية تسمح للمكلف للردّ على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مرافقة بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقدير، وعلى المكلف أن يدافع عن حقوقه إن لاحظ هناك ظلم في تسوية وضعية الجبائية، وعلى العون المدقق الالتزام بالرّد على التوضيحات والملاحظات المقدمة في مراسلة المكلف.

1- أنظر الملحق رقم 05.

2- أنظر المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 11.

كما يجب على العون المدقق إبلاغ المكلف في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة، من مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

ثانياً - التبليغ النهائي: عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف ينتظر المدقق انتهاء الآجال القانونية للردّ الممنوحة للمكلف الخاضع للمراجعة الجبائية، وهذا يكون أمام حالتين يمكن حدوثها:

- عدم رد المكلف على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها والمدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولاً ضمناً¹¹.

- أن يرد المكلف على التبليغ في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج التدقيق، أو اعتراضاته عن الأسس المعدلة مدعماً ذلك ببيانات ووثائق ترفّعه الردّ المرسل.

بعد قراءة ودراسة الردّ والاطلاع على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرافقة، يقرر العون المدقق قبولها أو رفضها، وفي حالة رفضه لملاحظات المكلف بالضرورية، يجب عليه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا أظهرت هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقويم، أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقاً في الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوماً، ليرسل ملاحظاته.

أما في حالة قبول العون المدقق ملاحظات المكلف يقوم بتصحيح بعض النقاط المثارة والتي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي والذي يجب أن يكون كذلك مفصلاً ومعللاً بشكل جيد.

وفي حالة عدم رضا المكلف بالتسوية الجبائية عليه أن ينازع في حصة المبالغ المطالب بها على مستوى مصلحة المنازعات الجبائية والتي قد توجهه بعدها للجان الطعن أو المنازعات القضائية من أجل الفصل فيها.

أما في حالة قبول المكلف الصريح للأسس المعدلة من طرف العون المدقق، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التدقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضرورية².

1- أنظر المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 11.

2- أنظر المادة 20 فقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 12.

الفرع الرابع: تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة

عند نهاية عملية التدقيق في محاسبة المكلف يقوم العون المدقق بإعداد بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المدقق فيها، وهذا بهدف إنهاء عملية التدقيق والتي بموجبها يتم ملئ بطاقة نهاية أشغال التدقيق، وبعد ذلك على العون المدقق أن يقوم بتلخيص كل ما جرى من أحداث وإجراءات عن عملية التدقيق في استمارات خاصة وهي البطاقة التلخيصية¹ والتقرير النهائي لعملية التدقيق في محاسبة المكلف.

ويعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملئها المدقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا على شكل عدة نسخ، لترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات، ويتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب المراجعات الجبائية. فالتقرير في حد ذاته يمثل استمارة صادرة من الإدارة الجبائية كوثيقة رسمية تتضمن وجه التقرير وأربعة (4) صفحات تعالج كل منها مجال معين:²

• اجهة التقرير، وتضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة، الهوية الجبائية الكاملة للمكلف مع ذكر فرقة التدقيق، الاسم واللقب والرتبة الخاصة بالعون المدقق؛

-عموميات عن المكلف، وتتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية، تعيين الاسم والعنوان الشخصي لصاحب المؤسسة أو مسير الشركة، مع ذكر أسماء وحصص الشركاء، المساهمين وعناوينهم؛

-إجراءات التدقيق، التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة (تاريخ ورقم البريد الموصى مع الإشعار بالاستلام لكل المراسلات والتبليغات مع إظهار تاريخ ردّ المكلف عن التبليغات المرسله)؛

-إفقال عملية التدقيق، مع ذكر وتوضيح حجم التجاوزات والمناورات التدليسية، وكل المعلومات والمرفقات المتعلقة بتسيير الملف الجبائي من طرف المفتشية، كما نجد مكان مخصص لملاحظات رئيس مكتب المراجعات ونائب المدير المكلف بالمراجعة الجبائية؛

-مراجعة التدقيق في المحاسبة، من طرف المديرية الجهوية والإدارة المركزية لإبداء رأيهم حول عملية التدقيق ثم نجد ردّ المدير الولائي والقرار النهائي للمديرية الجهوية أو المركزية في ذلك.

¹ - أنظر الملحق رقم 06.

² - أنظر الملحق رقم 07.

بعد عرض كل المراحل والخطوات المتعلقة بعملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية والتي تدوم حتى سنة (6) أشهر فأكثر، بإمكاننا أن نتطرق في المبحث الموالي إلى الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للوضعية الجبائية الإجمالية وللمعاملات العقارية.

المبحث الرابع: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للوضعية الجبائية وللمعاملات العقارية

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للوضعية الجبائية الشاملة للمكلف في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني سنتطرق لأهم الإجراءات العملية المتبعة من طرف المراجع لمراقبة تصريحات المكلفين فيما يخص المعاملات العقارية. باعتبار أنهما تمثلان مورد مالي هام جدا لخزينة الدولة.

المطلب الأول: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للوضعية الجبائية الإجمالية

تعزيزا الآليات المراجعة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتدقيق المحاسبي، وقد تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر، من خلاله يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي للمكلف من جهة أخرى.

ومنه فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين وهما:

- ضمان اكتتاب التصريحات بطريقة سليمة؛
- مراقبة التجانس بين المداخل المصرح بها والذمة المالية الإجمالية للمكلف.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

إن أي عملية مراجعة يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها وهذه المرحلة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي، إذا يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد مراجعتها، ولكن هذا الاختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا لخصوصيات وشكل المراجعة.

لذا فإن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب يهدف إلى تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للمصالح

- الجبائية، إضافة إلى إن الأشخاص الخاضعين ل VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها¹:
- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
 - عندما تحصل المفتشية من الملف الذي بحوزتها على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك؛
 - أثناء عملية التدقيق المحاسبي، عندما يظهر استغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الإرباح الموزعة....) فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء و الدخول الحقيقية والمحقة؛
 - الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.
- وباختيار مجموعة الملفات المراد التحقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المحققين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التدقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان ب:
- أولاً - سحب الملف الجبائي للمكلف بالتحقيق، وهذا على مستوى المفتشية التابع لها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف. ويكون فحص الملف الجبائي لغرض²:**
- اخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المحقق معه؛
 - التأكد من وجود التصريحات السنوية للدخل؛
 - استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المنقولات، المحلات التجارية....)؛
 - التأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة؛
 - مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل وذلك بفحص الكشوفات البنكية ونسخ التصريحات المطلوبة من المكلف.
- وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، وعناصر نمط معيشية المكلف الخاضع للتحقيق.

1 - Circulaire N° 135/MF/DGI/DRV/2000 du: 15/02/2000.

² - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ص ص: 94-95.

ثانياً - إشعار المكلف بالضريبة: إذ يقوم المراجع الجبائي بإرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف المعني، يعلمه فيه عن خضوعه للمراجعة الجبائية، مع منحه مهلة 15 يوماً للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يوضح بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره.....، وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للمراجعة مع تقديم بطاقة المعلومات من صنف 07BIS يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجبار ه على ملئها.

ثالثاً - طلب المعلومات من المصالح الخارجية: بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الجبائية الخاصة بالمكلف بالضريبة التي استقاها من ملف هذا الأخير، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية، يلجأ العون المحقق إلى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في القوى المبذولة من طرفه لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الجبائية، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف لأجل الحصول على المعلومات و التوضيحات التي تفيده في تحقيقه.

فيلجأ المحقق إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف، لتحديد مداخله بناءً على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما أن مراقبة الحسابات البنكية يجب أن يمتد إلى جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاد، أقاربه... الخ.

كما يمكنه الاطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات كالبريد، الخزينة العمومية الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات، وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات.

وأخيراً نلاحظ أن المعلومات المجمعّة من مختلف المصالح السابقة الذكر تهدف أساساً إلى:

- كشفوا إحصاء الحسابات المالية.

- الحصول على معلومات تتعلق بالكلفة الحقيقية لممتلكات المكلف من منازل أراضي... الخ

رابعاً - إعداد الميزان الشكلي: بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المحصل عليها، يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة.

هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار المداخل غير مصرح بها.

أما هدفها الثاني فيتمثل في مراقبة تغييرات الذمة والمتاحات من جهة، ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

وأخيرا تعمل على توجيه المراجع الى طريقة السير المتبعة من اجل:

- إتمام المعلومات المتحصل عليها؛
- اكتشاف المعطيات الناقصة؛
- إعادة توجيه عمليات البحث.

الفرع الثاني: سير عملية التحقيق المعمق

بعد المرحلة التحضيرية وإعداد الميزان الشكلي، وبانتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تجرى في مقر مؤسسته. إلا في حالة طلب المكلف أن تتم في مصالح الإدارة الضريبية، حيث يقوم المحقق باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن حيازتها. وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف يدخل المحقق في حوار مع هذا الأخير ليبين له أن التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وفي كل الحالات فإنه ملزم ب:

- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، وأن يترك الحوار يسير، إذ يترك له كامل الحرية في الكلام وتهيئة جو من الثقة معه تفادي إثارته.
 - استقبال كل المعلومات الضرورية المقدمة من طرف المكلف.
 - التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.
 - عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توحى بأنه على دراية معمقة بملفه.
- وبحصول المحقق على مختلف المعلومات وكشوف الحسابات يقوم بفحصها وتحليلها ومقارنتها مع التصريحات المكتتبه بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.
- وَأولاً - إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:** إن إعادة تشكيل المداخل المحققة من قبل المكلف، تكون نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار معيشتة، بهدف كشف المداخل غير المصرح بها وإعادة إخضاعها للضريبة، حيث يقوم المحقق بما يلي:

1- عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة: وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام للمبلغ الحقيقي منها، ولتقييم هذه العناصر يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): يوضح طريقة تقييم عناصر مسار الحياة

بيان العناصر	طريقة التقييم
العقارات	مبلغ الفاتورة أو السعر المحدد مقارنة مع مواد المماثلة
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه والمأخوذ من قبل المصالح الجبائية (مصالح التقييم والأسعار)
المنقولات	القيمة الحقيقية
الأسفار	يحدد المبلغ جزافيا
الصيانة العائلية+النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف
المخزونات	الاحتفاظ بما هو مسجل في المحاسبة

La source: Acte de séminaire de formation, VASFE, MF, DRI, DIW, de Blida, Octobre

2-تحليل الحسابات المالية: ونعني بها مراقبة التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجا المحقق إلى مقارنة الكشوف البنكية مع المداخل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يقوم بجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة.

2-1- الميزان النقدي: إن دراسة الميزان النقدي يتيح للإدارة ضمان أن السيولة المستعملة من طرف المكلف خلال فترة المراقبة لا تفوق تلك التي من الممكن الحصول عليها خلال نفس الفترة، ويتجسد هذا الميزان في مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة.

وإذا كان المكلف لا يدفع نفقاته المعيشية بواسطة الشيك مع عدم قيامه بالموازاة باقتطاعات نقدية كافية لتغطية نفقاته اليومية، فانه بإمكانه الحصول على مبالغ من مصدر مخفي.

2-2- ميزان الخزينة Balance de Trésorerie: إن ميزان الخزينة يتيح تحديد المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة المراقبة، يساوي لتلك المصادر التي من الممكن للمكلف الحصول عليها خلال نفس الفترة، لأن هذا الميزان يجب أن يحتوي على جميع التحصيلات والنفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للمراجعة وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه، وبالتالي يسمح لنا أن نأخذ بعين الاعتبار عدم التوازن الذي لم يفسر ويشكل دليل على وجود دخول

غير مصرح بها. ومنه العمل على إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة¹.

2-2-1- المتاحات المستخرجة: وهي تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراجعة وتشمل²:

أ- رصيد الحسابات البنكية أو البريدية، ومختلف دفاتر وحسابات الادخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلته الذين يعيشون معه عند فترة التحقيق.

ب- تغيرات حساب المستغل في المؤسسات التجارية أو غير التجارية المستعملة نقداً أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية أو الشخصية للمستغل أو لأفراد عائلته.

ج- التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع والتي تظهر غالباً على كشوفات التسجيل المتضمنة داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق.

د- بيع المعدات، الذهب، الأشياء الخاصة، يمكن استبعادها، شرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.

هـ- المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية والتي يتم قبولها يجب التحقيق فيها، بتقديم العقود أو تصريحات التسليف.

و- إعادة تسديد القرض المنفق عليه من الأفراد، يمكن أن يتم قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة على تصريح العقد صحيحة.

2-2-2- المتاحات المستعملة: وتشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي، فهي تكون الوجه المقابل للمتاحات المتحصل عليها ومن بينها:

أ - رصيد الحسابات البنكية، الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف وأفراد عائلته.

ب- المساهمات داخل المؤسسة.

ج- مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء أو التوسعة للاماكن.

د- المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، وكذا الإقامة الثانوية التي يمتلكها.

¹ - MAX. Artuso, *vérification fiscale de l'entreprise*, édition Foucher, Paris, 2000, P: 34.

² - محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص: 123.

هـ - حيازة المباني أو مصاريف البناء ويجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل الملف الخاضع لتحقيق. لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معينة بالتحقيق، والتسديد تم خلال فترة التحقيق.

و - القروض المتفق عليها مع الغير، عوائد الربوع والمعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة التامين، تعويض عن الخسائر، غرامات، مؤونة غير متفق عليها، كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق وعقود، لكي يتم قبولها في المتاحات المستعملة.

إن مصاريف مسار الحياة يجب أن تحدد وتقيم مع المكلف إلا إذا رفض التعاون وهنا يتم تقييمها بصفة تقريبية. وهي نقطة ضعف بالنسبة إليه لان هذه المصاريف تكون حسب الوضعية الاجتماعية.

أخيرا نلاحظ إن ميزان الخزينة ما هو إلا نتيجة مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي. هذا الأخير لا تكون له أي دلالة، إلا إذا كان رسيدا دائنان وهو ما يعني أن المتاحات المستعملة اكبر من المتحصل عليها، لأنه بنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات وهي¹:

- المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليست لها اية ملاحظات؛
- المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، اذن هناك فائض يمكن ان يرجع إلى سوء تقييم النفقات؛
- المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، وبالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة يخضع المراجع هذا النقص للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

2-3- أشكال ميزان الخزينة: يوجد نوعين من ميزان الخزينة وهما:

2-3-1- الميزان الخاص²: يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، والتي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، وتطبق أيضا عندما نريد تقديم ميزان المتاحات الخاص بالمسيرين والشركاء الرئيسيين للمؤسسة، وهذا دون إضافة لتحركات هذا الميزان الاقتطاعات والتحصيلات الممارسة من قبل المعني في تجارته أو استغلاله³.

1 - Claude Laurent, Op.cit, p:42.

2- أنظر الملحق رقم 08.

3 - CASIMIR J. P, Op. cit, p: 238.

2-3-2- الميزان الإجمالي (الصندوق الإجمالي)¹: على غرار الميزان الخاص ففي حالة عدم التمكن من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية، فإنه يجب على المحققين الرجوع والاستناد إلى الميزان الإجمالي، ويتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها مبالغ الاقتطاعات والتحصيلات غير قابلة للتحديد رقمياً بصفة دقيقة.

-الأرباح والمداخيل محددة جزافياً؛

-غياب المحاسبة أو المحاسبة غير ممسوكة بطريقة جيدة.

في هذه الحالات من الصعب معرفة تحركات رؤوس الأموال الموجهة نحو المؤسسة، أو الآتية منها، إلا أنه من الضروري تقديم حساب الخزينة التجارية، الذي يبين المتاحات المستخرجة من خلال ممارسة نشاط المؤسسة.

ثانياً : طلبات التوضيحات والتبريرات: في حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت إن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

1- طلب التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات.

ويجب على المكلف تقديم شروحات وإفية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المحقق ملزم بان يوضح للمكلف بأنه لديه مهلة 30 يوماً للرد على هذه الطلبات. وفي حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمحقق الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

2- طلب التبريرات: حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- حين تتوفر للإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.

- فيما يخص وضعيته الجبائية؛

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي (معاش غذائي، فوائد التامين، رحلات سياحية، ضمانات العقارات...).

الفرع الثالث- التبليغ بالنتائج إعداد التقرير النهائي: بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم، إن ما صرح به

كما خيل ليس حقيقة، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكون المداخل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في:

- تقديم ميزان الخزينة، اللجوء إلى التقييم الجزافي أو إجراء التسعير التلقائي.

وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المحقق بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة التحقيق المتوصل إليها، ويجب أن يكون الأشعار مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المتخذة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مهلة 40 يوما. ويجب أن تحتوي هذا الإبلاغ أساسا على ما يلي:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال. ...).
- عدم التوافق الملاحظ مابين الدخل المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومات المستغلة.
- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء اجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما كما أشرنا سابقا، وفي كليهما يكون المحقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد. وأخيرا يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية، كما سبق الذكر من خلال التدقيق المحاسبي في المبحث الثالث.

المطلب الثاني: الإجراءات العملية للمراجعة الجبائية للمعاملات العقارية

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم أدوات المراجعة الجبائية في استرجاع الأول المفترقة للخزينة العمومية في هذا الميدان، وللتذكير فإن هذه المراجعة كانت قبل سنة (2000) تتم بناء على الأثمان المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 273-93 المؤرخ في 10/11/1993 والتي كانت تخص تقويم المعاملات التالية:

- العقارات المبنية، العقارات غير المبنية ومراقبة المداخل العقارية.

الفرع الأول: مراجعة أسعار المعاملات العقارية

وجدت الإدارة الجبائية في تطبيق هذا المرسوم السابق نقائص عديدة، كان أهمها التناقض في عملية التقويم فتارة يكون إيجابيا، وتارة أخرى يكون سلبيا من جهة، ومن جهة

أخرى فإن السوق العقارية في الجزائر عرفت تطور ملحوظا، عجزت المصالح الجبائية عن مسايرته، مما حرم في نهاية المطاف الخزينة العمومية من مصادر تمويل إضافية، ولمعالجة هذه الوضعية ارتأت الإدارة العدول عن الأثمان المحددة في المرسوم 93-273 واستبدالها بالقيمة العقارية السوقية (La valeur vénale) وهذا في قانون المالية لسنة (2000)¹.

أولاً - مفهوم القيمة العقارية: "valeur vénale" القيمة العقارية هي قيمة العقار في السوق أي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به هذا العقار في السوق²

إذا فالقيمة العقارية هي الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

1- العناصر المادية للعقار: هي المساحة، وضعية العقار وقابليته للتوسع، المواد المستعملة في البناء.. الخ.

2- العناصر القانونية: حالة استغلال العقار: مستأجر، غير مستأجر، جماعي أو فردي.

3- المحيط الاقتصادي: مرتبط بدرجة التطور الاقتصادي للمكان المتواجد فيه العقار.

ثانياً - إنشاء الإطار المرجع: "Le Cadre Référentiel": من أجل إنشاء الإطار المرجع

ينبغي المتابعة الدائمة عن طريق التسجيل لكل المعاملات العقارية من أجل استخراج القيمة السائدة، وكل المعلومات ينبغي أن تكتمل انطلاقا من معطيات حقيقية من طرف الوكالات، المؤسسات، الدواوين التي تنشط في هذا المجال، ويمكن حصر هذه المعلومات كالاتي:

- المبيعات المحققة من طرف الهيئات والمؤسسات العمومية أو الخاصة التي تنشط في مجال

بناء وبيع الأملاك العقارية، مثل مؤسسة ترقية السكن العائلي (EPLF) الصندوق الوطني

للتوفير والاحتياط (CNEP) وديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)، المرقيين العقاريين

الخواص، إضافة إلى المبيعات الناتجة عن البيع بالمزاد خصوصا من طرف إدارة أملاك الدولة.

- المعاملات المحققة من طرف الخواص، والموجهة أساسا للإدارات والدواوين والهيئات العامة

التي يفترض أن تكون أسعارها حقيقية إلى حد ما.

- القيم أو الأثمان المستعملة من طرف الإدارة المكلفة بالعمران، والتهيئة والسكن، على المستوى

المحلي (أي ثمن المتر المربع من العقار المبني)، (فردي أو جماعي).

1- أنظر المادتين (1) و(2) من قانون المالية لسنة (2000).

2- Dictionnaire fiscale, édition groupe-revue judiciaire 2001. P. 1057.

- الأثمان المطبقة من الوكالات العقارية والمعلن عنها دوريا في الصحافة، أو الإشهار الخاص.
 - أثمان التنازل عن العقارات المطبقة من طرف وكالات التسيير العقاري في البلديات.
- للإشارة أن هذه المعلومات خاصة بكل مديرية ولائية تسمح لها بإنشاء إطار مرجعي للأثمان المطبقة على كل المعاملات العقارية المحلية كما هو موضح في الجدول التالي:
- الجدول رقم(3-2): يبين ثمن التنازل عن المتر المربع الواحد لعقار مبني في بلدية مقر الولاية

عقار جماعي (شقق)		عقار فردي		الهيئة
économique	Amélioré	Standing Amélioré	Standing élevé	
15.000	18.600	25.600	31.346	-ديوان الترقية التسيير العقاري O.P.G.I
16.000	20.520	31.000	37.200	-مؤسسة ترقية السكن العائلي E.P.L.F
16.900	19.00	36.220	41.540	-مرفقون خواص
18.000	20.770	33.470	40.723	-مرفقون آخرون
15.000	17.000	31.000	35.000	-أملاك الدولة
² م 16.180	² م 19.178	² م 31.458	² م 37.161	-القيمة المتوسطة
16.180	19.178	31.458	37.161	Fourchette V-max.
14.107	16.680	27.355	32.300	Fourchette V-min.

Source: Circulaire n° 812 M.F./D.GI/ du 21 juin 2001.

غير أنه ولترتيب المناطق يجب أن يكون مطابقا للمنشور رقم (140)¹، التي حددت المنطقة الواحدة ثم قسمت العقار إلى عدة أصناف بغض النظر عن طبيعة أو كيفية التنازل عنه، (بيع، هبة، قسمة، تبادل..). ويمكن تقسيم المناطق إلى ما يلي:

- منطقة سكنية - مركز المدينة: "zone résidentiel et centre ville"
- منطقة الضواحي "zone périphérique".
- منطقة بعيدة عن المحيط العمراني "zone de grand éloignement"

حيث أنه في كل منطقة يمكن ترتيب العقار حسب الصنف الذي ينتمي إليه أي:

1- Circulaire N°: 140 M F/D G I /DOF. du 23-05-95.

-فيلات، سكنات فرية، شقق موسعة.

-شقة نصف جماعية، شقة من النمط الموسع، شقة من النمط الاجتماعي.

-محلات تجارية أو ذات استعمال مهني وقطع أرض معدة للبناء.

الفرع الثاني: إعداد وتنفيذ برنامج المراجعة العقارية

أولاً -إعداد البرنامج: إن برمجة المعاملات المهمة يتم من طرف مصالح المراجعة الجبائية

المحلية التي تركز على العقارات التالية:¹

-المحلات التجارية.

-سكنات فردية (فيلات).

-قطع أرضية تقع في مناطق سكنية تتجاوز مساحتها 300 م².

-شقق ذات مساحة كبيرة تتجاوز مساحتها 100 م².

-التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم.

ثانياً -تنفيذ البرنامج: بعد إنجاز البرنامج من طرف مصالح المراجعة الجبائية لكل ثلاثي، يتم

تأشيرته من طرف المدير الولائي ويرسل إلى المديرية الجهوية ومن ثم إلى المديرية العامة

للضرائب، وما يمكن ملاحظته في هذا الإطار، ونظرا لحجم المعاملات الكبير فإن مصالح

المراجعة الجبائية على المستوى المحلي قد لا تستطيع إجراء مراجعة شاملة على هذا الحجم

ككل مما يؤدي إلى فقد الخزينة العامة المبالغ إضافية، وما يمكن ملاحظته على البرامج

المحلية النقائص التالية:²

-نقائص ناتجة على الاختيار السيئ للقضايا.

-غياب الموضوعية والشفافية أحيانا في اختيار القضايا.

هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم لازالت خارج دائرة

المراجعة مما يفقد الخزينة مبالغ إضافية أخرى.

وقصد معالجة هذه النقائص، وضعت المديرية العامة للضرائب رزنامة سير عمليات البرمجة

والتنفيذ كما هو موضح في الجدول التالي:

1- بوعلام ولهي، دور المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير -غيرمنشورة-، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر،

2004، ص:--.

2- Note N° 2418 /M F/D G I/D R V/S D N P/ B2 / Du 21.12.2002.

الجدول رقم (3-3): يوضح سير عمليات البرمجة والتنفيذ

العمليات البرمجة والتنفيذ	الفترات
-استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة -تحضير برنامج الثلاثي الثالث -متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر	الفترة الأولى الثلاثي الأول
-استقبال واستغلال العقود خلال الفترة -تحضير برنامج الثلاثي الرابع -متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر	الفترة الثانية الثلاثي الثاني
-استقبال واستغلال العقود خلال الفترة -تحضير برنامج الثلاثي الأول من السنة (ن+1) -متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر	الفترة الثالثة الثلاثي الثالث
-استقبال واستغلال العقود خلال الفترة -تحضير برنامج الثلاثي الثاني من السنة (ن+1) -متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر	الفترة الرابعة الثلاثي الرابع

المصدر: المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

ثالثاً - دور لجنة المصالحة والتوفيق الولائية: في غياب اتفاق واضح بين المكلف والإدارة الجبائية حول القيمة السوقية للعقار المبلغة له، وفي حالة عدم إذعان المكلف تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراء آخر ألا وهو الاحتكام إلى لجنة المصالحة أو التوفيق الولائية¹. للإشارة أنه إلى غاية 99/12/31، كان دور هذه اللجنة يتمثل في مراقبة مدى احترام الإدارة للنصوص والتخفيضات الممنوحة للمكلف في هذا الإطار، غير أنه وابتداء من سنة (2000) أصبح لهذه اللجنة دور يتمثل في تحليلها بـراز بل واٍ عطاء اقتراحات بخصوص القيمة السوقية المعتمدة من طرف الإدارة².

1- أنظر المادة 38 مكرر 2-أ-ب-ج-د-ه-و-ي، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

2- Hachemi Achouri, **Fiscalité immobilière**, mémoire de fin d'étude 3^{ème} cycle spécialisé, I.E.D.F, 2001. P: 72.

خلاصة الفصل:

خلصنا في هذا الفصل إلى أن أهم طريقة منتهجة لتحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر هي المراجعة الجبائية، باعتبارها من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الجبائية كمقابل للنظام الجبائي التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من صحة ومصداقية التصريحات واسترجاع المبالغ المتهرب منها في إطار مراجعة التصريحات الجبائية المكلفين.

ولمحاولة تحقيق أهداف المراجعة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على تأسيس الإطار القانوني لها من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بدءا بالسلطات المخولة لإدارة الضرائب ووصولاً إلى حقوق والتزامات المكلف من أجل السير الحسن لها، كما عمل المشرع أيضاً على توفير الإطار التنظيمي لها من خلال تقسيم المهام بين مصالح الإدارة الجبائية. أما فيما يخص نمط المراجعة الجبائية فقد تم تقسيمها إلى قسمين: مراجعة أولية (داخلية) للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، ومراجعة معمقة (خارجية) والمتمثلة في: التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوب في المحاسبة الخاص بفحص محاسبة المكلفين المنتمين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، والتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الخاص بالتدقيق في الوضعية الجبائية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين، إضافة إلى مراجعة المعاملات العقارية.

وعليه، يمكن التأكيد على أن نوعي المراجعة الجبائية الأولية و المعمقة لهما نفس الأهداف بخصوص تحسين مستوى الحصيلة الضريبية، على الرغم من اختلافهما في الإجراءات الجبائية المتخذة لذلك، سواءً من حيث طبيعة المكلف (شخص طبيعي أو معنوي)، أو من حيث نوع الضريبة المدقق بشأنها.

الفصل

الرابع

تمهيد:

من أجل معرفة مدى فعالية أساليب المراجعة الجبائية المطبقة من طرف مصالح الضرائب في الجزائر في تحسين مستوى الحصيلة الجبائية، يجب الوقوف عند أرقام المردود المالي الناتج عن تطبيق كل صنف من أصناف المراجعة الجبائية ومدى مساهمته في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية من جهة، ومدى مساهمة المردود الناتج عن المراجعة الجبائية في تحسين الحصيلة الجبائية الإجمالية، وذلك عن طريق إظهار النتائج وتحليلها باستخدام أدوات التحليل البيانية وغيرها، ومن خلال هذا التقييم نستطيع اكتشاف مكامن الخلل وكيفية تداركها أو تجنبها وإظهار الإيجابيات وكيف يمكن تثمينها.

وإذا كانت المعطيات الإحصائية المقدمة من طرف الإدارة الجبائية تبقى غير كافية من أجل تقييم حقيقي للمراجعة الجبائية بمختلف أصنافها لسنوات ما بعد الإصلاح الجبائي في الجزائر، فإنها بالمقابل تبرز بعض الحقائق والشواهد، وهو ما سيتم مناقشته في هذا الفصل من خلال المعطيات التالية:

- تقديم الإطار التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر في المبحث الأول؛
- دراسة وتحليل وتقييم بنية حصيلة المراجعة الجبائية خلال الفترة (2000-2015) في المبحث الثاني؛
- دراسة وتحليل وتقييم مساهمة فعالية مردود المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية خلال الفترة (2000-2015) في المبحث الثالث؛
- أما المبحث الرابع فيتناول بالدراسة الأطر العملية المقترحة لتفعيل دور المراجعة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: تقديم الإدارة الجبائية في الجزائر

تعتبر إدارة الضرائب السلطة المنفذة لأحكام القانون الجبائي، فهي التي تتولى فرض الضريبة وتحصيلها، ولها أن تصدر التعليمات التنفيذية والتفسيرية بهدف تطبيق القانون، و عليه فهي تقوم بالربط وتحصيل المقدار المستحق على المكلف من خلال السلطة التي حولها إياها القانون بعد التطور الذي مرت به من أجل التوسع في حجمها ومهامها، وتوسيع سلطاتها اتجاهه.

المطلب الأول: مفهوم الإدارة الجبائية وتطورها

الفرع الأول: مفهوم الإدارة الجبائية

هناك تداخل في المسميات المختلفة للجهة التي أناطها القانون جميع الضرائب، فقد يطلق عليها مصلحة الضرائب أو الإدارة الجبائية ويقصد بها مصالح الضرائب التي تتبع جميع فروعها وتقسيماتها الإدارية الفنية والإدارية الجغرافية لوزارة المالية، وهي التي تقوم على تنفيذ التشريعات الجبائية وتطبيق نصوصها وأحكامها بهدف تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة وتوريدها للخزينة العمومية.

وتشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الجبائي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي¹. وبمعنى آخر فإن إدارة الضرائب هي ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي.

وتعتبر الإدارة الجبائية ذات عامل أساسي ومحرك للإصلاح الجبائي باعتبارها تقوم على تطبيق مختلف التشريعات والإجراءات وتحسيس المكلف بها، فالتشريع الجبائي وحده غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية ما لم تتوفر إدارة جبائية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة.

1 - عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون للطباعة والنشر، ط 01، بيروت، ص: 291.

الفرع الثاني: تطور الإدارة الجبائية

في الجزائر نلاحظ أن إدارة الضرائب تطورت كثيرا في حجمها وفي مهامها، ففي الماضي كنا نجد بعض المئات من موظفي الإدارة الجبائية الذين يختصون بتحصيل الضرائب على الأبواب والشبابيك لكي يجمعوا حصيلة ضريبية ضئيلة لا تذكر، أما اليوم فقد ازداد عددهم، فهم بالكثرة التي تقدر بالآلاف ولم يعد دور الإدارة الجبائية ينحصر فقط في مستوى ضرائب الدولة وإنما يتعدى هذا الدور إلى الضرائب الدولية حيث انتشر المنظمات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الأمر الذي أدى إلى تنازع الاختصاصات بين الأجهزة الإدارية المختلفة مما يترتب عليه ضياع المصلحة العامة وهو ما أدى بضرورة تطورها. وفي هذا الإطار نجد أن إدارة الضرائب في الجزائر عرفت مرحلتين.

أولاً: الإدارة الجبائية قبل سنة 1992

تميزت الإدارة الجبائية خلال هذه المرحلة بالضعف الناجم عن النقص في الإمكانيات البشرية وعدم كفاية الإمكانيات والوسائل المادية التي كانت دون المستوى، فنقص الإمكانيات البشرية تجسد ضعفها في مظهرين أحدهما يغطي الجانب الكمي والآخر يغطي الجانب الكيفي.

1- الجانب الكمي: يتمثل في عدم التكافؤ بين وظائف هذه الإدارة وإمكاناتها البشرية حيث أن المشكلة الجوهرية التي تعرقل إلى حد ما تطور الإدارة الجبائية تكمن في النقص الكبير في عدد الإطارات الذين تتوفر عليهم هذه الأخيرة.

2- من جانب الكفاءة: يرجع السبب الرئيسي في نقص الكفاءة بالدرجة الأولى إلى الهجرة الجماعية للإطارات الاستعمارية فجر الاستقلال، والذي أدى إلى تعطل وشلل تام للإدارة الجزائرية في شتى المجالات، ولما كان من الواجب توفير الحد الأدنى من التسيير، وخاصة تلك المتعلقة بالجانب التنظيمي والمالي، استوجب شغل المناصب الشاغرة بموظفي قبلي الخبرة والتأهيل، مما انعكس سلبا بمرور الوقت على فعاليتها ولكن يبقى هذا العامل نسبياً.

كامل إنشاء المديرية الفرعية سنة 1985 استلزم عدد من الإطارات لتقليد مناصب في غاية الأهمية كتلك المناصب الخاصة بنواب المدراء ورؤساء المكاتب غير أن هذه الإطارات تم استقطابها من مختلف المفتشيات والقباضات، الأمر الذي أدى إلى تسييرها من طرف أعوان إداريين لا يملكون التأهيل والخبرة اللازمة؛ إذ يفتقرون إلى الدراية بالقواعد الأساسية للجبائية والمحاسبة، هذا الإجراء كان له أثر بالغ الخطورة نظراً لأن عمليات المراجعة وتحديد الأوعية يتطلب خبرة وتجربة كافية، مما جعل الأغلبية من الأعوان على غير دراية لغياب دورات أو

برامج مسطرة من الإدارة لتمكنهم من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب تماشياً مع الظروف الاقتصادية الراهنة، كما يرجع إلى انعدام سياسة محكمة لتكوين الإطار من ذوي الكفاءة نتيجة النقص في عدد المدارس المتخصصة في هذا المجال.

لكن التطورات الراهنة فرضت على الإدارة الجبائية أن تأخذ المكانة الرائدة في الاقتصاد، بتحسين إمكانياتها ووسائلها، وهنا نذكر أن السلطات عمدت إلى تشغيل الإطار التي تتمتع بالكفاءة لتغطية العجز القائم بتطبيق برامج للتوظيف، فقد تم سنة 1990 تكوين 2400 جامعي في الاختصاصات المختلفة، إما فيما يخص التحصيل فإن الاحتياجات لأعوان المتابعة قد قدرت بـ 1200 عون بواقع 2 لكل قبضة ضرائب، إذ وصل عدد العاملين بالإدارة الجبائية سنة 1990 إلى 14803 مستخدماً، كما عرفت هذه الفترة زاول مشكلة المقرات الإدارية، إذ تم إنشاء مقرات إدارية تتماشى نوعاً ما مع الوقت الراهن.

ثانياً: الإدارة الضريبية بعد سنة 1992

ما هو ملاحظ على الفترة السابقة للإصلاحات الجبائية أن الإدارة الجبائية كانت تتميز بالعديد من النقائص والعيوب، سواء من حيث الموظفين أو معدل التأطير، ونظراً لهذه العيوب أودراكاً بأهمية الإدارة الجبائية ومكانتها ضمن محاور الإصلاح الجبائي تم إعادة تنظيم الإدارة الجبائية في حد ذاتها بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات.

وفي إطار وضع سياسة قانونية وتشريعية للمنظومة الجبائية في الجزائر تم استحداث مديرية للضرائب بدلاً من هيئة الرقابة الجبائية التي كانت تابعة لوزارة المالية.

فالتنظيم المعتمد المتبنى منذ سنة 1991 كان يهدف إلى توضيح مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة، فالمستوى المركزي يختص بإعداد المفاهيم والتقييم والمراقبة في حين المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أما المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرات الولائية للضرائب الممثلة بمفتشيات الضرائب والقباضات.

وقد شهد بداية القرن الحالي شروع البلاد في إعداد المشروع الخاص بإعادة تنظيم الإدارة الجبائية قصد عصرنتها باستحداث هياكل عامة والانتقال من إدارة جبائية ذات الطابع الأفقي من حيث المهام (التسجيل، التحصيل، المنازعات، المراجعة،..... إلخ) إلى الإدارة الجبائية ذات الطابع العمودي من حيث فئات المكلفين بالضريبة.

أما من حيث الإجراءات الجبائية تم إنشاء الملف الجبائي الوحيد الذي يتضمن تسيير مختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بممارسة المكلف لنشاطه على مستوى مفتشية الضرائب

والقباضة المختلفة للضرائب، أما على صعيد التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة فقد تم استحداث وثيقة واحدة يطلق عليها G50 تتضمن تصريح المكلف بمداخيله بدلاً من 17 تصريح الذي كان سائداً من قبل.

وعليه فإن تبسيط الإجراءات الجبائية يقتضي ضرورة تحسين الإمكانيات البشرية والمادية للإدارة الجبائية.

المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية في الجزائر

يخضع تنظيم الإدارة الجبائية في الجزائر وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه، إذ تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الجبائية، في حين تتولى الإدارة الجهوية والمحلية أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.¹

وهذا التنظيم شبيه بتنظيم الإدارة الجبائية الفرنسية، إذ تشمل الإدارة العامة للضرائب في فرنسا على مستويين رئيسيين من القطاعات وهما القطاعات المركزية والقطاعات الخارجية، فتمثل القطاعات المركزية في الإدارة العامة للضرائب قلب الجهاز الإداري الضريبي وهي عبارة عن الهيئات التي تتولى مهمة الإدارة والتنظيم والمعلومات والاستدلالات، في حين أن القطاعات الخارجية، عبارة عن أجهزة تنفيذية للقوانين والقرارات الجبائية.²

وعلى هذا الأساس فإن التنظيم الإداري لمختلف فروع الإدارة الجبائية في الجزائر يكون كالتالي:

الفرع الأول: التنظيم المركزي للإدارة الجبائية (المديرية العامة للضرائب)

تم استحداث هذا الهيكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 190/90 الصادر في 23 جويلية 1990 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، وتعتبر المديرية العامة للضرائب من أهم الهياكل المكونة لوزارة المالية في الجزائر ومن مهامها ما يلي³:

- القيام بالدراسات الهامة موازاة مع السياسة الجبائية والشبه جبائية؛
- دراسة وتحضير الاقتطاعات الجبائية بالنظر إلى السياسة العامة للدولة فيما يخص:

1- محمد حمو، منور أو سرير، محاضرات في جباية المؤسسات، المكتبة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 81

2 - Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT, *fiscalité française*, Gualino, 2ème édition; Paris, 2011: P30

3- أنظر المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 1990/07/23 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، مرجع سبق ذكره .

- الميزانية، الأسعار، الدخل، الادخار، النقود والقروض؛ تهيئة المحيط والتوازن الهوي؛ الجبائية البترولية.

- دراسة عقلنة التقنيات للنظام من أجل ضمان تسيير جيد؛
- دراسة واختيار مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب والرسوم و الحقوق؛

• ربط الأعمال التحضيرية لمشاريع قانون المالية؛

• ضمان عملية الإعلام بجملة الخدمات التي تقدمها المديرية العامة للضرائب؛

• المشاركة في دراسة مشاريع الاتفاقيات المتعلقة بالجبائية الدولية؛

• المشاركة في الأعمال الخاصة بالتنسيق الجبائي الدولي.

وتتكون هذه المديرية من 4 مديريات مركزية وهي: مديرية الدراسات والتشريع الجبائي

مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية الوسائل والتنظيم والتكوين، وتتفرع هذه

المديريات بدورها إلى مديريات فرعية بالإضافة إلى المفتشية العامة للمصالح الجبائية، وهذا

طبقاً لنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي 190/90.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998، والمتضمن التنظيم

الإداري المركزي لوزارة المالية¹ تم إضافة مديرية الأبحاث والمراجعات للمصالح المركزية للإدارة

الجبائية.

وقد عدل هذا المرسوم سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي 364/07 المؤرخ

في 28/11/2007² والذي أصبحت بموجبه المديرية العامة للضرائب تتكون من:

-مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين - مديرية المنازعات - مديرية العمليات الجبائية والتحصي

-مديرية الأبحاث والتدقيقات - مديرية الإعلام الوثائق الجبائية - مديرية الإعلام الآلي

و التنظيم - مديرية العلاقات العمومية والاتصال - مديرية الوسائل والمالية - مديريات فرعية.

وبموجب قانون المالية لسنة 2009 فقد تم إضافة مديرية، جرى النص عليها بالمادة 45

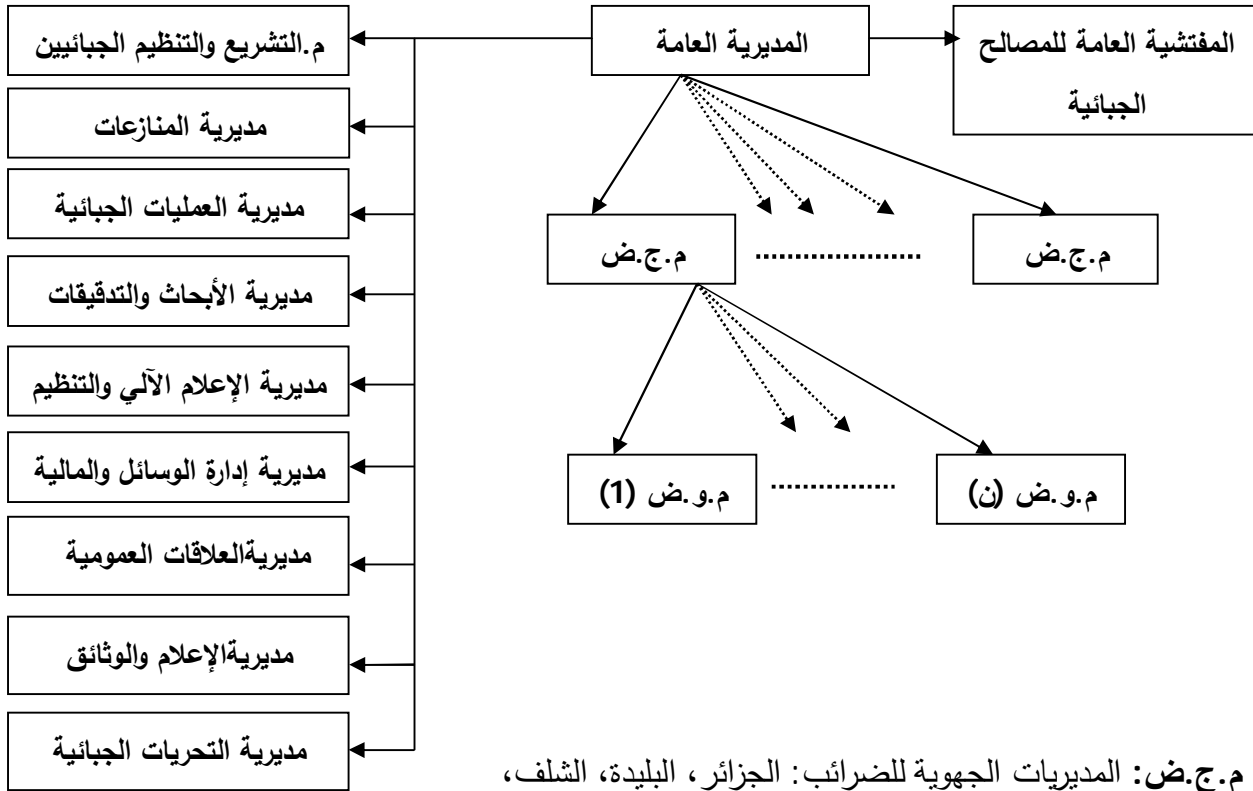
منه، أنشئت على مستوى المديرية العامة للضرائب وهي مديرية التحويلات الجبائية تكلف على

المستوى الوطني بالتحقيق قصد تحديد مصادر التهرب والغش الجبائيين.

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

² - أنظر المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28/11/2007، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم 4-1: يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



م.ج.ض.: المديريات الجهوية للضرائب: الجزائر، البلدية، الشلف،

وهران، ورقلة، بشار، سطيف، عنابة، قسنطينة.

م.و.ض.: المديريات الولائية للضرائب، وهي تابعة للمديريات الجهوية وعددها 54 مديرية ولائية.

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 الصادر بتاريخ : 2007/11/28، الجريدة الرسمية رقم 75 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية.

الفرع الثاني: المصالح الخارجية للإدارة الجبائية

تم إصدار مرسوم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها في 30 أبريل 1991، وتعتبر هذه المصالح نواة العمل الجبائي لأنها تضم الهياكل الأساسية للإدارة الجبائية، وتم تحديدها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18¹، وقد تم إعادة تنظيمها مؤخرا بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 327/06 تتكون هذه المصالح من المديريات التالية:

1- أنظر المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 مرجع سبق ذكره.

- مديرية المؤسسات الكبرى،
- مديريات جهوية للضرائب،
- مصالح جهوية للبحث والمراجعة،
- مراكز جهوية للإعلام والوثائق،
- مديريات ولائية للضرائب،
- مراكز الضرائب،
- مراكز جوارية للضرائب.

إضافة إلى هذه المديريات والمراكز توجد مصالح أخرى تقوم بنشاطات بشكل انتقالي؛ مثل المفتشيات المتخصصة لتسيير بعض الأنشطة كمفتشيات الضرائب، مفتشية الضمان، مفتشية التسجيل، وكذا قباضات الضرائب.

أولاً - مديرية المؤسسات الكبرى: تعتبر من أهم المديريات التي تتكون منها المصالح الخارجية لإدارة الضرائب تم إنشائها بموجب قانون المالية لسنة 2002¹، وهي تجسيد للانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي، وقد بدأت مهامها الرسمية سنة 2006 وتتكون هذه المديرية أيضا من 05 مديريات فرعية طبقاً للمادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009² وهذه المديريات هي:

1 - المديرية الفرعية لجباية المحروقات: وتتكون بدورها من 03 مكاتب وهي:

أ- مكتب تسيير الملفات الجبائية والذي يضم مصلحتين (مصلحة المؤسسات البترولية- والمؤسسات الشبه بترولية).

ب- مكتب المراجعات الجبائية والذي يضم مصلحتين (مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية، ومصلحة مراجعة المؤسسات الشبه بترولية).

ت- مكتب الإحصائيات والملخصات والذي يضم مصلحتين (مصلحة الانتاجات البترولية- مصلحة التحاليل).

2 - المديرية الفرعية للتسيير: والتي بدورها تتكون من ثلاث مكاتب وهي:

أ- مكتب تسيير الملفات والذي يضم أربع مصالح هي: مصلحة قطاع المعاشات، مصلحة قطاع البناء والأشغال العمومية، مصلحة قطاع التجارة، مصلحة قطاع تأدية الخدمات.

1- أنظر قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 جريدة رسمية رقم 79.

2- أنظر القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سبق ذكره.

ب- مكتب التدخلات ودعم التسيير ويضم: مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية واسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، مصلحة المعاينات ومتابعة المعلومات الجبائية.
ت- مكتب مراقبة التحصيل والتصفية ويضم مصلحتين: مصلحة تصفية الحسابات ومصلحة الإحصائيات والتقديرات.

3 -المديرية الفرعية للرقابة: وتتكون هذه المديرية الفرعية من مكاتبين:

أ- مكتب المراجعات يضم مصلحتين: مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية، ومصلحة مراقبة المؤسسات قطاع التجارة وتأدية الخدمات.
ب- مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات ويضم 03 مصالح (مصلحة البطاقيات والمقارنات، مصلحة الأبحاث والتحريات، مصلحة المساعدة ودعم المراقبة).

4 - المديرية الفرعية للمنازعات: وتتكون بدورها من 03 مكاتب:

أ- مكتب الشكاوي.

ب-مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية.

ت- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

5-المديرية الفرعية للوسائل: وتتكون من 03 مكاتب:

أ- مكتب المستخدمين والتكوين.

ب-مكتب الوسائل ويضم مصلحة الصفقات والصيانة ومصلحة متابعة المطبوعات والأرشيف.

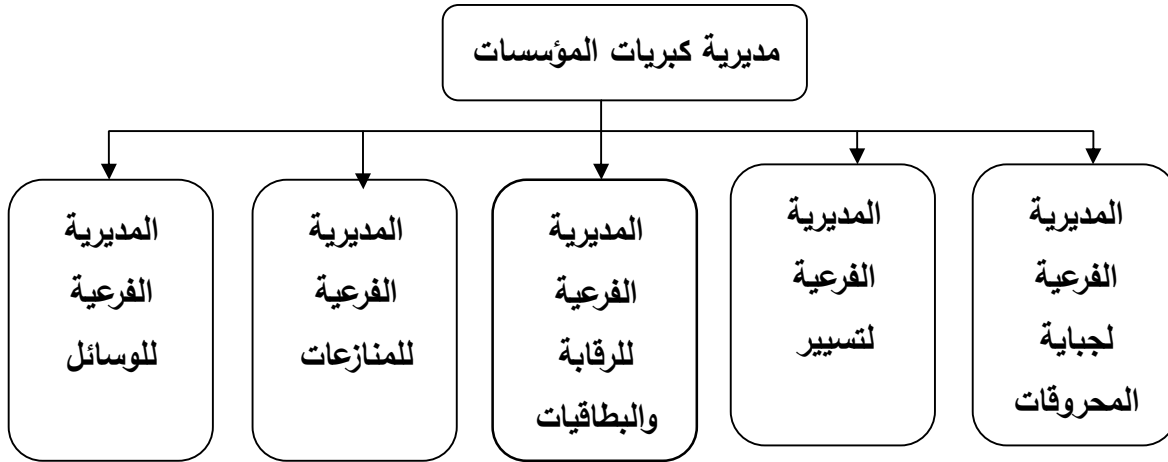
ت- مكتب عمليات الميزانية.

وتختص مديرية كبريات المؤسسات بالمؤسسات التي يفوق رأسمالها 100 مليون دج*

سنوياً من تحديد الوعاء، التحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسم.

* تم رفع هذا السقف إلى 2 مليار دج بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ومليار دج للمؤسسات الأجنبية، وذلك بموجب قرار أمضى عليه المدير العام للضرائب خلال شهر سبتمبر 2017.

الشكل رقم 4-2: يوضح الهيكل التنظيمي المؤسسات الكبرى



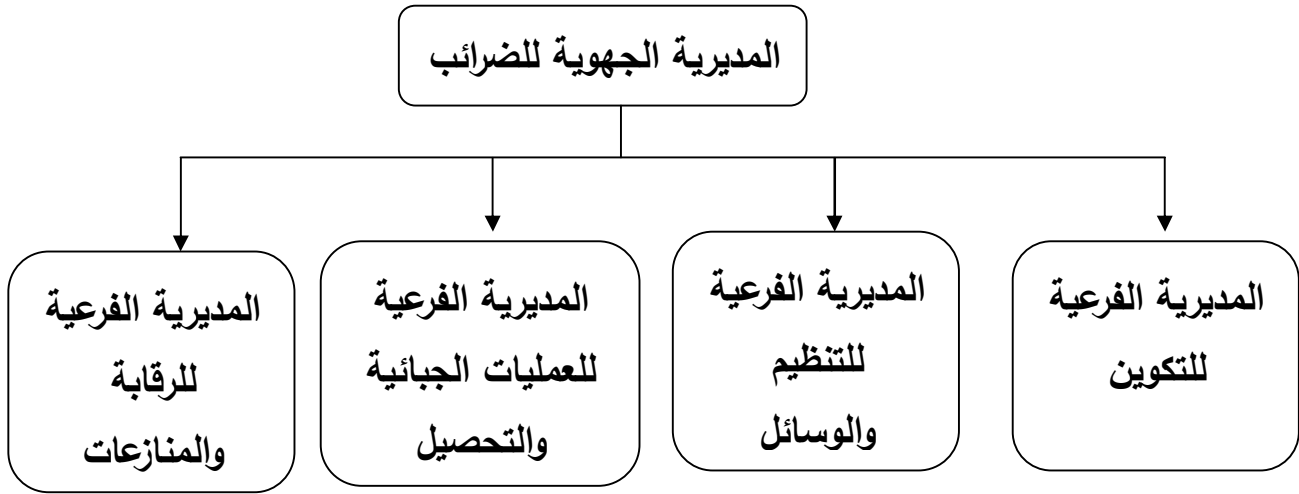
المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على: المواد من: 3 إلى 24 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره.

ثانياً - المديرية الجهوية للضرائب: نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 91/60 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم بموجب القرار المؤرخ 1991/04/30 الذي يخص إنشاء وتنظيم اختصاصات المديرية الجهوية للضرائب والذي عدل وتمم بالقرار الصادر بتاريخ 1994/09/12 المعدل والمتمم والقرار الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 1995 المعدل والمتمم بالقرار الصادر 1998/07/12. وأخيرا القرار المؤرخ في 2007/05/24 المحدد للاختصاصات الإقليمية للمديرية الجهوية والمديرية الولائية للضرائب.

- تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة مديريات فرعية، ومن مهامها:
- السهر على تنشيط الخدمات الجبائية للمديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي؛
 - المشاركة في أعمال التكوين وتحسين مستوى الأعوان؛
 - تنظيم أشغال لجنة الطعون المنشأة على المستوى الجهوي؛
 - تنظيم أشغال اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية*.

* تم إحداث هذه اللجنة بموجب أحكام المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.

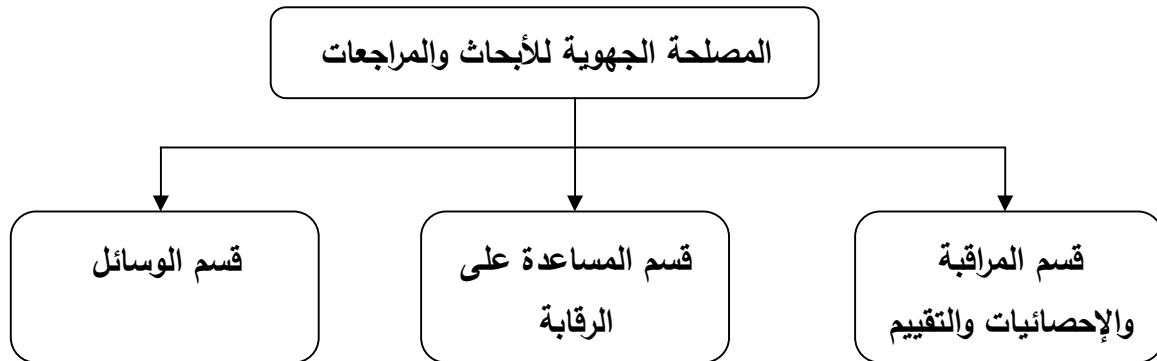
الشكل رقم 4-3: يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على: المواد من: 25 إلى 41 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص 14-16.

ثالثاً- المصالح الجهوية للبحث والمراجعات¹: هي عبارة عن مصالح جهوية تابعة لمديرية البحث والمراجعات الجبائية على المستوى المركزي، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 حيث أنشأت 3 مصالح جهوية للبحث والتحقيق على مستوى ولايات الجزائر؛ وهران؛ قسنطينة، بعد تنصيب مديرية البحث والمراجعات مباشرة.

الشكل رقم 4-4: يوضح الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية للبحث والمراجعات



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على: القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص 16.

رابعاً - المراكز الجهوية للإعلام والوثائق: وتضم ثلاث مديريات فرعية وهي:

1- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها وتتكون من 3 مكاتب؛

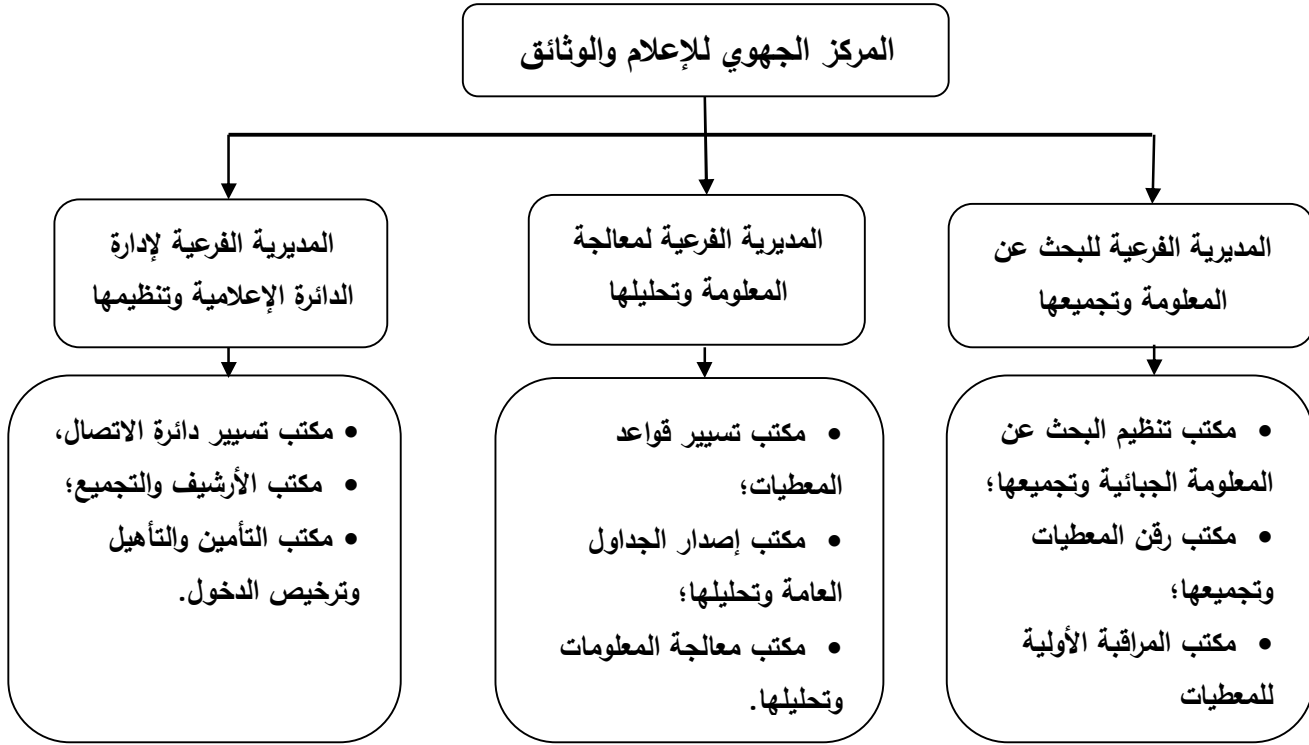
1- أنظر المبحث الأول من الفصل الثالث.

2-المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها وتتكون من 3 مكاتب؛

3-المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها.

وتتكفل هذه المراكز بضمان عملية تنسيق برامج البحث وجمع المعلومات الاقتصادية والمالية ومعالجتها ومساعدة المصالح كما تكلف بأشغال الإصدار، ونشر الجداول العامة للرسم العقاري، ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي. والضريبة على أرباح الشركات.

الشكل رقم 4-5: يوضح الهيكل التنظيمي للمراكز الجهوية للإعلام والوثائق



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على: القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع

سبق ذكره، ص ص 16-17.

رابعاً-المديريات الولائية للضرائب: تم إنشاءها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23¹ وتوجد على المستوى الوطني 54 مديرية للضرائب، منها 05 على مستوى العاصمة².

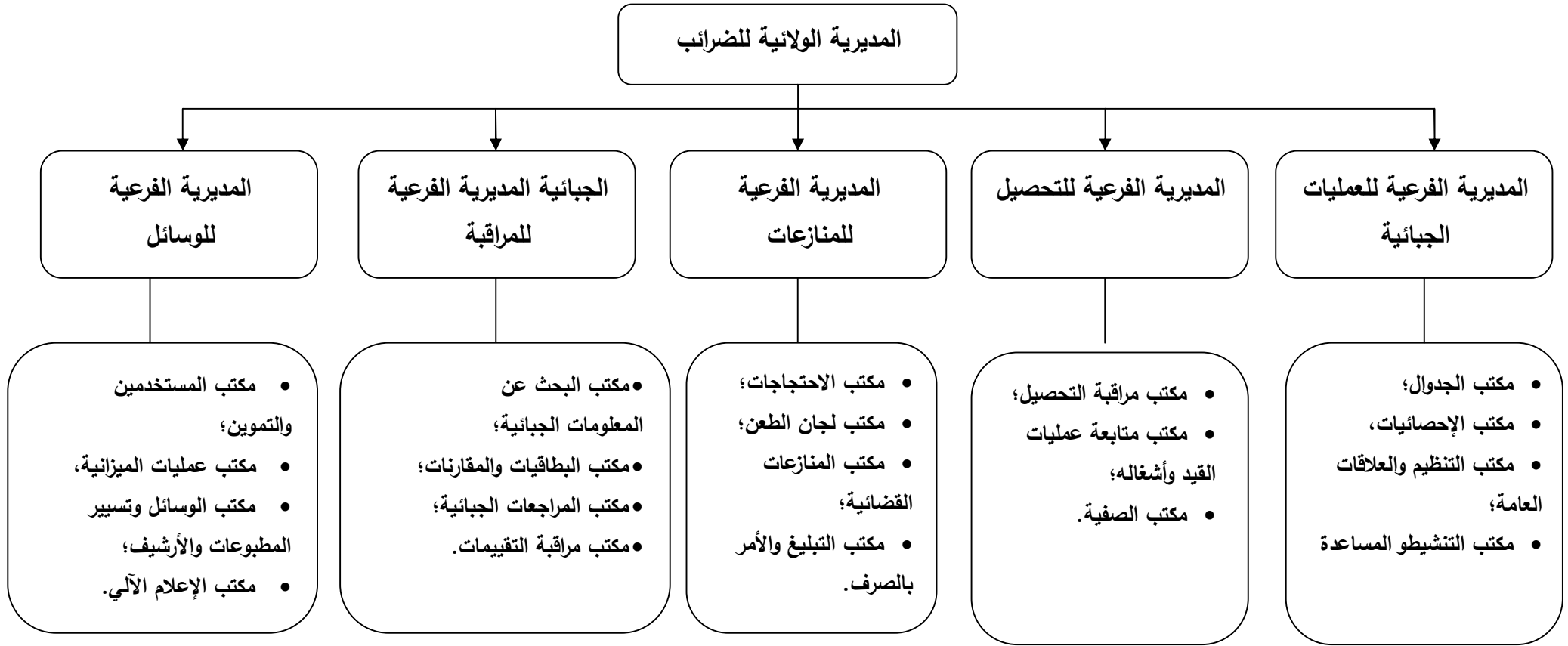
وهذه المديريات الولائية للضرائب منضوية في 09 مديريات جهوية للضرائب، وتنظم في 05مديريات فرعية وهي:

1- أنظر: المرسوم التنفيذي 91/ 06/ المؤرخ في 1991/02/29، مرجع سبق ذكره.

2- Tayeb ZITOUNE, François GOLIARD, Droit fiscal des entreprise, BERTI Edition, Alger, 2007, P :45.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
 - المديرية الفرعية للتخصيل؛
 - المديرية الفرعية للمنازعات؛
 - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
 - المديرية الفرعية للوسائل.
- كما يوجد بها 15 مكتباً ومفتشيات وقباضات.

الشكل رقم 4-6: يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



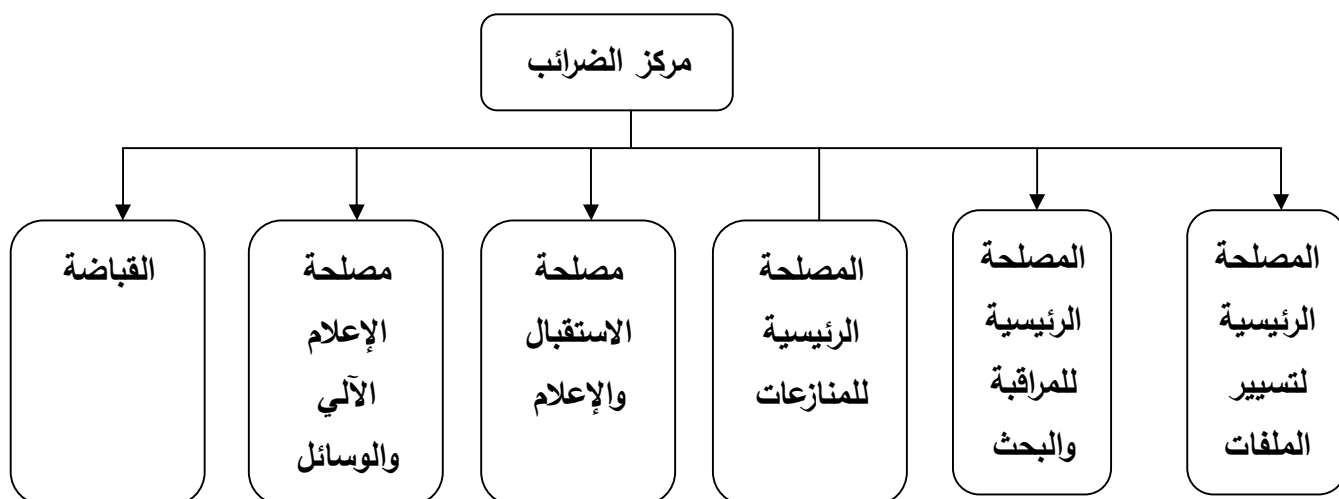
المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على: المواد من 59 إلى 87 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره، ص

ص: 17-20.

خامساً - مراكز الضرائب: تم إنشاءها بموجب قانون المالية لسنة 2003 لاسيما المواد 31 و 32 وتقوم هذه المراكز بتسيير الملفات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي والذين يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج . وتضم هذه المراكز 03 مصالح رئيسية قباضة ومصلحتين وهي:

- المصلحة الرئيسية للتسيير وتضم 04 مكاتب .
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتضم 04 مكاتب .
- المصلحة الرئيسية للمنازعات وتضم 04 مكاتب .
- القباضة وتضم 03 مصالح (مصلحة الصندوق، المحاسبية، المتابعات)
- مصلحة الاستقبال والإعلام تحت سلطة رئيس المركز .
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل .

الشكل رقم 4-7: يوضح الهيكل التنظيمي لمركز للضرائب



المصدر : إعداد الطالب بالاعتماد على المادة : 21 من المرسوم التنفيذي رقم : 06-327، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص 11.

سادساً - المراكز الجوارية: أنشأت بموجب قانون المالية 2003¹، بالرجوع إلى المادة 102 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ينظم المركز الجوارى للضرائب في 03 مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين:

- المصلحة الرئيسية للتسيير وتضم 04 مكاتب .
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتضم 03 مكاتب .
- المصلحة الرئيسية للمنازعات وتضم 03 مكاتب .

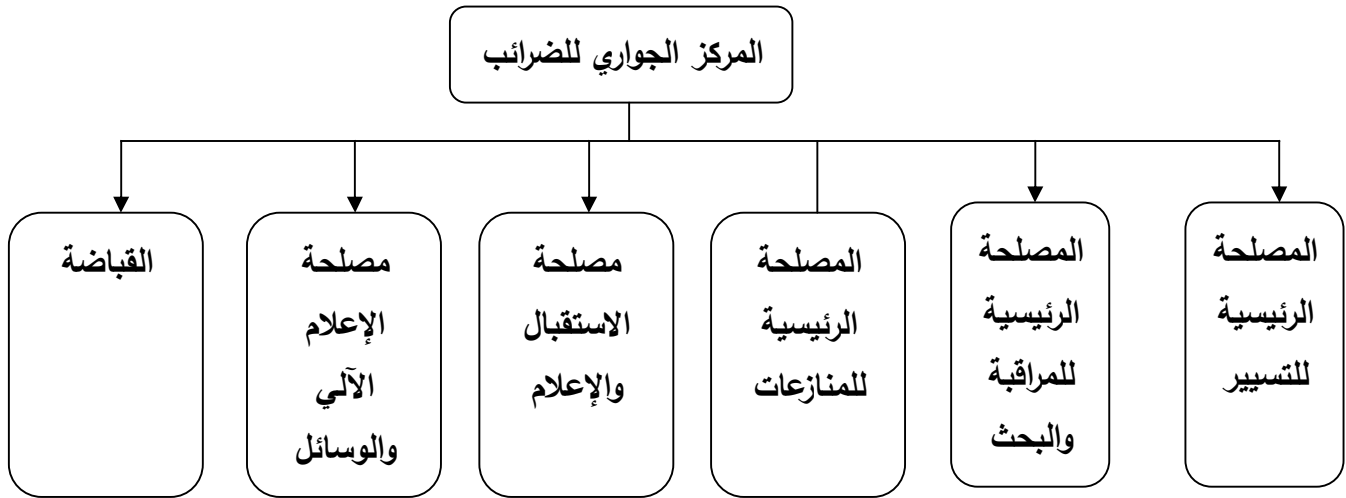
1- انظر: قانون 02-11 المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية 2003 ، الجريدة الرسمية رقم 86 .

- القباضة وتضم 03 مصالح .
- مصلحة الاستقبال والإعلام .
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل .

وتتكفل هذه المراكز حسب المادة 26 من المرسوم التنفيذي 06-327 بما يلي:

- المؤسسات الخاضعة لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة .
- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية والرسم المفروض على ممتلكات هم العقارية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- المؤسسات التابعة لمديريات كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب برسم الضرائب و الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.
- كما تختص بمجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.

الشكل رقم 4-8: يوضح الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على المادة؛ 22 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ بتاريخ

2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص 12.

المبحث الثاني: تحليل بنية حصيلة المراجعة الجبائية خلال الفترة 2000-2015

تعتبر نتائج المراجعة الجبائية المؤشر الأساسي لتقييم المصالح القائمة عليها ومعرفة مدى فعاليتها في جميع المستويات (مركزي، هوي، ولائي)، ويمكن توضيح النتائج التي أسفرت عنها المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية من خلال أنواعها المختلفة بدءاً بالمراجعة الأولية، ثم المراجعة المعمقة المتمثلة في (التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومراجعة التقييمات للمعاملات العقارية) .

ولتوضيح حصيلة المراجعة الجبائية والحكم على فعاليتها سنعتمد في تحليلنا على معيارين: (المعيار الفني) و(المعيار المالي). وذلك من خلال دراسة المعطيات المتعلقة بتطور نتائج مكونات المراجعة الجبائية من سنة لأخرى ومدى مساهمة كل نوع من أنواع المراجعة في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية باستخدام مؤشرات الأداء الخاصة بالمراجعة الجبائية في ظل ربط الأداء بعقد التسيير المحدد للأهداف المراد بلوغها خلال فترة زمنية معينة، والذي كان بمقتضى المنشور الوزاري رقم 2002/02 بتاريخ 18 سبتمبر 2002¹، حيث ينحصر تحليلنا في هذا الجانب حول المؤشرات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمراجعة الجبائية والتي نعتبرها أداة مهمة لقياس فعاليتها .

المطلب الأول: تحليل وتقييم مساهمة مردود المراجعة الأولية في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية.

محاولة منا قياس نتائج التقييم والفعالية للمراجعة الأولية ومدى مساهمتها في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية سنستعرض في هذا المطلب النقاط التالية:

الفرع الأول: تحليل تطور نتائج المراجعة الجبائية الأولية خلال الفترة 2000-2015

الفرع الثاني: تحليل وتقييم مردود المراجعة الأولية ومساهمتها في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية خلال الفترة 2000-2015، اعتماداً على مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا الشأن.

1 - Ministère des Finance, Direction Générale des Impôts, **circulaire N° 02**, du 18/09/2002.

الفرع الأول: تحليل وتقييم نتائج المراجعة الجبائية الأولية حسب عدد الملفات

لتحليل وتقييم نتائج المراجعة الجبائية الأولية سننعمد على المعيار الفني أو التنظيمي من خلال دراسة عدد القضايا التي تم برمجتها ومقارنتها بما تحقق منها وكذا عدد الأعوان المدققين المسندة إليهم مهمة مراجعة تلك الملفات، ثم قياس هذه النتائج بمؤشرات الأداء الخاصة بهذا النوع من المراجعة.

ونظرا لنقص الإحصائيات، سيقصر تحليلنا فقط حول عدد القضايا المنجزة كما هو موضح بالجدول التالي.

الجدول رقم 4-1: يوضح تطور نتائج المراجعة الأولية حسب عدد الملفات المدروسة خلال الفترة

2015-2006

السنوات	عدد الملفات المنجزة	نسبة التغير	المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة*	نسبة التغير	نسبة التغطية
2006	34 081	/	293 091	/	11,63%
2007	30 894	-9,35%	315 852	7,77%	9,78%
2008	32 795	6,15%	290 761	-7,94%	11,28%
2009	30 365	-7,41%	287 302	-1,19%	10,57%
2010	30 029	-1,11%	329 505	14,69%	9,11%
2011	27 291	-9,12%	368 351	11,79%	7,41%
2012	28 672	5,06%	376 658	2,26%	7,61%
2013	27 932	-2,58%	421 224	11,83%	6,63%
2014	28 389	1,64%	446 494	6,00%	6,36%
2015	23 229	-18,18%	385 130	-13,74%	6,03%

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، المديرية الفرعية للبرمجة

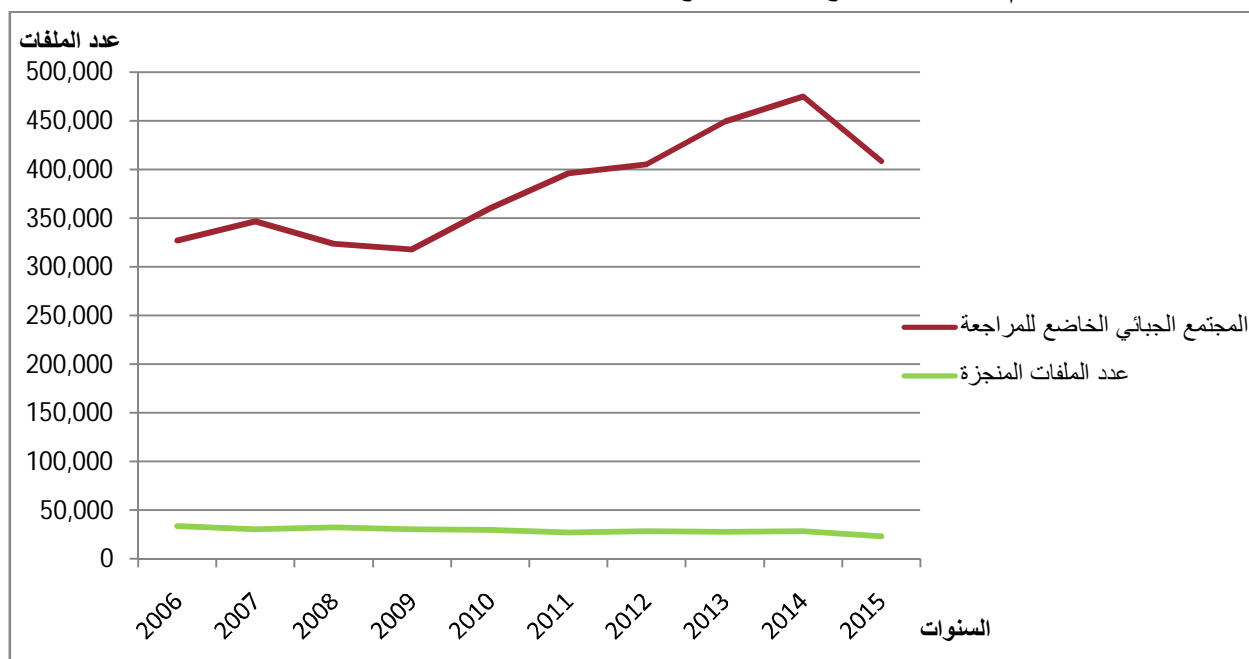
أولاً: تحليل تطور النتائج

نلاحظ من خلال معطيات الجدول رقم 4-1 أن هناك انخفاض في عدد الملفات المدروسة خلال فترة الدراسة بمعدل انخفاض يقدر بـ 31.84% مقارنة مع المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية، هذا الانخفاض يتنافى مع الأهداف والجهود المبذولة للرفع من مستوى الحصيلة الضريبية برفع عدد الملفات المراد التدقيق فيها، وكذا بلوغ نسبة 25% من مجموع المكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية. ولعل مرد هذا الانخفاض الذي استمر تدريجياً من سنة لأخرى مع تسجيل ارتفاع طفيف سنة 2008 وسنة 2012 قدر بـ 6.15% و 5.06% على التوالي إلى نقص الإمكانيات البشرية المتمثلة في نقص المراجعين المؤهلين من جهة، واهتمام

* يقصد بالمجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية، جميع المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة على مستوى المديرية الولائية ومديرية المؤسسات الكبرى.

الحكومة خلال هذه المرحلة بمدخيل الجبائية البترولية مما انعكس سلباً على فعالية هذا النوع من المراجعة، وهو ما يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: 4-9 يوضح تطور نتائج المراجعة الأولية خلال الفترة 2006-2015



المصدر: إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول 4-1.

ثانياً - التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: من خلال مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال يمكننا الحكم على فعالية النتائج الفنية المحققة كما يلي:

1- المؤشر A18 المتمثل في نسبة انجاز الملفات الخاضعة للمراجعة الأولية ويساوي:

$$= \text{عدد الملفات المنجزة} / \text{عدد الملفات المبرمجة} \times 100$$
 لا يمكننا الحكم على نجاعة هذا المؤشر نظراً لعدم توفر الإحصائيات الخاصة بعدد الملفات المبرمجة .

2- المؤشر A19 المتمثل في نسبة التغطية للملفات الخاضعة للمراجعة الأولية ويساوي:

$$= \text{عدد الملفات المنجزة} / \text{المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية} \times 100$$

من خلال معطيات الجدول السابق نلاحظ أن نسبة التغطية للمكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية قدرت بـ 11.63% سنة 2006 لتتخفص إلى 9.78% سنة 2007 مع تسجيل ارتفاع طفيف سنة 2008 ثم تستمر في الانخفاض تدريجياً إلى غاية سنة 2015 بـ 6.03% وهي نسبة ضئيلة مقارنة بالنسبة المعيارية للمراجعة المقدرة بـ 25% وهذا ما يدل على ضعف الفعالية والذي يرجع بالدرجة الأولى كما اشرنا آنفاً إلى نقص عدد الأعوان المراجعين لأداء هذه المهمة.

الفرع الثاني: تحليل وتقييم نتائج المراجعة الأولية حسب المردود

لتحليل وتقييم مردود المراجعة الأولية ومساهمتها في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية سنعتمد على المعيار المالي والمتمثل في حجم المبالغ الضريبية المسترجعة ثم قياس هذه النتائج بمؤشرات الأداء المطبقة في هذا المجال من خلال معطيات الجدول التالي.

الجدول رقم 4-2: يوضح تطور مردود المراجعة الأولية ومساهمتها في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية خلال الفترة 2006-2015

الوحدة: دج

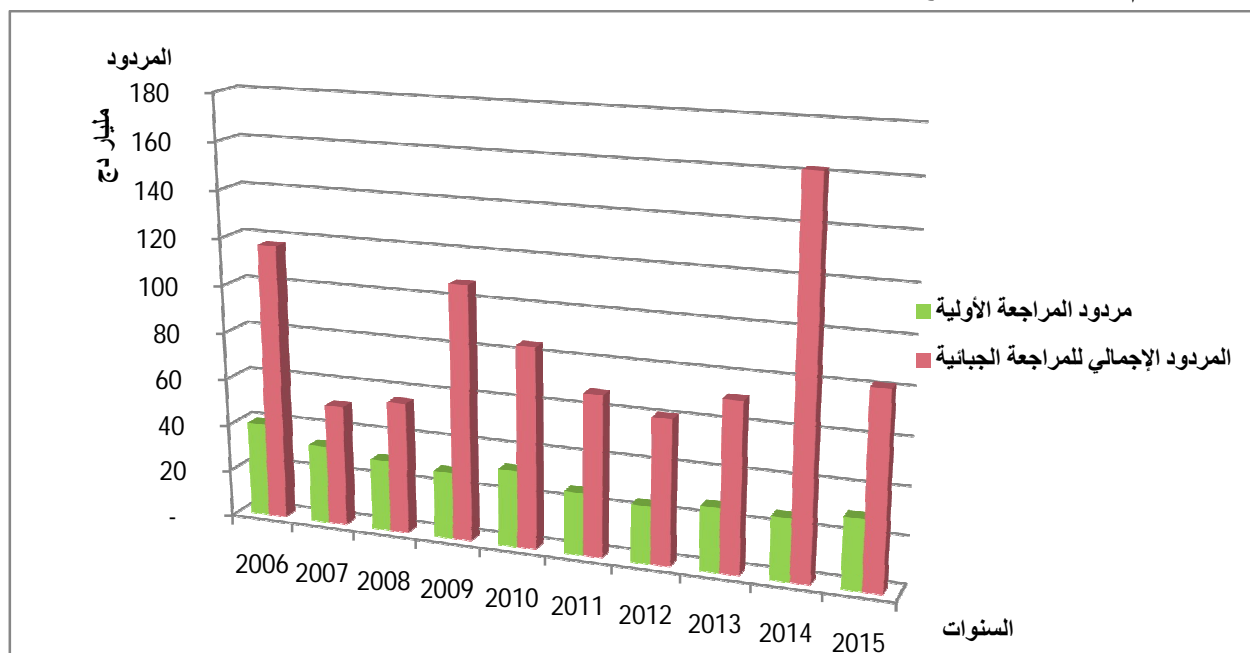
السنوات	عدد القضايا المنجزة	الحقوق المسترجعة	نسبة التغير	متوسط مردود كل قضية	نسبة التغير	المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية	نسبة المساهمة
2006	34 081	39 880 134 427	/	1 170 157	/	117 023 127 871	34,08%
2007	30 894	33 162 154 643	-16,85%	1 073 417	-16,85%	51 254 679 617	64,70%
2008	32 795	30 015 195 068	-9,49%	915 237	-9,49%	55 534 037 806	54,05%
2009	30 365	28 246 714 392	-5,89%	930 239	-5,89%	107 574 493 721	26,26%
2010	30 029	32 293 982 830	14,33%	1 075 427	14,33%	84 742 536 358	38,11%
2011	27 291	26 224 016 076	-18,80%	960 903	-18,80%	67 799 900 630	38,68%
2012	28 672	24 161 201 346	-7,87%	842 676	-7,87%	61 008 463 554	39,60%
2013	27 932	26 953 101 474	11,56%	964 954	11,56%	71 326 354 986	37,79%
2014	28 389	26 196 634 681	-2,81%	922 774	-2,81%	162 025 228 976	16,17%
2015	23 229	29 546 942 659	12,79%	1 271 985	12,79%	81 730 136 087	36,15%

المصدر: من إعداد الطالب استناد الى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة.

أولاً - تحليل تطور النتائج

من خلال الجدول رقم (4-2) الخاص بمردود المراجعة الأولية نلاحظ أن هذا النوع من المراجعة يحقق مبالغ معتبرة في مجال تحسين مستوى الحصيلة الضريبية، حيث وصلت سنة 2006 إلى ما يقارب 40 مليار دينار جزائري لتسجل انخفاض يقدر ب 33.162 مليار دينار جزائري خلال سنة 2007 بنسبة انخفاض تقدر ب 16.85% ويرجع سبب هذا الانخفاض في تقديرنا إلى النقص الكبير المسجل في تنفيذ برنامج المراجعة (نقص عدد الملفات المقترحة للمراجعة) من جهة، واقتصار الأعوان المراجعين على الفحص الشكلي للملفات التي تتضمن أخطاء ومخالفات بسيطة التي لا تستهلك وقت طويل مقارنة بالمراجعة المستندية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي.

الشكل رقم: 4-10 يوضح تطور مردود المراجعة الأولية خلال الفترة 2006-2015



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول 4-2.

ثانياً - التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

1- المؤشر المقترح A30: المتمثل في متوسط مردود كل ملف (قضية) ويساوي = مجموع

الحقوق المسترجعة الناتجة عن المراجعة الأولية/عدد الملفات (القضايا) المنجزة.

من خلال إحصائيات الجدول رقم (4-2) نلاحظ أن متوسط مردود كل قضية عرف هو الآخر تذبذباً تزامناً مع تطور المردود الإجمالي للمراجعة الأولية، حيث سجلت سنة 2007 نسبة انخفاض تقدر بـ 8.27% مقارنة بسنة 2006 لتسجل أعلى نسبة للانخفاض سنة 2008 قدرت بـ 14.74%، وبداية من سنة 2009 بقيت هذه النسبة تتأرجح بين الارتفاع والانخفاض لتحقيق أعلى مستوى ارتفاع خلال سنة 2015 كما هو موضح في الجدول أعلاه بنسبة قدرت بـ 37.84%.

2- المؤشر المقترح A31: المتمثل في نسبة مساهمة مردود المراجعة الأولية في الحصيلة

الناتجة عن المراجعة الجبائية ويساوي = مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن المراجعة

الأولية/المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية.

من خلال هذا المؤشر وكما هو موضح في الشكل البياني رقم (4-2) نلاحظ أن نسبة مساهمة مردود المراجعة الأولية في الحصيلة الاجمالية للمراجعة الجبائية سجلت خلال سنتي 2007 و 2008 أعلى نسبة ارتفاع بـ 64.70% و 54.05% على التوالي، وعلى الرغم من انخفاض نسبة المساهمة خلال سنوات 2009-2015 إلا أنها تبقى جد معتبر مقارنة مع باقي

المراجعات الأخرى التي سنتطرق إليها لاحقاً، وهذا ما يدل على الجهود المبذولة من طرف السلطات المركزية لتفعيل دور المراجعة الأولية في الرفع من مردود المراجعة الجبائية وتحسين المستوى العام للحصيلة الضريبية.

المطلب الثاني: تحليل وتقييم مساهمة مردود المراجعة الجبائية المعمقة في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية.

لتحليل وتقييم مردود المراجعة المعمقة سنحاول تحليل مكوناتها ومدى مساهمة كل صنف من الأصناف المكونة لها في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة ومدى مساهمة هذه الأخير في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية بالاعتماد على المعيارين الفني والمالي في التقييم، ثم قياس هذه النتائج بمؤشرات الأداء الخاصة بكل نوع من أنواع المراجعة المعمقة .

الفرع الأول: تحليل وتقييم نتائج التدقيق المصوب (الظرفي) في المحاسبة ومساهمته في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة.

استحدث هذا النوع من التدقيق بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2010 كإجراء جديد لتفعيل وتعزيز آليات المراجعة المعمقة المطبقة (التدقيق في المحاسبة والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف) من جهة، والرفع من نسبة التغطية للملفات الخاضعة للمراجعة عن طريق إضفاء نوع من التنوع في وسائل التدخل الخاصة بالإدارة الجبائية من جهة أخرى.

أولاً: تحليل وتقييم نتائج التدقيق المصوب في المحاسبة حسب عدد الملفات

تظهر نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة حسب عدد الملفات المدروسة خلال الفترة: 2000-

2015، كما هي واضحة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 4-3: يوضح تطور نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة حسب عدد الملفات المدروسة

خلال الفترة 2010-2015

السنوات	عدد الملفات المنجزة	نسبة التغير	المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية	نسبة التغطية
2010	503	/	329 505	0,15%
2011	586	16,50%	368 351	0,16%
2012	561	-4,27%	376 658	0,15%
2013	571	1,78%	421 224	0,14%
2014	612	7,18%	446 494	0,14%
2015	594	-2,94%	385 130	0,15%

المصدر: من إعداد الطالب استناد الى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة.

1- تحليل تطور النتائج: من خلال معطيات الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الملفات المدروسة خلال سنوات 2010-2015 تعتبر ضئيلة على المستوى الوطني بالنظر للأهداف المتوخات

من هذه الآلية، حيث سجلت سنة 2011 معدل نمو قدر بـ 16.50%، في حين سجل تراجعاً طفيفاً في عدد القضايا المدروسة خلال السنوات المتبقية، ويرجع سبب هذا الانخفاض في تقديرنا إلى أن أحداث هذا النوع من التدقيق لم تواكبه زيادة في عدد المراجعين المؤهلين للقيام بأداء هذه المهمة وهو ما شكل ضغطاً على تنفيذ برنامج المراجعة المعمقة.

2- التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

2-1- المؤشر C2 المتمثل في نسبة التغطية للملفات الخاضعة للتدقيق المصوب ويساوي:

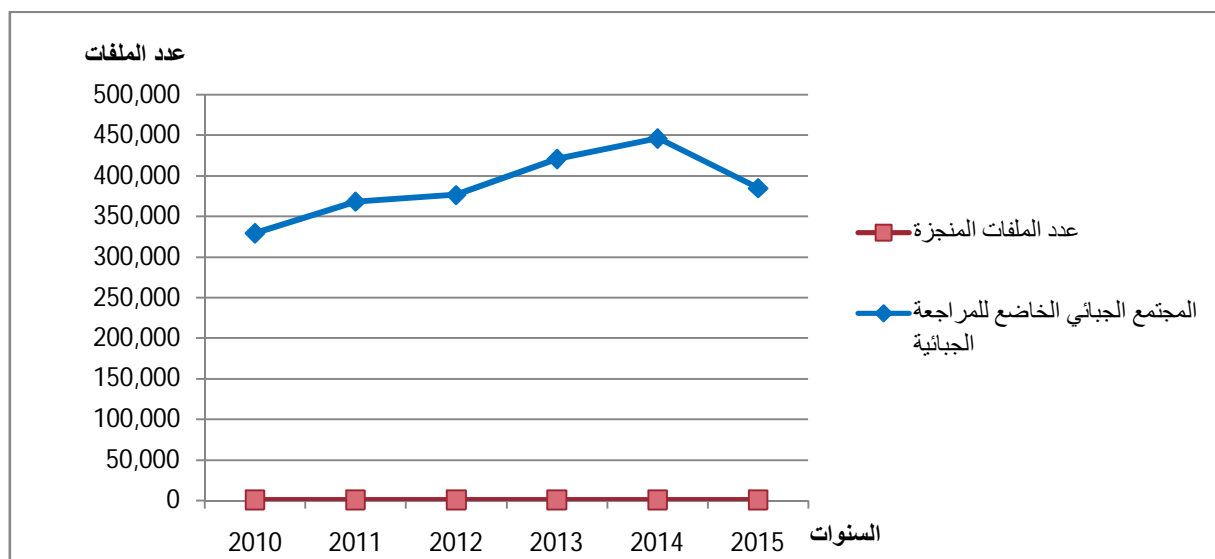
(=) عدد الملفات المنجزة/المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية×100 .

نلاحظ من خلال هذا المؤشر أن نسبة التغطية للملفات الخاضعة للتدقيق المصوب تكاد تكون مطابقة تماماً للسطر الصفري مقارنة بالمجتمع الجبائي الذي عرف تطوراً مستمراً خلال فترة الدراسة وهو ما يعكس نقص فعالية مؤشر البرمجة في هذا النوع من المراجعة.

ويمكننا توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 4-11 يوضح تطور نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة حسب عدد الملفات المدروسة

خلال الفترة 2010-2015



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول رقم 4-3

2-2- المؤشر C7 المتمثل في نسبة إنجاز الملفات الخاضعة للتدقيق المصوب ويساوي: =عدد القضايا المنجزة/عدد القضايا المبرمجة×100. كما أشرنا سابقاً لا يمكننا الحكم على نجاعة هذا المؤشر نظراً لعدم توفر الإحصائيات الخاصة به وهو ما يعكس نقص الفعالية الذي تعاني منه إدارة الضرائب في ظل عدم وجود نظام معلومات جبائي واضح وفعال .

ثانياً: تحليل وتقييم نتائج التدقيق المصوب حسب المردود

1- تحليل تطور النتائج: لتحليل وتقييم مردود التدقيق المصوب ومدى مساهمته في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة سوف نعلم على نتائجه للفترة الممتدة من 1010 إلى غاية 2015 من خلال بيانات الجدول التالي:

الجدول رقم 4-4: يوضح مساهمة مردود التدقيق المصوب في المحاسبة في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة خلال الفترة 2010-2015

السنوات	عدد الملفات المنجزة	مردود التدقيق المصوب	نسبة التغير	متوسط مردود كل ملف (قضية)	نسبة التغير	المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة	نسبة المساهمة
2010	503	1 189 796 240	/	2 365 400	/	52 448 553 528	2,27%
2011	586	1 434 994 181	20,61%	2 448 796	20,61%	41 575 884 554	3,45%
2012	561	1 201 532 318	-16,27%	2 141 769	-16,27%	36 847 262 208	3,26%
2013	571	1 954 585 861	62,67%	3 423 093	62,67%	44 373 253 512	4,40%
2014	612	2 171 117 811	11,08%	3 547 578	11,08%	135 828 594 295	1,60%
2015	594	4 495 895 166	107,08%	7 568 847	107,08%	52 183 193 428	8,62%

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات ، مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

من خلال معطيات الجدول أعلاه نلاحظ أنه على الرغم من وجود تطور مستمر في مردود التدقيق المصوب في المحاسبة خلال سنوات الدراسة ، إلا أن حجم المبالغ الضريبية المسترجعة يعتبر ضئيل جداً مقارنة بباقي المراجعات الأخرى، ويرجع سبب هذا الانخفاض في تقديرنا الى نوعية الملفات المقترحة للمراجعة وما يعترضها من إشكال فني في البرمجة خلال السنوات الأولى من تطبيق تقنية التدقيق المصوب، وهو ما تم تداركه نوعاً ما خلال سنة 2015 التي سجلت بها نسبة نمو تقدر بـ 107.08% بالرغم من انخفاض عدد الملفات المنجزة . وهو ما يؤكد بأن العبرة ليست بكثرة الملفات المبرمجة أو المنجزة بقدر ماهي نوعية الملفات المستهدفة أو المقترحة للمراجعة الجبائية.

2- التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

1-2- المؤشر C12: المتمثل في متوسط مردود كل ملف (قضية) ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن التدقيق المصوب / عدد الملفات المنجزة.

من خلال بيانات الجدول رقم (4-4) أعلاه نلاحظ أن متوسط مردود كل قضية عرف هو الآخر تطوراً مستمراً تتناسباً مع تطور المردود العام للتدقيق المصوب، حيث سجلت سنة 2013 نسبة نمو تقدر بـ 59.83% مقارنة بسنة 2012 التي سجلت بها نسبة انخفاض قدرت بـ 12.54%، أما سنة 2015 فقد سجلت بها أعلى نسبة ارتفاع قدرت بـ 113.35% وهو

ما يدل على حجم التجاوزات الجبائية المسجلة من طرف المكلفين مما يستدعي من السلطات المركزية إعطاء أهمية أكثر في سبيل تفعيل هذا النوع من أشكال التدقيق.

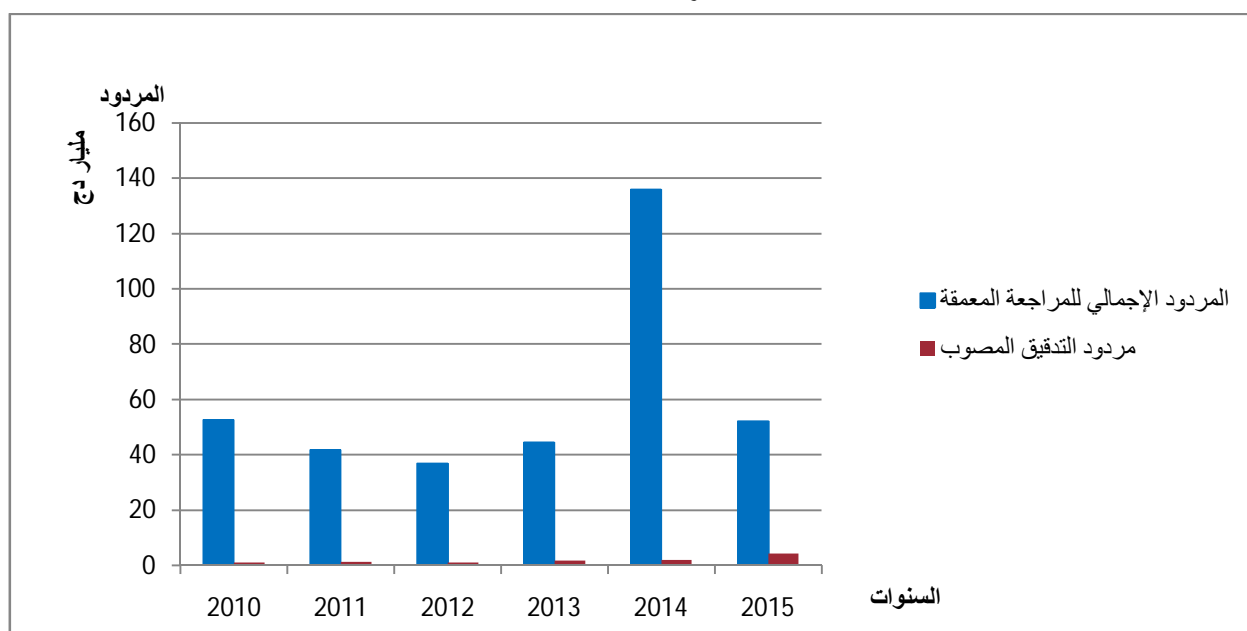
2-2- المؤشر C13: المتمثل في متوسط مردود كل مدقق ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن التدقيق المصوب/عدد الأعوان المدققين.

يبين هذا المؤشر مستوى مردود كل مدقق قائم على تنفيذ برنامج المراجعة المعمقة بشكل عام والتدقيق المصوب بشكل خاص، ونظرا لعدم توفر المعطيات بخصوص عدد المدققين المكلفين بانجاز هذه المهمة فاننا لا يمكننا الحكم على فعاليته.

2-3- المؤشر المقترح C16: المتمثل في نسبة مساهمة مردود التدقيق المصوب في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن التدقيق المصوب / المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة.

من خلال هذا المؤشر وكما هو موضح في الشكل البياني رقم (4-12) يمكن توضيح مساهمة مردود التدقيق المصوب في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة .

الشكل رقم (4-12) يوضح مساهمة مردود التدقيق المصوب في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة خلال الفترة 2010-2015.



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول رقم 4-4.

نلاحظ أن نسبة مساهمة مردود التدقيق المصوب في الحصيلة الاجمالية للمراجعة المعمقة ضعيفة جدا مقارنة بالأنواع الأخرى للمراجعة المعمقة، حيث تراوحت هذه النسبة بين

1.60% إلى 8.62% خلال فترة الدراسة، وفي المقابل نجد أن هذه النسبة في تزايد مستمر مما يؤكد على ضرورة تفعيل هذا النوع من التدقيق في الرفع من مستوى الحصيلة الضريبية.

الفرع الثاني: تحليل نتائج التدقيق في المحاسبة ومساهمته في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة.

إن فعالية التدقيق الجبائي للمحاسبة تبرز من خلال تحليل وتقييم المردود الفني و المالي لهذا النوع من التدقيق ، حتى نستطيع اكتشاف النقائص، بالرغم من أن المعطيات الإحصائية المقدمة من طرف الإدارة الجبائية تبقى غير كافية من أجل تقديم تقييم حقيقي. ولمعالجة هذه المسألة يتناول هذا الفرع النقاط التالية :

- تحليل وتقييم نتائج التدقيق في المحاسبة حسب عدد الملفات خلال الفترة 2000-2015.
 - تحليل وتقييم نتائج التدقيق في المحاسبة حسب المردود خلال الفترة 2000-2015.
- أولاً - تحليل وتقييم نتائج التدقيق في المحاسبة حسب عدد الملفات:** تشمل هذه النتائج جميع عمليات التدقيق المحاسبي المنجزة على المستوى الوطني (المديريات الولائية، المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، مديرية المؤسسات الكبرى). خلال الفترة 2000-2015 كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 4-5: يوضح تطور نتائج التدقيق في المحاسبة حسب عدد الملفات للفترة 2000-2015

السنوات	عدد الملفات المنجزة	نسبة التغير	المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية	نسبة التغير	نسبة التغطية
2000	1696	/	305 813	/	0,55%
2001	1740	2,59%	321 988	5,29%	0,54%
2002	1672	-3,91%	320 153	-0,57%	0,52%
2003	1748	4,55%	326 420	1,96%	0,54%
2004	2118	21,17%	391 555	19,95%	0,54%
2005	2217	4,67%	315 249	-19,49%	0,70%
2006	2228	0,50%	293 091	-7,03%	0,76%
2007	2194	-1,53%	315 852	7,77%	0,69%
2008	2374	8,20%	290 761	-7,94%	0,82%
2009	2483	4,59%	287 302	-1,19%	0,86%
2010	1989	-19,90%	329 505	14,69%	0,60%
2011	1444	-27,40%	368 351	11,79%	0,39%
2012	1682	16,48%	376 658	2,26%	0,45%
2013	1809	7,55%	421 224	11,83%	0,43%
2014	2357	30,29%	446 494	6,00%	0,53%
2015	2358	0,04%	385 130	-13,74%	0,61%

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

1- تحليل تطور النتائج

نلاحظ من خلال معطيات الجدول رقم 4-5 أعلاه أن هناك ارتفاعاً في عدد الملفات المدروسة فيما يخص التحقيق المحاسبي مقارنة بالأنواع الأخرى للمراجعة المعمقة وهذا ما يفسر الجهود المبذولة من طرف السلطات المركزية في الرفع من مستوى الحصيلة الضريبية بزيادة عدد الملفات المراد التحقيق فيها، إلا أن هذا العدد شهد تذبذباً بين الارتفاع والانخفاض خلال فترة الدراسة، ويمكن إرجاع ذلك عملياً إلى الإشكال الذي تعرفه عملية البرمجة كل سنة بسبب عدم استكمال إنجاز ملفات السنة أو السنوات التي قبلها وهو ما يعكس ضعف فعالية مؤشر البرمجة.

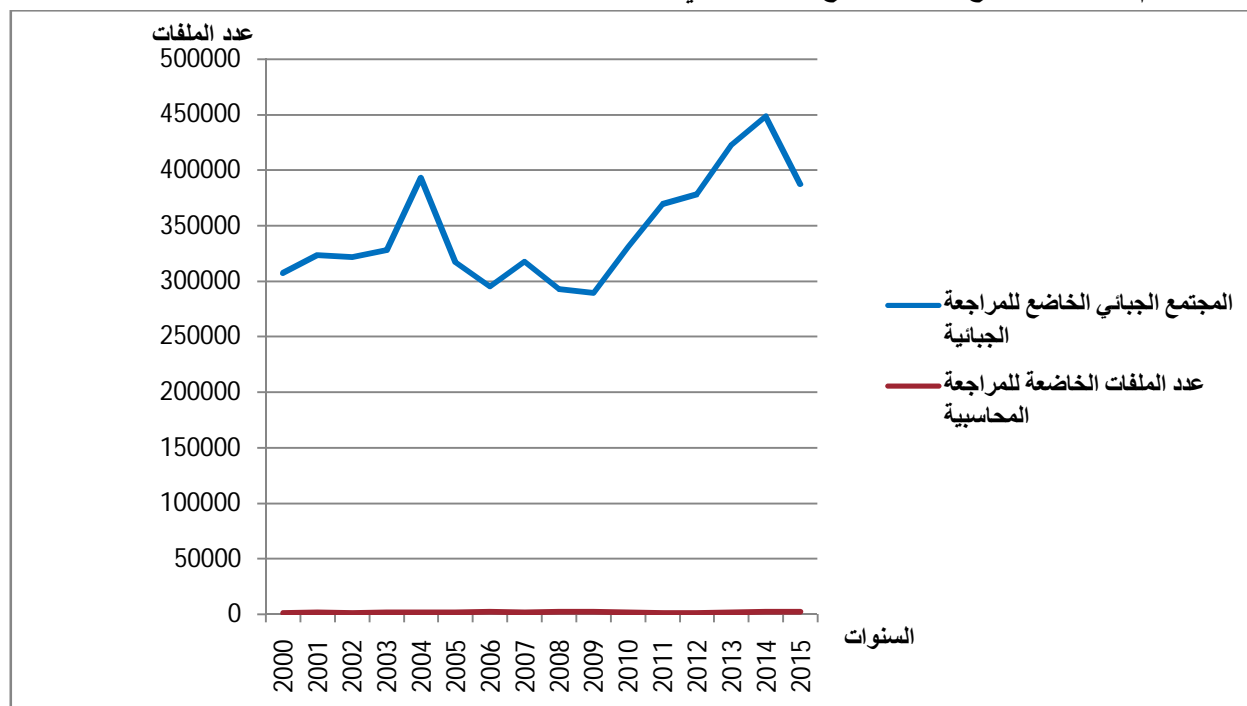
2- التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

1-2- المؤشر C2 المتمثل في نسبة التغطية للملفات الخاضعة للتدقيق المحاسبي ويساوي

(=) عدد الملفات المنجزة / المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية $\times 100$

نلاحظ من خلال هذا المؤشر أن نسبة التغطية للملفات الخاضعة للتدقيق المحاسبي تلامس إلى حد كبير السطر الصفري مقارنة بالمجتمع الجبائي الذي يعرف نمواً مستمراً من سنة لأخرى وهو ما يعكس نقص فعالية البرمجة في هذا النوع من المراجعة، بالرغم من أنها تعتبر العمود الفقري للمراجعة المعمقة ويمكننا توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 4-13 يوضح تطور نتائج التدقيق في المحاسبة حسب عدد الملفات للفترة 2000-2015



المصدر: إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه.

2-2- المؤشر C7 المتمثل في نسبة انجاز الملفات الخاضعة للتدقيق المحاسبي ويساوي

= عدد الملفات المنجزة/عدد الملفات المبرمجة×100.

2-3- المؤشر C9 المتمثل في متوسط انجاز الملفات الخاضعة للتدقيق المحاسبي لكل مدقق

ويساوي= عدد الملفات المنجزة/عدد المدققين.

فيما يخص المؤشرين المذكورين أعلاه ، وكما أشرنا سابقا ، لا يمكننا الحكم على نجاعتهما في ظل انعدام الإحصائيات الخاصة بهما.

ثانياً : تحليل وتقييم نتائج التدقيق في المحاسبة حسب المردود

يعتبر التدقيق في المحاسبة من أكثر أنواع المراجعة الجبائية المعمقة استرجاعاً للأموال، حيث يتم من خلاله التدقيق المعمق لكل التصريحات والوثائق والسجلات المحاسبية التي تصور نتيجة نشاط المكلف لمدة أربع سنوات غير متقادمة ، ويظهر ذلك جلياً في مساهمة مردود هذا النوع من التدقيق في الحصيلة الإجمالية للمراجعة المعمقة، ويمكن توضيح ذلك من خلال بيانات الجدول التالي:

الجدول رقم 4-6: يوضح تطور مردود التدقيق في المحاسبة ومساهمته في الحصيلة الإجمالية للمراجعة المعمقة خلال الفترة 2000-2015

الوحدة: دج

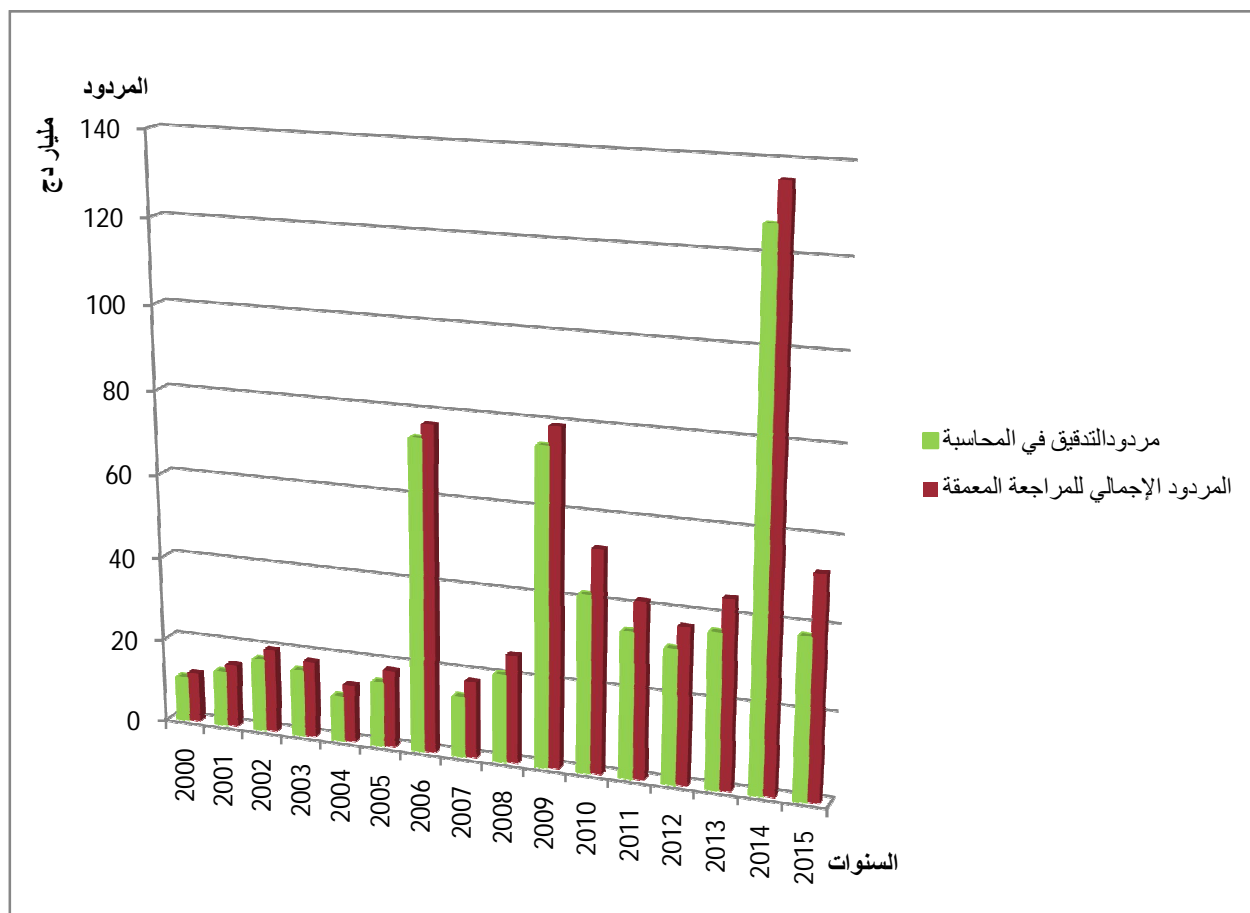
السنوات	عدد الملفات المنجزة	مردود التدقيق في المحاسبة	نسبة التغير	متوسط مردود كل ملف (قضية)	نسبة التغير	المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة	نسبة المساهمة
2000	1696	10 308 592 184	/	6 078 179	/	11 723 483 638	87,93%
2001	1740	12 858 195 730	24,73%	7 389 768	24,73%	14 971 584 903	85,88%
2002	1672	17 016 564 862	32,34%	10 177 371	32,34%	19 808 797 169	85,90%
2003	1748	15 563 409 103	-8,54%	8 903 552	-8,54%	18 092 348 840	86,02%
2004	2118	10 427 799 232	-33,00%	4 923 418	-33,00%	13 618 990 031	76,57%
2005	2217	15 047 297 648	44,30%	6 787 234	44,30%	18 332 280 348	82,08%
2006	2228	73 670 021 141	389,59%	33 065 539	389,59%	77 142 993 444	95,50%
2007	2194	14 037 698 534	-80,95%	6 398 222	-80,95%	18 092 524 974	77,59%
2008	2374	20 533 836 095	46,28%	8 649 468	46,28%	25 518 842 738	80,47%
2009	2483	74 595 800 023	263,28%	30 042 610	263,28%	79 327 779 329	94,03%
2010	1989	41 503 322 158	-44,36%	20 866 426	-44,36%	52 448 553 528	79,13%
2011	1444	34 153 564 965	-17,71%	23 652 053	-17,71%	41 575 884 554	82,15%
2012	1682	31 359 523 794	-8,18%	18 644 188	-8,18%	36 847 262 208	85,11%
2013	1809	36 255 037 286	15,61%	20 041 480	15,61%	44 373 253 512	81,70%
2014	2357	126 406 853 547	248,66%	53 630 400	248,66%	135 828 594 295	93,06%
2015	2358	37 613 408 727	-70,24%	15 951 403	-70,24%	52 183 193 428	72,08%

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

1- تحليل تطور النتائج

من خلال إحصائيات الجدول رقم 4-6 نلاحظ أن النتائج المحققة (مردود التدقيق المحاسبي) في ارتفاع متزايد من سنة إلى أخرى، حيث عرف تطورا ملحوظ خلال سنة 2006 من حيث المبالغ المسترجعة والمقدرة بأكثر من 73 مليار دج بمعدل نمو يقدر بـ 389.59% عن السنوات التي قبلها، إلا أن هذه الإيرادات شهدت انخفاضا حاداً سنة 2007 يقدر بـ 14 مليار دج بنسبة تقدر بـ 80.95% لتعود إلى الارتفاع في سنة 2009 إلى أكثر من 74 مليار دج بمعدل نمو بلغ 263.28%، وبداية من سنة 2010 بدأت هذه الإيرادات في الانخفاض التدريجي إلى غاية سنة 2014 أين سجلت ارتفاعا كبيرا قدر بأكثر من 126 مليار دج، وهو مبلغ لا يستهان به مقارنة بالأنواع السالفة الذكر للمراجعة الجبائية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 4-14: يوضح تطور مردود التدقيق في المحاسبة ومساهمته في الحصيلة الإجمالية للمراجعة المعمقة خلال الفترة 2000-2015



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول رقم 4-6.

ويرد هذا التطور الإيجابي في بعض الأحيان إلى العوامل التالية:

- جهل أغلب المكلفين بالتشريع الجبائي والمحاسبي الساري المفعول؛
- تطور إجراءات المراجعة من حيث التشريع؛
- إحداث هياكل جديدة للمراجعة ساهمت بشكل كبير في الرفع مستوى الإيرادات الجبائية المسترجعة، خاصة منذ سنة 2006 متمثلة في مديرية المؤسسات الكبرى باعتبار أن هذه الأخيرة تقوم بمراجعة كبار المكلفين (الأشخاص المعنويين الذين يزيد رقم أعمالهم مليون دج)، الشركات البترولية وشبه البترولية والمؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر؛
- الجهود المبذولة من طرف السلطات المركزية نوعاً ما لتدعيم مصالح المراجعة بحملة الشهادات الجامعية والمختصين؛
- تدارك النقص الذي تشهده عملية البرمجة؛ من حيث انتقاء أحسن الملفات الخاضعة للمراجعة؛

- أن الارتفاع المتناسب بين عدد القضايا المنجزة والحقوق المستخرجة جراء عمليات التدقيق المحاسبي خلال فترة الدراسة، يدل على وجود مخالفات جبائية كبيرة يمكن لإدارة الضرائب رفع شكاوى تهرب ضريبي بشأنها أمام القضاء العادي.

2- التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

1-2- المؤشر C12: المتمثل في متوسط مردود كل ملف (قضية) ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن التدقيق المحاسبي/عدد الملفات المنجزة.

فيما يخص متوسط مردود كل ملف فقد عرف هو الآخر ارتفاعاً كبيراً تماشياً مع تطور المردود العام للتدقيق المحاسبي، حيث تم تسجيل ارتفاع معتبر خلال سنة 2006 بمبلغ يقدر بأكثر من 30 مليون دج في المتوسط بمعدل نمو بلغ 387.17%، ثم بقيت هذه النسبة تتأرجح بين الانخفاض والارتفاع خلال سنوات 2007-2013 إلى غاية 2014 التي سجل بها ارتفاع كبير قدر بأكثر من 53 مليون دج، إلا أن هذا المؤشر لا يعبر في نظرنا عن المردود الحقيقي لكل ملف باعتبار أن هذه النسبة متوسطة ولا تظهر حقيقة المجهود المبذول لإنجاز كل قضية، لأنه من الناحية العملية يمكن أن تكون هناك ملفات منجزة دون تسجيل فوارق عن المبالغ المصرح بها، كما أنه يمكن كذلك أن تكون هناك ملفات منجزة تسجل بها فوارق كبيرة تظهر حجم التجاوزات المرتكبة.

2-2- المؤشر C13: المتمثل في متوسط مردود كل مدقق ويساوي (=) مجموع الحقوق

المسترجعة الناتجة عن التدقيق المحاسبي / عدد المدققين.

بالرغم من عدم وجود معطيات بخصوص هذا المؤشر، إلا أنه يعتبر شبيهه بالمؤشر السابق من حيث عدم ظهارة حقيقة المردود الفردي لكل مدقق.

2-3- المؤشر المقترح C21: المتمثل في نسبة مساهمة مردود التدقيق المحاسبي في الحصيلة

الناتجة عن المراجعة المعمقة ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن التدقيق المحاسبي / المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة.

نلاحظ من خلال هذا المؤشر أن نسبة مساهمة مردود التدقيق المحاسبي في المردود الاجمالي للمراجعة المعمقة مرتفعة جدا مقارنة بالأنواع الأخرى للمراجعة المعمقة، حيث تراوحت هذه النسبة بين 72% إلى 95% خلال فترة الدراسة، مما يستدعي من السلطات المركزية تعزيز هذا النوع من التدقيق بالكفاءات اللازمة للقيام بهذا النوع الهام من المراجعة من جهة، والعمل على زيادة عدد الملفات الخاضعة للمراجعة وحسن انتقائها من جهة أخرى.

الفرع الثالث: تحليل وتقييم نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية ومساهمته في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة.

تم إنشاء التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 1992، إلا أنه لم يتم الشروع فيه إلا في سنة 2001، وذلك نظرا للظروف الأمنية غير المستقرة التي عاشتها الجزائر في تلك الفترة، خاصة وان هذا التحقيق يتعلق بالذمة المالية للمكلف ومختلف ممتلكاته الشخصية ومظاهر ثروته ويتعدى ذلك ليشمل أفراد أسرته من جهة، وعدم وضوح إجراءات تطبيقه لأعوان الإدارة الجبائية من جهة أخرى وهو ما جعل هذا النوع من المراجعة صعب التطبيق في الفترة الماضية وحتى في الوقت الحالي. ولتحليل مردود التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ومدى مساهمته في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية سنقوم بعرض وتحليل الإحصائيات المتحصل عليها، ودراسة تطور نتائجها، ثم قياسها بمؤشرات الأداء الخاصة بهذا النوع من المراجعة خلال الفترة 2000-2015.

أولاً: تحليل وتقييم نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية حسب عدد الملفات

الجدول رقم 4-7: يوضح تطور عدد الملفات المنجزة الخاضعة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية خلال

الفترة 2001-2015

السنوات	عدد الملفات المنجزة	نسبة التغير	المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية	نسبة التغطية
2001	99	/	321 988	0,03%
2002	165	66,67%	320 153	0,05%
2003	223	35,15%	326 420	0,07%
2004	238	6,73%	391 555	0,06%
2005	258	8,40%	315 249	0,08%
2006	278	7,75%	293 091	0,09%
2007	438	57,55%	315 852	0,14%
2008	357	-18,49%	290 761	0,12%
2009	381	6,72%	287 302	0,13%
2010	396	3,94%	329 505	0,12%
2011	204	-48,48%	368 351	0,06%
2012	18	-91,18%	376 658	0,005%
2013	299	1561,11%	421 224	0,07%
2014	347	16,05%	446 494	0,08%
2015	99	-71,47%	385 130	0,03%

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

1- تحليل تطور النتائج

من خلال الجدول رقم 4-7 أعلاه، نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية تبدو ضعيفة جداً مقارنة بعدد الملفات الخاضعة لأصناف المراجعة الجبائية الأخرى خلال فترة الدراسة، حيث نجد أن هذه العملية بدأت بـ 99 ملف سنة 2001، ثم أخذت تتزايد بشكل تدريجي إلى غاية سنة 2007 التي سجل بها أعلى ارتفاع بـ 478 ملف، وابتداء من سنة 2008 أصبحت هذه العملية تتأرجح بين الصعود والنزول لتعود سنة 2015 من حيث بدأت بـ 99 ملف مما يعني بدء السلطات المركزية في صرف نظرها تدريجياً عن هذا النوع من المراجعة في الوقت الذي تشهد فيه البلاد شح كبير في الإيرادات الجبائية بالرغم من فعاليتها إن أحسن تطبيقها .

2- التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

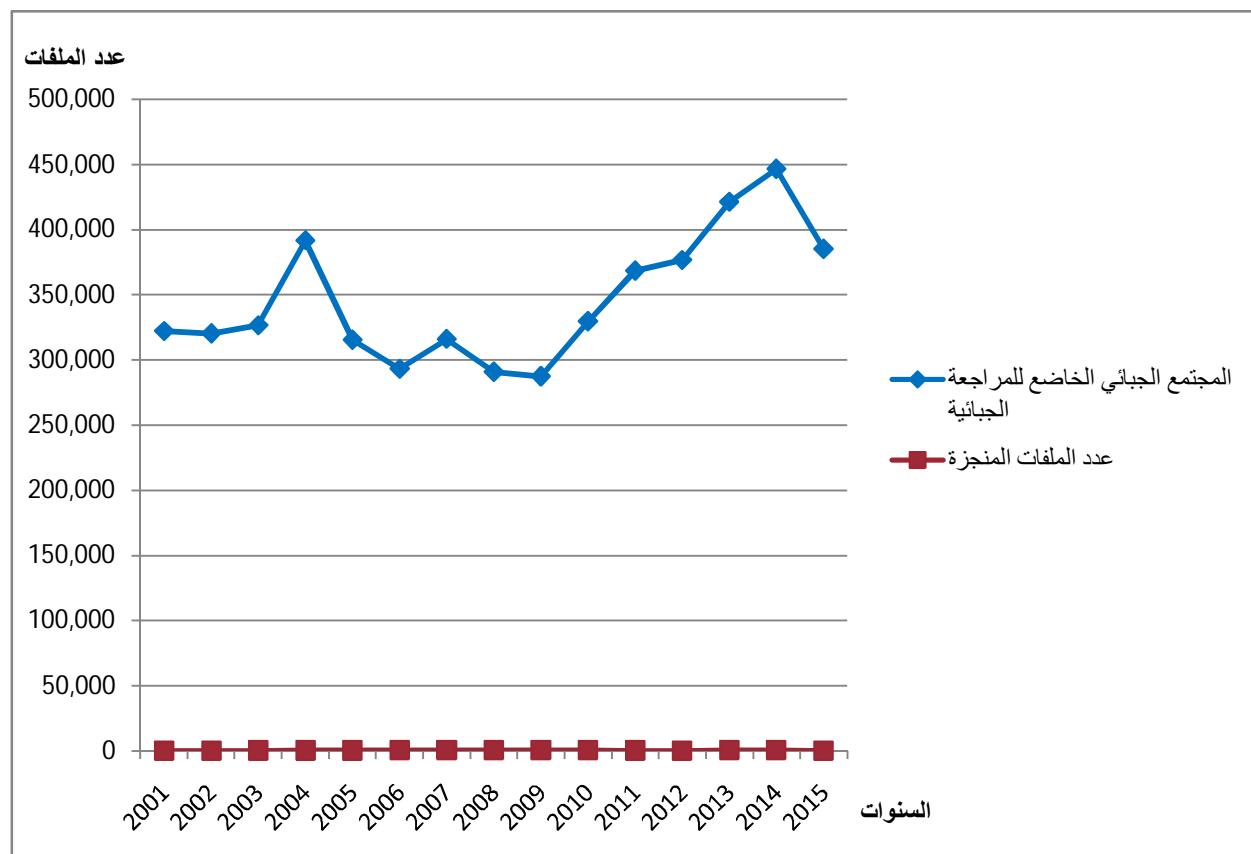
1-2- المؤشر C2 المتمثل في نسبة التغطية للملفات الخاضعة للتحقيق في مجمل الوضعية

الجبائية ويساوي = عدد الملفات المنجزة/المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة الجبائية×100

نلاحظ من خلال هذا المؤشر أن نسبة التغطية للملفات الخاضعة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية تتطابق إلى حد كبير مع السطر الصفري مقارنة بالمجتمع الجبائي الذي يعرف نموا مستمرا من سنة لأخرى، في حين أن النسبة المعيارية المحددة من طرف المديرية العامة للضرائب تقدر بـ 05% وهي نسبة قابلة للزيادة في حالة توفر الوسائل المادية والبشرية.

ويمكن إرجاع النقص المسجل في عدد الملفات المبرمجة والمنجزة حسب رأينا إلى: حدثت هذه النوع من التحقيق في الجزائر، حيث لم يتم تطبيقه في البداية إلا في المدن الكبرى؛ - الظروف الأمنية غير المستقرة في البلاد خلال تلك الفترة، فبالرغم من إحداثه سنة 1992 إلا أنه لم يتم الشروع في تطبيقه إلا سنة 2001. وهو ما يمكن توضيحه من خلال الشكل البيان التالي:

الشكل رقم 4-15: يوضح تطور عدد الملفات المنجزة الخاضعة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2001-2015



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول رقم 4-7.

أما فيما يخص المؤشر C7 و المؤشر C9 المشار إليهما في التدقيق المحاسبي، وفي ظل غياب المعطيات الخاصة بهما، وبالتالي لا يمكن الحكم على نجاعتهما.

ثانياً : تحليل وتقييم نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية حسب المردود

يمكن الاستدلال على مساهمة مردود التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية في الحصيلة الضريبية

الناجمة عن المراجعة المعمقة خلال الفترة: 2000-2015، من خلال تحليل نتائج الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-8: يوضح مساهمة مردود التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية في الحصيلة الناتجة عن

المراجعة المعمقة خلال الفترة 2001-2015 الوحدة: دج

السنوات	عدد الملفات المنجزة	مردود التحقيق في الوضعية الجبائية	نسبة التغير	متوسط مردود كل ملف (قضية)	المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة	نسبة المساهمة
2001	99	320 209 419	/	3 234 439	14 971 584 903	2,14%
2002	165	796 142 215	148,63%	4 825 104	19 808 797 169	4,02%
2003	223	715 571 893	-10,12%	3 208 843	18 092 348 840	3,96%
2004	238	815 354 504	13,94%	3 425 859	13 618 990 031	5,99%
2005	258	738 939 601	-9,37%	2 864 107	18 332 280 348	4,03%
2006	278	985 853 319	33,41%	3 546 235	77 142 993 444	1,28%
2007	438	1 307 265 625	32,60%	2 984 625	18 092 524 974	7,23%
2008	357	1 358 151 502	3,89%	3 804 346	25 518 842 738	5,32%
2009	381	1 288 454 301	-5,13%	3 381 770	79 327 779 329	1,62%
2010	396	5 896 155 780	357,61%	14 889 282	52 448 553 528	11,24%
2011	204	1 633 126 160	-72,30%	8 005 520	41 575 884 554	3,93%
2012	18	99 802 319	-93,89%	5 544 573	36 847 262 208	0,27%
2013	299	1 507 555 995	1410,54%	5 041 993	44 373 253 512	3,40%
2014	347	2 141 260 235	42,04%	6 170 779	135 828 594 295	1,58%
2015	99	4 295 119 078	100,59%	43 385 041	52 183 193 428	8,23%

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

1- تحليل تطور النتائج: من خلال معطيات الجدول رقم 4-8 نلاحظ أن مردود التحقيق

المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عرف نمواً ضئيلاً متناسباً مع الزيادة التدريجية في عدد

الملفات المنجزة، ما عدا سنتي 2010 و 2015 أين سجل بهما ارتفاعاً محسوساً في النتائج

بالرغم من انخفاض عدد الملفات المنجزة ، ويمكن إرجاع ذلك إلى:

- ارتباط هذا النوع من التحقيق بالجانب الشخصي للمكلفين؛
- أنه غير مفسر بشكل كافي بالمنشورات والدلائل التطبيقية؛
- وجود سوق موازية غير رسمية تقوم فيها المبادلات نقداً دون الحاجة إلى المؤسسات البنكية؛
- قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات والضمان الاجتماعي ومصالح التجارة مع الإدارة الجبائية؛
- قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.

وهو ما أدى بالسلطات المركزية إلى اتخاذ تدابير وإجراءات تنظيمية من شأنها تقوية نظام المراجعة الجبائية الخاص بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية أهمها: ¹

- تمديد المراجعة الجبائية حسب إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص المكتتبين للتصريحات، وتكثيف عملية الرقابة والمعاينة المادية المستمرة؛
- توسيع عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الذين لم يتم إحصائهم من طرف المصالح الجبائية والذين تكشف أملاكهم ونمط معيشتهم عن ممارسة أنشطة والحصول على مداخيل مخفية.

وقد أسهمت هذه التدابير في زيادة مردودية التحقيق المعمق حيث تجاوزت المبالغ المسترجعة أكثر من 4.29 مليار دج سنة 2015 وهو ما يبين الدور الذي يمكن أن يلعبه هذا النمط من المراجعة المعمقة في استرداد جزء هام من الأموال المهربة وتحسين مستوى الإيرادات الجبائية إن أحسن تطبيقه.

2- التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

1-2- المؤشر C12: المتمثل في متوسط مردود كل ملف ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية / عدد الملفات المنجزة. من خلال هذا المؤشر نلاحظ أن متوسط مردود كل ملف (قضية) عرف هو الآخر ارتفاعاً طردياً تماشياً مع تطور المردود العام للتحقيق المعمق خلال سنوات الدراسة، إلا أن هذا المؤشر كما أشرنا سابقاً لا يظهر عن المردود الحقيقي لكل ملف (قضية) باعتبار أن هذه نسبة متوسطة ولا تظهر حقيقة المجهود المبذول لإنجاز كل قضية.

2-2- المؤشر المقترح C16: المتمثل في نسبة مساهمة مردود التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة ويساوي = مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية / المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة.

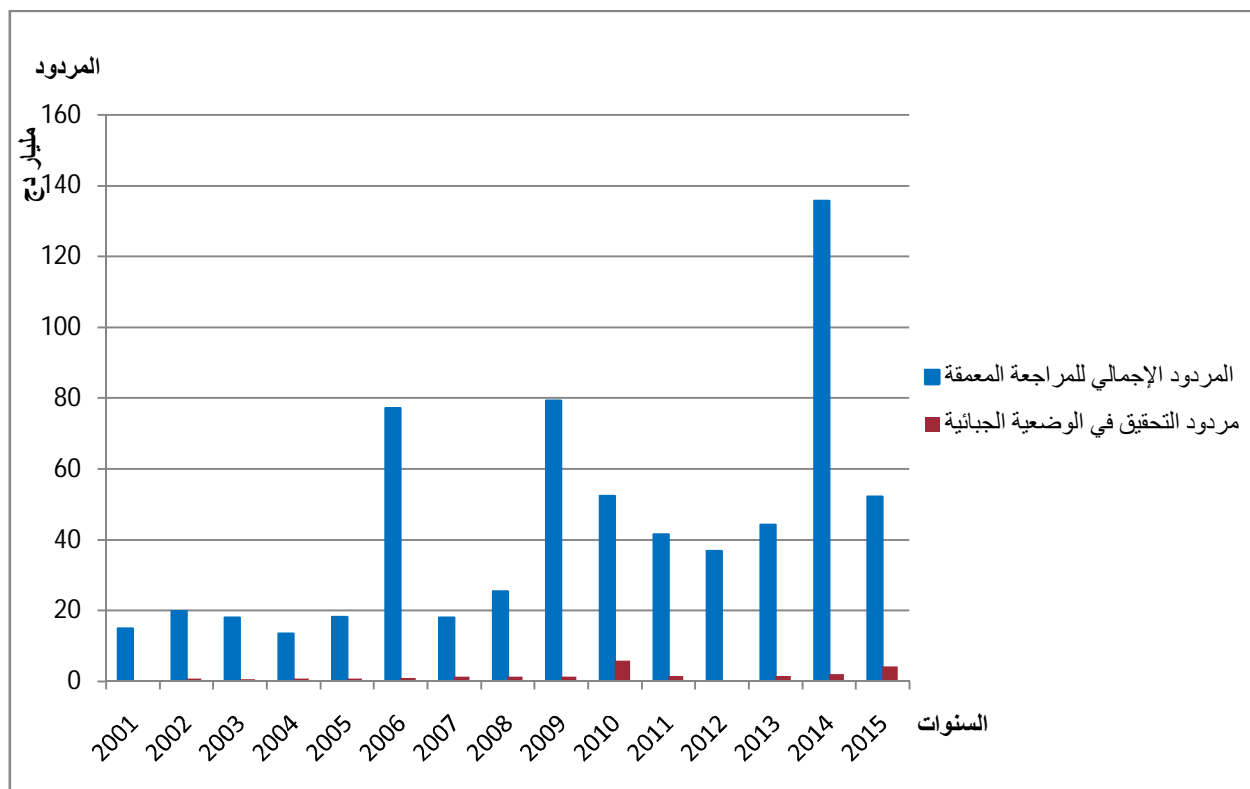
نلاحظ من خلال هذا المؤشر أن نسبة مساهمة مردود التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة جد محتشمة مقارنة بالأنواع السالفة للمراجعة المعمقة، حيث تراوحت هذه النسبة بين 0.27% إلى 11.24% خلال فترة الدراسة، مما

1- Bulletin De services fiscaux N°27 janvier 2008. Op.cit.

يستدعي من السلطات المركزية زيادة التركيز على هذا النوع من التحقيق نظرا لاستتاده على المظاهر الخارجية (الثروة) وهو ما يسمح باسترجاع أموال ضخمة مجمدة أو متداولة خارج الأطر القانونية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 4-16: يوضح تطور مردود التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ومساهمة في الحصيلة

الناجمة عن المراجعة المعمقة خلال الفترة 2001-2015



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول رقم 4-8.

الفرع الرابع: تحليل وتقييم نتائج مراجعة التقييمات للمعاملات العقارية ومساهمتها في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة.

يختص هذا النوع من المراجعة بمراقبة مداخل مختلف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الناشطين في السوق العقارية في الجزائر، حيث تمثل هذه التعاملات احد أهم أوجه الإنفاق وأكثرها إخفاءً للمداخل وتبييضا للأموال، وذلك من خلال عمليات تنازل غير الشفافة والتي تسمح بتحويل جزء هام من المداخل خارج القنوات الرسمية للخزينة العمومية، كما تعد المداخل الايجارية محور غش هاما من خلال التخفيض المنتظم لمبالغ الإيجار المصرح بها. ولتحليل المردود الناتج عن مراجعة التقييمات للمعاملات العقارية ومدى مساهمته في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة، سنقوم بعرض وتحليل الإحصائيات المتحصل عليها،

ودراسة تطور نتائجها، ثم قياسها بمؤشرات الأداء الخاصة بهذا النوع من المراجعة خلال الفترة 2000-2015 كما هو موضح في الجدول التالي:

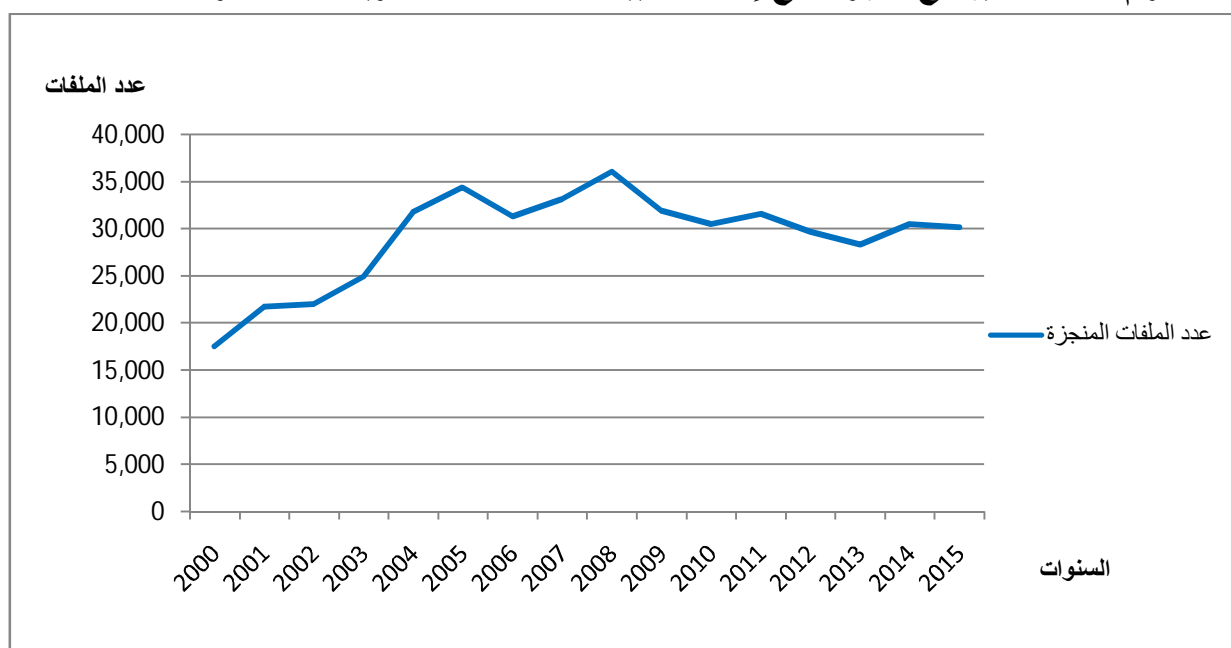
الجدول رقم: 4-9: يوضح تطور نتائج إعادة التقييمات للمعاملات العقارية خلال الفترة 2000-2015

الوحدة: دج

السنوات	عدد الملفات المدروسة	نسبة التغير	مردود مراجعة التقييمات	نسبة التغير	متوسط مردود كل ملف (قضية)	المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة	نسبة المساهمة
2000	17 560	/	1 414 891 454	/	80 575	11 723 483 638	12,07%
2001	21 745	23,83%	1 793 179 754	26,74%	82 464	14 971 584 903	11,98%
2002	22 022	1,27%	1 996 090 092	11,32%	90 641	19 808 797 169	10,08%
2003	24 968	13,38%	1 813 367 844	-9,15%	72 628	18 092 348 840	10,02%
2004	31 787	27,31%	2 375 836 295	31,02%	74 742	13 618 990 031	17,45%
2005	34 378	8,15%	2 546 043 099	7,16%	74 060	18 332 280 348	13,89%
2006	31 323	-8,89%	2 487 118 984	-2,31%	79 402	77 142 993 444	3,22%
2007	33 177	5,92%	2 747 560 815	10,47%	82 815	18 092 524 974	15,19%
2008	36 108	8,83%	3 626 855 141	32,00%	100 445	25 518 842 738	14,21%
2009	31 962	-11,48%	3 443 525 005	-5,05%	107 738	79 327 779 329	4,34%
2010	30 568	-4,36%	3 859 279 350	12,07%	126 252	52 448 553 528	7,36%
2011	31 644	3,52%	4 354 199 248	12,82%	137 600	41 575 884 554	10,47%
2012	29 744	-6,00%	4 186 403 777	-3,85%	140 748	36 847 262 208	11,36%
2013	28 395	-4,54%	4 656 074 370	11,22%	163 975	44 373 253 512	10,49%
2014	30 544	7,57%	5 109 362 702	9,74%	167 279	135 828 594 295	3,76%
2015	30 207	-1,10%	5 778 770 457	13,10%	191 306	52 183 193 428	11,07%

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

الشكل رقم: 4-17: يوضح تطور نتائج إعادة التقييمات للمعاملات العقارية خلال الفترة 2000-2015



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول رقم 4-9.

أولاً : تحليل تطور نتائج إعادة التقييمات للمعاملات العقارية حسب عدد الملفات

من خلال الجدول و الشكل البياني رقم 4-9 الخاص بنتائج إعادة التقييمات للمعاملات العقارية نلاحظ أن هناك تذبذباً في عدد الملفات (العقود) المدروسة خلال فترة الدراسة، ويمكن إرجاع ذلك إلى العوامل التالية:

- إن عملية البرمجة تتم بصورة آلية فقط قصد ضبط برنامج يتم تنفيذه مع إطلاع المصالح المركزية بها، وأن هذه العملية تقوم بها مصالح المراجعة فقط على عقود المعاملات التي تصلها من مفتشية التسجيل والطابع دون معرفة فيما إذا كانت عقود ذات أهمية أم لا .
- غياب التنسيق بين مفتشية الضرائب ومصالح المراجعة خصوصاً فيما يتعلق بمخاطر المعاينة الميدانية للعقار، مما عرقل إلى حد ما السير الحسن والفعال لعملية المراجعة.
- نقص الوسائل المادية والبشرية كان أهم عائق يقف في وجه فعالية هذا الأسلوب، حيث أنه إلى غاية مارس 1998 تمكنت الإدارة الجبائية من إضفاء صفة المراجع (المقوم) وترتيبه ضمن مصف المناصب العليا للإدارة الجبائية، ضف إلى ذلك، إن معالجة الكم الهائل من العقود تتم بصورة يدوية وبطيئة.

كما نلاحظ أن هناك تذبذباً واضحاً من حيث التشريع المتعلق بالهيئات المكلفة بالمراجعة الجبائية للمعاملات العقارية، فقد استحدث في قانون المالية لسنة 1999 مكتبا لدى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية يسمى مكتب التسجيل ثم جمد الانطلاق في مهامه دون أن يلغي مرسوم إنشائه إلى حد الساعة، وجدير بالذكر أن مفتشية التسجيل والطابع قد ألغيت مع دخول الإصلاح الجبائي حيز التطبيق، وأرجعت مراجعة مثل هذه القضايا إلى مفتشيات الضرائب المختلطة مع باقي أنواع الضرائب الأخرى، ليعاد استحداثها من جديد ابتداء من أكتوبر 1999، ولا ينحصر الأمر عن هذا الحد بل يتعداه إلى التغييرات المتكررة والمفاجئة في قوانين المالية ومن ثم للمادة الخاضعة لهذه الرسوم والضرائب.

ثانياً -تحليل تطور النتائج حسب المردود

من خلال الجدول رقم 4-9 الخاص بنتائج مراجعة التقييمات للمعاملات العقارية نلاحظ أن هناك ضعف في حجم الأموال المسترجعة الناتجة عن إعادة تقييم للتعاملات العقارية خلال كل سنوات الدراسة، بمبلغ يتراوح بين 1.4 الى 5.7 مليار دج، وهو مبلغ ضئيل على المستوى الوطني بالنظر لحجم الوعاء العقاري وما يمكن أن يمثلته من أرضية خصبة للتهرب الضريبي. ويرجع سبب هذا الانخفاض حسب رأينا إلى غياب سوق عقارية منتظمة تحكمها قوانين العرض

والطلب من جهة، كما أن مراجعة أثمان المعاملات العقارية يرتبط إلى حد ما بالجانب الاجتماعي للمكلف، كونها تمس واحداً من أهم مكتسبات الشخص الفردية المنطوية تحت المبادئ العامة لحقوق الإنسان (حق الملكية، وحرية التعاقد) ألا وهو العقار، حيث أن كثير من المعاملات لازالت وفق صيغ التراضي والهبات وأحياناً أخرى يتم إخفاؤها أو الالتجاء إلى العقود العرفية، الأمر الذي أدى إلى غياب آليات التعامل في السوق العقارية بطرق مضبوطة ومدروسة من جهة أخرى.

ثالثاً - التقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

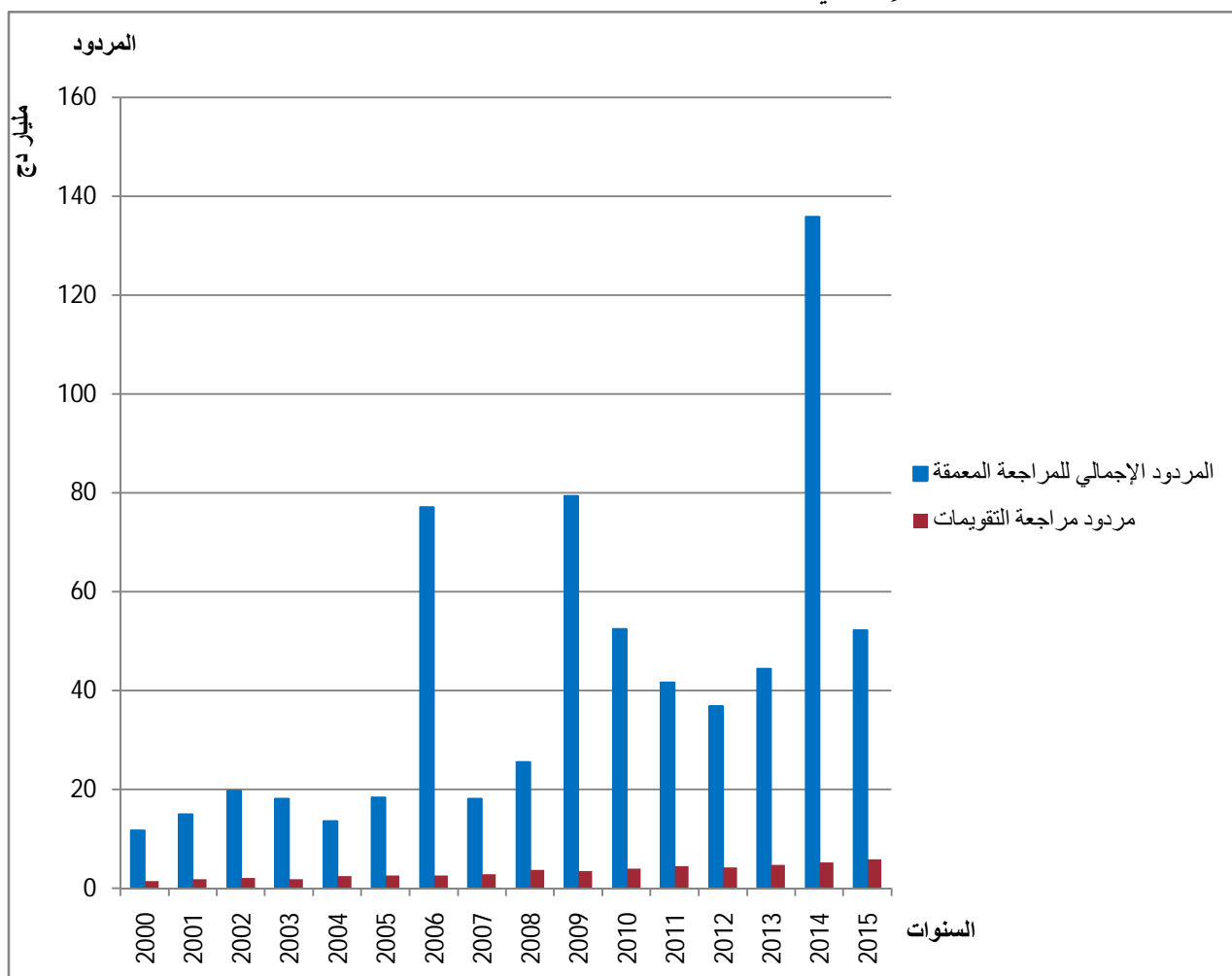
1- المؤشر C14: المتمثل في متوسط مردود كل ملف ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن إعادة التقييمات للمعاملات العقارية/عدد الملفات المنجزة.

من خلال هذا المؤشر نلاحظ أن متوسط مردود كل ملف (عقد) تزوح بين 80 ألف دج الى 191 ألف دج، وهو مبلغ ضئيل نوعاً ما مقارنة بالكم الهائل من المعاملات المبرمة، وما يمكن أن ينتج عنها من نقص أو عدم التصريح، وهو ما يمكن أن يفوت على الخزينة العمومية فرص استرجاع أموال هامة .

2- المؤشر المقترح C21: المتمثل في نسبة مساهمة المردود الناتج عن إعادة التقييمات للمعاملات العقارية في الحصيلة الناتجة عن المراجعة المعمقة ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة عن إعادة التقييمات للمعاملات العقارية/المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة. نلاحظ من خلال هذا المؤشر أن نسبة مساهمة المردود الناتج عن إعادة التقييمات للمعاملات العقارية في المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة سجلت في الكثير من الأحيان نسبة أكثر من 10% خلال فترة الدراسة، وهي نسبة معتبرة مقارنة بنسبة مساهمة التدقيق المصوب و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية مما يستدعي من السلطات المركزية إعطاء أهمية كبيرة لهذا النوع من المراجعة وتعزيزها بالإمكانات المادية والكفاءات المتخصصة وهو ما يمكن من رفد الخزينة العمومية بجزء هام من الأموال المسترجعة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 4-18: يوضح تطور المردود الناتج عن إعادة التقييمات للمعاملات العقارية ومساهمته في

المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة خلال الفترة 2000-2015



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول رقم 4-9.

الفرع الخامس: تحليل وتقييم المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة ومساهمته في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية

بعد ما تطرقنا في التحليلات السابقة لتحليل وتقييم مردود المراجعة المعمقة من خلال مكوناتها ومدى مساهمة كل صنف من الأصناف المكونة لها في المردود الناتج عنها سنتناول في هذا الفرع تحليل وتقييم مساهمة المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية باستخدام المعيار المالي في التقييم، ثم قياس هذه النتائج بمؤشرات الأداء الخاص بالمراجعة المعمقة. بالاعتماد على معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم 4-10 يوضح مساهمة المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة في الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية خلال الفترة 2000-2015
الوحدة: دج

السنوات	المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة	نسبة التغير	المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية	نسبة التغير	نسبة المساهمة
2000	11 723 483 638	/	11 723 483 638	/	% 100
2001	14 971 584 903	%27,71	14 971 584 903	%27,71	% 100
2002	19 808 797 169	%32,31	19 808 797 169	%32,31	% 100
2003	18 092 348 840	%8,67-	18 092 348 840	%8,67-	% 100
2004	13 618 990 031	%24,73-	13 618 990 031	%24,73-	% 100
2005	18 332 280 348	%34,61	18 332 280 348	%34,61	% 100
2006	77 142 993 444	%320,80	117 023 127 871	%538,34	%65,92
2007	18 092 524 974	%76,55-	51 254 679 617	%56,20-	%35,30
2008	25 518 842 738	%41,05	55 534 037 806	%8,35	%45,95
2009	79 327 779 329	%210,86	107 574 493 721	%93,71	%73,74
2010	52 448 553 528	%33,88-	84 742 536 358	%21,22-	%61,89
2011	41 575 884 554	%20,73-	67 799 900 630	%19,99-	%61,32
2012	36 847 262 208	%11,37-	61 008 463 554	%10,02-	%60,40
2013	44 373 253 512	%20,42	71 326 354 986	%16,91	%62,21
2014	135 828 594 295	%206,10	162 025 228 976	%127,16	%83,83
2015	52 183 193 428	%61,58-	81 730 136 087	%49,56-	%63,85

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

أولاً: تحليل تطور المردود الإجمالي للمراجعة المعمقة

نلاحظ من خلال معطيات الجدول رقم 4-10 أن النتائج المحققة حسب المردود في ارتفاع متزايد من سنة إلى أخرى، حيث عرفت تطورا ملحوظا خلال سنة 2006 من حيث المبالغ المسترجعة والمقدرة بأكثر من 77 مليار دج بمعدل نمو يقدر بـ320.80% عن السنوات التي قبلها، إلا أن هذه الإيرادات شهدت انخفاضا حادا سنة 2007 بمبلغ يقدر بـ 18 مليار دج بنسبة انخفاض تقدر بـ 80.95% لتعود إلى الارتفاع في سنة 2009 إلى أكثر من 79 مليار دج بمعدل نمو بلغ 210.96%، وبداية من سنة 2010 بدأت هذه الإيرادات في الانخفاض التدريجي إلى غاية سنة 2014 أين سجلت ارتفاعا كبيرا قدر بأكثر من 135 مليار دج لتعود إلى الانخفاض مجدد سنة 2015 إلى أكثر من 52 مليار دج، وهو ما يدل على مستوى التخطب الذي تعاني منه مصالح المراجعة المركزية والمحلية في إعداد وتنفيذ برنامج المراجعة الجبائية.

ثانياً -تقييم بواسطة مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال في:

1- المؤشر المقترح C22: المتمثل في نسبة مساهمة مردود المراجعة المعمقة في الحصيلة

الإجمالية للمراجعة الجبائية ويساوي (=) مجموع الحقوق المسترجعة الناتجة المراجعة المعمقة/ المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية.

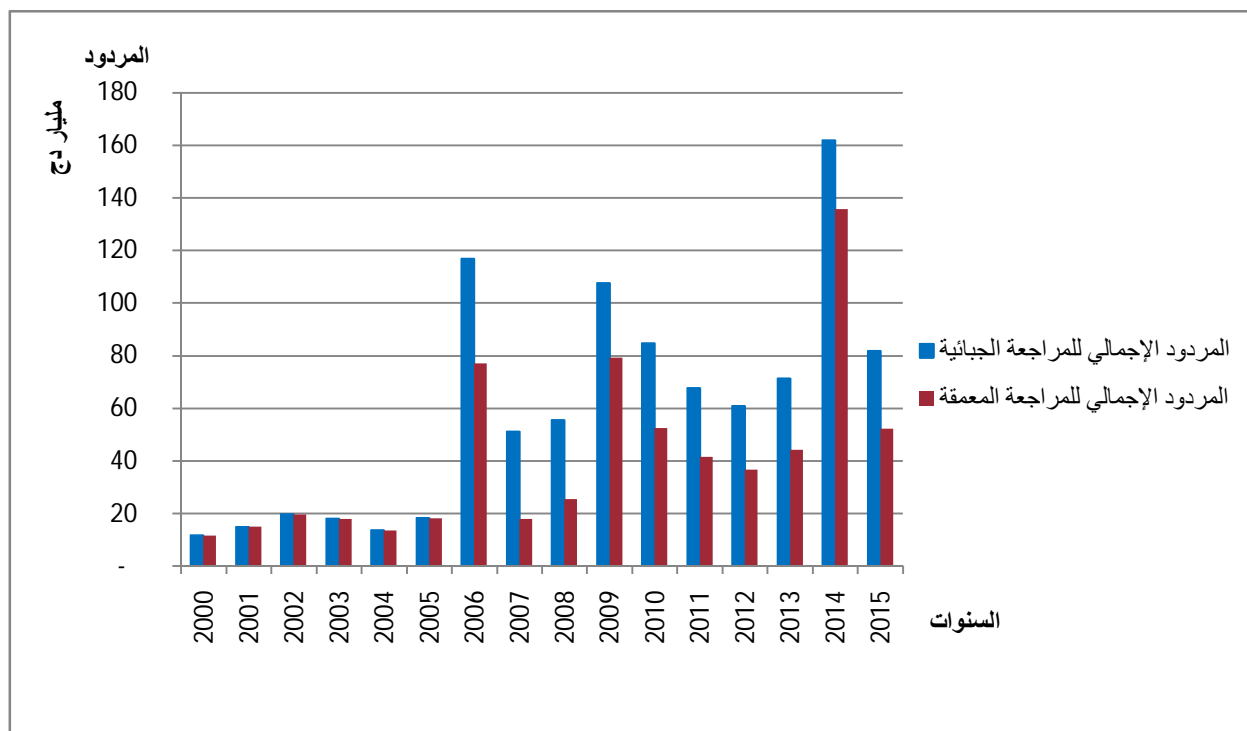
نلاحظ من خلال هذا المؤشر أن نسبة مساهمة مردود المراجعة المعمقة في الحصيلة الإجمالية للمراجعة الجبائية مرتفعة جدا ، حيث بلغت هذه النسبة الـ 100% ما بين سنة 2000 الى غاية سنة 2005 وهو ما يدل على أن بنية المرجعة الجبائية خلال تلك المرحلة كانت تتكون من أصناف المراجعة المعمقة فقط إلى غاية سنة 2006 أين تم تسجيل نسبة مساهمة قدرت بـ 65%، إلا أن هذه النسبة لا تعبر عن الانخفاض في المردود بقدر ما تعبر عن إدراج صنف آخر من أصناف المراجعة الجبائية متمثل في المراجعة الأولية (الشاملة) المطبقة على مستوى المفتشيات مديريات المؤسسات الكبرى كأحد مكونات المراجعة الجبائية.

وبالرغم من ذلك ظلت المراجعة المعمقة تساهم بشكل كبير في المردود الإجمالي

للمراجعة الجبائية، وهو ما يمكن توضيحه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-19 يوضح مساهمة المردود الإجمالي المراجعة المعمقة في الحصيلة الناتجة عن المراجعة

الجبائية خلال الفترة 2000-2015



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على معطيات الجدول 4-10.

المبحث الثالث: تحليل وتقييم فعالية المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية

إن من بين أهداف المراجعة الجبائية المحافظة على حقوق الخزينة العمومية من الضياع باسترجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة للدولة، والتي هي بحوزة المتهربين من الضريبة (استرجاع الفرص الضائعة).

فتقييم مردودية نظام المراجعة الجبائية مرتبط بحجم النتائج المحققة، والتي من خلالها يمكننا الحكم على فعاليته.

لذا سنحاول تحديد مدى نجاعة هذا النظام وفقاً للمعيار المالي من خلال التحصيلات الضريبية المسترجعة أو المعاد تأسيسها بناءً على نتائج المراجعات السابقة المطبقة، ومدى مساهمتها في الحصيلة الضريبية الإجمالية.

وفي هذا الإطار، وللوقوف على مدى فعالية نظام المراجعة الجبائية، يجب الأخذ في الاعتبار عامل (Facteur) المنازعات الضريبية لمعرفة الحجم الحقيقي للأموال المسترجعة الناتجة عن تطبيق هذه العملية .

ونظراً لصعوبة تفكيك الإحصائيات الخاصة بالمنازعات، أي إرجاع المبالغ المخفضة الخاصة بكل تسوية ضريبية للسنة الموافقة لها (سنة الاسترجاع أو التسوية)، بسبب للفاصل الزمني بين سنة التسوية من جهة، وتاريخ تقديم الشكاوي الضريبية والمراحل التي تستغرقها هاته الشكاوي إلى غاية صدور القرار النهائي بشأنها من جهة أخرى، وباعتبار أن هذه الإحصائيات تعد بصفة إجمالية، اعتمدنا في التحليل لقياس العلاقة السببية على متغيرين اثنين وهما:

- متغير الحصيلة الخام الناتجة عن المراجعة الجبائية؛
 - متغير الحصيلة الضريبية الإجمالية الخام.
- مع بقاء العوامل الأخرى على حالها (استبعاد متغير المنازعات من التحليل).

المطلب الأول: تحليل وتقييم فعالية مردود المراجعة الجبائية الأولية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية.

لتحليل وتقييم فعالية مردود المراجعة الجبائية الأولية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية سنستخدم المعيار المالي للحكم على مدى فعاليته ، وذلك بالاعتماد على إحصائيات الجدول التالي:

الجدول رقم 4-11 يوضح مساهمة مردود المراجعة الأولية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية

الوحدة د.ج

السنوات	مردود المراجعة الأولية	مجموع الحصيلة الضريبية*	نسبة التغير	نسبة المساهمة
2006	39 880 134 427	613 446 000 000	/	6,50%
2007	33 162 154 643	602 984 000 000	-1,71%	5,50%
2008	30 015 195 068	1 516 214 000 000	151,45%	1,98%
2009	28 246 714 392	431 876 000 000	-71,52%	6,54%
2010	32 293 982 830	1 340 534 000 000	210,40%	2,41%
2011	26 224 016 076	1 374 283 000 000	2,52%	1,91%
2012	24 161 201 346	1 373 762 000 000	-0,04%	1,76%
2013	26 953 101 474	977 002 000 000	-28,88%	2,76%
2014	26 196 634 681	1 350 483 000 000	38,23%	1,94%
2015	29 546 942 659	1 772 684 000 000	31,26%	1,67%

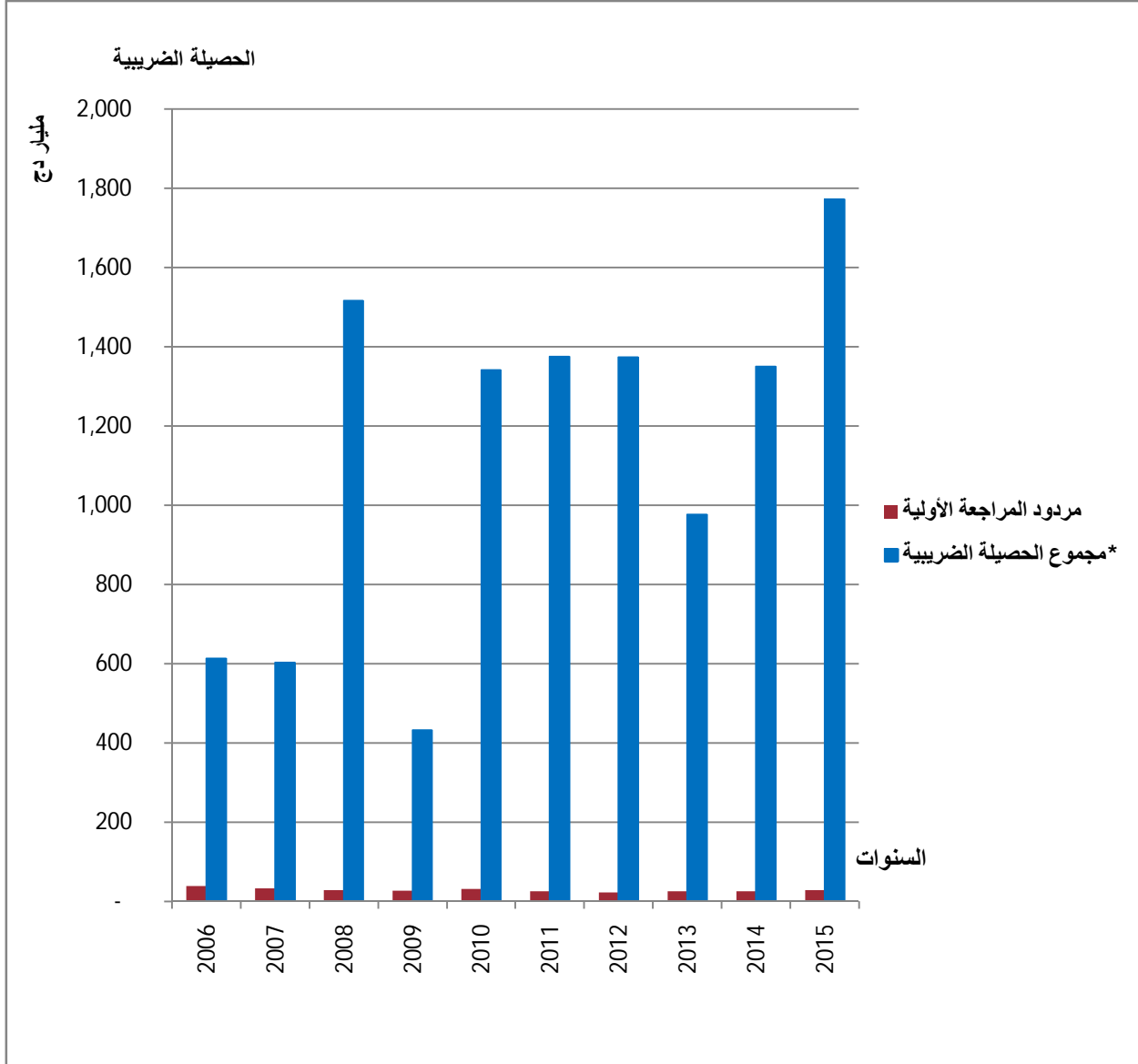
المصدر: من إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

من خلال معطيات الجدول رقم 4-11 نلاحظ أنه بالرغم من المردود المعتبر الناتج عن المراجعة الأولية إلا أن نسبة مساهمته في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية تبدو ضئيلة إلى حد ما، حيث أنه بداية من سنة 2006 إلى غاية سنة 2009 عرفت هذه النسبة تذبذبا بين الصعود والهبوط بين معدل 6.50% و 1.98% لتستمر بعدها في الانخفاض التدريجي إلى غاية سنة 2015، ويرجع سبب هذا الانخفاض في تقديرنا وكما أشرنا سابقاً إلى ضعف معدل التغطية للملفات المراد مراجعتها بسبب نقص الوسائل البشرية بصفة عامة والمؤهلة على وجه الخصوص من جهة، كما يرجع هذا الانخفاض أيضاً إلى ضعف معيار الشفافية في انتقاء الملفات المراد مراجعتها واقتصارها أحيانا على طائفة معينة من المكلفين دون غيرهم أو قطاعات نشاط بعينها دون أخرى من جهة ثانية، كما يمكن أن يعزى سبب هذا الانخفاض إلى

* يقصد بالحصيلة الضريبية هنا مجموع المبالغ الضريبية (الناتجة عن الجباية العادية) المترتبة في ذمة المكلفين بالضريبة المثبتة لدى سجلات قابض الضرائب (أي إجمالي الدين الجبائي المدفوع طوعيا أو غير المدفوع لأسباب معينة)، لتمييزها عن مصطلح التحصيل الضريبي الفعلي والمتمثل في مجموع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة لدى صندوق قابض الضرائب.

ضعف نظام المعلومات الجبائي (خاصة على مستوى المفتشيات ومراكز الضرائب) الذي يسهم إلى حد كبير في توفير المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة وكذلك ضعف نظام المراجعة الداخلية الجبائي الذي يساعد في التقرير عن مدى استغلال تلك المعلومات ودرجة التزام أعوان الإدارة الجبائية بالقوانين والتعليمات واللوائح الجبائية. ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل البياني التالي.

الشكل رقم 4-20 يوضح مساهمة مردود المراجعة الأولية في تحسين مستوى التحصيل الضريبية



المصدر: إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول رقم 4-11.

المطلب الثاني: تحليل وتقييم فعالية مردود المراجعة الجبائية المعمقة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية

تمثل المراجعة المعمقة الدرجة الثانية من أنواع المراجعات المطبقة من طرف مصالح الضرائب وأكثرها أهمية وعمقا باعتبار أنها تمس جل فئات المجتمع، وتضع آليات تدخل متنوعة في متناول الإدارة الجبائية موزعة بين التدقيق في محاسبة المكلفين إلى التدقيق المصوب أو الظرفي الذي يخص نوع معين من الضرائب (على سبيل المثال فحص ومتابعة الرسم على القيمة المضافة لسنة أو لعدة سنوات غير متقدمة) والتحقق المعق للوضعية الجبائية الشاملة للمكلفين من الأشخاص الطبيعيين سواء كانوا محصيين أو غير مسجلين لدى إدارة الضرائب إضافة إلى إعادة التقييم للمعاملات العقارية التي تمس شريحة واسعة من أفراد المجتمع.

وحتى يتسنى لنا تحليل وتقييم فعالية مردود هذا النوع من المراجعة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية ، سنعتمد على الإحصائيات المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 4-12 يوضح مساهمة مردود المراجعة المعمقة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية

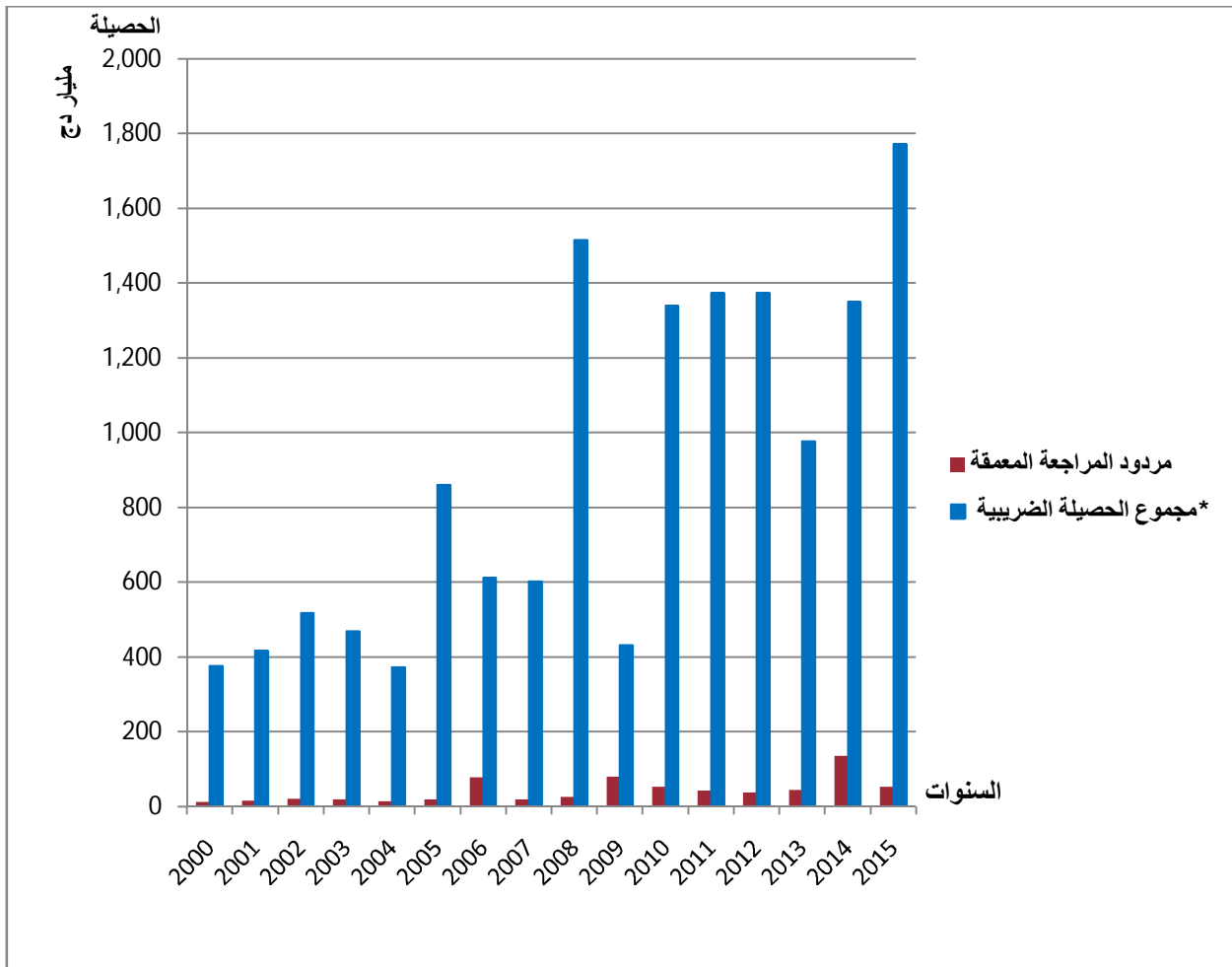
الوحدة د.ج

السنوات	مردود المراجعة المعمقة	نسبة التغير	مجموع الحصيلة الضريبية	نسبة التغير	نسبة المساهمة
2000	11 723 483 638	/	376 915 000 000	/	3,11%
2001	14 971 584 903	27,71%	417 565 000 000	10,78%	3,59%
2002	19 808 797 169	32,31%	517 422 000 000	23,91%	3,83%
2003	18 092 348 840	-8,67%	469 513 000 000	-9,26%	3,85%
2004	13 618 990 031	-24,73%	372 162 000 000	-20,73%	3,66%
2005	18 332 280 348	34,61%	860 970 000 000	131,34%	2,13%
2006	77 142 993 444	320,80%	613 446 000 000	-28,75%	12,58%
2007	18 092 524 974	-76,55%	602 984 000 000	-1,71%	3,00%
2008	25 518 842 738	41,05%	1 516 214 000 000	151,45%	1,68%
2009	79 327 779 329	210,86%	1 431 876 000 000	-5,56%	5,54%
2010	52 448 553 528	-33,88%	1 340 534 000 000	-6,38%	3,91%
2011	41 575 884 554	-20,73%	1 374 283 000 000	2,52%	3,03%
2012	36 847 262 208	-11,37%	1 373 762 000 000	-0,04%	2,68%
2013	44 373 253 512	20,42%	977 002 000 000	-28,88%	4,54%
2014	135 828 594 295	206,10%	1 350 483 000 000	38,23%	10,06%
2015	52 183 193 428	-61,58%	1 772 684 000 000	31,26%	2,94%

المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

من خلال معطيات الجدول رقم 4-12، نلاحظ كذلك أنه بالرغم من المردود المعتبر الناتج عن المراجعة المعمقة، إلا أن نسبة مساهمته في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية للجباية العادية تبدو ضئيلة إلى حد ما، حيث شهدت هذه النسبة تذبذباً بين الصعود والهبوط بمعدل 1.19% و 12.79% على التوالي خلال فترة الدراسة، ويرجع سبب هذا النقص في تقديرنا وكما أشرنا سابقاً إلى نفس الإشكالات التي كانت تعترى دائماً نظام المراجعة الجبائية والمتمثلة في ضعف مؤشر البرمجة للملفات المراد مراجعتها، وإلى ضعف الالتزام بمعايير الانتقاء المنصوص عليها في اللوائح الداخلية للهيئات المركزية المكلفة بالمراجعة الجبائية من جهة، كما يمكن أن يعزى هذا الانخفاض أيضاً إلى ارتفاع حجم الحصيلة الضريبية الناتجة عن النظام التصريحي والتسويات خارج برنامج المراجعة من جهة أخرى. ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل البياني التالي.

الشكل رقم 4-21 يوضح مساهمة مردود المراجعة المعمقة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية



المصدر: إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول 4-12.

المطلب الثالث: تحليل وتقييم فعالية المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى التحصيل الضريبي.

بعدما تطرقنا من خلال التحليلات السابقة الى دراسة وتحليل وتقييم فعالية مردود المراجعة الجبائية حسب أصنافها المختلفة سنتناول في هذا المطلب بالدراسة والتحليل والتقييم لفعالية المردود العام للمراجعة الجبائية ومدى مساهمته في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية وذلك بالاعتماد على معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم 4-13 يوضح مساهمة المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة

الضريبية الوحدة: دج

السنوات	المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية	نسبة التغير	مجموع الحصيلة الضريبية	نسبة التغير	نسبة المساهمة
2000	11 723 483 638	/	376 915 000 000	/	3,11%
2001	14 971 584 903	27,71%	417 565 000 000	10,78%	3,59%
2002	19 808 797 169	32,31%	517 422 000 000	23,91%	3,83%
2003	18 092 348 840	-8,67%	469 513 000 000	-9,26%	3,85%
2004	13 618 990 031	-24,73%	372 162 000 000	-20,73%	3,66%
2005	18 332 280 348	34,61%	860 970 000 000	131,34%	2,13%
2006	117 023 127 871	538,34%	613 446 000 000	-28,75%	19,08%
2007	51 254 679 617	-56,20%	602 984 000 000	-1,71%	8,50%
2008	55 534 037 806	8,35%	1 516 214 000 000	151,45%	3,66%
2009	107 574 493 721	93,71%	431 876 000 000	-71,52%	24,91%
2010	84 742 536 358	-21,22%	1 340 534 000 000	210,40%	6,32%
2011	67 799 900 630	-19,99%	1 374 283 000 000	2,52%	4,93%
2012	61 008 463 554	-10,02%	1 373 762 000 000	-0,04%	4,44%
2013	71 326 354 986	16,91%	977 002 000 000	-28,88%	7,30%
2014	162 025 228 976	127,16%	1 350 483 000 000	38,23%	12,00%
2015	81 730 136 087	-49,56%	1 772 684 000 000	31,26%	4,61%

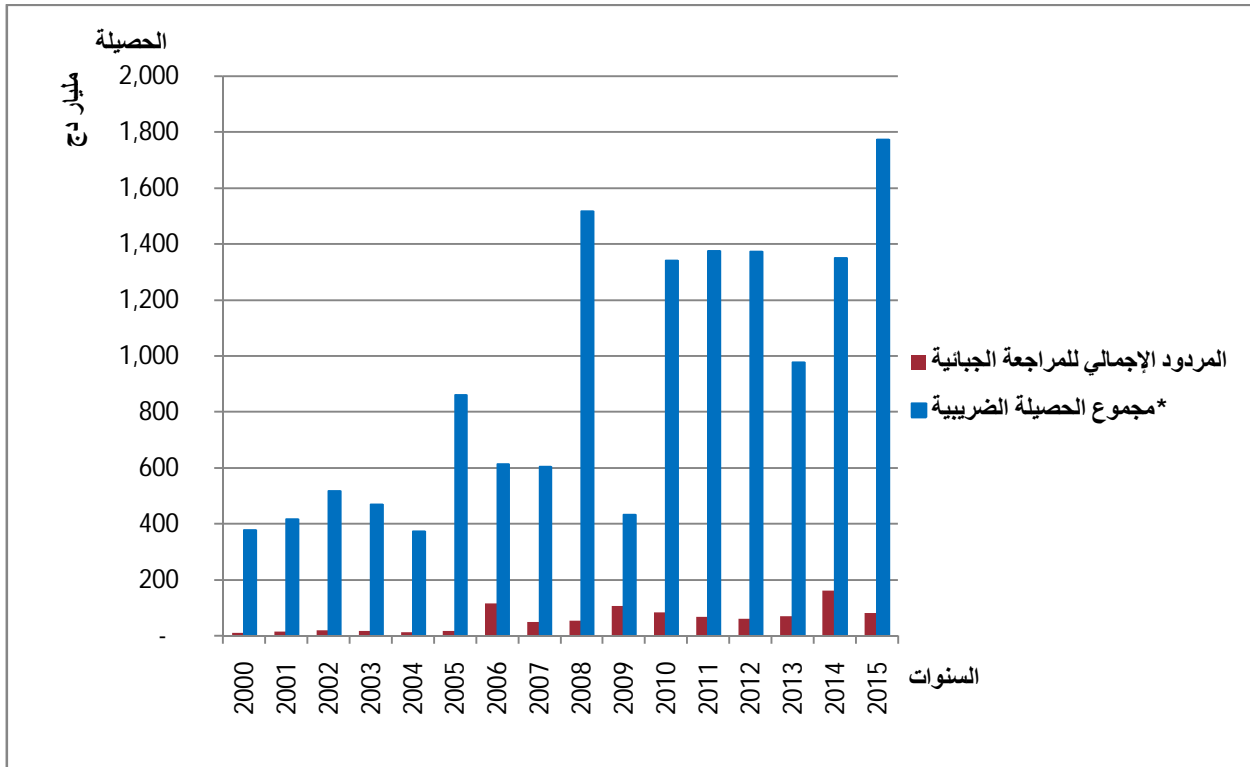
المصدر: إعداد الطالب استناد إلى معطيات مديرية البحث والمراجعات، نيابة مديرية البرمجة

من خلال معطيات الجدول رقم 4-13 نلاحظ أن المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية عرف هو الآخر تطوراً تدريجياً خلال الثلاث سنوات الأولى بنسبة نوبلغت 27.71 % و32.31% على التوالي ليسجل انخفاض متتالي خلال سنتي 2003-2004 بنسبة 8.67% و24.73%، إلا أنه لبتداءً من سنة 2005 أصبح مردود المراجعة الجبائية في الارتفاع خاصة سنة 2006 أين سجل ارتفاعاً كبير يقدر بأكثر من 117 مليار دج بمعدل نمو تجاوزت 500%، ويرجع سبب هذا الارتفاع في تقديرنا إلى بداية تطبيق نظام المراجعة الأولية والانطلاق الفعلي لنشاط مديرية المؤسسات الكبرى خلال سنة 2006 وانطلاقاً من ذلك التاريخ

أصبح مردود المراجعة الجبائية يحقق نتائج مهمة ولكنها غير مستقرة، ويعزى هذا التذبذب إلى الإشكالات المذكورة سابقاً من جهة، وإلى عدم إعطاء السلطات العمومية أهمية كبرى للجباية العادية والتحصيل الجبائي بسبب اعتمادها الشبه كلي على مداخيل النفط وصندوق ضبط الإيرادات من جهة أخرى.

أما بالنسبة لمساهمة المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية فهي تبدو ضئيلة نوعاً ما خلال سنوات 2000-2005 بنسبة تراوحت بين 2.13% و3.85%، إلا أنه بداية من سنة 2006 عرفت هذه النسبة تحسناً ملحوظ بالرغم من عدم استقرارها، حيث سجلت نسبة 19% سنة 2006 وما يقارب 24% سنة 2009. وهو ما يدل على حجم الأخطاء والتجاوزات المرتكبة، ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 4-22 مساهمة المردود الإجمالي للمراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية



المصدر: إعداد الطالب اعتماداً على معطيات الجدول 4-13.

من خلال النتائج السابقة نرى أنه يتوجب على السلطات العمومية إعطاء أهمية كبرى لتنفيذ نظام المراجعة الجبائية والاهتمام أكثر بالجباية العادية والتحصيل الضريبي الناتج عنها وجعلها الأداة الرئيسية في تمويل ميزانية الدولة، والابتعاد تدريجياً عن فكرة إعداد ميزانية الدولة على أساس سعر مرجعي خاضع لتقلبات أسعار النفط.

المطلب الرابع: التقييم العام لنتائج المراجعة الجبائية

إن نقص الفعالية التي يتميز بها نظام المراجعة الجبائية في الجزائر ناتج عن جملة من الأسباب والإشكالات التي تعوقه على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، ومن ثمة تحقيق الأهداف المرجوة منه، ونشير في هذا الإطار إلى أن الإحصائيات المتوفرة لا ترقى إلى المستوى المطلوب والمستهدف من قبل المراجعة الجبائية للرفع من مستوى الحصيلة الضريبية وبالتالي نقص الفعالية المطلوبة، ولعلنا إذا أردنا أن نعطي تقييماً موضوعياً ينبغي التركيز على الجوانب الرئيسية التالية:

- المراجعة الجبائية ومشكل البرمجة؛
- المراجعة الجبائية ومشكل الهياكل المكلفة بعملية المراجعة؛
- المراجعة الجبائية ومشكل العلاقة مع باقي المراجعات الأخرى؛
- المراجعة الجبائية ومشكل تحصيل الحقوق الناتجة عنها؛
- المراجعة الجبائية ومشكلة التنسيق مع مختلف الإدارات الأخرى.

الفرع الأول: المراجعة الجبائية ومشكل البرمجة

تتميز الآلية التي تتم بها عملية البرمجة وانتقاء الملفات بالبطء الشديد من حيث التوقيت لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلباً على إعداد واختيار الملفات المقترحة للمراجعة الجبائية، لذا فإن وجود برنامج كل ثلاثي يعد بصفة دقيقة وينفذ وفق الأسلوب المفاجئ من شأنه أن يرفع من مبلغ التصحيحات، ومن قدرة الأداء الجبائي.

وفيما يخص عدد الملفات المنجزة فهي ضئيلة جداً مقارنة بحجم المجتمع الجبائي الخاضع للمراجعة، فكما أشرنا سابقاً أن نسبة التغطية أو ما يسمى بمؤشر البرمجة لم يرقى إلى المستوى المطلوب أو النسبة المعيارية بالنسبة لجميع أنواع المراجعة الجبائية. وبالتالي فإن عدم إيجاد آليات فعالة لحل هذا الإشكال سيفوت على الإدارة الجبائية فرص حقيقة لاسترجاع حقوقها الضائعة بسبب التقادم.

أما من حيث نوعية وعدد الملفات التي مستها عملية البرمجة، فعدم توفر الإحصائيات الخاصة بها لدليل على نقص الفعالية، لما للإحصائيات الجبائية من دوراً هاماً في تزويد السياسة الجبائية والاقتصادية بالمعطيات الضرورية التي تبنى على أساسها قراراتها.

إضافة إلى ما سبق هناك مشكل تأخر إعداد الإحصائيات الخاصة ببعض نتائج المراجعات الجبائية المطبقة، إذ نجد في بعض الأحيان هناك إحصائيات تأخذ عدة سنوات ليتم إعدادها، ويعود هذا التأخر على العموم إلى عدم احترام بعض مديريات الضرائب الأوقات المحددة لإرسال المعلومات إلى المصلحة المركزية لقيامها بعملية التجميع النهائي للمعطيات والمعلومات، لتصدر في الأخير الإحصائيات الختامية لمجمل العمليات والموارد المحققة.

الفرع الثاني: المراجعة الجبائية ومشكل الهياكل المكلفة بعملية المراجعة

إلى يومنا هذا لم تستطع الإدارة الجبائية معرفة الأسلوب الأنجع الذي من خلاله يتم تنفيذ برنامج المراجعة، حيث لم يعرف كم هو عدد القضايا الأمثل التي يمكن أن يغطيها مراجع واحد سنويا؟ وهل يقوم بمهمة تنفيذ برنامج المراجعة مراجع واحد أو اثنين لكل ملف؟ إضافة إلى ذلك فإن إنشاء مصلحة المراجعة الجهوية قد أثر سلبا على تنفيذ البرنامج المركزي من حيث الفعالية والسرعة نظرا لتباعد فرق المراجعة عن بعضها البعض في ولايات مختلفة، هذا من جهة ومن جهة أخرى حدث انفصام بين المراجعين المحليين والمراجعين الجهويين في التنسيق والتعاون فيما بينهم سيما في الطرق المستعملة لإجراء التصحيحات اللازمة.

ويدخل في هذا الإطار مشكل العنصر البشري، حيث أن الإدارة الفعالة والناجعة هي التي تتوفر على عدد كافي من الموظفين الأكفاء، باعتبار أن العنصر البشري يعد مفتاح تطبيق كل برنامج والعامل الأهم في تحقيق ونجاح السياسة المسطرة .

لكن في واقع الأمر نجد الإدارة الجبائية في الجزائر غير قادرة إلى حد الآن على تحقيق ذلك التناسب بين عدد المكلفين وعدد الأعوان الجبائيين، وهذا ما يصعب على الإدارة الجبائية متابعة هؤلاء المكلفين مما ينعكس سلبا على تنفيذ برنامج المراجعة الجبائية نظرا للنقص في عدد الأعوان الجبائيين بصفة عامة والمراجعين على وجه الخصوص.

إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في عدد الأعوان والذي يحول دون كفاءتها، هناك مشكل ذو طابع نوعي يتمثل في عدم مواكبة بعض الأدوات التي يستند عليها المدقق في عملية التدقيق والمتمثلة في دليل المدقق المحاسبي؛ كشف المحاسبة والحالة المقارنة للميزانيات..... للمستجدات التي تشهدها مهنة المحاسبة والتدقيق على المستويين الداخلي و الدولي ، حيث أن نجاح الإدارة الجبائية في أداء وظائفها مرتبط أيضا بمدى توفر العناصر الفنية و الكفاءات العالية ذات الخبرات الواسعة التي تساهم في ارتفاع مستوى تأهيلها.

الفرع الثالث: المراجعة الجبائية ومشكل العلاقة مع باقي المراجعات الأخرى

إن غياب التنسيق بين المراجعة الجبائية بمختلف أصنافها الأولية والمعقدة وباقي المراجعات الأخرى وبالأخص المراجعة الجبائية والمحاسبية "l'Audit Fiscal et Comptable" داخل المؤسسة خلق وضعاً متسماً بعدم الثقة، وبالتالي عدم الاستفادة من التقارير المعدة من طرف محافظي الحسابات قصد الاطلاع عليها والتأكد من صدق التصريحات الجبائية المكتتبه ومدى متانة نظام الرقابة الداخلية، خصوصاً ما تعلق ببعض المؤسسات المتوسطة وكبيرة الحجم، إذ إن المراجع الجبائي يجد نفسه في بعض الأحيان في حاجة إلى ماسة إلى هذا النوع من التقارير.

ونشير في هذا الإطار كذلك إلى أن هناك نقص كبير في التنسيق بين المراجعة الجبائية المطبقة على المكلفين بالضريبة، والمراجعة الجبائية الداخلية لمصالح الإدارة الجبائية والتي تعنى بمراجعة ومراقبة طريقة عمل المسؤولين وأعاون الإدارة الجبائية في التسيير اليومي للملفات الجبائية ومدى التزامهم بقوانين وإجراءات فرض وتحصيل الضريبة، وهذا ما من شأنه الرفع من كفاءة عمل الإدارة الجبائية وزيادة فعاليتها.

الفرع الرابع: المراجعة الجبائية ومشكل تحصيل الحقوق المترتبة عنها

يعتبر تحصيل الحقوق المترتبة عن المراجعة الجبائية إحدى الأولويات الأساسية لبلوغ الأهداف المسطرة، ولذلك لا يمكن قياس فعالية الهياكل المكلفة بمهمة المراجعة بحجم الحقوق المسترجعة، بل يمتد إلى نسبة تحصيل هذه الحقوق، لأن التحصيل ما هو إلا تكمين لنشاطات الهيئات المختصة، من خلال الرفع الفعلي لمردود المراجعة الجبائية.

فعلى سبيل المثال تبرز الإحصائيات التي أخذت على عينة من 28 ولاية أن المعدل المتوسط للتحصيل في حدود 10.57%، مما يظهر عدم المتابعة الدقيقة لعملية التحصيل. حيث كنا نأمل أن تكون لدينا إحصائيات حول الحصيلة الجبائية الفعلية التي حازت عليها الإدارة الجبائية تبعاً للمراجعات المنجزة؛ إذ أن مبالغ الحقوق والغرامات المطبقة أثناء القيام بعمليات المراجعة والتحقيق ليست هي فعليا التي سوف يتحصل عليها، بسبب نشوء المنازعات غير المجدية في بعض الأحيان وإمكانية بروز تهرب الضريبي ثان على مستوى التحصيل، إضافة إلى أنه ليست لدينا تقديرات فعلية ورسمية حول هذين المتغيرين، وبالتالي فإن أي قيمة أو نتيجة محققة من قبل مصالح المراجعة الجبائية تعد ذات مردودية معتبرة.

الفرع الخامس: المراجعة الجبائية ومشكل التنسيق مع مختلف الإدارات الأخرى

تحتاج الإدارة الجبائية لممارسة مهامها خصوصا في مجال المراجعة الجبائية للعديد من المعلومات حول المكلفين المراد مراجعة ملفاتهم، ولا يمكنها إتمام ذلك إلا بالتنسيق مع مختلف المؤسسات والإدارات الحكومية الأخرى، كمصالح القضاء، البنوك، مصالح التجارة...، التي تجوز على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول هؤلاء المكلفين وذلك في إطار ممارسة أنشطتهم، والتي تستدعي التعامل مع تلك المؤسسات والإدارات.

إلا أن عدم التنسيق في العمل وتبادل المعلومات بين هذه الأخيرة وبين مصالح المراجعة الجبائية، قد يشكل عائقا يحول دون أداء مهامها بكفاءة.

وفي هذا الإطار صرح مدير البحث والمراجعات الجبائية في المديرية العامة للضرائب، إن الإدارة الجبائية توجهها العديد من العراقيل الخارجة عن نطاقها مما يعوقها عن أداء مهامها، كما هو الحال بالنسبة لقطاع العدالة الذي لا يساعد بالمستوى المرغوب في مكافحة التهرب الضريبي، فقد أشار إلى أن الدعاوي القضائية المرفوعة من طرف مصالحه ضد المتهربين من دفع الضرائب، لا تفصل فيها العدالة إلا بعد مرور 27 شهرا كمعدل لكل قضية، وهو ما لا يساعدنا في القضاء على التهرب الضريبي.

إضافة إلى مشكل عدم التنسيق المحلي الذي تعاني من الإدارة الجبائية الجزائرية، يواجهها كذلك انعدام في التنسيق وتبادل المعلومات مع مختلف الإدارات سواء الجبائية أو غيرها على المستوى الدولي، خصوصا لما تعرفه الجزائر من انفتاح في اقتصادها على السوق الخارجية وفتح أبوابها على المستثمرين الأجانب الذين يعتمدون إلى استعمال تقنيات عالية لتحويل إرباحهم إلى الخارج دون خضوعها للضرائب وكذا المستثمرين المحليين الذين ينشطون في الخارج دون تحويل أرباحهم إلى البلد الأم.

كما نلاحظ أن عدم مساهمة مختلف المؤسسات والإدارات سواء على المستوى المحلي أو الدولي في مساعدة الإدارة الجبائية عامة ومصالح المراجعة الجبائية خاصة، هو الذي يعمل على الحد من كفاءتها في أداء مهامها.

وبناءً على ما سبق، يتضح لنا جليا نقص فعالية نظام المراجعة الجبائية المطبقة في الجزائر وعدم قدرته على الرفع من مستوى الحصيلة الضريبية بسبب المعوقات والإشكالات التي تواجهه.

المبحث الرابع: الأطر العملية المقترحة لتفعيل دور المراجعة الجبائية في الجزائر

من منظور رفع فعالية المراجعة الجبائية، لا بد من اقتراح آليات تفعيل لها في ظل الجيل الثاني من الإصلاحات قصد ضمان تحقيق أهدافها المتمثلة في زيادة فعاليتها في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية، وضمان آفاق أفضل لها على المدى البعيد، ولذلك سنقوم في هذا المبحث بدراسة أهم آليات التفعيل سواء من حيث الهياكل المساعدة لعملية المراجعة الجبائية، أو من حيث التدابير المتعلقة بإجراءاتها.

المطلب الأول: تفعيل الهياكل المساعدة لعملية المراجعة الجبائية.

يعتبر اتجاه المديرية العامة للضرائب مؤخرًا نحو عصرنَة أجهزتها الإدارية ضرورة ملحة، فيما يخص مواجهة التحدي الأساسي والجوهرية الذي يواجهه النظام الضريبي الجزائري والمتمثل في ضعف مستوى الحصيلة الضريبية الناجم عن عدة أسباب من أهمها: ضعف نظام المعلومات الجبائي؛ وكذا ضعف نظام المراجعة الداخلية للمصالح الجبائية؛ إضافة إلى ضعف الإنصاف الضريبي فيما يخص ملف المنازعات بين الإدارة الجبائية والمكلف، الأمر الذي يحتم وجود هياكل تساعد على تفعيل المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية، سواء من حيث تفعيل نظام المعلومات الجبائي، تفعيل نظام المراجعة الجبائية الداخلية للمصالح الجبائية أو من حيث إنشاء هيئة قضائية جبائية متخصصة.

الفرع الأول: تفعيل نظام المعلومات الجبائي

من الآليات التي يجب أن تهتم بها إدارة الضرائب لتفعيل دور المراجعة الجبائية ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات الجبائي، باعتباره العنصر الاستراتيجي ضمن البرنامج حيث تسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلفين، ومنه حتى تكون المراجعة فعالة أكثر، لا بد من تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي، الذي يشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات المراد التحقيق فيها، مع ضرورة استناد هذه العملية إلى معايير موضوعية، لتكون العينة المختارة تعبر حقيقة عن حالات عدم الالتزام الضريبي.

فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الإلكترونية تحقيقًا للسرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية وذلك عبر التقليل من تعقد الإجراءات الإدارية وما يتعلق بها من عمليات، حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برنامج المراجعة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس الذي ترتكز

عليه مصلحة الوعاء والتحصيل، نظرا لأن وظيفته تبدأ بتجميع البيانات، إدارتها، مراقبتها، وحمايتها، وأخيرا إنتاجها، أي ضمان وصولها إلى مستعمليها (المكلفوا إدارة الضرائب). وتجدر الإشارة هنا، إلى أنه لا يوجد نظام معلومات جبائي خاص بالإدارة الضريبية الجزائرية، بل فقط محاولات من طرف مصالح هذه الأخيرة لإنشاء وبعث هذا النظام إلى الوجود ويرجع هذا الغياب إلى:

- نقص استعمال الإعلام الآلي من طرف مصالح إدارة الضرائب؛
- غياب الربط بين مصالح الضرائب فيما بينها؛
- الاكتفاء باستعمال الورق في نظام المعلومات الجبائي الجزائري وهي طرق تقليدية للحصول واستعمال المعلومة.

فانطلاقاً مما هو موجود على مستوى المديرية العامة للضرائب من خلال إنشاء مديرية مستقلة تسمى مديرية البحث عن المعلومات الجبائية نقتراح تفعيل نظام للمعلومات الجبائي يحتوي على عدة مصادر للمعلومات جبائية من نظام تسيير ودخول للمعلومات، هدفه التركيز وتنظيم وتسيير وتحليل المعطيات الجبائية وتحيينها، حيث يمر هذا النظام على مرحلتين¹:
أولاً - نظام المعلومات المؤقت: يهدف هذا النظام إلى وضع مشاريع شبكات مواقع الكترونية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، وذلك من أجل تطبيق سريع يشمل المستوى التسييري لنظام الإعلام الآلي المركز على المحيط العملي لهما.

ثانياً - نظام المعلومات المستهدف: يهدف هذا النظام إلى تغطية مدمجة وكاملة لاحتياجات المديرية العامة للضرائب، وذلك بالاستفادة من إجراءات التعاون بين المصالح الجبائية من خلال استثمار معلوماتي يتمثل في إدماج النظام الإعلامي المؤقت في نظام المعلومات المستهدف، ويتم متابعة هذا الاستثمار مع بدء تنفيذ هذا الأخير (نظام المعلومات المستهدف)، حيث تتمثل محاور تطويره التي يستعملها في:

1 - نظام التكفل بالتدابير الجبائية من خلال مراكز استعلامات إلكترونية: لتجنب المشاكل الخاصة بالتنسيق بين المصالح الجبائية، وأخطاء المعالجة اليدوية لملفات المكلفين، تعتبر آلية وضع مراكز استعلامات عن بعد من محفزات التطور التكنولوجي للإدارة الضريبية، والتي تسمح للمكلف للوصول إلى وضعيته الجبائية، وكذلك لموظفي الإدارة الجبائية لتدعيم مهامهم. فاستعمال المكلف لمركز الاستعلامات عن بعد يسمح بـ:

¹ - Ministère des finances Direction General des Impôts, **Lettre d'information**, Numéro spécial, p 3.

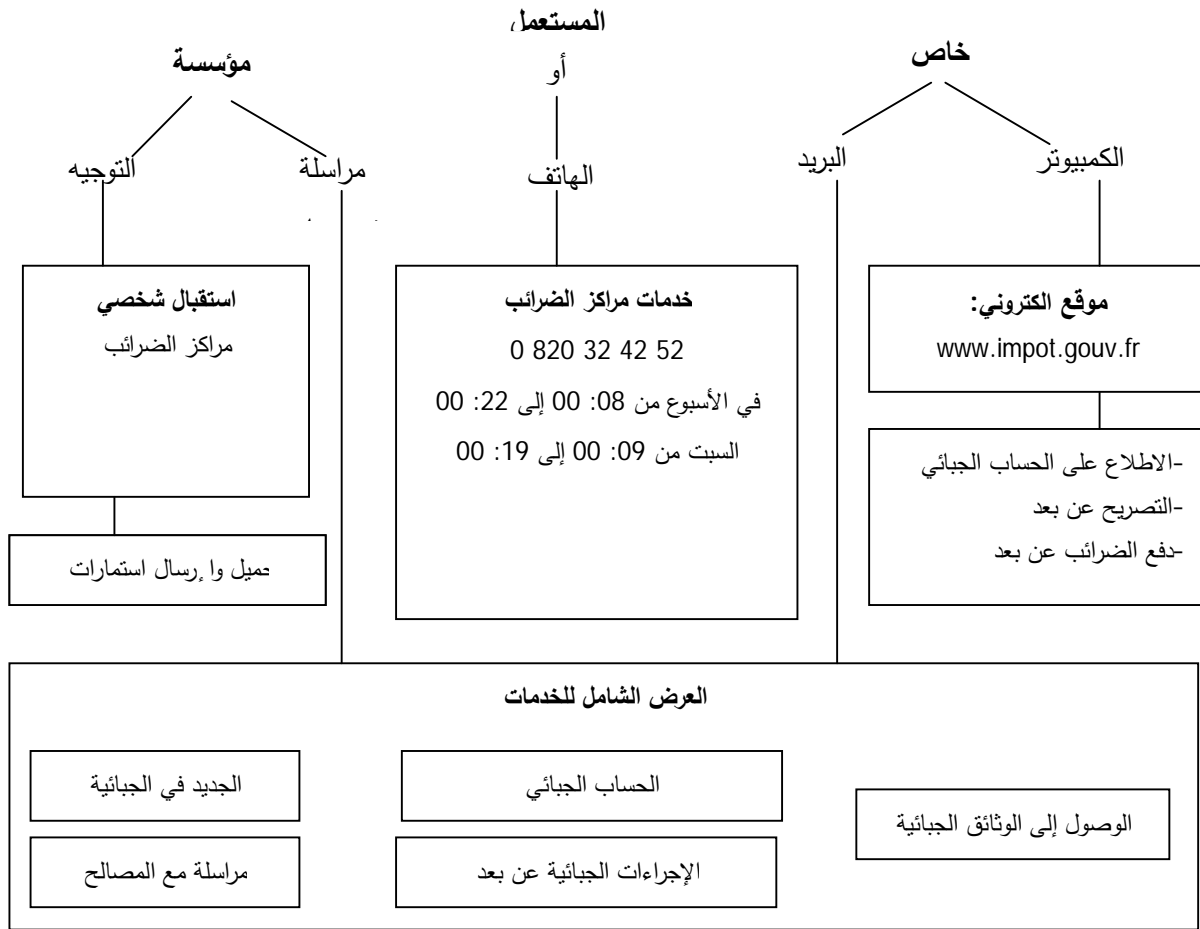
- أ- الاطلاع على مجمل وضعيته الجبائية؛
- ب- التصريح والدفع عن بعد لضرائبه على الانترنت؛
- ت- القيام بمختلف الإجراءات الجبائية على الخط مباشرة في حالة تغيير العنوان مثلاً؛
- ث إدخال الشكاوى بمختلف أنواعها ومتابعة تقدم ملفاتهم؛
- ج- الاستفادة من الخدمات الجبائية المقدمة عن بعد، آمنة ومتوفرة يوميا وفي كامل أيام الأسبوع، ومكيفة حسب احتياجاتهم.
- وبالمقابل مع الخدمات المقدمة للمكلف، تقدم هذه الآلية لموظفي الإدارة الجبائية خدمات جديدة تيسر لهم من مكان عملهم أداء مهماتهم الجبائية من خلال:
- تسيير الوضعيات الجبائية للمكلفين من خلال حسابهم الجبائي؛
- تصوير التصريحات حيث تسمح هذه الآلية بتحويل تصريح ورقي للمكلف إلى تصريح رقمي يحتوي على المعلومات المرقمة اللازمة للتصفية والتحصيل، هذا الحل يسمح بتقليل عدد التصريحات المعالجة والوقت المخصص لها وكذلك بالحفظ الالكتروني للتصريحات؛
- رقمنة الملفات من خلال تصوير الوثائق الموجودة في ملف المكلف، حيث يتطلب هذا الإجراء آلة نسخ، ووضع نظام تسيير الكتروني للملفات (قاعدة معلومات، نظام ترتيب وأرشيف)؛
- الاطلاع على كل معلومة مفيدة حول المكلف في الوقت الحقيقي وبدون حواجز جغرافية؛
- تفادي إدخال المعلومات المتكررة والمتعلقة بنفس المكلف، وانتقاء المعلومات من خلال التقليل من الحجم الكمي للمعلومات والتركيز على الكم النوعي لهذه الأخيرة ذات القيمة المضافة؛
- الوصول إلى الوثائق الجبائية عبر المواقع الالكترونية للمصالح الجبائية والمصالح الأخرى.
- 2- إجراءات التبادل الآلي بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى:** إن وضع التبادلات الالكترونية البينية هو محور أساسي في التطور، هذا الدور يجب أن يضمن ويتم الإشراف عليه من طرف مديرية الإعلام والتوثيق، وهو يخص الترقيم، إعطاء رقم التعريف الجبائي، وضع خريطة الترقيم الجبائي ومعرفة المادة الخاضعة للضريبة، مع الاعتماد على البطاقة الوطنية للمكلفين ليكون مصدر للمعلومات.
- 3- النظام المحترف لمراقبة ومحاربة الغش الضريبي:** يهدف هذا النظام إلى المساعدة في برامج المراجعة الجبائية لملفات المكلفين، ويسهل من دراسة المعلومات المرسله من طرف المكلف أثناء التحقيق، حيث أن إعداد هذا النظام يتكون من شقين:

- أ- يساعد على استهداف الملفات الخاضعة للمراجعة وإنشاء إحصائيات لهذه الأخيرة؛
- ب- استهداف نقاط ملف المكلف التي هي محل مراجعة جبائية.
- حيث أن الرفع من أداء هذا النظام من خلال تحقيق الأهداف المسطرة لا يتأتى إلا ب:¹
- إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح إدارة الضرائب؛
 - ربط المصالح الجبائية المركزية والمحلية بنظام الإعلام الآلي؛
 - تكوين موظفي إدارة الضرائب في الإعلام الآلي واستعمال واستغلال المعلومة الجبائية.
- وفي هذا السياق، فإن المديرية العامة للضرائب الفرنسية وضعت نظام معلومات مستهدف يعتمد على برنامج يسمى "Copernic" في إطار برنامج طويل المدى لتسع (09) سنوات (2001-2009) وهذا لإعداد نظام معلومات جديد يركز على المستعمل وحسابه الجبائي*.
- والشكل التالي يبين كيفية عمل نظام المعلومات الجبائي الفرنسي: "Copernic"

¹ - كمال رزيق، فضلي عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي الجزائر أفريل 2005.

* نظام المعلومات الجبائي الفرنسي الذي كان موجودا قبل نظام "Copernic" اتضح على أنه غير قادر على منح المستعمل (المكلف) نظرة شاملة ومترابطة لوضعيته الجبائية، لأنه نظام مهيكّل على الضريبة وليس على المستعمل (المكلف).

الشكل رقم (4-23): برنامج "Copernic" على مستوى المديرية العامة للضرائب الفرنسية



Source: Ministère des finances Direction, General des Impôts, Lettre d'information, Numéro spécial.

الفرع الثاني: تفعيل نظام المراجعة الداخلية للمصالح الجبائية

تم إسناد هذه المهمة للمفتشية العامة للمصالح الجبائية (IGSF) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 27/06/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية¹، حيث تقوم هذه الأخيرة بتنظيم وتفتيش ورقابة المصالح الجبائية وذلك من خلال²:

- القيام بالأعمال المتعلقة بالرقابة الداخلية للمصالح الجبائية؛
- مراقبة تسيير مصالح الوعاء والتحصيل، من أجل الحيطة من أي اختلالات في التسيير؛
- تكوين المسيرين للقيام بمهامهم في إطار القوانين الجبائية.

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 30-190 المؤرخ في 23/06/1990، مرجع سبق ذكره.

² - Bulletin des services fiscaux N° 15 juin 1996 Op.cit, P47.

كما تقوم بإعلام المدير العام للضرائب فيما يخص تنظيم سير أعمال المصالح الجبائية من خلال فعالية وكفاءة مسيرها، وكذا مدى استغلالها للقدرات البشرية المتاحة¹ من خلال مؤشرات التسيير².

وعلى الرغم من الأدوار الذي تقوم بها المفتشية العامة للمصالح الجبائية عبر مصالحها الجهوية، إلا أنها تبقى غير كافية نظرا لبعدها عن مقرات المديريات الولائية وبالتالي عن التسيير اليومي لها، باعتبار أنها تعتمد على الرقابات الفجائية ولفترات متباعدة مما يسمح بخلق فجوات تخل بالسير الحسن لمصالح الإدارة الجبائية ومن التحقق من مدى التزام الأعوان بالمهام المخولة لهم.

وعلى هذا الأساس ومن أجل تفعيل الدور الرقابي للإدارة الجبائية، نقترح إحداث مصلحة مستقلة على مستوى كل مديرية ولائية تقوم بمهام المراجعة الجبائية الداخلية لمصالح المديرية والهياكل القاعدية التابعة لها، حيث تقوم هذه المصلحة بمهمة المراجعة اليومية والضبط الداخلي ومدى التزام المسؤولين والأعوان بالقوانين والإجراءات الجبائية في مجال الوعاء والتحصيل والمنازعات والمراجعة الجبائية للمكلفين بالضريبة. على أن تكون هذه المصلحة تابعة مباشرة للمفتش العام للمصالح الجبائية.

الفرع الثالث: تأسيس المحكمة الجبائية

إن إنشاء جهة قضائية متخصصة في مجال المنازعات الجبائية، يعتبر من آليات التفعيل المستقبلية الهامة في مجال ضمان حقوق المكلفين من جهة، والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى، وبالرغم من أن القضاء الإداري يحاول بناء اجتهاد في الميدان الضريبي، من خلال الأحكام القضائية على المكلفين المتعلقة بالتحصيل الضريبي سواء من حيث إمكانية المحكمة الإدارية إصدار أمر بالاستعانة بالخبرة الجبائية في قضاياها، أو من حيث تكليف المحضرين القضائيين بالملاحقة والحجز التنفيذي والغلق المؤقت للمحل المهني للمكلفين، فضلا عن الإجراء الخاص بسحب السجل التجاري في حالة إثبات الغش والتهرب الضريبيين، لكنها تبقى غير كافية في ظل التحديات المستقبلية للنظام الضريبي الجزائري من دخول الجزائر في اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مروراً

¹ - Ibid, P48.

² - Ministère des finances, Direction Générale des Impôts, instruction générale N° 02 du 26/04/2003.

بمساعي الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، مما ينجر عنه نشوء نزاعات بين إدارة الضرائب والمستثمرين، حيث أن الانشغال الأساسي لهذا المستثمر يتمثل في إيجاد الهيئات المختصة والنصوص القانونية الواضحة التي تحمي استثماراتهم.

من هذا المنطلق، وحتى لا تكون الإدارة المكلفة بالبث والفصل في المنازعات الجبائية طرفاً وحكماً في نفس الوقت، ذلك أن عملية الفصل من شأنها أن توفر عنصر الحياد وسرعة البث في الملفات الضريبية، وحتى لا يجب أن يقتصر دور مصلحة المنازعات في دراسة الملفات الضريبية المعروضة عليها فقط، فمن الضروري أن يتعدى ذلك إلى تقديم استشارات للمكلفين في المجال الضريبي، والعمل على جعل المكلفين المشتكين يكونوا طرفاً في الحل وعلى علم بجميع المراحل التي يمر منها البث في تظلماتهم قبل تبليغ المكلف بالقرار النهائي.

إن هذه التطورات ترتبط فعاليتها بوجود هذه الآلية القضائية الجبائية، والتي تكمل وتستفيد من المعطيات التي توفرها مديرية الإعلام والتوثيق، مما يستدعي الفعالية والمرونة في التكفل بهذه المستجدات الضريبية من خلال هيئات قضائية وقضاة مختصين في مجال الجبائية.

كما أن تفعيل هذه الآلية، يرتبط باقتراح تشكيل المحكمة الجبائية من خلال التكوين التخصصي للقضاة، كون هذا الأخير يجب أن يكون مختص في القانون الإداري والجبائي بمساعدة مستشار جبائي من أعوان الجبائية، ذو كفاءة وخبرة، فضلاً عن مختص في ميدان المحاسبة شريطة خروجه من دائرة الاختصاص الإقليمي للمحكمة، لضمان نزاهة وعدالة الأحكام، بالإضافة إلى إنشاء غرف جبائية على مستوى المحاكم.

إن تطبيق مثل الإجراءات إذا ما استندت إلى هيئات قضائية جبائية متخصصة، فإنها تعتبر من آليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي ومن نتائجه المنظورة، ومن حيث ضمان استقرار التشريعات الجبائية، وتوحيد شروحاتها وتنفيذها، وذلك حتى لا تبقى وظيفة إدارة الضرائب منحصرة في البث في الملفات المعروضة عليها، بل يجب أن يتم توسيع الدور الوظيفي لهذه الإدارة ليجعل من تظلم المكلف مناسبة لفتح حوار معه والتعرف على ظروفه الاجتماعية ومقدرته التكاليفية، لكي ينتقل دور الإدارة الجبائية من إدارة ينحصر همها الأول في احتساب الضريبة وضمان تحصيل أكبر للإيرادات الضريبية، إلى إدارة تكون أقرب إلى مجتمع المكلفين ومعرفة نفسياتهم حتى يتحقق الرضا النفسي للضريبة، وبالتالي لا يجد المكلف دافعاً للتفكير في كيفية التهرب منها.

عكس ما هو واقع اليوم، حيث يمارس التشريع الضريبي كل من مديرية التشريع، مديرية العمليات الجبائية، مديرية الأبحاث والمراجعات، في شكل مناشير، إجابات وشروحات، مما يخلّ بهدف التبسيط والملاءمة ولأُ يرشد النظام الضريبي من وجهة التطبيق والتنفيذ خاصة في ظل تجاهل العادات الثقافية والقيم الأساسية للمجتمع الجزائري .

المطلب الثاني: تفعيل الآليات المتعلقة بإجراءات المراجعة الجبائية

إن تفعيل آليات المراجعة الجبائية ومعالجة النقائص المسجلة فيها لن تكون ذات جدوى في ظل انحسار دور التدابير المتعلقة بها، ولهذا الغرض فإن مقتضيات التفعيل يجب أن ترتبط بالآليات المرتبطة أساساً بعقلنة التشريع الضريبي، تفعيل دور العنصر البشري، تحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة وتفعيل التنسيق الجبائي الداخلي والدولي.

الفرع الأول: تفعيل آلية عقلنة التشريع الضريبي

إن إستراتيجية تفعيل عقلنة التشريع الضريبي تقوم على مقاربات جديدة قد تساعد على تحسين مستوى الحصيلة الضريبية، باعتبار أن نقطة البدء تكمن في تبسيط وتحسين صياغة القوانين الضريبية وكذا إلى تيسير الإجراءات الضريبية، فضلا عن تنويع فلسفة عقاب المتهربين التزاماتهم الضريبية.

أولاً - تحسين صياغة القوانين الضريبية: إن غموض التشريع الجبائي وتعقيد الأحكام الجبائية وتعددتها، إلى جانب شيوع المصطلحات التقنية قليلة التداول وغير الواضحة الدلالة والمعنى نظرا لسوء ترجمتها من الفرنسية إلى العربية، لا يخدم مبدأ العدالة الضريبية.

وفي هذا الإطار لا بد من توحيد التشريع الضريبي ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها، وبذلك يجب أن تتسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الهوي وحتى المحلي، حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الحذف، بالإضافة، والإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية، وهذا لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي. كما أنه من الضروري إصدار نص تشريعي يحمي أعوان المراجعة الجبائية في تأدية مهامهم وما يواجهونه من مخاطر حتى يشكل لهم نوع من الأمان .

ثانياً -تيسير الإجراءات الجبائية من خلال شفافية الضريبة: حيث تتمثل الشفافية الضريبية في الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم مما سيعزز التزامهم الضريبي.

كما أن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري، حيث أن موظف إدارة الضرائب لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات.

ثالثاً -تنوع فلسفة عقاب المدانين بالغش الضريبي: إن العقوبات الجبائية والجزائية وإن تم تطبيقها، فإن تأثيرها يبقى ضعيفا إلى درجة الاستهانة بها من طرف كثير من المكلفين، فقد يتعرض المنتهرب من الضريبة إلى غرامات مالية ولا يهتم بها، باعتبار أنها لا تمثل شيئا بالنسبة لما تهرب منه، أما العقوبات الجزائية فإن إقرارها في القانون الجبائي أدى بدوره إلى شلها باعتبار أن هذا النمط من العقوبة نادرا ما يطبق على المدانين بالغش الضريبي. من هذا المنطلق، يصبح وجوبا التفكير في تفعيل وسائل أكثر رذعا لكل منبوّ لت له نفسه القيام بالغش الضريبي وذلك من خلال:

1- تشهير المدان بالغش الضريبي: من خلال نشر الأحكام الخاصة للمدانين بالغش الضريبي في إطار المنازعات الجبائية التي يكون موضوعها الغش الضريبي لتكون حجة قوية على المدانين بالغش الضريبي، وذلك عبر نشرة إعلامية خاصة بمديرية الضرائب بالإضافة إلى وسائل الإعلام السمعية البصرية والمكتوبة. باعتبار أن تشهير المدان بالغش الضريبي يهدف إلى إلحاق عقوبة به من خلال خلق مأزق له في وسطه المهني قد تؤدي إلى إخراج اجتماعيا مما قد ينعكس بذلك عليه ماديا.

2- حرمان المدان بالغش الضريبي من بعض الحقوق: من منطلق أن عمل الغش الضريبي يجب أن يُعتبر جريمة مخلة بالشرف والأمانة وبالتالي تحرم المحكوم عليه من تولي الوظائف والمناصب العامة وتفقدته الثقة والاعتبار - وهذا ما لا نجده في التشريع الجزائري-، حيث يجب حرمان المدان بالغش الضريبي من بعض الحقوق السياسية، كحرمانه من ترشحه للانتخاب لتولي أي مجال من ميادين تسيير المال العام، باعتبار أن من يتهرب من أداء الأموال العامة الواجبة عليه ضريبيا لا يُؤتمن جانبه من إنفاقها بكل عقلانية في إطار تسيير الوظيفة أو المنصب العام الذي يعتزم توليه.

كما يمكن حرمانه حتى من تولى التسيير الخاص المرتبط ببعض شرائح المجتمع كالجمعيات والغرف المهنية والتعاونيات، وحتى من دخول الصفقات العمومية باعتبار أن التشريع الضريبي الجزائري قد حرم المدان بالغش الضريبي من ممارسة أي عمل تجاري بسحب السجل التجاري في حالة إثبات اقترافه الغش الضريبي.

ثالثاً - إلزام الاستعانة بمحافظي الحسابات: يلزم هذا الإجراء الشركات والمؤسسات الاستعانة بمحافظي الحسابات المعتمدين من أجل مسك محاسبة قانونية ومضبوطة وهذا للتقليل من عمليات الغش عن طريق العمليات المحاسبية، حيث يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث (03) سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يتم تعيينهم أو تعويضهم في حالة وجود مانع بأمر من رئيس المحكمة المختصة في مقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة، ويعاقب المسيرون في حالة عدم تنصيب محافظي الحسابات بغرامة من مائة ألف (100.000) دج إلى مليون (1.000.000) دج¹.

الفرع الثاني: تفعيل دور العنصر البشري

إن أي إصلاح إداري يؤسس على رؤية إستراتيجية لا يمكن قيامه إلا إذا اعتمد في أولى أولوياته على تهمين العنصر البشري، فقيادة التحديث وتكريس العصرية وتحقيق التنمية الإدارية لن يتم إلا بتوافر الموارد البشرية الكافية على اعتبار أن الإدارة الجبائية إحدى الإدارات العامة في الدولة، فهي تحتاج لسير أعمالها إلى عدد كاف من الموظفين والعاملين وهذا العدد يتزايد تبعاً لتزايد أعداد المكلفين وتزايد المهام الملقاة على كاهل هذه الإدارة.

إن الشروع في التكوين قصير المدى والمستمر لكل تخصص الذي باشرت فيه الإدارة الجبائية انطلاقاً من جانفي 2005²، كان لابد منه لتصحيح ومعالجة الاختلال الرهيب في الهيكل التكويني والمستويات العلمية، وهذا الهدف لن يكون سهلاً المنال، إلا في إطار إستراتيجية شاملة محورها العناية بالعنصر البشري الذي هو أساس كل تنمية، وذلك عبر التكوين السليم للموظفين وإعدادهم فنياً ونفسياً في إطار مدارس ومعاهد متخصصة وكذا

¹ - المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي 2005، الجريدة الرسمية العدد 52، الصادرة بتاريخ 2005/07/26.

² - Ministère des Finances, Direction General des Impôts, Notes N° 463/04 du 25/08/2004.

الدورات التدريبية اللازمة لإطلاعهم على كل جديد وكل تطور في الوسائل الكفيلة لتقوية الإدارة الجبائية وتدعيم فعاليتها. عموماً ومن أجل تفعيل الموارد البشرية ينبغي:

أولاً - وضع قواعد شفافة في مجال التعيين في مناصب المسؤولية: يمثل انتقاء أعوان الرقابة عموماً والمراجعة بشكل خاص نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح منظومة المراجعة الجبائية، لأنهم عمادها وعنصرها البشري الذي ينفذ سياستها، لذا يجب أن يكون انتقاؤهم قائماً على أساس عملي وموضوعي يراعى فيه المستوى العلمي، والنفسي لهم، وأن يتحلوا بالإخلاص والحماس في العمل، وأن يكونوا واسعى المعرفة والإدراك وعلى جانب رفيع من الذلُق وحسن المعاملة بينهم وبين المتعاملين معهم¹، وذلك اعتماداً على عنصر الكفاءة والجدية التي تعد أهم عنصر محرك للفرد فهي تساعد على تلبية مطالب المكلفين من جهة، ومن جهة ثانية تهدف إلى تحقيق أغراض التنظيم الإداري للمراجعة الجبائية.

ثانياً - فعالية الإدارة الجبائية ترتبط بتحفيز موظفيها: يتم ذلك عن طريق إشباع حاجياتهم المادية والمعنوية، لأن تهيمش الموظفين يؤدي إلى اللامبالاة ويدفعهم إلى اللجوء إلى طرق غير مشروعة تجرّ سدها ظاهرة الرشوة، وهو ما يستوجب تحسين أجور موظفي الإدارة الجبائية لرفع أدائهم والحد من ظاهرة الرشوة.

الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية

إذا كانت الإدارة الجبائية تسعى في تنفيذ المهام المسندة إليها إلى تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، فإن المكلف هو الشخص الذي تفرض عليه الضريبة، أي يبقى الطرف الأساسي في العلاقة الضريبية لأنه من يتحمل أداء الضريبة وبالتالي تمويل النفقات العامة للدولة.

من هذا المنطلق كان من الضروري اعتماد سياسة تواصل مع المكلفين الهدف الأساسي منها هو إقامة رأسمال من الثقة يرتكز على قيم الإدارة، وهذا ما يجعل المكلف ينظر إلى الإدارة الجبائية بنوع من الاحترام وهو ما يحقق للإدارة الجبائية هدفين: الأول تحسين المردودية، والثاني يتمثل في تجاوز المشاكل الكثيرة مع المكلفين ولعل هذا ما تطمح إليه أي إدارة جبائية. وعليه، يجب اعتماد عدة وسائل لتحقيق الأهداف المتوخاة سواء من طرف الإدارة الجبائية أو المكلف، ومن بين هذه الوسائل نذكر:

¹ - جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية، الأثر على الضرائب في مصر، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179، 2002، ص: 80.

أولاً: الوسائل المتعلقة بالإدارة الجبائية؛ وتتمثل في:

1- القيام بحملات موجهة سواء كانت بحملة داخلية لإعلام مصالح الإدارة الجبائية بالمستجدات الضريبية الجديدة التي جاء بها قانون مالية للسنة، إلى جانب القيام بحملة خارجية حيث تقوم إدارة الضرائب بإرسال نموذج من التصريح للمكلفين مصحوب بورقة توضح كيفية ملء التصريح الضريبي، وذلك بالقيام بزيارة لمختلف المراكز الضريبية، وتهيئ أماكن لاستقبال تصريحات المكلفين وإعلام المكلفين الموجودين في المناطق البعيدة بواسطة حافلات تابعة للإدارة الجبائية تقوم بزيارة القرى الصغيرة للقيام بحملة إعلامية، وذلك من أجل نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.

2- كما يتم اعتماد الوسائل السمعية والبصرية لإعلام المكلفين وغيرها من وسائل الاتصال، وفي هذا الإطار نشير إلى أنه قد يتم الاتصال حتى بواسطة الهاتف إذ يتم تخصيص أرقام هاتفية خاصة تابعة لإدارة الضرائب لمن يريد احتساب حصيلته الضريبية، وكذلك الإجابة على أسئلة المكلفين والحصول على معلومات عامة مرتبطة بكيفية تصفية الضريبة وكيفية أداء الضريبة المفروضة؛

3- ولاكتساب المكلفين واستقطابهم حتى يكونوا أو فياء في أدائهم الضريبي، يجب احترام تصريحاتهم المقدمة وافترض الثقة فيها حتى يحدث العكس، كما يجب إقرار نوع من الحوافز للمكلفين الملتزمين بمنحهم خصما من قيمة الضرائب المستحقة عليهم في حدود نسبة معينة، وبالمقابل تسليط أشد العقوبات على غير الملتزمين منهم بهدف تحقيق العدالة بين المكلفين، كما يجب التأكد أنه من حق المكلف أن يطالب باحترام حرمة الشخصية و باحترام حقه في الدفاع عن نفسه نتيجة المناقشات الشفوية التي تقع بينه وبين الإدارة الجبائية أو من جراء تطبيق القوانين واللوائح الضريبية، فإذا ما حدث أي من هذا الظلم فإن له الحق في مقاومته بالدفاع عن نفسه بكل الوسائل القانونية¹.

4- اعتبار المكلف زبونا مريحا لخزينة الدولة يجب الحفاظ عليه مما يتطلب التواصل معه وتأطيره، وهذا يستوجب وجود إستراتيجية واضحة المعالم تعمل على إشراك مختلف الأطراف، وهذا يشترط تقوية المواطنة والتواصل الجبائي من خلال اعتماد الثقافة الجبائية بصفة تسمح

¹ - محي محمد سعيد للعلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002.

بالفهم الصحيح والسليم للدور الجبائي المالي والاقتصادي والاجتماعي للضريبة، لخلق ممانعة اجتماعية ضد الغش والتهرب الضريبيين.

ثانياً - الوسائل المتعلقة بالمكلف: تتمثل فيما يلي:

1- القيام بأداء واجباتهم الجبائية بكل صدق وأمانة؛

2- أن يقتدوا ببعض المكلفين نلر هاء الذين يفتخرون بأداء مستحقاتهم الجبائية وأن يقتنع المكلف بضرورة أدائه لواجبه الضريبي، وأن يقوم به وحده وعن طيب خاطر، مستمداً ذلك من دوره الفعال ودور الضريبة في البناء الاقتصادي والاجتماعي؛

3- ضرورة استفسار واستعلام المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الضريبية عن طريق الاتصال بالإدارة الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات، وكذا الحضور والمشاركة في الملتقيات التي تنظمها وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب وهذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.

الفرع الرابع: تفعيل التنسيق الضريبي الداخلي والدولي

إن المراقبة الفعالة لظاهرة الغش والتهرب الضريبيين تتطلب تنسيق السياسة الجبائية سواء على المستوى الوطني من خلال التنسيق الضريبي مع المصالح الإدارية المختلفة أو على المستوى الدولي من خلال إبرام العديد من الاتفاقيات الدولية.

أولاً - التنسيق الضريبي الداخلي: يلعب التنسيق دوراً هاماً في الجهاز الإداري لأية دولة، حيث تتوقف عليه مدى فعالية المرافق العامة، وبالتالي فهو عملية تكثيف للجهود سواء داخل الإدارة الواحدة أو بين جميع الإدارات التي لها ارتباط معين مع الإدارة المعنية.

وإذا كان التنسيق يحقق التكامل والانسجام والتعاون، فإنه يصبح من أولويات الإدارة

الجبائية التنسيق مع جميع الإدارات التي تربطها بها علاقة من بعيد أو من قريب بما فيها:

1- المصالح التجارية: هذا التنسيق يتعلق بوزارة التجارة من خلال مديرياتها وذلك بان ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المخالفات التي تمتدّ بصلة للنظام الاقتصادي والتي ترتكب من طرف بعض المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات مرفوقة بالدراسة التحليلية لمف الأسعار والإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة. وذلك من خلال الاطلاع على البطاقة الوطنية للتجارة.

2- مصالح الجمارك: لابد على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد، هذه البطاقة يتم جلبها من مفتشية الضرائب، وعلى مصالح الجمارك أن ترسل تلقائيا وبدون أي طلب مسبق من طرف إدارة الضرائب، معلومات مفصلة تخص عمليات الاستيراد.

3- السلطات القضائية: على هذه الأخيرة تحويل كافة المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب، ولهذا فالجهات القضائية عليها إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة وعليها أيضا أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ التي يتم إخفائها من طرف المكلفين من أجل رد للمتهم رب، خاصة أن الإدارة الضريبية لا تتغاضى عن مثل هذه الأعمال.

وعليه، يجب أن يكرس هذا التنسيق التوافق بين هذه الإدارات ليصبح التزاما قانونيا يفرض القيام به، وهكذا يمكن لعملية التنسيق بين الإدارات المتدخلة أن تمكن إدارة الضرائب من ضبط وتدقيق الأوعية الضريبية وبالتالي تحسين مستوى الحصيلة الضريبية.

ثانياً - تنسيق السياسة الجبائية الدولية: تعتبر عملية تنسيق السياسة الجبائية بين الدول مهمة، لكونها تعمل على تقريب وجهات النظر والتوجهات بين مختلف الدول، كما أنها تضع تصورا عاما للنظام الجبائي الدولي، من خلال العديد من الاتفاقيات التي تم إبرامها لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

في هذا الإطار، عملت الدولة الجزائرية على مواكبة السياسة الجبائية الدولية عبر إبرامها العديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية، والمصادقة عليها لمحاربة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي، خاصة في مجال مراقبة عملية تحويل الأموال والأرباح من وإلى الخارج.

خلاصة الفصل

تعتبر فعالية المراجعة الجبائية إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، وبمحاولة تشخيصنا لفعاليتها من خلال تطبيق مؤشرات الأداء الخاصة بها، اتضح لنا مدى النقص الذي تتميز به، بعد تقييمنا لمردوديتها من خلال النتائج المحققة، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية، إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة حالياً والتي محورها الأساسي يكمن في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية، ويرجع هذا أساساً لعدة عوامل حالت دون وصولها لأهدافها .

فالمشاكل التي يعاني منها نظام المراجعة الجبائية كضعف مؤشر البرمجة للملفات المرد مراجعتها مقارنة بحجم المجتمع الجبائي، وضعف إمكانياتها البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أو كل إليها بدرجة عالية من الجودة، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية للقيام بهذه المهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة من شأنها أضعاف مردوديتها .

بالإضافة إلى إن العلاقة السيئة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة أدت إلى زيادة حالات عدم الامتثال الضريبي، ومن ثم عرقلة أداء المراجعة الجبائية ، نظراً لنقص الوعي الضريبي للمكلفين من جهة ، وللسلبات التي تنصف بها الإدارة الجبائية من جهة أخرى .

كما إن عدم التنسيق في العمل بين هذه الأخيرة ومختلف المؤسسات والإدارات الأخرى سواء على المستوى المحلي أو الدولي، شكل لها عائقاً حال دون أدائها لمهامها بكفاءة لما تتطلبه المراجعة الجبائية من ضرورة توفر العديد من المعلومات حول المكلفين الذين تقوم بمراجعة ملفاتهم والتي تحوز مختلف تلك المؤسسات والإدارات على أكبر قدر منها .

ولبلوغ المراجعة الجبائية أهدافها وتحقيق المردودية والفعالية المرجوة منها ،فإن ذلك لن يتأتى إلا بتحسين أدائها باتخاذ كل الوسائل والإجراءات الضرورية لذلك .

واستشرافاً لآفاق المراجعة الجبائية في الجزائر على المستوى المتوسط أو الطويل، رأينا من خلال هذا الفصل أن تفعيل المراجعة الجبائية لا بد أن ينطلق من بيئة الإدارة الالكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي، وكذا إحداث هياكل خاصة بالمراجعة الداخلية على مستوى مصالح الإدارة الجبائية، وإنشاء هياكل قضائية متخصصة، كل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات المراجعة الجبائية، سواءً من حيث التشريع الجبائي، أو من حيث تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف .

الختامة

لقد تم التطرق من خلال هذه الدراسة إلى إشكالية هامة تتمثل في مدى فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015، وقد شكّل الفصل الأول مدخلاً نظرياً للمراجعة الجبائية، باعتبارها من أهم الآليات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بحسب التشريع الجبائي المطبّق ميدانياً، بحيث تتمكن الإدارة من خلال اجراء المراجعة الجبائية من استيفاء مستحققاتها من المكلفين بالضريبة، وتصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات المكتشفة، نظرياً ينجم عنهما من آثار مالية واقتصادية واجتماعية تؤثر على الخزينة العمومية.

أمّا الفصل الثاني من الدراسة فقد تم من خلاله الوقوف على ماهية الضريبة والتحصيل الضريبي، على اعتبار أن الضرائب تحتل مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج ايجابية لا يستهان بها في دعم الميزانية العامة للدولة، بالإضافة إلى ما تحقّقه من أهداف في مختلف المجالات؛ حيث تقاس كفاءة النظام الضريبي من خلال قيمة الضرائب التي يتم تحصيلها وليس من خلال ما يفرض من الضرائب، وهنا يستخدم الأساس النقدي الذي يقوم على قياس ما تم تحصيله في السنة الضريبية وليس ما تم تقديره على المكلفين.

وهنا تواجه عملية التحصيل الضريبي في الجزائر عدة معوقات متمثلة في التهرب الضريبي أو حالات تنظيم الإعسار، وضعف إجراءات الملاحقات المطبقة من طرف قابضي الضرائب.

وفي هذا الإطار اتخذت السلطات العمومية عدة اجراءات تحفيزية وردعية، الغرض منها انعاش التحصيل الضريبي وتحسين فعاليته من جهة، وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية من جهة أخرى. وتمثل ذلك في الإصلاح الجبائي الذي شكّل خطوة هامة نحو عقلنة وتفعيل النظام الجبائي الجزائري، من خلال إدخال الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، حيث تعتبر أكثر تكيفاً مع الواقع الاقتصادي المنتهج من طرف الجزائر مقارنة مع النظام السابق.

كما تم التطرق من خلال الفصل الثالث إلى واقع المراجعة الجبائية المطبقة من طرف مصالح الضرائب في الجزائر، من حيث مفهومها، أشكالها ومختلف الهياكل والإجراءات والآليات التي تحكمها.

فالمراجعة الجبائية باعتبارها مقابلاً للنظام الجبائي التصريحي، الذي منح للمكلف بالضريبة وهذا بهدف التأكد من صحة ومصداقية التصريحات واسترجاع المبالغ المتهرب منها

في إطار مراجعة التصريحات الجبائية المكلفين تُعد من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الجبائية لتحسين مستوى الحصيلة الضريبية من جهة، وتحسين مستوى الالتزام الطوعي للمكلفين من جهة أخرى.

وجاء الفصل الرابع بمثابة دراسة تطبيقية تم من خلالها الوقوف على مدى فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015، بالإعتماد على تحليل المعطيات الرقمية الإحصائية المرتبطة بتحصيل الدين الجبائي المستحق في الجزائروا يبراز فعالية الحصيلة الناتجة عن المراجعة الجبائية في تحسين مستواه، اعتماداً على البيانات الإحصائية الوصفية والكمية المتاحة، وقياسها بمؤشرات الأداء المطبقة على المراجعة الجبائية.

وقد خُصت الدراسة إلى جملة من النتائج، والتوصيات تمثلت في الآتي:

1: نتائج واختبار فرضيات الدراسة

تتمثل أهم النتائج التي أخذت إليها هذه الدراسة، والتي مكّنت من اختبار صحة الفرضيات من عدمها فيما يلي:

• تُعتبر المراجعة الجبائية البيئة الملائمة للإدارة الجبائية لتحليل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، ومدى أهميتها في التأكد والتحقق من مدى انتظام والالتزام المؤسسة بالقوانين الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية فرص الحد من التهرب الضريبي من جهة، وزيادة مستوى الإيرادات الضريبية من جهة أخرى؛

فالمراجعة الجبائية باعتبارها إجراء رقابيا مهما تمثل مرحلة جوهرية في عملية المحاسبة الضريبية عن طريق التحقق من مراعاة المكلف لأحكام المتطلبات القانونية للضريبة عند إعداده لتصريحاته الجبائية، وشمول هذه الأخيرة لكافة العمليات التي نص القانون الجبائي على خضوعها، وأنه لا توجد أية عمليات يجب خضوعها وتم إغفالها عمداً أو بحسن نية؛ وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى للدراسة.

• تواجه عملية التحصيل الضريبي في الجزائر عدة معوقات متمثلة في التهرب من دفع الضريبة.

وفي هذا الإطار اتخذت السلطات العمومية عدة اجراءات تحفيزية وردعية الغرض منها؛ انعاش التحصيل الضريبي وتحسين فعاليته من جهة، وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية من جهة أخرى.

لهذا لغرض باشرت الجزائر مطلع التسعينات سلسلة من الإصلاحات الضريبية، التي تُعتبر نتيجة حتمية للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتھا، وقد تمثلت أهم أهدافھا في تبسيط النظام الضريبي وجعله أكثر عدالة وشفافية بغية تحسين مردوديته، وُعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة من أهم نتائج هذا الإصلاح.

وبالرغم من النجاح النسبي للإصلاح الضريبي، والذي مكّن من رفع إيرادات الجباية العادية بأكثر من تسعة أضعاف بين سنتي: 2000 و2015، إلا أن هذه الإصلاحات لم تحقق بعد أحد أهم أهدافها المنشودة والمتمثلة في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛ حيث لا تزال هذه الأخيرة تهيمن على بنية الإيرادات العامة للدولة، بل إن إيرادات الجباية العادية لم تغطي سوى نسبة قدرها 46.18 بالمئة من نفقات ميزانية التسيير خلال الفترة الدراسة، ومن ثم يمكن القول بعدم فعالية السياسة الجبائية في تمويل الميزانية العامة للدولة، مما يثبت صحة الفرضية الثانية.

• نظراً لأهمية المراجعة الجبائية في ضبط المعاملات المالية والاقتصادية للمكلفين، نجد أن المشرع الجبائي الجزائري حصرها في إطار قانوني وتنظيمي دقيق ومعين وواضح لينظم ويسير مختلف خطواتها وأطوارها، فضلاً عن التحكم في تقنيات تطبيقها بدءاً بالمراجعة الداخلية (الأولية)، ووصولاً إلى المراجعة الخارجية (المعمقة) بمختلف أشكالها متمثلة في التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ومراجعة التقييمات للمعاملات العقارية.

وهنا تُعد المراجعة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية الممارسة من قبل المكلفين، حيث يتوقف نجاح هذه العملية عموماً على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي والقانوني، والتي يتوفر لديها المهارات العالية التي تمكنها من اكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين في الوقت المناسب وبالسرية المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة مكلفة بالنسبة للمكلفين، مما يدفعهم إلى الالتزام الضريبي وتحري الدقة عند القيام بأي تصريحات ضريبية.

وعليه، تتضمن المراجعة الجبائية من الناحية العملية مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالمراجعة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى الحد من التجاوزات الجبائية

المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني من جهة. ووسيلة ضرورية لضمان المساواة بين المكلفين في دفع الضريبة من جهة أخرى، وهي بذلك تشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات؛ مما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

• تعتبر فعالية المراجعة الجبائية إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، ومن خلال تشخيص فعاليتها قياساً بمؤشرات الأداء المطبقة على مستوى الإدارة الجبائية في الجزائر، اتضح مدى النقص الذي تتميز به، بعد تقييم مروديتها، من خلال النتائج المحققة، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية، إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة حالياً والتي محورها الأساسي يكمن في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية، ويرجع هذا أساساً لعدة عوامل حالت دون وصولها لأهدافها.

كما أن هناك العديد من المعوقات المرتبطة بنظام المراجعة الجبائية نفسه، والتي حالت دون تحقيقه للأهداف المسطرة له، من أهم هذه المعوقات:

- ضعف مؤشر البرمجة للملفات المرد مراجعتها مقارنة بحجم المجتمع الجبائي، وبالتالي فإن عدم إيجاد آليات فعالة لحل هذا الإشكال سيفوت على الإدارة الجبائية فرص حقيقة لاسترجاع حقوقها الضائعة بسبب التقادم؛

- عدم وجود نظام للمراجعة الداخلية لمصالح الإدارة الجبائية والذي يعنى بمراجعة ومراقبة طريقة عمل المسؤولين وأعاون الإدارة الجبائية في التسيير اليومي للملفات الجبائية ومدى التزامهم بقوانين وإجراءات فرض وتحصيل الضريبة، ما من شأنه الحد من كفاءة عمل الإدارة الجبائية وضعف فعاليتها؛

-النقص الفادح في الإمكانيات المادية والبشرية للقيام بمهام المراجعة الجبائية على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة؛

- ضعف كفاءة الإدارة الضريبية بدليل أن نسبة كبيرة من موظفي هذه الإدارة من غير الحاصلين على شهادات جامعية، إضافة إلى التطور الكبير في عدد المنازعات الضريبية الذي يعبر عن عدم تحكم هذه الإدارة في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب وتصفياتها وتحصيلها.

إن المعوقات الداخلية لفعالية المراجعة الجبائية لا تقتصر على ضعف كفاءة الإدارة الضريبية فحسب، بل إن عدم استقرار التشريع الضريبي يعتبر أحد أهم هذه المعوقات، حيث تُقر قوانين المالية السنوية عشرات التعديلات على مختلف قوانين الضرائب، بما يوحي أن

السلطات العمومية لا تملك سياسة واضحة المعالم في هذا المجال، بل تتعامل مع مختلف التطورات الاقتصادية والاجتماعية بمنطقٍ الفعل .

بالإضافة إلى إن العلاقة السيئة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة أدت إلى زيادة حالات عدم الامتثال الضريبي، ومن ثم عرقلة أداء المراجعة الجبائية، نظرا لنقص الوعي الضريبي للمكلفين من جهة، و للسلبيات التي تتصف بها الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

كما إن عدم التنسيق في العمل بين هذه الأخيرة ومختلف المؤسسات والإدارات الأخرى سواء على المستوى المحلي أو الدولي، يعتبر من أهم المعوقات الخارجية لفعالية المراجعة الجبائية في أدائها لمهامها بكفاءة لما تتطلبه المراجعة من ضرورة توفر العديد من المعلومات حول المكلفين الذين تقوم الإدارة بمراجعة ملفاتهم، والتي تحوز مختلف تلك المؤسسات والإدارات على أكبر قدر منها. ما من شأنه حرمان الخزينة العمومية من إيرادات هامة، كما تعتبر ظاهرة الفساد الضريبي أحد المعوقات الخارجية التي تحول دون تحقيق المراجعة الجبائية لأهدافها، بدليل الأرقام المخيفة لحجم التجاوزات المرتكبة.

وبناءً على ما سبق، يتضح جلياً نقص فعالية نظام المراجعة الجبائية المطبقة في الجزائر وعدم قدرته على الرفع من مستوى الحصيلة الضريبية بسبب المعوقات والإشكالات التي تواجهه. وهو ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

2: توصيات واقتراحات الدراسة

على ضوء مختلف النتائج التي توصلنا إليها، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تسهم في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر بشكل عام، وتفعيل نظام المراجعة الجبائية على وجه الخصوص، وهذا على النحو الآتي:

- إيلاء اهتمام أكبر بالجباية العادية من خلال توسيع قاعدة الإخضاع الضريبي، خاصة مع انخفاض الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات، ما يدل على قدرة الاقتصاد الوطني على تحمل اقتطاعات الضريبية جديدة دون التأثير سلباً على أدائه، إضافة إلى وجود قطاع غير رسمي ضخم وجب إخضاع أنشطته لمختلف الضرائب؛
- إعادة النظر في معدلات الضرائب على استهلاك السلع الكمالية بما يحقق مداخيل أكبر للخزينة العمومية، إضافة إلى الاهتمام بالضرائب على الثروة والممتلكات، مما يرفع من مردودية هذه الضرائب؛

- استكمال إصلاح الإدارة الضريبية وفقاً للمعايير الدولية وإيلاء أهمية بالغة للعنصر البشري عن طريق التكوين والتدريب، إضافة إلى تعزيز الجانب الخلفي للعاملين بهذه الإدارة وتحسين ظروفهم المعيشية، بما يمكن من رفع أدائهم ويجنبهم مختلف الإغراءات؛
- سن التشريعات الجبائية انطلاقاً من دراسات ميدانية تشخص الواقع وتستشرف المستقبل بعيداً عن استيراد قوانين وتشريعات الدول الأخرى التي يختلف واقعها عن الواقع الجزائري، وتفادي كثرة التعديلات المرتبطة بأحداث سياسية واجتماعية بعينها، إضافة إلى العمل على جعل هذه التشريعات أبسط ما يكون بما يسهل فهمها من طرف المكلفين ومن ثم احترامها؛
- ضرورة مواكبة التشريع الجبائي للتغيرات الحاصلة على مستوى التشريعات ذات العلاقة، خاصة على مستوى النظام المالي المحاسبي و معايير التدقيق الدولية.
- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بجباية مختلف الضرائب، بما يسهل عمل أعوان الإدارة الجبائية من جهة، ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من جهة أخرى؛
- خلق قنوات اتصال بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات العمومية التي تحوز على معلومات عن هوية وحجم نشاط المكلفين بالضريبة، خاصة البنوك والمؤسسات المالية؛
- العمل على إصدار مجلات متخصصة وموسوعة تشريعية تشمل كل قوانين الضرائب، يستفيد منها كل المهتمين بالشأن الضريبي، سواءً تعلق الأمر بأعوان الإدارة الجبائية أو الباحثين الأكاديميين والمهنيين ورجال الأعمال؛
- العمل على نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المجتمع، وذلك من خلال إدراج التكوين والثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية، والاستعانة بكافة الوسائل الإعلامية، السمعية منها والبصرية، إضافة إلى إقامة مكاتب للإرشاد الضريبي.

واستشرفاً لآفاق المراجعة الجبائية في الجزائر على المستوى المتوسط أو الطويل، رأينا من خلال هذه الدراسة أن تفعيل المراجعة الجبائية لا بد أن ينطلق من بيئة الإدارة الالكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي الذي يساهم بشكل فعال في توفير المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحسين جودة البرمجة والانتقاء للملفات الخاضعة للمراجعة، وكذا إحداث هياكل خاصة بالمراجعة الداخلية على مستوى مصالح الإدارة الجبائية تمكن من اكتشاف مختلف الإختلالات وتساعد في متابعة مدى استغلال المعلومات الناتجة عن النظام المعلوماتي وإقرار عقوبات صارمة على كل من يثبت تقصيره من الأعوان والمسيرين وإنشاء

هياكل قضائية جبائية متخصصة، كل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات المراجعة الجبائية سواءً من حيث التشريع الجبائي، أو من حيث تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف.

3: آفاق الدراسة

لقد تناولت هذه الأطروحة موضوع فعالية المراجعة الجبائية المطبقة على المكلفين بالضريبة في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية للجباية العادية خلال الفترة 2000-2015، وذلك على المستوى الكلي دون التطرق بشكل مفصل إلى: دور المراجعة الجبائية في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، وكذا مدى تأثير المنازعات الضريبية غير المجدية على فعالية حصيلة المراجعة الجبائية، ومدى مساهمة نظام المعلومات الجبائية في دعم المراجعة الجبائية، إضافة إلى عدم تناول دور نظام المراجعة الجبائية الداخلية لمصالح الإدارة الجبائية في إرساء الحوكمة الجبائية، كل هذه الجوانب يمكن أن تشكل منطلقاً لموضوعات جديدة. وفي نهاية هذا البحث نسأل المولى العلي القدير أن نكون ممن اجتهد فأصاب أجر انؤاء، لا فأجر واحد، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

قائمة

المراجع

أ- المراجع باللغة العربية

أولا -المكتب:

- 1- القرآن الكريم ، رواية ورش عن نافع
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2009 .
- 3- أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس و الفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال ، (دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1997).
- 4- أبي الحسن علي الماوردي:"الأحكام السلطانية والولايات الدينية"،(دار الكتب العلمية، بيروت).
- 5- أبي يوسف يعقوب ابن إبراهيم "كتاب الخراج"، (المطبعة السلفية 1352 هـ).
- 6- ابن منظور، لسان العرب لابن منظور، ج3،(دار المعارف ، القاهرة ،1981).
- 7- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، (دار هومة، الجزائر، طبعة ثانية، 2006).
- 8- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، (دار الهدى، الجزائر،2005).
- 9- ألفين لوبك أرنيز، المراجعة: مدخل متكامل علمي، (دار المريخ، 2001)
- 10- بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية،(مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر،2010).
- 11- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، (دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011).
- 12- تحسين بهجة الشاذلي، محمد عبد العظيم حسن رمضان، الفحص الضريبي ، (مكتبة الجامعة الأردنية ،الرقم التسلسلي460455، 1995).
- 13- جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية، الأثر على الضرائب في مصر، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179، 2002.
- 14- جهاد سعيد حصاصنة، المالية العامة و التشريع الضريبي و تطبيقاتها العملية، وفقا للتشريع الأردني ، ط 1 ، (1999-2000 ، الأردن).
- 15- حسن عواضة، المالية العامة (دراسة مقارنة) الموازنة، النفقات و الواردات العمومية ، (دار النهضة العربية للطباعة و النشر، 1983 ، بيروت).

- 16- حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، (الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2003).
- 17- حسن عواضة، المالية، دراسة مقارنة النفقات و الإيرادات، ط 4، (دار النهضة العربية، بيروت، 1978).
- 18- حنيش علي ، مقدمة في علم الضرائب، دراسة في النظرية العامة للضريبة و أهم الضرائب المطبقة في النظام الجزائري، (منشورات دار الكتب ، الجزائر ، 2011).
- 19- خالد الخطيب ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، (دار الحامد ، عمان ، 1998).
- 20- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث - جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين-، الطبعة الثانية، (دار هوم، الجزائر، 2006).
- 21- خالد أمين عبدالله ، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية" ، (دار وائل للنشر، الطبعة الثانية ، عمان، الأردن ، 2004).
- 22- رفعت المحجوب، المالية العامة - النفقات و الإيرادات- (دار النهضة العربية، بيروت 1975).
- 23- رأفت سلامة محمود و زملائه، علم تدقيق الحسابات النظري، (دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، 2011، عمان، الأردن).
- 24- رزق ابوزيد الشحنة: تدقيق الحسابات ، مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، (دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى ، 2015).
- 25- سعد محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية، (مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 2002).
- 26- سراج عبود، قانون العقوبات الاقتصادي، (المطبعة الجديدة، دمشق، 1985).
- 27- سرور احمد فتحي، الجرائم الضريبية، جامعة بيروت، (دار النهضة العربية، 1990).
- 28- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، (دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة ، الجزائر).
- 29- طلال محمد الججاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، (دار اليازوري، عمان ، الأردن ، الصبعة العربية، 2009).

- 30- طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، (دار النهضة العربية، القاهرة ، 2010).
- 31- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، (عين مليلة الجزائر 2012).
- 32- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات، ط 1، (منشأة المعارف، الاسكندرية).
- 33- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط 1، (مزوار، الوادي، الجزائر، 2003).
- 34- عاطف محمد موسى ، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية و التطبيق -دراسة مقارنة- ، (دار النهضة العربية، 2011).
- 35- عبد المولى، السيد، الضرائب و المعاملات الدولية، (دار النهضة العربية، القاهرة، 1998).
- 36- عبد الرحمان ابن خلدون : مقدمة ابن خلدون،(دار الكتب العلمية، بيروت، ط 1993).
- 37- عادل محمد القطاونة ، عدي حسن عفانة ، المحاسبة الضريبية ، (دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، 2008 ، عمان الأردن).
- 38- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى،(دار جدير، عمان، 2011).
- 39- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي،(دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان،2005).
- 40- عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد و تسيير المؤسسة، (ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2000).
- 41- عبد السلام أبوقحف، اقتصاديات الإدارة الاستثمار،(الدار الجامعية،بيروت،1993).
- 42- عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، (دار الخلدون للطباعة والنشر، ط 01، بيروت).
- 43- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية- (دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطابعة، 2006، الطبعة الأولى، عمان الأردن).
- 44- فليح حسن خلف، المالية العامة، (عالم الكتاب الحديث، عمان،2008).

- 45- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، ط 4، (دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008).
- 46- محمد عباس محرز، المدخل الى الجباية والضرائب، سلسلة الجباية، (دار النشر ITCIS، عين البنيان، الجزائر، 2010).
- 47- منور أوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، ط 1، (مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2009).
- 48- محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية - المفاهيم العلمية و الإجراءات العملية-، (دار التعليم الجامعي، 2012، الإسكندرية).
- 49- محمد سامي راضي، مبادئ و أسس المراجعة، (دار التعليم الجامعي، الإسكندرية 2017).
- 50- محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية و الفحص الضريبي، (دار الطباعة الحرة، الإسكندرية 2006).
- 51- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علما وعملا، (دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2006).
- 52- محمد محمود ذيب حوسو، منهجية التدقيق الضريبي، (شركة ابن خلدون للطباعة و النشر، الطبعة الأولى، 2006).
- 53- محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، (بدون دار نشر، عمان، 1996).
- 54- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، (ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005).
- 55- محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي - الاقتصاد المالي - (الدار الجامعية، الاسكندرية، دون تاريخ نشر).
- 56- محمد الصغير بعلي: المالية العامة، (دار هومة، 2003).
- 57- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، (دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، 2015، عمان، الأردن).
- 58- وليد زكريا صيام، وائل عودة العكشة، الضرائب و محاسبتها، (دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط 02، 1997، عمان).

59- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالية، (دار المحمدية للطباعة، كالجائر، الطبعة الأولى، 2008).

ثانياً - الأطروحات و الرسائل:

• الأطروحات:

- 1- طالبى محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري فى الاقتصاد العالمى، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، (جامعة الجزائر 3 ، 2011-2012).
- 2- محمد فلاح، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات-، أطروحة دكتوراه، (جامعة الجزائر، 2005/2006).
- 3- ناصر احمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة فى الأردن، أطروحة دكتوراه فى الاقتصاد والتخطيط ، (جامعة تشرين، سوريا، 2007- 2008).
- 4- نضال محمد سلمان الكساسبة ، إطار مقترح لتحسين فاعلية التدقيق الضريبي ، أطروحة دكتوراه فى فلسفة المحاسبة ، (كلية الأعمال ، جامعة عمان العربية ، 2013).

• الرسائل :

- 1- العياشى عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري فى مجال الوعاء و النحصيل 1992-2009، مذكرة ماجستير فى العلوم الاقتصادية، (جامعة الجزائر، الجزائر، 2005/2006).
- 2- العنبكى هيثم على محمد ، دراسة و تقويم نظام جباية ضريبة الدخل فى الهيئة العامة للضرائب العراق ، رسالة دبلوم على- معادلة للماجستير -، (المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، 2006).
- 3- الدبك، احمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل فى فلسطين وفقا للقانون رقم 25 لسنة 1964 ، رسالة ماجستير غير منشورة، (جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003).

- 4- إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، مذكرة ماجستير، (الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008).
- 5- إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، (جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004).
- 6- بوعلام ولهي، دور المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير - غير منشورة -، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، (جامعة الجزائر، 2004).
- 7- حميدانو صالح، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و جباية -مذكرة غير منشورة- قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، (جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2012).
- 8- حسام فايز احمد عبد الغفور ، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية ، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، (كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين ، 2008).
- 9- داودي محمد ، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية عامة ، (معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2006/2005).
- 10- شرعب مجدي نبيل، امتيازات الإدارة الضريبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006).
- 11- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
- 12- عمر يحي العمر، الصعوبات التي تواجه مدقي ضريبة المبيعات في الأردن ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة اليرموك ، الأردن ، 2008.
- 13- عادل كمال حسنين محمد ، مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن الإقرار الضريبي طبقا للقوانين الضريبية المصرية ، رسالة ماجستير ، (كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة طنطا ، 1998).

- 14- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، (جامعة باتنة، 2002).
- 15- عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2008-2009 .
- 16- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير -غير منشورة- العلوم التجارية، (جامعة ورقلة، 2013).
- 17- قوت جاسم يوسف حمادة ، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي -دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت- ماجستير في المحاسبة، (كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2014).
- 18- لبادة أمجد نبيه عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير غير منشورة ، (جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006).
- 19- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية (كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005).
- 20- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، (المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008).
- 21- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، (جامعة الجزائر، 2003-2004).
- 22- هندي كريم، الجباية البترولية وأهميتها في الاقتصاد الجزائري - في ظل الشراكة الأجنبية في قطاع المحروقات-، مذكرة ماجستير غير منشورة، (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2009).

ثالثا-المجلات العلمية:

- 1- أمين السيد لطفي ، تقويم سياسات الفحص الضريبي و أثارها على الخلافات مابين الممولين و الإدارة الضريبية " دراسة تطبيقية على شركات السياحة مع إطار محاسبي منهجي مقترح "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، (جامعة عين شمس ، 1992).

2- سليمان الدالي، رواد داؤد ، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية (مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 73 العدد 1-2015).

3- عبد الناصر نور ومحمود إبراهيم ، التخطيط الضريبي ، دراسة ميدانية على الشركات الأردنية المساهمة في قطاع الخدمات، (أريد للبحوث و الدراسات ، المجلد الأول العدد الثاني، أريد ، 1999).

4- مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون عدد - 39، سبتمبر 2014 ، (كلية الحقوق والعلوم السياسية - قسم العلوم القانونية والإدارية جامعة 08 ماي 1945 قالمة).

رابعا-الملتقيات:

1- عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة،(جامعة سعد دحلب، البلدة، 2003).

2- كمال رزيق، فضلي عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، المركز الوطني للاعلام الآلي والعلمي الجزائر أفريل 2005.

خامساً -القوانين و المراسيم:

1- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 جريدة رسمية رقم 79.

2- قانون 02-11 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية 2003، الجريدة الرسمية رقم 86 .

3- الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي 2005، الجريدة الرسمية العدد 52، الصادرة بتاريخ 2005/07/26.

4- قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31.

5- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر 2017

- 6- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2017.
- 7- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017
- 8- القانون التجاري الجزائري للجمهورية الجزائرية، سنة 2017.
- 9- النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25.
- 10- المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 الذي يحدد كفيات تحرير الفاتورة، الجريدة الرسمية العدد 80 الصادر بتاريخ 2005/12/11
- 11- المرسوم تنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، الصادرة بتاريخ 1998/12/21 .
- 12- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.
- 13- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 09، الصادر بتاريخ 1991/02/27.
- 14- المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية.
- 15- المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في / 28 / 2007/11، المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية الجريدة الرسمية رقم 75 .
- 16- القرار وزاري مشترك المؤرخ في 21/02/2009، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.

خامساً - اللوائح:

- 1- المذكرة رقم 167 / وم / م ع ض / م ع ج ت المؤرخة في 02 ماي 1995 .

سادساً - التقارير:

- 1- تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2014.

سابعاً - الدلائل التطبيقية:

- 1- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.
- 2- الدليل التطبيقي للتصريحات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.
- 3- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب 2007.
- 4- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.
- 5- النظام الجبائي الجزائري، مديرية التشريع الجبائي، مطبوعات جنان المالكي، بن عكنون، الجزائر، 2017.

ب-المراجع باللغة الأجنبية:

A-Les Ouvrages :

- 1- Allal hamini, **L'audit comptable et financier**, édition berti,(alger, 2003).
- 2- Alescandre. **Droit fiscal algérien**, (OPU Alger 1990).
- 3- ARNUD DE BISSY,**COMPTABILITE ET FISCALITE**, Du résultat comptable au résultat fiscal,(LexisNexis, Paris, 2016).
- 4- Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, **fiscalité française**, (2ème édition ; Gualino, Paris, 2011).
- 5- BEATRICE ET FRACIS GRANDGUILLOT, **LA FISCALITE FRANSAISE 2017**, (22ème édition, Gualino, Paris, 2017).
- 6- CASIMIR J. P., **Les signes extérieurs de revenus**, (Librairie de l'université, Paris, 1979).
- 7- Claude Laurent, **Controle fiscale – la vérification de comptabilité-** (bayeusaine, paris, 1995).
- 8- Christine collette, **gestion fiscal des entreprises**, (ellipse, paris, 1988).
- 9- Dictionnaire fiscale, édition groupe,(revue judiciaire 2001).

- 10- Fatima Zohra Drissi, Les Guides D'Audit de Gestion D'entreprise, (BERTI Editions, Alger, 2013).
- 11- GERARD VALIN, J-F.GAVANOU, CUTTMANN, J.LE VOURC'H, **CONTROLOR & AUDITOR**, (Dunod, Paris, 2006).
- 12- Jean-claude drié, **La vérification de comptilité**, (litec fiscal paris, 2007).
- 13- Gérard Legrand, Hugues Martin, Perrine De Lagaede, **LE RECouvreMENT DE L'IMPOT**, (LexisNexis, Paris, 2014).
- 14- Jean-claude drié, **LE CONTROLE FISCAL RACONTE AUX DIRIGEANTS ET A LEURS CONSEILS**, (LexisNexis, Paris, 2014).
- 15- Jacques duhem, michel jemmes, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, (edition EFE Paris, 1996).
- 16- Jean-Pierre Casimir, **Contrôle fiscal-Contentieux-Recouvrement-**, (Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2010).
- 17- Jean-Pierre Casimir, **Contrôle fiscal**, (COLLECTION LES CODES RF, Paris, 2017).
- 18- Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic, **Droit fiscale général**, (LexisNexis, Paris, 2016).
- 19- Maurice Cozian, **précis de fiscalité des entreprises**, 28 éme éditions,(litec, paris, 2004-2005).
- 20- MAX. Artuso, **vérification fiscale de l'entreprise**, (édition Foucher, Paris,2000).
- 21- Michel Bovier, Marie Christine, **l'administration fiscale en France**,(PUF, Paris, 1988).
- 22- Memento. **Pratique, fiscale** 2000, (édition francis lefebvre, paris, 2000).

- 23- Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit**, (BERTI Editions, Alger 2005).
- 24- Mohamed Chérif Ainouche : **l'essentiel de la fiscalité algérienne**, 1989.
- 25- Pierre Beltrame **Le fiscalité en france**, (Hachette Supérieur, 5^{ème} édition, 1997).
- 26- P. Colin, **la verification fiscale**, (édition Economica, Paris, 1985).
- 27- P. Colin, G. GERVAISE, M. ROSETTI, **Fiscalité pratique**, (librairie Vuibert, septembre 1994. Paris).
- 28- P. Bougon et J. M . Vallee, **Audit et gestion fiscale**, (édition clef, ATD, 1986).
- 29- Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et audit**, (campus LMD, Dunod, Paris, 2006).
- 30- Rédha Khelassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, (BERTI Editions, Alger, 2013).
- 31- Thierry Lambert, **vérification fiscale personnelle, économique**, (Paris, 1984.)
- 32- Tayeb ZITOUNE, François GOLIARD, **Droit fiscal des entreprise**, (BERTI Edition, Alger, 2007).
- 33- Thierry Lambert, **Procédures fiscales**, (LEDJ, lextenso éditions, Paris, 2015).

B- Les Thèses et Les mémoires :

- 1- Belardi mencef, **Technique de vérification de comptabilité**, mémoire de fin d'études, (I.E.D.F, kolea.2001).
- 2- Hachemi Achouri, **Fiscalité immobilière**-mémoire de fin d'étude 3^{ème} cycle spécialisé, (I.E.D.F, kolea.2001).

3-Olivier Hebach, **le Comportement au travail des Collaborateurs de Cabinet d'audit financière**, thèse de doctorat de gestion, (université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000) .

C- Les Circulaires; Les Instructions et Les Notes :

- 1- Circulaire n° 52/me/dgi, 22 fev 1994.
- 2- Circulaire N° : 140 M F/D G I /DOF. du 23-05-95
- 3- Circulaire N° 134/MF/DGI/DRV/2000 du : 15/02/2000.
- 4- Circulaire N° 135/MF/DGI/DRV/2000 du : 15/02/2000.
- 5- Circulaire n° 812 M.F./D.GI/ 21 juin 2001.
- 6- Circulaire N° 02/MF/DGI du 18/09/2002
- 7- Instruction générale N° 02/MF/DGI du 26/04/2003.
- 8- Note N° 2418 /M F/D G I/D R V/S D N P/ B2 / Du 21.12.2002.
- 9- Note 14/MF/DGI/DRV/ 2010 du : 07/02/2010
- 10- Notes N° 463/04/MF/DGI du 25/08/2004.

D-Les bulletins ; Les guides et Les Lettres

- 1- Bulletin des services fiscaux N° 15 juin 1996.
- 2- Bulletin De services fiscaux N°27 janvier 2008.
- 3- Bulletin des services fiscaux, n° 19, dgi, mars 2013.
- 4- Guide de vérificateur de comptabilité, dgi, 2001, alger.
- 5- Guide du controle sur piece, dgi, edition 2004.
- 6- Lettre d'information/MF/DGI, Numéro spécial,

E- Les Sites :

- 1- www.joradp.dz
- 2-www.mfdgi.gov.dz
- 3-www.dge.gov.dz

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الملحق رقم 01

**Fiche de début des travaux
de vérification**

..... le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'Identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Adresse Tél.

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.....

M.....

M.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d.....

الملحق رقم : 20

Avis de vérification de Comptabilité

Référence :

Lettre avec
A.R
N°.....

M
.....
.....

N.I.S : |.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.

Le20.....

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

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

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

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

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

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

Veillez agréer, M l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

Série O n° 4 ENAG - ULC - Algérie (2007)

Dispositions fiscales :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Important !

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

..... Tél. n°.....

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

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS BECHAR
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA D'ADRAR
N°/ DIW / SDCCF / BRF /

Adrar Le :/...../.....

الملاحقة رقم: 03

A Monsieur

.....
.....
.....

OBJET : Demande De Renseignements

REFERENCE : Articles 45 et 46 Du Code De Procédures Fiscales

Dans Le Cadre De L'Exercice Du Droit De Communication Reconnu Aux Services Fiscaux Par Les Articles Cités En Références , J'ai L'Honneur De Vous demander De Bien Vouloir Me Communiquer Les Renseignements Ci - Après :

.....
.....
.....
.....
.....

Veillez Agréer , Monsieur L'Expression De Ma Considération Distinguée .

-----0-----

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS de.....
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA de.....
SERVICES DE RECHERCHES ET VERIFICATIONS de.....
N° _____/

الملاحق رقم: 04

A
M.....
.....

Avis de vérification N°
du

DEMANDE DE JUSTIFICATIONS

En application des dispositions des articles 187 et 131 bis du Code des Impôts Directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous demander des justifications concernant certaines indications de votre déclaration de revenus de (s)années(s):
.....précisées ci-dessous.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part entraîne en vertu de l'article 131 du CID, l'établissement d'office des impositions.

Veillez croire, M....., en l'expression de notre parfaite considération.

Les Vérificateurs

Accusé Réception
de l'intéressé (Date et Signature).

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الملحق رقم 051

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

Référence N° :

Lettre avec
A.R.

A.M.

Le 20.....

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

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

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

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

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

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

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

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

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

الملحق رقم: 06

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction des Impôts de la
Wilaya de
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau des Vérifications Fiscales

Dossier de Vérification N° /
Vérificateur:.....
Chef de Brigade:.....

VERIFICATION DE COMPTABILITE

FICHE DE SYNTHESE

Code d'activité :..... / Numéro Identifiant Fiscal :.....
Désignation de l'entreprise vérifiée :.....
Adresse exacte :.....
Désignation de l'activité exercée :.....
Date de début d'activité :.....
Délai de réalisation de la vérification :.....

I - VERIFICATION COMPTABLE

Système comptable :.....
Document comptable :.....
En la Forme :.....
Au Fond :.....
Motifs précis du rejet de comptabilité :.....

II - VERIFICATION FISCAL

Réintégration des charges :.....
Réintégration des rehaussements de CA au Résultat :.....
Réintégration des taxes sue achats :.....
Taux de TVA applicables:.....

Modification du régime fiscal :.....
Recherche extérieures :.....
CA global de la période vérifiée : - 1^{er} notification :.....
- 2^{eme} notification :.....
BIC global de la période vérifiée : - 1^{er} notification :.....
- 2^{eme} notification :.....

III - RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

Normes de production :.....
Taux de valeur ajoutée :.....
Taux de perte et déchets :.....
 Approvisionnements :.....
 Processus de fabrication :.....
 Conditionnement :.....
Taux de marge brute (achat /revente) :.....
Taux de rendement (prestation de service) :.....
Taux de marge nette :.....

IV - RESULTAT DE L'INTERVENTION

	Année	Année	Année	Année
- Rehaussement sur CA (TAP)				
- Réintégration de charges				
- Charges accordées				
- Réintégration de TVA / Achats				
- Déduction en cascade				
Situation après vérification :				
- Chiffre d'Affaire retenus				
- Chiffre d'Affaire déclarés				
- Rehaussement sur CA				
- Résultat retenus				
- Résultat déclarés				
- Rehaussement résultats				
Produits des rôles :				
- T.V.A / C.A				
- T.V.A / Achats				
- I.B.S				
- I.R.G				
- Enregistrement				
- V.F				
- Timbre				
- I.R.G / Salaires				
- T.A.P				
- Autre a précise				
- Pénalités				
- Totale				
Totale générale				

Observations Générales sur la Vérification :

Suites réservées au dossier :

Vu, le :.....

Fait à:..... le,

Le Sous-directeur des Contrôles Fiscaux

Rédacteur

Signature

Signature

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts de la
Wilaya de

IDENTIFIANT FISCAL

Grid for fiscal identifier: 14 vertical bars

الملحق رقم: 07

CODE TERRITOIRE

Box for territory code

CODE ACTIVITE

Box for activity code

NUMERO D'ARTICLE

Grid for article number: 10 vertical bars

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° / 200

Entreprise Vérifiée :

Activité :

Adresse :

Brigade de Vérification N°

Agents Vérificateurs :

Three horizontal lines for agent names

A/ GENERALITES

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

— Forme juridique

— Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle

— Désignation de l'exploitant - du gérant - du directeur général

— Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL

Associé Majoritaire -

Associé Minoritaire -

Non Associé -

— Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales

— Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

B/ PROCEDURE DE VERIFICATION

Série 0 n° 15 bis

(Pièces à joindre)

Pièce n° 1/Avis de Vérification :

— Adresse le : n° A/R

— Remis le : Accusé réception

Pièce n° 2/Avis de Notification :

— Adresse le : n° A/R

— Accusé réception reçu le :

— Remis le : contre accusé réception

Pièce n° 3/Réponse de l'entreprise vérifiée :

— Reçue le : dans les délais

— Absence de Réponse - reçue hors délais

Pièce n° 4/Notification de la position définitive de l'administration :

— Adressée le : n° A/R

— Accusé réception reçu le :

— Remis le : contre accusé réception

Pièce n° 4/1 4/2 Avis de Notification aux associés :

— Adresse le : n° A/R

..... n° A/R

..... n° A/R

..... n° A/R

— Accusé réception reçu le :

Pièce n° 5 - Nouvelle réponse de l'entreprise vérifiée (éventuellement) :

— Reçue le :

Pièce n° 6 - Nouvelle notification de la position de l'Administration :

— Adressée le :

Pièce n° 7 - Tableau comparatif des bilans - relevé de comptabilité

Pièce n° 8 - Copie de l'avertissement "activité"

Pièce n° 9 - Copie de l'avertissement "revenus"

C/ CLOTURE DE LA VERIFICATION :

1° Observation sur les résultats de la vérification :

— Du Chef de Brigade

— de la sous-direction chargée du contrôle fiscal

2° Conclusion de la vérification :

— Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée :

— Caractère des infractions relevées et des rehaussements appliqués
(existence ou non de manœuvre frauduleuses - infractions répétées)

— Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incidents éventuels opposition à contrôle, etc...)

2°/ Renseignements relatifs au dossier fiscal

— Position fiscale :

Impôts directs :

- T.C.A.

— Gestion du dossier fiscal

- Dépôt des déclarations et des bordereaux - avis de versement
(Tardif - défaillances - régulier)

— Régularisations fiscales (impôts directs - T.C.A.)

— Vérifications de comptabilité

- Périodes vérifiées

— Recherches extérieures dans le cadre de la présente vérification

- Nombre de demandes

- Nombre de recoupements reçus

- Observations éventuelles

— **Autres observations**

— Désignation précise de l'activité (s) exercée (s)

— Adresse des Etablissements de productions, de commercialisation, des entrepôts

— Liens avec d'autres entreprises (Nature des liens, adresse de ces entreprises)

— Importance des moyens d'exploitation

- Effectifs employés :

- Equipements d'exploitation :

— Assistance juridique, comptable ou fiscale (conseil juridique, fiscal, comptable, etc...).

D/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS)

1° / Date du contrôle du rapport de vérification

2° / Date de l'envoi à l'Administration Centrale de la fiche de synthèse

3° / Observations de la Direction Régionale des Impôts

4° / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5° / Décision proposée par la D.R.I.

BALANCE DE TRESORERIE

(compte de trésorerie privée)

	19	19	19	19	OBSERVATIONS
DISPONIBILITES DEGAGEES					
• Soldes au 1/01					
• des comptes bancaires					
• des comptes postaux					
• des comptes d'épargnes					
• des comptes courants dans une société					
TOTAL 1					
• Retraits effectués dans une entreprises personnelles					
• SALAIRES					
• AUTRES REVENUS					
• VENTES D'IMMEUBLES					
• VENTES MOBILIERES (biens ou valeurs)					
• EMPRUNTS CONTRACTES ENCAISSES					
• REVENUS EXONERES					
• DIVERS (1)					
TOTAL					
DISPONIBILITES EMPLOYEEES					
• Soldes au 31/12					
• des comptes bancaires					
• des comptes postaux					
• des comptes d'épargne					
• des comptes courants dans une société					
TOTAL 1					
• Apports effectués dans une entreprise personnelle					
• IMPOTS PERSONNELS PAYES					
• ACHATS D'IMMEUBLES					
• ACHATS MOBILIERES (biens ou valeurs)					
• PRETS CONSENTIS A DES TIERS					
• DEPENSES DECLAREES					
• REMBOURSEMENT D'EMPRUNT (capital et intérêt)					
• DEPENSE DE TRAIN DE VIE (2)					
• DIVERS (3)					
TOTAL					
SOLDE					

(1) - Dégrèvements d'Impôts encaissés
 - Remboursements d'indemnités d'Assurance
 - Gains de jeux ...

(3)- Rentes ou pensions payées
 - Donations ou dons consentis ...

2) à déterminer d'une manière forfaitaire et différenciée compte tenu du nombre d'enfants, du train de vie mené, de l'importance des biens possédés ... etc.

LA BALANCE GLOBALE :

<p>A./ Recette :</p> <ul style="list-style-type: none"> (- Bénéfices évalués forfaitairement) - Ventes de matériel et autres immobilisations (encaissements effectués au cours de la période) - Amortissement pris en considération pour établir le bénéfice net taxable. - Stock au début de la période - Solde net positif ou négatif des comptes de créances et dettes au début de la période. 	<p>C./ Dépenses :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Paiement d'impôts professionnels - Achats de matériel et autre ^{H/T} immobilisations (paiements effectués au cours de la période). - Dépenses effectuées pour l'acquisition d'immobilisations - Stock à la fin de la période - Solde net, positif ou négatif des comptes de créances et dettes à la fin de la période
<p>B./ Comptes de trésorerie professionnelle : solde départ</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comptes bancaires - Comptes courant postaux - Comptes de dépôts au trésor - Livret de caisse d'épargne 	<p>D./ Comptes de trésorerie professionnelle : solde arrivée</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comptes bancaires - Comptes courant postaux - Comptes de dépôts au trésor - Livret de caisse d'épargne

الملخص:

تعالج هذه الأطروحة العلاقة السببية بين مردودية المراجعة الجبائية وأثرها على المستوى العام للحصيلة الضريبية في الجزائر، استناد إلى واقع النظام الجبائي الجزائري التصريحي والتحديات التي يواجهها هذا النظام، ومن أبرزها ظاهرة التهرب والغش الضريبيين وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وحقوق الخزينة العمومية بشكل خاص، حيث أن دراسة هذه العلاقة ومدى تأثيرها على مستوى المبالغ الضريبية المستحقة، وتدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلباً على هذه العلاقة، من شأنه أن يؤدي إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وبالتالي إمداد الخزينة العمومية بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها.

ويهدف إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية الدراسة حاولنا توضيح الدور الذي يمكن أن تحدثه المراجعة الجبائية، باعتبارها مدخلاً أساسياً لتوسيع الوعاء الضريبي وتحسين الحصيلة ضماناً لتمويل التنمية، وتم اختبار ذلك وفقاً لدراسة تحليلية وتقييمية لنتائج المراجعة الجبائية، اعتماداً على البيانات الإحصائية المتاحة، وقياسها باستخدام مؤشرات الأداء الخاصة بالمراجعة الجبائية للحكم على نجاعتها، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن نقص الفعالية التي يتميز بها نظام المراجعة الجبائية في الجزائر ناتج عن جملة من الأسباب والإشكالات التي تعوقه على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، ومن ثمة تحقيق الأهداف المرجوة منه.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، الحصيلة الضريبية، الوعاء الضريبي، النظام الجبائي التصريحي، التهرب والغش الضريبيين.

Abstract:

The dissertation examines the causal relationship between the profitability of the fiscal auditing and the general level of tax revenues in Algeria. This investigation is based on the reality of the Algerian tax system and its challenges as the tax evasion and the fraud.

An analytical study is established in an attempt to highlight the role that the fiscal auditing could play in improving the revenue collection in Algeria. The approach undertaken is based on the performance indices.

The results of the study indicate that the system of the fiscal auditing is less efficient, the fact that hinders the realization of the predetermined objectives.

Keywords:

Fiscal Auditing, Tax Revenue, Tax Base, Mandatory Tax System, Tax Evasion and Fraud.

Résumé :

La thèse examine la causalité entre la rentabilité de l'audit fiscal et le niveau général des recettes fiscales en Algérie. Cette étude est basée sur la réalité du système fiscal algérien déclaratif et ses enjeux tels que l'évasion fiscale et la fraude.

Une étude analytique est établie dans le but de mettre en évidence le rôle que l'audit fiscal pourrait jouer dans l'amélioration de la collecte des revenus en Algérie. L'approche entreprise est basée sur les mesures de performance. Les résultats de l'étude indiquent que le système de l'audit fiscal est moins efficace, ce qui entrave la réalisation des objectifs prédéterminés.

Mots clés:

Audit fiscal, recettes fiscales, assiette fiscale, Système fiscal déclaratif, évasion et fraude fiscale.