الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لونيسي علي –البليدة 2–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية

–دراسة حالة الجزائر–

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د)

تخصص: جباية ومالية المؤسسة

إعداد الطالب:

زايمي مولود

إشراف الأستاذ الدكتور:

طالبي محمد

المشرف المساعد الدكتور:

شارفي ناصر

السنة الجامعية: 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لونيسي علي –البليدة 2–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

–دراسة حالة الجزائر–

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د)

تخصص: جباية ومالية المؤسسة

إعداد الطالب:

زايمي مولود

أمام اللجنة المشكلة:

ناصر مراد	أستاذ البليدة 2	رئيسا
طالبي محمد	أستاذ البليدة 2	مشرفا ومقررا
شارفي ناصر	أستاذ البليدة 2	مشرفا مساعدا
ونادي رشيد	أستاذ البليدة 2	ممتحنا
معزوزة نشيدة	أستاذ البليدة 2	ممتحنا
سايج فايز	أستاذ بومرداس	ممتحنا
يوسفي عاشور	أستاذ المدية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون الى علم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون)(التوبة : 105)

الحمد لله على تمام فضله وإكرامه، وعلى سابغ إحسانه وإنعامه، وهو الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على الرحمة المهداة محمد بن عبد الله صلى الله عليه وسلم.

أتقدم بالشكر والعرفان والتقدير لأستاذي المشرف الدكتور: طالبي محمد، وكذا أستاذي شارفي ناصر على كل النصائح والتوجيهات والتصويبات القيمة، فاللهم اجعلني من عبادك القليل.

جزيل الشكر للسادة الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة بهدف التقييم والإثراء للموضوع.

الشكر موصول للسادة الأساتذة أعضاء لجنة التكوين في التخصص الذين رافقونا بتوجيهاتهم وإرشاداتهم.

الإهداء

راجين من الله القبول، إنه أهل ذلك والقادر عليه، أهدي ثمرة جهدي الى:

والدي العزيزينعسى أن يحتسب لهما صدقة جارية وحفظهما الله من كل سوء.

الى زوجتي الغالية وأولادي الأعزاء: **عثمان عبد الله، عبد المجيد، ابراهيم، محمد طه،**

حفظهم الله وسدد خطاهم.

الى اخوتي واخواتي وعائلاتهم وكل عائلة **زايمي**

الى شهداء الثورة المباركة من العائلة: **زايمي قدور، زايمي علي، زايمي معمر، زايمي موسى،**

وزروالي ابراهيم

الى عائلة زوجتي **شطال**

زملائي في العمل، أصدقائي ورفقائي

الجهد منا والتوفيق من عند الله.

زايمي مولود

ملخص:

من خلال هذه الدراسة نحاول الربط بين المتغير الجبائي المتمثل في التحقيق المحاسبي والجبائي كأهم شكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة والمتغير المحاسبي والمالي وهو المحاسبة المالية، وما إن كانت هذه الأخيرة من خلال الفحص الضريبي المعمق هي محاسبة حقيقية ووفية أم محاسبة إبداعية مصطنعة.

لأجل ذلك، تناولت الدراسة الحالية بالتفصيل والتحليل التحقيق في المحاسبة وإجراءاته وطرائقه وظروفه، وخصائص المحاسبة القانونية والنظامية والإطار المفاهيمي وممارسات المحاسبة الإبداعية الاحتيالية وكذا علاقتها بالتهرب الضريبي، كذلك تضمنت هذه الدراسة واقع الموضوع من الناحية العملية.

أظهرت الدراسة عدة نتائج أهمها إمكانية توظيف التحقيق المحاسبي والجبائي في قياس درجة وحجم التلاعبات المحاسبية، وكذا ضرورة تفعيل الحوكمة الضريبية والتطبيق الصارم لأخلاقيات المهنة.

الكلمات المفتاحية:

التحقيق المحاسبي والجبائي، محاسبة إبداعية، احتيال محاسبي، ضرائب ورسوم، خطأ، أخلاقيات المهنة.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

شكر وعرفان I

الإهداء II

ملخص: III

فهرس المحتويات: VI

قائمة الجداول: X

قائمة الأشكال:..... XII

قائمة المختصرات:..... XII

مقدمة: 1

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي والجبائي من التنظير الى التطبيق

تمهيد 2

المبحث الأول: القانون الضريبي والرقابة الجبائية 3

المطلب الأول: مقدمة في علم الضريبة..... 3

المطلب الثاني: القانون الضريبي 14

المطلب الثالث: الرقابة الجبائية..... 25

المبحث الثاني: التأصيل للتحقيق المحاسبي والجبائي..... 43

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للتحقيق المحاسبي والجبائي..... 43

المطلب الثاني: واجبات المكلف وضماناته وحقوق الإدارة:..... 50

المطلب الثالث: برنامج التحقيق في المحاسبة 65

المبحث الثالث: إجراءات وطرائق التقييم الجبائي للمحاسبة ومالاته..... 74

المطلب الأول: مباشرة التحقيق والتقييم الجبائي للمحاسبة 74

المطلب الثاني: نتائج التقييم والطرائق المعتمدة 82
المطلب الثالث: الإجراءات والمنازعات والتوجهات المتعلقة بالتحقيق 97
خلاصة الفصل الأول: 109

الفصـل الثاني:قراءة محاسبية وجبائية للمحاسبة الإبداعية

تمهيد 111
المبحث الأول: المحاسبة النظامية وفق المدخل المحاسبي والجبائي 112
المطلب الثاني: الإطار القانوني للمحاسبة المالية: 131
المطلب الثالث: المحاسبة المالية من المنظور الجبائي..... 138
المبحث الثاني: التنظير العلمي للمحاسبة الإبداعية 144
المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية 144
المطلب الثاني: مثلث الغش والتهرب الضريبيين والمحاسبة الإبداعية 155
المطلب الثالث: طرائق التهرب الضريبي والمحاسبة الإبداعية 164
المبحث الثالث: مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية 170
المطلب الأول: التلاعب في قائمة المركز المالي 170
المطلب الثاني: التلاعب في قائمة الداخل..... 175
المطلب الثالث: التلاعب في الوثائق والمستندات المحاسبية. 177
خلاصة الفصل الثاني: 183

الفصـل الثالث:ضبط المفاهيم والفعالية وعرض بدائل الحوكمة والأخلاقيات والتحقيق الالكتروني

تمهيد.....184
المبحث الأول: أدلة الإثبات ومفاهيم أساسية محاسبية وجبائية 185
المطلب الأول: أدلة الإثبات أو القرائن 185
المطلب الثاني: التجاوزات من المنظور المحاسبي 192

المطلب الثالث: التجاوزات من المنظور الجبائي 199
المبحث الثاني: الحوكمة الضريبية والميثاق الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمحقق الجبائي 213
المطلب الأول: الحوكمة الضريبية..... 213
المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة..... 222
المطلب الثالث: أخلاقيات وصفات المحقق..... 232
المبحث الثالث: الفعالية والتحقيق الالكتروني وجباية المهن الحرة 245
المطلب الأول: فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي وجودته 246
المطلب الثاني: تفعيل التحقيق الإلكتروني في المحاسبة..... 252
المطلب الثالث: المحاسبة الإبداعية في المهن الحرة 264
خلاصة الفصل الثالث:..... 274

الفصـــل الرابع:دراسة تطبيقية

تمهيد.....276
المبحث الأول: تقديم هيئات الرقابة الجبائية في الجزائر 277
المطلب الأول: الوصاية المديرية العامة للضرائب 277
المطلب الثاني: المصالح المركزية والجهوية للرقابة الجبائية..... 285
المطلب الثالث: المصالح المحلية للرقابة الجبائية 291
المبحث الثاني: حالات عملية التحقيق المحاسبي والجبائي 298
المطلب الأول: الفحص الشكلي لمحاسبة المكلفين 298
المطلب الثاني: الفحص الضمني لمحاسبة المكلفين..... 311
المطلب الثالث: طرائق تأسيس الأوعية ومخرجات التحقيق..... 328
المبحث الثالث: إنجازات مصلحة التحقيقات 341
المطلب الأول: وضعية برامج التحقيق السنوية (2010-2020) 341

المطلب الثاني: المردودية المالية لعمليات التحقيق 347
المطلب الثالث: مساهمة التحقيق المحاسبي والجبائي في دعم القضاء الإداري..... 350
خلاصةالفصل الرابع:..... 358
الخاتمة:..... 360
قائمة المراجع..... 365

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أوجه التشابه والتباين بين المحاسبي والمصوب	46
(2-1)	مكونات بطاقة اقتراح النشاط للتحقيق الجبائي	67
(3-1)	الجدول رقم: (01-03): معايير انتقاء الأنشطة للتحقيق	69
(4-1)	توزيع أسباب انتقاء ملفات التحقيق لسنتي 2018 و2019	72
(1-2)	الإحالات الواردة في القانون 07-11 إلى المرسوم 156-08	135
(1-3)	تصنيف والزيادة الاستدلالية	237
(2-3)	التعريفة الرسمية لأتعاب الموثق	269
(1-4)	عينة المؤسسات (المكلفين) موضوع التحقيق	298
(2-4)	الإجراءات الشكلية للتحقيق المحاسبي والجبائي	304
(3-4)	الجدول رقم (04-03): المعالجة الشكلية للمحاسبة	307
(4-4)	نوعية الأخطاء المحاسبية والجبائية	311
(5-4)	التسوية الجبائية المقترحة	317
(6-4)	ردود المكلفين ومعالجتها	323
(7-4)	طرائق التسوية الضريبية2010-2021	328
(8-4)	نتائج التحقيق ونسب الإخفاء 332	332
(9-4)	مطابقة الإغفاء مع طبيعة الأخطاء 340	340

(10-4)	قضايا التحقيق (2010-2020)	341
(11-4)	دوران التحقيق والتغطية الرقابية	343
(12-4)	توزيع المهام على المحققين	345
(13-4)	تطور المردودية المالية للتحقيق العامة والفردية	342
(14-4)	وضعية نتائج التحقيق 1998-2020	351
(15-4)	الوضعية النهائية المقترحة للتحقيق الإضافي	355

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	أشكال الرقابة الجبائية	38
(2-1)	مميزات الرقابة الجبائية	41
(3-1)	ضمانات المكلف وحقوق الإدارة	64
(4-1)	توزيع قضايا التحقيق وتوزيعها	74
(5-1)	التقييم الشكلي للمحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي	87
(6-1)	رأي المحقق ومسار التقييم	88
(7-1)	التقييم الضمني للمحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي	91
(8-1)	الطرائق المعتمدة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي	97
(9-1)	إجراءات التحقيق	102
(1-2)	نظام المعلومات المحاسبي	117
(2-2)	أسس التلاعب المحاسبي	148
(3-2)	الإطار النظري لممارسات التلاعب المحاسبي	149
(1-3)	نظام الحوكمة الضريبية	721
(2-3)	قواعد الحوكمة الضريبية	218
(3-3)	معالجة العمليات	258
(4-3)	تقديم نموذج للمعطيات الإلكترونية	260

(4-1)	الهيكل التنظيمي لوزارة المالية	284
(4-2)	الهيكل التنظيمي لقسم الرقابة والتحقيقات الجبائية	285
(4-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGE	288
(4-4)	المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV)	291
(4-5)	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية البليدة	293
(4-6)	الهيكل التنظيمي CDI	297
(4-7)	علاقة الملف الكلية بملفات التحقيق	343
(4-8)	التغطية النظرية والعملية للتحقيق للمحقق الواحد	346
(4-9)	مساهمة الملف والمحقق في نتائج التحقيق	349
(4-10)	تطور نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي	352

قائمة المختصرات:

الرمز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
V.C	Vérification de comptabilité	التحقيق في المحاسبة
V.P	Vérification ponctuelle	التحقيق المصوب
DRV	Direction recherche et vérification	مديرية الأبحاث والمراجعات
DGE	Direction grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
CPF	Code procédures fiscales	قانون الإجراءات الجبائية
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l’activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IBS	Impôt sur bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
RCM	Revenus des capitaux mobiliers	مداخيل ريوع رؤوس الأموال المنقولة

مقدمة

مقدمة

واجهت مهنة المحاسبة مشاكل كثيرة جراء قضايا الاحتيال المحاسبي من أهمها فقدان ثقة مستخدمو المعلومات المالية والمحاسبية، فوجود المحاسبة كنظام لتشغيل ومعالجة البيانات هدفه الأساسي هو إنتاج معلومات مفيدة للجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أو خارجية، أما الاحتيال في المحاسبة، أو التلاعب في البيانات المالية قضية خطيرة أدت لظهور تاريخ من الفضائح المحاسبية.

ومفهوم المحاسبة الإبداعية الاحتيالية حدثاً منذ الثمانينات، عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود، حيث أدت تلك الظروف الاقتصادية ودفعت بشكل أو بآخر إلى قيام إدارات الشركات بإتباع أساليب وفنون إبداعية بتجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، أنها بصراحة أسلوب طهي البيانات والأرقام، وساهمت هذه الأساليب غير القانونية لنشوء أزمات في مختلف بقاع العالم.

ويستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح، وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم.

ترتب على هذا الأمر، زيادة اهتمام المحاسبين والمدققين بسبل وآليات الاكتشاف والحد من الاحتيال وممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى اهتمامات عدة هيئات رقابية، كون الرقابة هي التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة.

والرقابة الجبائية بأنماطها المختلفة إحدى الهيئات الرقابية وتعد الضامن للنظام الضريبي التصريحي، وبمفهومها الواسع قيام المكلف (المؤسسة) باكتتاب تصريحاته الجبائية من تلقاء نفسه، وفي المقابل ادارة الضرائب لها كل الحق في التأكد من صحة ومصداقية ونزاهة التصريحات، مع وقوع عبء إثبات الطابع غير المقنع على عاتق الإدارة، هذه الإدارة الممثلة للدائرة الحكومية هي طرف أساسي من الأطراف الخارجية المستفيدة من المعلومات المالية والمحاسبية، كون مخرجات المحاسبة تعد مدخلات لإعداد التصريحات الجبائية.

مقدمة

ولأجل ضمان عدم تآكل الأوعية الضريبية للشركات بفعل ممارسات المحاسبة الإبداعية وظهور المعلومات بغير حقيقتها الواقعية تمارس الأجهزة الرقابية للإدارة الجبائية حقها القانوني للتأكد من وفاء القوائم المالية المشكلة للتصريحات الجبائية.

وأهم نمط من أنماط الرقابة الجبائية المعمقة نجد التحقيق في المحاسبة أو كما يسمى التحقيق المحاسبي والجبائي الذي موضوعه أساساً هو التأكد من قانونية ودقة ومصداقية المحاسبة.

2-إشكالية الدراسة:

على هذا الأساس فإن السؤال الجوهري الذي نحاول الاجابة عليه من خلال هذه الدراسة:

ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي والجبائي وفعاليته في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

3-الاسئلة الفرعية:

ويمكن تفكيك السؤال الجوهري إلى أسئلة فرعية:

-ماهو الإطار القانوني والمفاهيمي للتحقيق المحاسبي والجبائي؟

-ماهي الممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية كاتجاه حديث في المحاسبة؟

-هل جهود عمليات التحقيق في المحاسبة كافية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

-ما واقع سبل الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المنتهجة على مستوى مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية لولاية البليدة؟ أو على المستوى الوظيفي؟

4-فرضيات الدراسة:

يمكن صياغة فرضيات الدراسة وفقاً لمشكلته وأهميتها وأهدافها، كما يلي:

-كفاية الإطار المفاهيمي والقانوني لعملية التحقيق في المحاسبة بما يضمن حقوق الإدارة والمكلف معاً، وهي عملية منتظمة في إجراءات الشكل والمضمون.

مقدمة

-المحاسبة الإبداعية هي المستوى الأعلى والأخطر للتهرب الضريبي، مع وجود قصور للقانون الضريبي في ضبط المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بالخطأ، الاحتيال، الغش، التدليس الخ ...

-استفحال ممارسات المحاسبة الإبداعية نتيجة إهمال أو تهميش السلطة الضريبية لعوامل مساعدة أساسية كالحوكمة الضريبية وأخلاقيات المهنة.

-ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية تنطوي على الخطأ والغش والتدليس والاحتيال لغايات التهرب الضريبي بالدرجة الأولى، وعلى رغم محدودية الملفات المعالجة والمحقق فيها فإن مخرجات التحقيق تبين حجم مبالغ التهرب الضريبي الذي أساسه احتيال محاسبي.

5-أهداف الدراسة:

من خلال مشكلة الدراسة يكون الهدف الأساسي هو التعرف على بيئة عمليات التحقيق المحاسبي والجبائي المنجزة ومظاهر المحاسبة الإبداعية المكشفة، ومعرفة مدى كفاية الإطار المفاهيمي للتحقيق للتعامل مع أساليب الاحتيال والغش المحاسبي، كما يمكن تحديد الأهداف الفرعية كما يلي:

-التعرف على حيثيات وإجراءات وطرائق التحقيق وكذا الضمانات الممنوحة للمكلف.

-تسليط الضوء على مكونات المحاسبة القانونية النظامية ومكونات المحاسبة الإبداعية الاحتيالية.

-معرفة مدى العلاقة التي تربط المحاسبة الإبداعية بمختلف مظاهر وصور التهرب الضريبي.

-اقتراح بعض التوصيات التي تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى رأسها الحوكمة الضريبية وتفعيل أخلاقيات المهنة وإدخال تكنولوجيا المعلومات في التحقيق.

-معرفة مدى كفاية عمليات وطرائق التحقيق المحاسبي والجبائي في التعامل مع أساليب الاحتيال المحاسبي.

6-أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال ما يلي:

مقدمة

-مهمة التحقيق في المحاسبة من المهمات الصعبة والمعقدة والدقيقة التي تستلزم التحكم الجيد في التقنيات المحاسبية والجبائية معاً.

-أشكال وأساليب المحاسبة الإبداعية متعددة ومتنوعة وذات أثر سلبي على الأوعية الضريبية.

-الاحتيال والخداع المحاسبي كصورة من صور التهرب الضريبي يعد من الاهتمامات الحديثة لدى الباحثين في المجال المحاسبي والجبائي.

-الوقوف على حجم التهرب الضريبي وقياسه والناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7-أسباب اختيار الموضوع:

يمكن ذكر الدوافع الموضوعية والذاتية لاختيار الموضوع في الاتي:

-الأهمية التي يكتسبها موضوع التحقيق المحاسبي والجبائي كشكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة.

-محاولة إثراء الأبحاث الأكاديمية بمثل هكذا نوع من الدراسات التي تربط المتغير الجبائي بالمتغير المحاسبي.

-أهمية التحقيق المحاسبي والجبائي في إظهار ممارسات المحاسبة الإبداعية وضمان موارد مالية إضافية.

-الاحتيال المحاسبي من الناحية العملية يتجاوز بكثير الاحتيال المادي والقانوني، ما نتج عنه صعوبة مهمة محاربة التهرب الضريبي.

-رغبة الطالب في وضع التجربة المهنية على مستوى مصلحة التحقيقات المحاسبية والجبائية في خدمة البحث العلمي والمساهمة في تقريب الواقع من النظرية.

8-منهج الدراسة:

اعتمدنا في إعداد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الملائم لعرض وشرح وضبط مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة والعناصر ذات الصلة، كما استعنا بأسلوب دراسة الحالة

مقدمة

في الفصل التطبيقي للدراسة من خلال العينة للمؤسسات موضوع الدراسة بتحليل المعطيات والأخطاء والتجاوزات والمخرجات النهائية لعمليات التحقيق.

9-حدود الدراسة:

من أجل التحكم في الدراسة، فقد تم تحديدها كما يلي:

9-1-الحدود الموضوعية:

تعالج هذه الدراسة فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بالتطرق إلى مسار التحقيق الذي تخضع له محاسبة المؤسسة بالتفصيل بداية من البرمجة لغاية إعداد الورد الفردي، كما نتطرق للمحاسبة الإبداعية من منظور القانون الجبائي ومختلف حالات الاحتيال المحاسبي وتكييفها مع ما نصت عليه بنود القوانين الضريبية.

9-2-الحدود الزمنية والمكانية:

سنتطرق من خلال هذه الدراسة الى كيفية انجاز عمليات التحقيق محاسبات المكلفين والانجازات المحققة على امتداد السنوات المالية من 2010 إلى 2020 في إطار البرامج السنوية للتحقيق.

أما الحدود المكانية فتمثلت في توجيه الدراسة على مستوى مصالح التحقيقات المحاسبة والجبائية لاسيما نيابة مديرية الرقابة الجبائية بالبليدة ومصلحة البحث والمراجعات على المستوى المركزي.

10-صعوبات الدراسة:

من بين العراقيل التي واجهتنا في موضوع الدراسة، نذكر:

-الموضوع يتسم بالحداثة في ربط المتغيرات، وبالتالي قلة الدراسات في هكذا نوع من المواضيع سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي والجبائي أو المحاسبة الإبداعية.

-من الصعوبة بما كان إحصاء كل حالات الاحتيال المحاسبي في الجانب التطبيقي لتميزها بخاصية التنوع في الأخطاء وكل مؤسسة خضعت للتحقيق تمثل حالة مستقلة عن غيرها.

مقدمة

-صعوبة تجاوب بعض هيئات الرقابة الجبائية في تقديم حالات عملية بمبرر السر المهني ونذكر هيئة كبريات المؤسسات ومديرية الأبحاث والمراجعات.

-غياب الإحصائيات المتعلقة بتورط المهنيين للمحاسبة وأعوان الرقابة في حالات الاحتيال المحاسبي والتواطؤ مما حال دون إظهار هذا الجانب المتعلق بتجاوزات في أخلاقيات المهنية.

11-الدراسات السابقة:

يمكن ذكر الدراسات التي تناولت المحاسبة الإبداعية من جوانب عدة بالدراسة والتحليل، ومن الدراسات من حاولت ربطها بمتغيرات أخرى كالحوكمة والتدقيق والائتمان المصرفي إلا أن هناك نقص وعدم كفاية فيما يخص المتغير الجبائي وخاصة آلية التحقيق المحاسبي والجبائي.

1-فادي عبد الرحيم محمود البطنيحي، مدى إدراك محللي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، أطروحة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2011: مشكلة الدراسة تتمثل في وجود ظاهرة المحاسبة الإبداعية في القطاع المصرفي الذي يعتبر من القطاعات المهمة في الاقتصاد الفلسطيني، وتحليل مدى محللي الائتمان في تلك البنوك لممارسة المحاسبة الإبداعية.

توصلت الدراسة إلى أن محللي الائتمان في البنوك لديهم التأهيل العلمي المناسب الذي يمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة و82.4 منهم حملت درجة البكالوريوس و17.6 حملة درجة الماجستير.

كما توصلت الدراسة أن لدى محللي الائتمان إدراك بدرجة كبيرة للممارسات الإبداعية في بند المبيعات، بند تكلفة البضاعة، بند المرصوفات التشغيلية.

2-دراسة مرعي ضمير، البياتي انياس، الآثار السلبية للمحاسبة المصطنعة على مخرجات النظام المحاسبي حالة تطبيقية مقارنة على المصارف الأهلية في العراق للأعوام 1994-1996، مجلة بحوث مستقبلية، 2002، العدد السادس 153-177.

هدفت هذه الدراسة إلى أن الهدف الأساسي لأغلب عمليات المحاسبي هو تغيير رقم الربح وكيفية قياس موضوعية البيانات في حساب الأرباح والخسائر المنشور من قبل المصارف الأهلية

مقدمة

العراقية ومن أهم نتائج الدراسة، أن لاستخدام أساليب المحاسبة المصطنعة أثار سلبية كبيرة تنحصر بشكل واضح على الأرباح الظاهرة والخسائر، مما يسبب تشويه للبيانات المحاسبية بما يعكس جانب مخالف للواقع عن أعمال هذه الشركات وبالتالي توصيل معلومات مضللة الى مستخدميها.

3- Accounting gherai, dand dalacium, D(2011) "from creative practices and enron phenomenon to current financial grisis, anales universitatis apulensis series oeconomice, vol.136, n°1

"من الممارسات المحاسبة الإبداعية وظاهرة اينرون إلىالأزمة الراهنة"

هدفت هذه الدراسة الى لفت الانتباه الى ظاهرة المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التحذير من أزمة مالية على غرار التي حدثت في العقدين الماضيين مع سرد للأسباب التي تبعث على القلق من ذلك، وناقشت الدراسة الأنواع المختلفة من الممارسات المحاسبية الإبداعية وذلك من خلال مقارنة للفضائح التي حدثت في العقدين الماضيين لكبرى الشركات العالمية. من أجل ذلك تم تعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبه المختلفة، كما ناقشت الدراسة الآثار المترتبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل الأزمة الحالية وخصوصا بعد لجوء العديد من الشركات خلال تلك الأزمة لطلب المساعدة من الدولة في غضون فترة من حصولها على رأي غير متحفظ من مراجعي حساباتها، ولقد لفتت الدراسة الانتباه إلى ظاهرة المحاسبة الإبداعية في الشركات الرومانية ومدى وجود تلك الظاهرة فيها وطرحت موضوع اكتشاف الممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الرومانية المدرجة في بورصة بوخارست الرومانية ذو أولوية للبحث والدراسة في خطوات قادمة.

وتوصلت الدراسة الى أن الممارسات المحاسبية الإبداعية لن تنتهي إلا بانتهاء الظروف التي نشأت في ظلها وساعدتها على النمو، كما توصلت الدراسة الى أن أغلب المشاكل والتلاعبات التي حدثت في الشركات كانت تصدر من المستوى الإداري ولذلك يجب البحث عن الحل في ذلك المستوى.

مقدمة

4- omurgonulsen, M , and omurgonulsen, U.(2009) , critical thinking about creative accounting in the face of a recent scandal in the turkist banking sector, cristical perspectives on acconting, volume 20 , issue 5, pp.651-673.

"التفكير النقدي بشأن المحاسبة الإبداعية في ضوء الفضائح الاخيرة في قطاع المصاريف التركية"

حيث هدفت هذه الدراسة الى التعمق في بحث ودراسة انواع الممارسات المحاسبة الإبداعية التي تم استخدامها في حالة مصرف اعمار التركي وذلك في ضوء الفضائح التي حدثت في قطاع المصارف التركية (حالة مصرف اعمار التركي)، حيث استعرضت الدراسة في إطار مفهوم المحاسبة الإبداعية واشكاله المختلفة وكذلك الدوافع والوقاية من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما قدمت شرحا منفصلا عن مراحل وخطوات المحاسبة الإبداعية التي تسببت في إفلاس البنك.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة مهمة من النتائج او بالأحرى (العبر والدروس)، من الفضيحة التي لحقت بمصرف اعمار التركي والتي تسببت في خسارة الكثير من العملاء والمساهمين في المصرف لأموالهم وكذلك خسارة العديد من الموظفين لوظائفهم، ومن أهم تلك النتائج : 1-إن الخطوة الأكثر أهمية في نظام قطاع المصارف هي خوة منح الترخيص للمصرف لما لها من مخاطر قانونية ومالية تترتب عليها .2-أنه من الخطأ تقديم ضمان عالي أو كامل للمودعين أن هذا التصرف سوى علاج مؤقت لفترة استثنائية.3-وجود قصور في المراجعة الخارجية والاشراف ونظم الرقابة الداخلية ادى الى وجود بيئة مناسبة للفساد والتلاعب.

5-مريم عبد الحليم، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم اجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، اطروحة دكتوراه، جامعة تشرين، 2014.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية والتحري، عن اساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك الشركات، وتقييم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الأساليب، ولتحقيق ذلك تم توزيع استبيان على عدد من المدققين في سوريا، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها أن إدارة الشركات المساهمة تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية.

6-خمقاني بدر ومسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، 2015.

تسعى هذه الدراسة إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لاستبعاد ممارسات توصلت الدراسة إلى وجود تأثير هام لمراجع الحسابات في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية باتباع نموذج الدراسة.

12-القيمة المضافة للدراسة:

وفي ضوء الدراسات السابقة، فإن هناك جوانب أهملها الباحثين السابقين في هذا الموضوع نذكر تركيزهم على قطاع المصارف بمناسبة تحليل البيانات لتقديم القرض حيث يكون الاحتيال يهدف لتحليل البيانات أكثر من النقص في التصريح، كما أنه غالبية الدراسات مست الشركات الناشطة في البورصة أو مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

دراستنا تمثل موضوع يتميز بالحداثة ومتعلق بالمؤسسة الجزائرية كما انفردت بربط التحقيق المحاسبي والجبائي كمتغير جبائي بالمحاسبة المالية كمتغير محاسبي وهذا الربط واظهار العلاقة المركبة لم يكن من قبل موضوع للبحث العلمي.

13-هيكل الدراسة:

نظراً لجوانب الموضوع المتعددة، وحتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة، وكذا لاختبار الفرضيات الموضوعة، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول حيث تم عرض الجانب النظري في ثلاث فصول، وشمل الفصل الأخير الجانب التطبيقي، وبالتالي جاء هيكل الدراسة مبنيا على الشكل التالي:

-**الفصل الأول** بعنوان "التحقيق المحاسبي والجبائي من التنظير إلى التطبيق" نحاول من خلاله ضبط المفاهيم وخصائص القانون الضريبي والرقابة الجبائية والتعمق أكثر في التحقيق المحاسبي والجبائي كأقدم وأعمق نمط رقابي وإظهار أهدافه واجهزته والحقوق والضمانات المصاحبة له وكيفية انتقاء المكلفين موضوع التحقيق، ثم تقديم الجانب التقني والعملي لعملية التحقيق بعرض كيفية تقييم المحاسبة والطرائق المعتمدة في تأسيس الأوعية الضريبية.

مقدمة

-**الفصل الثاني** بعنوان " قراءة محاسبية وجبائية للمحاسبة الإبداعية" نتناول فيه المحاسبة القانونية والنظامية والصادقة وفق مرجعية SCF، ثم عرض الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والعلاقة التي تربطها مع التهرب الضريبي، ثم الوقوف على ممارسات التلاعب في أهم القوائم المالية والأثر الجبائي السلبي المرافق له.

-**الفصل الثالث** بعنوان " ضبط المفاهيم والفعالية وبدائل الحوكمة والأخلاقيات والتحقيق الالكتروني " ونعتبر هذا الفصل متضمنا للحلول المتاحة، حيث تناولنا أدلة الاثبات واشكالية المصطلح الجبائي، والتعمق في موضوع الحوكمة الضريبية والأخلاق الواجب اتباعها سواء من مهني المحاسبة أو عون الرقابة وفي اخر هذا الفصل استعرضنا فعالية التحقيق وجودته واهمية التحقيق الالكتروني في المحاسبة وكذا شكل المحاسبة الإبداعية في قطاع المهن الحرة.

-**الفصل الرابع** تضمن دراسة تطبيقية تهدف إلى اسقاط معالم هذه الدراسة على الواقع العملي، حيث افتتحنا هذا الفصل بتقديم كل هيئات الرقابة الجبائية المخولة ومهامها واختصاصها ومكوناتها، ثم انتقاء عينة الدراسة لمجموعة من المؤسسات خضعت فعليا للتحقيق مع التحليل والتفسير وتقييم نتائج التحقيق، كما عرضنا إنجازات مصلحة التحقيق واظهار مؤشرات نشاط التحقيق في المحاسبة، فض النزاع القضائي.

-ونختم هذه الدراسة بخاتمة ستشمل على النتائج التي توصلنا اليها والتي ستمكننا من تقديم توصيات بخصوص هذا الموضوع.

الفصل الأول:

التحقيق المحاسبي والجبائي من التنظير إلى التطبيق

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي والجبائي من التنظير إلى التطبيق

تمهيد:

يعد التحقيق في المحاسبة أو ما يسمى التحقيق المحاسبي والجبائي أقدم نمط من أنماط الرقابة الجبائية المعمقة، هدفه التأكد من صحة ونزاهة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبة والمودعة.

هذا التحقيق يمثل عمل رقابي للإدارة الجبائية، وموضوعة المحاسبة ويمارس في إطار إجراءات الشكل والمضمون وهو بدوره يوازن بين حقوق الإدارة وضمانات المكلف موضوع التحقيق، كما أنه ينفرد بخصائص ومميزات تميزه عن غيره من أشكال الرقابة.

ولأجل هذا، سوف نتطرق من خلال هذ الفصل إلى الجوانب المتعددة للتحقيق المحاسبي والجبائي وإلى الإطار والقالب الذي يحكم مثل هكذا نوع من أنواع الرقابة الجبائية المعمقة، والدراسة من خلال:

المبحث الأول: القانون الضريبي والرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: التأصيل للتحقيق المحاسبي والجيائي.

المبحث الثالث: إجراءات وطرائق التقييم الجبائي للمحاسبة.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي والجبائي من التنظير إلى التطبيق

المبحث الأول: القانون الضريبي والرقابة الجبائية

المطلب الأول: مقدمة في علم الضريبة

سنحاول من خلال هذا المحور،التعرف على مداخل وأساسيات موضوع البحث،انتقالا من الجزء إلى الكل أي من متغيرة الضريبة الى الصورة الفنية للنظام الضريبي والرقابة الجبائية.

1- مفهوم الضريبة:

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد نال موضوع الضريبة لفترات طويلة الاهتمام في الأعمال والدراسات العلمية المالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة، فحسب، ولكن لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة، ولما تحدثه من إشكالات تقنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.[1]

فالضريبة متغيرة سياسية واقتصادية واجتماعية وهي أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، لذا وجب وضع تعريف جامع لها.

وعُرفت الضريبة على أنها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المالية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.[2]

كما يمكننا تعريف الضريبة على أنها اقتطاع نقدي، نهائي دون مقابل، إلزامي، لأجل تمويل النفقات.

ففي العصر الحديث هذا الاقتطاع للضريبة نقدي ليس عيني، ونهائي غير مؤقت، ودون مقابل قريب وإن كان هناك مقابل بعيد وهو خدمات المرافق العامة وثمن الحياة المتحضرة، كما أن

---

(1) محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية والضرائب**، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص06.
(2) **مرجع نفسه**،ص10.

هذا الاقتطاع للضريبة ملزم وليس اختياري، ويمثل هذا الاقتطاع مساهمة للفرد في المجموعة الوطنية لتغطية التكاليف والنفقات العامة.

وهذه الميزات مجتمعة تمثل خصائص للضريبة، كما أن الضريبة تمثل رمز من رموز السلطة وعنصر أساسي للمواطنة.

وقد ذكرت المادة (82) من دستور 2020ذلك في "الضريبة من واجبات المواطنة"، ولضبط المصطلحات وجب التفرقة بين الجباية والضريبة، فالجباية هي مجمل أو مجموع الاقتطاعات الإجبارية المطبقة على مداخيل الأفراد وأرباح المؤسسات المؤداة لفائدة الدولة وإدارتها العمومية من أجل تمويل المشاريع لخدمة الصالح العام.[1]

يعتبر علم الضريبة فرعاً من علم المالية يبحث في نظرية الضريبة من حيث تعريفها والعناصر التي تشكلها وكذا الخصائص والتقسيمات.لتشمل الجمارك، أملاك الدولة، الضرائب، الإتاوات، ...إلخ، ونميز بين الجباية العادية والجمركية والبترولية والجباية البيئية والجباية المحلية.

في حين الضريبة جزء من الجباية وإن كانت تمثل الأهم فيها وبخصوص الضريبة، فالبعض اتجه للنظر إليها كظاهرة مالية لها جوانبها الاقتصادية والفنية والقانونية تكونت في وسط اجتماعي وسياسي واقتصادي تؤثر فيه وتتأثر به، وتلك هي النظرة المقبولة التي تساعد على الإحاطة بكل الجوانب العلمية والتطبيقية باعتبارها علما وفنا في نفس الوقت.[2] « La Fiscalité est une science et Technique »، الجباية علم وفن.

كما يمكننا أن ندرج تعريفنا للضريبة على أنها منتج تاريخي صاحب نشأة السلطة وتطوراتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها، لتصبح هذه الضريبة تحمل صفة المتغيرة ذات الطابع السياسي والاقتصادي والاجتماعي والمالي.

---

(1)محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية والضرائب،مرجع سابق**،ص05.

(2) حنيش علي، **مقدمة في علم الضريبة**، منشورات دار الكتاب، الجزائر، 2011، ص05.

2- مبادئ الضريبة ومسائلها الفنية:

لأجل إقامة توازن بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد، وضع "آدم سميث" في كتابه "ثروة الأمم سنة1776" مجموعة من القواعد أو المبادئ العامة للضريبة.

2-**1 مبادئ الضريبة:** وتمثل القواعد الأساسية للضريبة في:[1]

يمكن ذكر المبادئ الأساسية للضريبة كما جاء في كتاب ادم سميث "ثروة الأمم"

2-1-1: قاعدة العدالة:

معناها مساهمة جميع أفارد المجتمع في أداء الضريبة، وتستند هذه القاعدة في الفكر المالي التقليدي على تحمل الممول عبء الضريبة تبعا لمقدرته النسبية (الضريبة النسبية)، أما في الفكر المالي الحديث فتقيم على أساس المقدرة التكليفية (الضريبة التصاعدية)، ومغزى هذه القاعدة مساهمة المكلف أو الممول وتحمله للضريبة حسب مقدرته الضريبية.

2-1-2 قاعدة اليقين:

وتعني أن تكون الضريبة واضحة المعالم ومفهومة من مختلف الجوانب: القيمة، الوعاء، ميعاد الدفع، الجهة المختصة بالتحصيل وطرق الطعن الإداري والقضائي، وهذه القاعدة ترمي لوضوح الضريبة في وعاءها وتصنيفيها وتحصيلها.

2-1-3 قاعدة الملائمة في الدفع:

والمقصود من هذه القاعدة تحديد ميعاد دفع الضريبة بما يتلاءم ويتناسب مع القدرة المالية للمكلف، كأن تكون مباشرة بعد جني المحصول أو عند المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل أو اعتماد نظام التقسيط في الدفع أو بعد غلق الدورة الاقتصادية والمالية.

(1) صالح بزة، أمينة بن خزناجي، **جباية المؤسسة**، دار الباحث، الطبعة الأولى،الجزائر، 2020، ص ص12-13.

2-1-4 قاعدة الاقتصاد في النفقة:

تعني هذه القاعدة أن ما يصرف من نفقات وتكاليف من أجل تحصيل الضريبة يجب أن تكون ضئيلة ومتدنية إلى أقصى حد ممكن، أي أن الضريبة يجب أن تكون مردوديتها المالية تفوق النفقة المنجزة في تحصيلها.

هذه القواعد الأساسية للضريبة تمثل مبادئ وسارية المفعول وذات قبول عام، لأنها تحافظ على تحقيق التوازن بين السلطة ومصلحة الأشخاص كما يمكن الإشارة لمبادئ أساسية أخرى وذات أهمية بالغة متعلقة بالضريبة وعلى سبيل المثال لا الحصر: **مبدأ الشرعية، مبدا الواقعية، مبدأ ديمومة الأموال للخزينة العمومية** الخ...

2-2 المسائل الفنية للضريبة:

يمكن طرح الجانب الفني والعملي للضريبة في مراحل أساسية مترابطة:

2-2-1 الوعاء: ويسمى كذلك المطرح الضريبي، ويقصد به المبلغ أو المادة الخاضعة للضريبة وقد يأخذ شكل مبلغ مثل الدخل، رقم الأعمال، الأجر، ...إلخ، أو شكل حجم أو كمية في حالات خاصة.

ومرحلة تأسيس الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة تمثل أهم مرحلة للإخضاع الضريبي، كما تستلزم هذه المرحلة عملية بحث وتحري وتكييف الوقائع، لذا تعتبر هذه المرحلة أصعب مسألة فنية للضريبة.

كما أن إدارة الضرائب تعتد بتصريح المكلف بوعائه في أغلب الحالات لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحي، وفي بعض الحالات تعتمد أو تشكل الوعاء الضريبي وفق طريقة التقدير الإداري أو على أساس المظاهر الخارجية أو حسب تصريحات الغير.

2-2-3 التحصيل:

وهي العملية الموالية لعملية تصفية الضريبة، وتعني نقل الضريبة من ذمة المكلف أو الممول لذمة الخزينة العمومية وفق إجراءات التحصيل المعمول بها.

تشكل المراحل الفنية السالفة محطات متتالية ومترابطة مهما كان نوع ونمط الضريبة أو الرسم، والخطأ أو سوء تقدير الوعاء الضريبي يولد بالضرورة خطأ في التصفية والتحصيل.

2-2-4 الرقابة:

عملية الرقابة بكافة أشكالها هي المقابل الطبيعي لخاصية التصريح التي تميز النظام الضريبي، والرقابة حق مخول قانونا لإدارة الضرائب حتى وإن تمت عمليات تحصيل الضريبة، وهي إجراء الهدف منه التأكد من صدق الإقرارات والتصريحات المكتتبة والمودعة.

2-2-5 المنازعات:

ويمثل الخلاف والنزاع الناشئ حسب الطعون التي يقدمها المكلف بالضريبة أو المدين بها بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، وتبدأ هذه المنازعة الضريبية من الجهات الإدارية المختصة إلى أمام الجهات القضائية، وإن كانت الرقابة حق الإدارة فالشكاية الضريبية حق المكلف.

3- أهداف الضريبة:

يجمع علماء المالية على أن الضريبة إجراء هادف، وتفرض لتحقيق مجموعة من الغايات، منها الاقتصادي، والمالي والسياسي والاجتماعي، وهذه الأهداف تطورت بتطور الدولة.

3-1 **الهدف المالي:** حسب النظرية الكلاسيكية فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي يجب أن لا يكون لها أي تأثير اقتصادي، هذا التعريف يعطي للضريبة وظيفة مالية بشكل مطلق ويرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة.[1]

أما اليوم فالوظيفة المالية للضريبة المتمثل في تحقيق أكبر موارد مالية بصفة دائمة مستهدفة ولكنها ليست أولوية، إذ يمكن التنازل عن حق الدولة في الضريبة لتحقيق أهداف أخرى اقتصادية، اجتماعية، سياسية.

---

(1) محمد حمو، منور أوسرير، **محاضرات في جباية المؤسسات**، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009، ص23.

3-2 **الهدف الاقتصادي:** تعتبر الضريبة أداة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية من خلال التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية ومعالجة بعض المشاكل الاقتصادية، وتكمن هذه الأهداف في:[1]

- الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، ففي حالة التضخم يرفع معدل الضريبة ويوسع مجال فرضها بغرض امتصاص الكتلة النقدية الزائدة، وفي حالة الانكماش يخفض معدل الضريبة وتوسع الدولة مجال من الإعفاءات بغرض زيادة الادخار وبالتالي توسيع الاستثمار.
- أداة لتحقيق التوازن القطاعي للاستثمار عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية في شكل امتيازات وتسهيلات ضريبية (إعفاءات وتخفيضات) لقطاعات دون أخرى، أو يفرض معدل ضريبة أكبر للقطاعات غير مولدة للثورة، فتلعب الضريبة دور توجيه النشاط الاقتصادي.
- حماية الإنتاج الوطني، سواء من خلال الضريبة الجمركية وبتخفيضها على المواد الأولية ورفع معدلها على المنتج التام المستورد والمنافس للمنتج المحلي، وبإعفاء الصادرات لنفاذ المنتج الوطني للأسواق العالمية، أو لمنح إعفاءات ضريبية لقطاع الإنتاج الوطني دون غيره.

كما يمكن أن نضيف عدة أهداف اقتصادية للضريبة نذكرها على سبيل المثال لا الحصر:

- تحفيز واستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال تسهيلات ضريبية سواء في مرحلة الإنجاز أو الاستغلال.
- أداة هامة من أدوات السياسة المالية للتأثير على الادخار ومعدل تكوين رأس المال.
- أداة لتشجيع توليد الثروة وتحقيق النمو الاقتصادي من خلال استبعادها أو تقليل معدلها لفائدة الشركات الناشئة أو الحاضنة.

نود أن نشير هنا، أن الهدف الاقتصادي للضريبة يتعارض مع الهدف المالي الكلاسيكي، وإن كان الأساس أو المبدأ هو الإخضاع فإن الغاية الاقتصادية للضريبة تستلزم تطبيق الاستثناء عن المبدأ أي الإعفاء والتخفيض كتنازل عن الضريبة من أجل تسجيل مكاسب اقتصادية.

---

(1) فروم محمد صالح، **جباية المؤسسة**، ألفا الوثائق، الجزائر، 2021، ص ص28-29.

3-3 **الهدف الاجتماعي:** تلعب الضريبة زيادة عن الأهداف المذكورة سابقا، دورا اجتماعيا يمكن ذكر عناصره في:[1]

- تقليل حدة التفاوت بين الدخول والثروات، وذلك بأن تعمل على رفع معدلها على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة وتخفيضها أو حتى إلغائها على أصحاب الدخول المنخفضة.
- تشجيع استهلاك بعض السلع المرغوب فيها اجتماعيا من خلال تطبيق معدلات ضريبية منخفضة، وتقليل استهلاك بعض السلع غير مرغوب فيها اجتماعيا برفع المعدل الضريبي عليها كالتدخين والكحول.
- معالجة أزمة السكن بإعفاء رأس المال المستثمر ومنح معدلات منخفضة أو حتى إعفاءات، إذ يعتبر السكن موضوع اجتماعي بامتياز يهم المجتمع.
- تدعيم جمعيات المجتمع المدني والأندية الرياضية بتخصيصها بمعاملة ضريبية تفضيلية.

3-**4 الهدف السياسي:** يمتد أثر الضريبة ليشمل الجانب السياسي ويمكن ذكر هذه الأهداف السياسية في:

- منع دخول سلعة قادمة من بلاد معينة، في حالة وجود علاقات غير ودية مع هذه البلاد، من خلال فرض ضريبة جمركية بأسعار مرتفعة جدا، والعكس مع دول صديقة يتم فرض ضرائب منخفضة لتنمية التبادل.
- التمييز في المعاملة الضريبية بين الدول لأهداف عديدة أحيانا لتشجيع إقامة كيان اقتصادي إقليمي أو جهوي أو دولي، أو حتى منح مفاضلة ضريبية لرعايا دولة صديقة.

يتضح مما سبق أن استخدام الضريبة يرمي لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، سياسية، وقد تتعارض هذه الأهداف بينها وفق الأولويات المسطرة، لذا يتم تحقيق هدف على حساب هدف آخر أو أهداف أخرى، ويكون ترجيح الهدف على هدف آخر حسب توجهات النظام الاقتصادي والاجتماعي ودرجة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لمختلف الدول.

---

(1) فروم محمد صالح، **مرجع سابق**، ص30.

4- السند القانوني للضريبة:

عملت النظرية العامة للضريبة في إيجاد أساس قانوني أو نقطة ارتكاز قانونية تعطي الحق للدولة في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها، ويمكن ذكر تيارين كبيرين للأساس القانوني للضريبة.

4-1 نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

هيمنت أفكار هذه النظرية التقليدية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وحاولت هذه النظرية تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة[1]، والمتمثلة في انتفاع واستفادة المواطنين من هذه الخدمات.

ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة الى ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي، وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن 18، 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.

كما أن البعض كَيَفَ هذا العقد على أنه "عقد بيع خدمات" مثل ما طرحه آدم سميث، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل دفعهم ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، وقد لاقى هذا التكييف انتقادات على أساس صعوبة تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضرائب، كما أن محدودي الدخل ملزمون بدفع الضرائب تفوق مقدرتهم كونهم يستفيدون من خدمات كبيرة.

والبعض شبه هذا العقد كعقد الشركة، واعتبروا الدولة شركة إنتاج كبيرة، والشركاء فيها هم أفراد المجتمع يقوم كل فرد يعمل معين ويتحمل في سبيل ذلك نفقات في صورة ضرائب تفرضها الدولة.

---

(1) محمد عباس محرزي، **مرجع سابق**، ص16.

والبعض الآخر وعلى رأسهم "مونتسكيو" إلى اعتبار هذا العقد على أنه عقد تأمين، فالمواطنون يقومون بدفع الضرائب للدولة كتأمين على الجزء المتبقي من أموالهم، وتعتبر الضريبة قسط تأمين.

من خلال كل ما قمنا بعرضه، فإن هذه النظرية إن كانت تبحث عن مبرر فرض الضريبة على أساس تعاقدي، فهي لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغيراته مع صعوبة تقدير حجم الخدمة أو البيع أو التأمين.

2-4 نظرية التضامن الاجتماعي:

ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية هدفها أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود الدولة لأسباب سياسية واجتماعية تعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع حاجياتهم المختلفة، ومن هنا ينشأ تضامن اجتماعي بين الأفراد يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه حسب قدرته، حتى تتمكن الدولة من القيام بوظائفها وتوفير مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة.[1]

كما أن هذه النظرية مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها ومن ثم الزامها وإجبارها على أداء الضريبة.

من خلال ما تناولناه في شأنه السند القانوني للضريبة، فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرجع قانوني للإخضاع الضريبي، ونضيف أن السند القانوني للضريبة نشأ بنشأة الدولة، هذه الأخيرة بسلطتها مسؤوله على إدارة وتسيير شؤون المجتمع وهي بحاجة للتمويل من دافعي الضرائب المواطنين بواجب مساهمة الفرد في المجموعة.

5- النظام الضريبي:

يعرف النظام الضريبي على أنه مجموعة من العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين.[2]

---

(1) صالح بزة، أمينة بن خزناجي، **مرجع سابق**، ص51.

(2) حنيش علي، **مرجع سابق**، ص17.

ذلك الكيان يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صوره في مجتمع متخلف وهذا هو المفهوم الواسع، أما المفهوم الضيق، فهو يعني مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط (التصفية) إلى التحصيل.

هذا ما يعني أن النظم الضريبية تختلف في مكوناتها ودرجة تأثير عناصرها وهذا حسب المرجعية الإيدلوجية والواقع الاقتصادي لكل بلد، فهي صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع.

ويشمل النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

ويمكن تعريف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب المطبقة في بلد معين في لحظة معينة، وتتفق النظم الضريبية في تعدد الضرائب المكونة لها ولكنها تختلف في مكوناتها والأهمية النسبية لعناصرها حسب تأثيرها بالعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والفنية، ويتطلب فهم النظام الضريبي وتحديد اتجاهاته معرفة بأهداف الدولة التي تحددها أيديولوجيتها السائدة وأوضاعها والفن الضريبي المستخدم والقواعد التي تحكم الضرائب وتنظمها.[1]

1-5 مكونات النظام الضريبي:

للنظام الضريبي عناصر أساسية تتمثل في أهداف محددة ترسمها السياسة الضريبية ومجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة وكذا مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية وما يصاحبها من اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية.

ونود عرض أهم مكونات النظام في الآتي:[2]

---

(1) كامل عبده أحمد السيد عاشور، **الإصلاح الضريبي وأثاره على النمو الاقتصادي في الصين**، المكتب العربي للمعارف الناشر، القاهرة، 2018، ص12.

(2)**نفس المرجع**، ص16.

5-1-1 **التشريعات واللوائح:** وهي التي تنظم مجموع الضرائب، فالضريبة تؤسس بهذه القوانين ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض.

ونجد ترجمة هذا الأمر، والإشارة إليه صراحة في نص المادة (82) من الدستور الجزائري 2020 "لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون".

5-1-2 **إدارة الضرائب:** فتحقيق أهداف النظام الضريبي لأي مجتمع إنما هو رهن بمستوى كفاءة إدارته الضريبية، وكثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه أن يحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، ولكن الجهاز الضريبي غير الكفء يستطيع أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها.

والإدارة بصفة عامة هي تنفيذ وظائف معينة باستخدام الإمكانيات البشرية والمادية التي تكون في يد من يتولى الإدارة، كما أن تمثل تلك العملية التي تتطلب قدرات ومهارات قيادية لتجميع المجهودات والموارد المتاحة وتوجيهها ناحية الاستغلال الأمثل، وعلى الجانب التطبيقي، النظام الضريبي الجيد هو فقط الجيد في إدارة الضرائب فيه.

وعليه يمكن القول، أن التشريعات الضريبية وإدارة الضرائب وجهان لعملة واحدة، فالضريبة يجب أن تستند للشرعية من خلال القوانين الضريبية، ومع ذلك لا تعني شيئا إذا لم تنفذها وتحسن تطبيقها إدارة كفأة وجيدة وفعالة.

وبل ونضيف مكونة أساسية للنظام الضريبي في:

5-1-**3 المجتمع الضريبي:** وهو المجتمع أو مجموعة المكلفين والمدينيين الخاضعين للتشريع الضريبي سواء كانوا أفرادا أو كيانات طبيعية أو اعتبارية، محصون بالرقم التعريف الجبائي – NIF-أو برقم الشريك –BP (business partenaire-في إطار نظام جبايتك.

فالمكلف بالضريبة قطعة أساسية وهو موضوع الضريبة وفي علاقة دائمة مع إدارة الضرائب، كما لا يمكن تصور نظام ضريبي دون مكلف بالضريبية، لذا وجب الاهتمام بالعلاقة بين المكلف الضريبية والإدارة.

المطلب الثاني: القانون الضريبي

لا يمكن فهم موضوع الجباية دون الإلمام بالمرجعية المتمثلة في القانون الضريبي.

1- مفهوم القانون الضريبي:

على الرغم من ظهور الضرائب مع ظهور الحضارات القديمة، لكن الاستناد في الإخضاع لم يكن بموجب قانون، إذ يحدد الملك أو الإمبراطور مقدار الضريبة دون الرجوع إلى قواعد محددة تضبط الأوعية وتوضح طرائق وآليات السداد، وهذا لغياب السلطة التشريعية التي تعتبر ممثل الشعب والمدافع عن مصالحه، ولقد ارتبط ظهور القانون الضريبي بظهور النظام البرلماني الذي نشأ في بريطانيا في القرن 17م[1]، ومنها انتشر إلى باقي دول العالم.

ويمكن تعريف القانون الضريبي على أنه مجموعة من القواعد القانونية المتعلقة بالإخضاع[2]، فهو يعتبر القانون المتضمن جملة القواعد القانونية المرخصة للدولة بإحصاء الوعاء الضريبي والتصفية والتحصيل الضرائب على المواطنين والمؤسسات.

والقانون الضريبي من الصلاحيات السيادية للدولة، كما أن الضريبة تؤسس بقانون وليس بناء على قانون، والقانون الجبائي يتميز بوجود أحكام خاصة مجعولة للضريبة وللجباية بصفة عامة، وتختلف تفسيرات هذه الأحكام عن باقي فروع القانون الأخرى مما يجعله مستقلا بذاته.[3]

2- مكانة القانون الضريبي:

كما سبق وأن ذكرنا، أن للقانون الضريبي صلاحية سيادة للدولة وهذا منذ ظهور القانون الإداري، ففي بعض البلدان الأوروبية اعتبر القانون الضريبي وجها من أوجه القانون الإداري العام.

والتساؤل المطروح هو: هل القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام أو فرع من فروع القانون الخاص؟[4].

---

(1) عبد المجيد قدي، **مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات**، دار الخلدونية، الجزائر، 2018، ص11.

(2) AHMED SADOUDI, **Droit Fiscal**, 2eme Edition, Edition Berti, Alger, 2021, p50.

(3) محمد حمو، منور أوسرير، **مرجع سابق**، ص63.

(4) AHMED SADOUDI, **Op-cit**, p51.

وبطرح تعريف القانون الخاص على أنه المنظم للعلاقة بين الأفراد بعضهم ببعض، وبين الأفراد والدولة إذا تمت العلاقة بينهما على أساس التعاقد وليس الدولة وسيادتها (كما هو الحال في القانون المدني والتجاري)، من جهة، ومن جهة أخرى، فالقانون العام مكلف بتنظيم العلاقات بين الهيئات العامة بعضها ببعض أو بينها وبين الأفراد، وهنا تكون السلطة ذات السيادة طرفا في العلاقة.

لذا رجح أغلب المفكرين والقانونيين على أن القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام (Droit Public) لأنه قانون السلطة العمومية وبموجبه تمارس الدولة سيادتها الضريبية.

فالقانون الجبائي فرع من فروع القانون العام مثله مثل القانون الدستوري والقانون الجزائي والقانون الإداري، ولأن الضريبة تمثل علاقة بين الممول والدولة.

3- خصائص القانون الضريبي وقواعده:

لعل أهم خاصية للقانون الضريبي هي الاستقلالية واختلافه عن باقي فروع القانون، فمثلا القانون التجاري يخاطب من يحمل صفة التاجر في حين القانون الجبائي يخاطب التاجر وغير تاجر وعبرته في ذلك تحقق الدخل.[1]

وانفراد القانون الضريبي بالأسبقية كما نلاحظه في مبدأ أسبقية القانون الضريبي على القانون المحاسبي، وهذا ما ترمي له المادة (141) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المالي المحاسبي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبية".

ويحمل القانون الجبائي قواعد ومبادئ في مضمونه يمكن ذكرها في:[2]

- مبدأ قانونية الضريبة أو ما يسمى بسيادة الضريبة، أي إنه لا يمكن فرض أي ضريبة إلا بقانون؛
- المساواة أمام الضريبة، فجميع الأفراد يؤدون الضرائب، كل حسب استطاعته؛

(1) AHMED SADOUDI, opcit, p51.

(2) عبد المجيد قدي، **مرجع سابق**، ص13.

- انعدام أو غياب الحصانة الضريبية، بحيث لا يمكن أن يستفيد أي صنف من الممولين بحظوةضريبية كاملة ونهائية؛
- اعتبار دين الضريبة دينا ممتازا على جميع أموال المدين من منقول وعقار، وهذا يعني أن المشرع قد منح بهذا الامتياز الخزينة العمومية حق الأولوية، وحق التتبع والمتابعة للحصول على دين الضريبة؛
- اعتبار دين الضريبة دينا محمولا لا مطلوبا، أي ينبغي على المكلف أن يسعى إلى الوفاء بدين الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه؛
- اعتبار دين الضريبة دينا واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو في مقداره، وفق قاعدة الدفع أولا ثم المعارضة ثانيا؛
- اعتداد القانون الضريبي بحالات الواقع دون المراكز القانونية، أي الاعتداد بالمراكز الفعلية لا بقانونية المراكز كتحقيق دين الضريبة على التجارة المحرمة قانونا؛
- اشتمال القانون الضريبي على مصطلحات ذات دلالات مختلفة عن الدلالات القانونية العامة؛
- اشتمال القانون الضريبي على مفاهيم جديدة خاصة به.

تمثل هذه القواعد وأخرى أساس القانون الضريبي، فلا يمكن صياغة هذا القانون من طرف السلطة التشريعية دون احترام مبدأ شرعية الضريبة «Légalité de impôt»، ومبدأ المساواة أمام الضريبة «égalité devant l'impôt» المكرس لمبدأ العدالة الضريبية افقية كانت ام عمودية.

ونزيد عن هذا، قواعد جوهرية للقانون الجبائي في:[1]

- مبدأ الحرية، أي عدم ضغط الإدارة على فرض نشاط معين على المكلف؛
- مبدأ السنوية، وهذا يتماشى مع سنوية الميزانية؛
- مبدأ ضرورة الضريبة؛
- مبدأ المساهمة حسب المقدرة التكليفية؛
- مبدأ عدم رجعية الضريبة، أي لا تطبق الضريبة بأثر رجعي.

(1) AHMED SADOUDI, **Op-cit**, p52.

ونشير أن بعض هذه القواعد المميزة للقانون الجبائي نجدها مدسترة في الدستور الجزائري 2020، سيما في مادته 82 "كل المكلفين متساوون أمام الضريبة" مع العلم أن دستور 2016 في مادته (78) استعمل مصطلح مواطنون وليس مكلفين، وهذا المبدأ يكرس العدالة الجبائية وعدم التفرقة بين الفئات والمكلفين.

وفي نفس المادة السالفة، نجد عبارة "لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية، أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"، فهذه المبادئ المميزة للقاعدة الجبائية لأهميتها فهي مبادئ مدسترة.

ودون أن ننسى دسترة مبدأ قانونية الضريبة وإحداثها أو إنشائهاوعدم احداثها بأثررجعي أوالغائها الا بمقتضى القانون وقد نص الدستور 2020 في مادته (82) على هذه الثوابت

4- القانون الضريبي وفروع القوانين الأخرى:

يمكن أن نعرج على أهم نقاط التداخل والتباين بين القانون الضريبي وأهم القوانين الأخرى في:[1]

4-1 القانون الضريبي والقانون التجاري:

التباين بين القانونيين، أن القانون التجاري هدفه تنظيم المعاملات التجارية وتقنين التجارة، في حين هدف القانون الضريبي تمويل الخزينة العمومية لتغطية النفقات العامة أما التداخل والترابط بينهما كبير ودائم، فعديد المواد الضريبية فيها إحالة للقانون التجاري ومواده.

نذكر على سبيل المثال، وبمناسبة التحقيق الضريبي في المحاسبة يلزم القانون الضريبي المكلف بمسك المحاسبة المنصوص عليها في المواد من(09) إلى (11) من قانون تجاري.

كما أن موضوع الفحص الضريبي لفواتير الشراء والبيع يستند إلى القانون التجاري لإعداد الفاتورة، وكذلك هناك بعض الالتزامات التجارية تستند عليها المراقبة الجبائية كتقرير محافظ الحسابات.

(1) عبد المجيد قدي، **مرجع سابق**، ص 23-24.

4-2 القانون الضريبي وقانون العقوبات (الجنائي):

التباين بين القانونين، أنه عقوبة القانون الضريبي ليس لها الصفة الشخصية فهي تنتقل إلى الورثة بعد وفاة المكلف عكس العقوبة الجنائية التي تنقضي بوفاة المتهم،أما الترابط وثيق، فالقانون الجنائي يعاقب على جريمة التهرب الضريبي في مواده واعتبارها جناية، كما أن هناك عدة إحالات في بنود القانون الضريبي للقانون الجنائي فيما يخص المتابعة والعقوبة، فزيادة على العقوبات الجبائية هناك عقوبات جنحية كما تم ذكرها في المادة (303) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4-3 القانون الضريبي والقانون المدني:

يعتبر القانون المدني المرجع في الأحكام التي يتضمنها أو التي لم يفصل فيها القانون الضريبي، كالأحكام العامة لأداء الدين أو حتى تفسير بعض المصطلحات في المواد الضريبية مثل مفهوم "القوة القاهرة"...إلخ.

كما نعاين تباين بين القانونين في المفاهيم، فإن كان العقد شريعة المتعاقدين أساس في القانون المدني، فهذا المبدأ لا يعتد به في القانون الضريبي، وليس بين الضرائب والمكلف عقد يلتزم به كل طرف، وإنما هناك سلطة وإكراه من قبل الإدارة تجاه المكلف وتملك الإدارة حق تصحيح الأوعية الضريبية المصرح بها، كما ألا تعد المبالغ الضريبية من ديون القانون المدني.

في آخر هذا العنصر، نود القول أن القانون الضريبي يتقاطع كثيرا مع فروع القوانين المذكورة وغير المذكورة كالقانون الدستوري، القانون الإداري، القانون المالي، حيث يحمل في مضمونه إحالات كثيرة لهاته الفروع القانونية، ويختلف وينفرد بمصطلحاته ومفاهيم عباراته، لذا فموضوع الجباية والقانون الضريبي من المواضيع الصعبة والمتشابكة في مضمونها، ويعتبر مادة خام تحتاج للكثير من التحليل والدقة.

زيادة على هذا، فالتطور الذي يصيب القانون الضريبي أكبر بكثير من التطور الذي تعرفه باقي فروع القوانين، فنجد قانون المالية السنوي الاولي والتكميلي يتضمن جانب المالية العمومية وجانب القانون الضريبي، وهذا التطور يستلزم المتابعة والتحسين.

5- **مصادر القانون الضريبي:** يمكن ذكر مصادر القانون الضريبي بين مصادرداخلية وخارجية على النحو التالي:

5-1-**المصادر الداخلية:**

5-1-1 **الدستور:** تعتبر القواعد والمبادئ الدستورية واجبة الاحترام، حيث تستمد كل القوانين شرعيتها من مدى مطابقتها للدستور، فهو المرجع والقانون الأسمى في كل دول العالم،والقوانين تحترم بمدى دستوريتها.

فالدستور يتضمن المبادئ الأساسية للضريبة، كمبدأ المساواة أمام الضريبة، ومبدأ العدالة، ومبدأ عدم رجعية الضريبة، ...إلخ.

والقانون الضريبي في مضمونه يرتكز على هذه المبادئ الدستورية، وهذه المبادئ تضمن للضريبة الأمن القانوني.[1]

5-1-2 **القوانين العضوية:** وتكون هذه القوانين مكملة للنص الدستوري، هذا الأخير يكون مقتضبا ولا يتضمن التفصيلات، ولهذا تأتي القوانين العضوية لتفصيل بعض الجوانب المهمة التي أشار إليها الدستور في مواد خاصة، ويكون مجال القوانين العضوية أضيق من مجال القوانين العادية، ويتطلب إقرار القوانين أغلبية موصوفة (مطلقة) مع خضوعها وجوبا لرقابة المجلس الدستوري.

وقد تم ذكر هذ القوانين العضوية في المادة (140) من دستور 2020، ومن بينها القانون المتعلق بقوانين المالية، كما تتم المصادقة على القانون العضوي بالأغلبية المطلقة للنواب ومجلس الأمة.

وبالنظر للقانون العضوي رقم 84-17 المؤرخ في 1984/07/07م فلا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي خارج قوانين المالية إلا في الحالات الاستثنائية من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري، ويتم أخذ هذه النصوص بعين الاعتبار عند إعداد الاحكام الجبائية التي يتم دمجها في

(1) Pierre Beltrame, **La Fiscalité en France**, 22e édition, hachette livre,Paris, 2018, p106.

قانون المالية، هذا الأخير يتم إعداده في شكل مشروع قانون، ويقدم للدراسة بعد أن يصادق عليه من قبل مجلس الوزراء ثم البرلمان ومجلس الأمة.

5-1-3 **التشريع العادي**:وهو التشريع الصادر من السلطة التشريعية الممثل للشعب وهي صاحبة الاختصاص[1]، ويسمى أيضا القانون العادي، كما تتكفل السلطة التنفيذية الممثلة بإدارة الضرائب بتطبيق أحكام القوانين الضريبية.

وفي الجزائر، هذا التشريع العادي يتوزع إلى العديد من التقنيات، يمكن ذكرها في:

5-1-3-1 **قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة (CIDTA)**

يضم هذا القانون كل ما يتعلق بضرائب الدخل الإجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية، رسم التطهير، الضريبة على الثروة، الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، والغرامات الردعية في حالة المخالفة.

ومحتوى هذا القانون يُفصل الأشخاص الخاضعين، العمليات الخاضعة، مجال التطبيق، الإعفاءات الممنوحة إن وجدت، معدلات الضريبة، التخفيضات إن وجدت، الأحكام الخاصة، وهذا لكل ضريبة.

5-1-3-2 **قانون الرسوم على رقم الاعمال (TCA):**

يتضمن الاحكام الخاصة بالرسم على القيمة المضافة (TVA) وكل آلياتها، مجال التطبيق، الأشخاص والعمليات، والإعفاءات الدائمة والمؤقتة، الأنظمة الخاصة، نظام الشراء بالإعفاء، شروط الخصم، حالات إعادة الدفع، استرداد الرسم، المعدلات المطبقة، ...إلخ.

(1) Rabah TAFIGHOULT, **Fiscalité algérienne**, 1er Edition, Aurès, Emballages EURL,Algérie 2019, p08.

5-1-3-3 قانون الضرائب غير مباشرة(CII):

يتضمن الرسوم على المشروبات الكحولية، رسم المرور، رسم الضمان والتعيير، الإجراءات المصاحبة، الرسم على التبغ، الرسوم على اللحوم، رسوم استقبال واستعمال آلات البث الإذاعي والتلفزي، ...إلخ.

5-1-3-4 قانون التسجيل:

يتضمن الحقوق الواجبة بمناسبة انتقال الملكية كحق التسجيل والإشهار، الإجراءات الواجبة، ومختلف الحقوق العينية والمعدلات ونسب التطبيق.

5-1-3-5 قانون الطابع:

يتضمن الرسوم الخاصة بالوثائق الإدارية بأنماطها، حق الطابع على الفواتير المسددة نقدا، حقوق الدمغة على الاتفاقيات والعقود، قسيمة السيارات.

5-1-3-6 قانون الإجراءات الجبائية(CPF): C.P.F: Code des Procédures Fiscales

تم استحداث هذا القانون بموجب أحكام المادة (40) من القانون رقم 01-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ولربما هو أهم القوانين الإجرائية[1]، ونظرا لأهمية هذا القانون في تأطير جزئية موضوعنا المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والجبائي، سوف نقدم مضامينه الأساسية في التالي:[2]

- قانون غير مستقر، يتميز بحركية دائمة، ويحتاج إلى متابعة نتيجة التعديلات التي قد تدخل عليه من حين لآخر؛
- لقانون الإجراءات الجبائية علاقة وطيدة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، لأنه يحدد القواعد أو الإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية، وإجراءات مباشرة الدعوى الجبائية من الإدارة إلى القضاء؛

---

(1) يوسف دلاندة، **قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 05.

(2) **نفس المرجع**، ص ص05-06.

- لهذا القانون علاقة لصيقة بالقوانين الضريبية المذكورة سالفا، فهو المحدد للإجراءات الشكلية والآجال وغيرها؛
- يتضمن جل إجراءات الرقابة الجبائية بأنماطها الشكلية والمعمقة مرحلة بمرحلة وتحت طائلة بطلان الإجراءات مخالفة أحكام هذا القانون، إذ أن التحقيق الضريبي في المحاسبة من الناحية الإجرائية (الشكل والآجال) يستند بشكل كبير على قانون الإجراءات الجبائية؛
- كل الأطر والإجراءات المسيرة للرقابة الجبائية بجميع أشكالها العامة والمعمقة موجودة في هذا القانون.

حيث بمجرد استحداثه سنة 2002الى حد الساعة، تم ترحيل عدة مواد قانونية، من القوانين المذكورة سالفا إلى هذا القانون، لذا يعتبر قانون إطار.

5-1-3-7 أحكام وتدابير قوانين المالية السنوية:

حيث تضمن قوانين المالية العديد من الأحكام والتدابير والإجراءات الجبائية الجديدة المعدلة أو المتممة لأحكام القوانين الضريبية المختلفة وقد تكون هذه التدابير أحكام غير مقننة في القوانين العامة المذكورة سابقا.

5-1-4 التشريع الفرعي:

وهو الآلية القانونية التي تمارس بها السلطة التنفيذية اختصاصاتها التنظيمية في كل المجالات، سواء تعلق الأمر بالمراسيم، القرارات، المنشورات، التعليمات، التنظيم، وهي مقتضيات لأحكام القانون الضريبي، وكثيرا من المواد في القانون الضريبي العادي تحتكم للتنظيم ومختومة بعبارة (عن طريق التنظيم).

5-1-5 الاجتهاد القضائي:

فالقضاة عادة ما يفصلون في القضايا الضريبية بتفسيرهم للقانون الضريبي كتفسيرهم لقانون العقوبات، وإعطاء معنى محدد لمضمون النص الضريبي[1]، وخاصة في البلدان حيث يوجد قاضي جبائي مكلف بالمسائل الجبائية حيث تمكنه خبرته ودرايته بالتنظير في حالات النزاع بين الإدارة

(1) Pierre Beltrame, **Op-cit**, p107.

والمكلف، ويمكن ملاحظة هذا بوضوح أكبر، في حالات المنازعات الخاصة بقضايا التحقيقات المحاسبية والجبائية، أين يحدد القاضي مفاهيم قانونية وعلمية للخطأ والغش والتحايل والتدليس وحالات رفض المحاسبة والتقدير التلقائي وحالات التعسف في استعمال السلطة والحق، وذمة المكلف وذمة المؤسسة.

5-1-6 الفقه:

الفقه هو جميع الآراء الصادرة عن المنظرين والمفسرين ورجال القانون وعلماء المالية في تفسير النصوص التشريعية والتنظيمية، حيث تمارس هذه الآراء تأثيرا على المشرع أو رأي القاضي.

5-2 المصادر الخارجية:

لا يكتفي القانون الضريبي بالمصادر الداخلية فقط، بل يعتمد في بعض أحكامه على مصادر خارجية:

5-2-1 الاتفاقيات الجبائية الدولية:

وتمثل معاهدات دولية ثنائية أو متعددة الأطراف، لها قوة القانون بمجرد التصديق عليها ونشرها، تتضمن أحكام جبائية لتجنب الازدواج الضريبي أو عدم الإخضاع،هذا المصدر للقانون الضريبي فرض نفسه نتيجة التطورات التي شهدتها العلاقات الاقتصادية الدولية وحركة الأشخاص ورؤوس الأموال.

وتعتبر هذه الاتفاقيات بعد مصادقة رئيس الجمهورية عليها أسمى من القانون، وتهتم الاتفاقيات الجبائية بـ:[1]

- تجنب الازدواج الضريبي،
- تجنب عرقلة التجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على المستوى العالمي؛
- الحد من التهرب الضريبي المحلي والدولي؛

(1)عبد المجيد قدي، **مرجع سابق**، ص19.

- تبادل المعلومات الضريبية ومكافحة تبييض الأموال.

أما في حالة التحقيق المحاسبي والجبائي للشركات الاجنبية وفي حالة وجود اتفاقية جبائية دولية، فالمحقق ملزم بتطبيق أحكام الاتفاقية السارية المفعول، كأولوية على القانون الضريبي العادي.

5-3 مصادر خاصة:

يمكن إدراج بعض المصادر الخاصة للقانون الضريبي لجباية أنشطة قطاع المحروقات.

5-3-1 الجباية البترولية أو قانون المحروقات:

تعرف الجباية البترولية على أنها مجمل الضرائب المحصلة من قبل الدولة نظير استغلالها أراضيها في أعمال التنقيب عن المحروقات والبحث عنها واستغلالها ونقلها وبيعها.[1]

فالجباية البترولية تخص حجم عائدات النفط والضرائب الواجبة على عمليات نشاط المحروقات من التنقيب إلى البيع.

هذه الجباية يتضمنها قانون المحروقات الصادر بموجب القانون رقم 19-13 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة 2019 (الجريدة الرسمية رقم 2019/79)، هذا الأخير يتضمن النظام الجبائي الخاص بقطاع المحروقات.

كما يعرف هذا القانون نشاطات المحروقات نشاطات المنبع ونشاطات المصب، كما تجي الضرائب والرسوم على كل مراحل النشاط سواء تعلق الأمر بالتنقيب أو امتياز المنبع أو عقد المحروقات أو نشاطات النقل بواسطة الأنابيب والتكرير والتحويل والتخزين والتوزيع، ...إلخ.

كما يمكن ذكر بعض الرسوم المتمثلة في: الرسم المساحي، إتاوة المحروقات، ضريبة على دخل المحروقات، الضريبة على النتائج، الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي، الإتاوة

---

(1) ناجمي جمعة، لمطوش لطيفة، **أثر ايرادات الجباية البترولية على الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر،مجلة الإستراتيجية والتنمية**،جامعة ابن باديس،مستغانم،المجلد 11، العدد04، جويلية 2021، ص48.

الجزائية على الإنتاج المسبق، كما يحدد هذا القانون شروط تطبيق النسب المخفضة، وكل هذه الضرائب تخص نشاطات المنبع.

أما نشاطات المصب فنذكر الرسم الخاص بحرق الغاز المطبق، نشاطات المحروقات، إتاوة المياه المطبقة في مجال نشاطات المحروقات.

ويحدد هذا القانون أيضا الإعفاءات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية لنشاطات المحروقات وبعنوان الجباية البترولية يكون القانون المذكور أعلاه والمتضمن قانون المحروقات مرجعية في الإخضاع الضريبي لنشاطات المحروقات.

المطلب الثالث: الرقابة الجبائية

سوف نحاول إعطاء مفهوم للرقابة عامة وللرقابة الجبائية خاصة.

1- مدخل إلى الرقابة:

الرقابة وظيفة أساسية من وظائف الإدارة، إلى جانب وظيفة التخطيط، وظيفة التوجيه، والوظيفة المالية.

فإن كانت الإدارة هي مجموعة من الرغبات والأهداف يرجى تحقيقها فلا يمكن ضمان تحقيق الأهداف دون متابعة ومراقبة.

فالنشاط الرقابي هو مجموعة السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها[1]، كما أن المراقبة هي عملية الحصول على معلومات مقنعة، مؤكدة وجمع الأدلة، مستعملة في ذلك[2]:

- الملاحظة: أي النظر والاحتفاظ ذهنيا بالأفعال وملاحظة كيفية تطبيق الإجراءات وأداء العملوتتطلب هذه الملاحظة دقة عالية من طرف المراقب.

---

(1) رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة، 2013، ص183.

(2) **مرجع نفسه**، ص ص163-164.

- التفتيش: يتضمن الفحص، والبحث وجمع المعلومات المقنعة، كما أن التفتيش مرتبط بدقة الملاحظة.
- التأكيد: ترتكز عملية التأكيد على إحراز التبريرات المسجلة على الوثائق، والتأكيد يعني الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا.
- فحص الوثائق: أي التأكد من رسميتها وعناصرها القانونية كفواتير البيع والشراء، وبيانات البنوك، وحتى الوثائق الداخلية للإدارة أو المؤسسة.
- المراقبة الحسابية: تتمثل في إعادة حساب العمليات الحسابية المدونة في الدفاتر والوثائق للتأكد من صحة الأرقام.
- التدقيق: عبارة عن إجراء تقارب بين المعلومات المكتسبة من الوثائق المراقبة مع الإشارات المحصول عليها، مثال: إثبات أقوال شخص ما وذلك بإجراء مناقشة مع شخص آخر، الغرض من ذلك اكتشاف المخالفات والأخبار الخاطئة.

وجاء تعريف المراجعة أو المراقبة على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. (1)

وتعرف المراجعة كذلك على أنها فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره. (2)

فمفهوم الرقابة شاع في مختلف المجالات اليومية العملية، فنجده مستعملا من ناحية الرقابة الدينية باطلاع الله عز وجل على أعمالنا اليومية، مصداقا لقوله تعالى:﴿مَا يَلْفِظُ مِنْ قَوْلٍ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ﴾[ق، الآية18]، وإطلاع الرئيس على أعمال مرؤوسيه، كقول الله تعالى على لسان سيدنا سليمان، في قوله تعالى: ﴿قَالَ سَنَنظُرُ أَصَدَقْتَ أَمْ كُنتَ مِنَ ٱلْكَٰذِبِينَ﴾[النمل، الآية 27].

---

(1) صالح حميداتو، **المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2019، ص52.
(2) **مرجع نفسه، نفس الصفحة.**

فالرقابة برهان على الصدق أو الكذب والخداع، فالتصريح اللفظي أو العملي لا يؤكده أو ينفيه إلا الرقابة.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى عرفها المفكر الاقتصادي "هنري فايول" على أنها تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها. [1]

مما تم عرضه، فالرقابة أو المراقبة هي وظيفة بالغة الأهمية تمارسها الإدارة لضمان السير الحسن للوظائف الأخرى ومدى تنفيذها، كما أن هذه الرقابة تتضمن أهم عنصر وهو عنصر التأكيد والإقناع، وهي عملية بحثية تستلزم الملاحظة والفحص والتفتيش، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات غير أخلاقية وغير قانونية.

2- ماهية الرقابة الحبائية:

ويتضمن هذا العنصر المفهوم والمبادئ والأهداف والأشكال.

2-1 مفهوم الرقابة الجبائية:

بمناسبة دراسة موضوع الضريبة كاقتطاع إجباري، نقدي، نهائي، بدون مقابل، لأجل تمويل النفقات العامة، هذا يستلزم بالضرورة عرض موضوع الرقابة أو المراقبة الجبائية.

فالرقابة الجبائية هي العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من نزاهة وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ لإدارة الضرائب بنصوص ومواد التشريع الجبائي. [2]

وهي كذلك عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة والتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. [3]

---

(1) بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، دار هومة، 2016، ص19.

(2) طالبي محمد، زايمي مولود، **فعالية الرقابة الجبائية**، الملتقى العلمي الوطني، تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، جامعة يحي فارس، المدية، 21 نوفمبر 2019.

(3) بن عمارة منصور، **مرجع سابق**، ص23.

وعرفت أيضا على أنها:تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي، وذلك بصدد التأكد من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.[1]

كما أن الرقابة الجبائية تضمن التحضر الجبائي، وتسمح بتحصيل الضرائب المخفية أو غير المصرح بها، وتعاقب ماليا المكلفين، وهي سبب العقوبات الجزائية على الممارسات التدليسية. [2]

ونضيف تعريف آخر، للرقابة الجبائية على أنها الأداة القانونية التي تُعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وهي تمثل الوسيلة التي تمكنها (إدارة الضرائب) من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة.

وتعتبر عملية المراقبة الجبائية أداة من مجموعة من السلطات التي تمتلكها إدارة الضرائب، هذه السلطات التي تكون مجمعة حول مصطلح "السلطة الجبائية" والتي تقدم إمكانية التحقيق في مراقبة دقة الضرائب المدفوعة من طرف المكلف.[3]

والرقابة الجبائية قبل كل شيء هي مفهوم قانوني حيث تمثل السلطة المعترف بها لإدارة الضرائب لتصحيح النقائص، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة على المكلفين.[4]

من خلال التعاريف السالفة للرقابة الجبائية، يمكننا وضع تعريف لها على أنها الضامن للنظام الضريبي التصريحي، وتعني كذلك مجموعة العمليات والإجراءات المخولة لإدارة الضرائب دون غيرها، لأجل التأكد من صحة وسلامة ونزاهة ومصداقية ووفاء التصريحات أو الإقرارات المكتتبة والمودّعة من المكلفين،ومكانتها في رأس هرم المنظومة الضريبية، وكمبدأ عام كل التصريحات المودعة صحيحة إلى أن تثبت عمليات وأنماط الرقابة الجبائية العكس.

---

(1)بن عمارة منصور، **مرجع سابق** ، ص23.

(2) Pierre Beltrame, **Op-cit**, p115.

(3) رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة، 2014، ص211.

(4)**نفس المرجع، نفس الصفحة.**

ونضيف أن عملية الرقابة الجبائية تبحث في مدى امتثال المكلف (شخص طبيعي أو معنوي) لأحكام القانون الجبائي بكل فروعه، وفي حالة عدم الامتثال فعمل الرقابة الجبائية هو التقويم والتصويب وتصحيح الوضعية الجبائية كما يجب أن تكون.

2-2 مبادئ الرقابة الجبائية:

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في: [1]

2-2-1 إقامة نظام ضريبي محكم:

إذ يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، فكلما كان التشريع الضريبي والصور الفنية للضريبة ذا نوعية، ومفهومية ومقروئية كلما ساهم في تمكين عملية الرقابة الجبائية في لمس الحبكة الفنية في النظام الضريبي، وهذه الفعالية للنظام الضريبي تستلزم عناصر أساسية هي:

- تبسيط وتحسين التشريع الضريبي من خلال تبسيط صياغة النص الضريبي وقابلية المكلف لفهمه وفهم مفرداته.
- تحقيق العدالة الضريبية كهدف أسمى تلتمسه الرقابة الجبائية في أرض الواقع، من خلال مساهمة المكلف في النفقات العمومية حسب مقدرته التكليفية.

2-2-2 ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

يعد نظام الإدارة الجيد من جميع جوانبه أحد أهم مقومات الرقابة الجبائية، فالتشريع الضريبي لا يمكنه مقاومة التهرب والغش الضريبين ما لم يُرفق بإدارة جبائية فعالة، فلهذا يجب توفر هذه الإدارة على مستوى عال من التطور والكفاءة، وتحديث وعصرنة إدارة الضرائب مرهون بتوفر عنصر بشري كفء وأمين، وعنصر مادي مجسد في مرافق مجهزة بأحدث التقنيات، وعنصر تكنولوجي في استعمال وسائل الاتصال الحديثة، وعنصر قانوني يتمثل في الحماية القانونية لأعوان التحقيق.

---

(1) بن عمارة منصور، **مرجع سابق**، صص24-25.

2-3 أهداف الرقابة الجبائية:

العمل أو النشاط الرقابي لإدارة الضرائب يستهدف نقاط وغايات، يمكن ذكرها في:[1]

2-3-1 الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عند أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

وقد أسلفنا من قبل، أن للرقابة الجبائية مفهوم قانوني بامتياز فهي السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الإعفاءات، النقص في التصريح، والتصريح الكاذب أو الخاطئ وغيرها من المرادفات التي سوف نعرضها في محتوى بحثنا.

2-3-2 الهدف الإداري: فالرقابة الجبائية تقدم خدمات ومقومات وإحصائيات تساهم في زيادة فعالية الإدارة وأدائها، إذ تنبه إلى أوجه النقائص والخلل في التشريعات المعمول بها من ناحية الممارسة العملية مما يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

وتحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في تحليل الأسباب ومعالجتها وتقييم أثارها،ودون أن ننسى، أن إحصائيات الرقابة الجبائية تساهم في تحديد وقياس نسبة التهرب الضريبي، وعملية الرقابة الجبائية هي في حد ذاتها وسيلة المكلف للاطلاع على حقوقه وواجباته.

2-3-3 الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية للحفاظ والدفاع عن مصالح الخزينة العمومية من التلاعب والسرقة، وهي إحدى أهم قنوات تمويل الميزانية من خلال استرجاع الضرائب والحقوق غير المصرح بها مرفقة مع غرامات الوعاء والتحصيل، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة

---

(1) طالبي محمد، زايمي مولود، **الملتقى الوطني حول تبني SCF في الجزائر، إشكالية رفض المحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي**، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 02 و03 ديسمبر، 2019، ص ص11-12.

لإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، والأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية.[1]

2-3-4 **الهدف الاجتماعي:** يمكن تلخيص الأهداف الاجتماعية للمراقبة الجبائية في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال والتقصير وعدم تحمل الواجب الجبائي تجاه المجتمع.
- التحسيس والتعريف بالتحضر الجبائي ورفع مستوى الثقافة والدراية الضريبية.
- تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة، وحماية المكلفين النزهاء أمام المكلفين غير نزهاء.

2-3-5 **أهداف أخرى:** للمراقبة الجبائية أهداف أخرى نذكرها في: [2]

- الحد من الغش والتهرب الضريبيين، وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات التي يمكن ممارستها.
- توسيع الوعاء الضريبي بما يسمح بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها إلى تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.
- توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين وضمان المنافسة النزيهة والشريفة بينهم.
- دفع المكلفين على التصريح الصحيح وتجنب الطرق التدليسية واحترام التنظيمات والقوانين التشريعية.

من خلال الأهداف المتوخاة للرقابة الجبائية، فإن هذه العملية تستهدف غايات متعددة وعلى أكثر من صعيد، فهي ليست عملية في الفراغ.

---

(1) طالبي محمد، زايمي مولود، **الملتقى الوطني حول تبني SCF في الجزائر، مرجع سابق،**

(2) رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق،** ص 216.

2-4 أشكال الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية أنماط، حيث يتميز كل شكل عن الآخر، ويمكن التمييز هنا بين الرقابة الجبائية العامة والرقابة الجبائية المعمقة.

2-4-1 الرقابة الجبائية العامة (Contrôle sommaire)

يتم هذا النمط من الرقابة الجبائية على مستوى مصلحة الوعاء أو مصلحة تسيير الملف الجبائي، سواء مفتشية الضرائب (التنظيم الهيكلي القديم لإدارة الضرائب)، أو مركز الضرائب (CDI) (التنظيم الجديد والحالي لإدارة الضرائب) وبالأخص المصلحة الرئيسةللرقابة الجبائيةويتميز هذا الشكل من الرقابة أنه يتم على مستوى مكاتب إدارة الضرائب أي أنه رقابة خارجية بالنسبة للمؤسسةونميز كذلك نمطين لهذه الرقابة الجبائية العامة. [1]

2-4-1-1 الرقابة الشكلية:

وتطبق بشكل دوري وتدرس الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد والمدونة في التصريحات، وهي تهتم بالأرقام وتناسقها، وتضمن اكتمال الملفات الفرعية للملف الجبائي: الملف الدائم، ملف المنازعات، ملف التسويات...، كما تساعد هذه الرقابة على تحسين المعلومات وتنظيم الملف الجبائي.

2-4-1-2 الرقابة على الوثائق (C.S.P):

وهي رقابة تهتم بمضمون الملف الجبائي ومحتويات الإقرارات المودعة، وتمثل أهم رقابة ممارسة على مستوى مصلحة الوعاء، كما أنها دورية على الملفات الجبائية.

هذا التحقيق على الوثائق يتطلب إحضار المكلف موضوع الرقابة للمستندات والوثائق التبريرية، فهو فحص انتقادي للوضعية الجبائية.

وقد يتم تحرير طلب معلومات وتوضيحات (وثيقة CN2) وإرسالها للمكلف موضوع الرقابة لإبداء ملاحظاته، وهذا الإجراء في حالة غموض أو استكمال وثيقة أو شرح وضعية.

---

(1) طالبي محمد، زايمي مولود، **الملتقى الوطني، تفعيل النظام الضريبي الجزائري، المدية، مرجع سابق.**

قد يؤول هذا النمط من الرقابة، لإجراء اقتراح التسوية من طرف إدارة الضرائب (وثيقة صنف (CN4)مع منح أجل 30يوما لرد المكلف، ويجب أن يكون إشعار إعادة التقويم معلل بالمواد القانونية ومبررا بالقدر الكافي الذي يسمح للمكلف أو مستشاره بفهم مضمون الإشعار.

هذه الرقابة على الوثائق يمكن أن تكون في صيغة كتابية لمخاطبة المكلف، كما يمكن أن تكون في صيغة شفوية عن طريق الاستدعاء وطلب توضيحات شفوية.

وتحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية والسند القانوني لإخضاع (المواد القانونية)، وكذا أسس الإخضاع الضريبي المترتبة على التسوية الجبائية والغرامات المصاحبة لها.

ويرسل الإشعار إعادة التقويم في إطار الرقابة على الوثائق في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له باليد مع إشعار بالاستلام.

بعد انتهاء أجل رد المكلف على اقتراح إعادة التقويم، يحدد المفتش أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف في صيغة التبليغ النهائي، مع مراعاة حق المكلف في الاعتراض النزاعي بعد إعداد جدول التسوية.

وتصحيح الوضعية الجبائية في إطار الرقابة على الوثائق (CSP) قد تتم وفق الإجراء التناقضي أو التصحيح التلقائي.

عطفا على ما سبق، فإن أحكام وإجراءات الرقابة على الوثائق مذكورة في القانون الجبائي[1]، تحت مسمى مراقبة التصريحات وهو حق الرقابة لإدارة الضرائب على المكلفين المسجلين لدى إدارة الضرائب والحائزين على ملفات جبائية للنشاط أو الدخل.

نشير أيضا أن الرقابة على الوثائق تنطلق بناء على معلومات خارجية وصلت لمصلحة الوعاء الضريبي تخص المورد، الزبون، أو تحصيل بنكي، أو زبون غير معرف لدى المصالح الجبائية إلخ، أو عدم تناسق في تصريحات المكلف خاصة على مستوى رقم أعمال المدون في جدول النتائج (CR) والمصرح به التصريحات الشهرية (سلسلة صنف ج50)، وقد يكون مضمون

(1) **قانون الإجراءات الجبائية**، المادتين 18 و19، طبعة 2022.

هذه الرقابة على الوثائق مجرد طلب تبرير أعباء التسيير المدونة في الحساب ح/6 "الأعباء"، أو إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة (TVA) في حالة غياب فاتورة الشراء، حالة عدم احترام قاعدة الحصة النسبية للتثبيتات، حالة الدفع النقدي لفاتورة المورد مع تجاوز المبلغ بكل الرسوم TTC 100.000دج ....إلخ، أو تصحيح للمعدلات الضريبية في حالة مخالفة المكلف للمعدل الضريبي المنصوص عليه حسب كل حالة نشاط وعملية ووضعية في القوانين الضريبية، كما يمكن أن تكون الرقابة على الوثائق بهدف الإخضاع بدل الإعفاء الضريبي المصرح به في حالة عدم التكييف الصحيح للوضعية أو حتى إلغاء المزايا الضريبية الممنوحة في حالة مخالفة الشروط كبيع الاستثمار (التثبيت).

2-4-2 الرقابة الجبائية المعمقة(Le contrôle approfondie)

هذه الرقابة تعد فحص انتقادي معمق للوضعية الجبائية المكلف أو المدين بالضريبة، وتمارس من طرف هيئات ومصالح مخولة قانونا وحتى أعوان مؤهلين للقيام بهذا النوع من الرقابة الجبائية المعمقة، كما أن الرقابة الجبائية المعمقة تختلف عن العامة كونها تتم في عين المكان (مراقبة خارجية مكانية) أي على مستوى مقر نشاط المكلف.

وهذا الأمر سوف نتطرق له في العناصر اللاحقة من هذه الدراسة، وبدورها تنقسم هذه الرقابة المعمقة إلى أنماط نذكرها في:

2-4-2-1 التحقيق في المحاسبة: [1]أو كما يسمى التحقيق المحاسبي والجبائي أو التحقيق الضريبي في المحاسبة.

الموضوع الأساسي لهذا التحقيق هو المحاسبة شكلا ومضمونا، فمن حيث الشكل نذكرالوثائق والمستندات والسندات المحاسبية والوجود المادي لها، ومن حيث المضمون، يمس هذا التحقيق صحة ومصداقية القيود المحاسبية والتسجيلات المدونة في اليومية العامة ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة، وهناك إمكانية التحقيق على محاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

(1) **قانون الإجراءات الجبائية** ، المادة 20، ص2022.

هذا التحقيق المحاسبي والجبائي كمتغير مهم في دراستنا، تحكمه قواعد وإجراءات ويتم وفق مراحل وخطوات وطرائق، وسوف نتطرق بالتفصيل له في المبحث اللاحق.

2-4-2-2 التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (العامة)-V.A.S.F.E-: [1]

هذا التحقيق المعمق يمس الدخل الإجمالي الخاص بالأشخاص الطبيعيين فقط، موضوعه ليس المحاسبة وإنما العلامات الخارجية للثروة بهدف تأسيس الذمة المالية للشخص الطبيعي، يهدف هذا التحقيق في التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية التي يحوزها الشخص أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي.

جاء هذا التحقيق للبحث عن السؤال: "الإثراء بلا سبب" أو "من أين لك هذا؟" والبحث في مصدر الدخل والإنفاق.

ويمكن أن يشمل هذا التحقيق أشخاص طبيعيين غير مسجلين جبائيا، أي لا يملكون ملف جبائي للدخل.

التسوية الجبائية بعنوان هذا النمط من الرقابة الجبائية المعمقة تكون محصورة في الضريبة على الدخل الإجمالي فقط–IRG– دون غيرها، كون الفارق بين الدخل الذي يحوزه المكلف في شكل عقارات، منقولات، أموال متاحة، مظاهر الثراء الأخرى وبين الدخل المصرح به في تصريح وثيقة ج01 (G N°01) يعتبر هذا الفارق جبائيا دخل متملص من الضريبة يخضع لـ IRG جدول تصاعدي المشار له في المادة (104) قانون ضرائب مباشرة وكل إجراءات الشكل والمضمون والآجال الخاصة بهذا التحقيق مذكورة في نص المادة (21) قانون الإجراءات الجبائية.

أهم طرق تأسيس الدخل بعنوان هذا التحقيق نجد طريقة الخزينة والتي تتضمن الحسابات البنكية الخاصة غير التجارية والحساب الجاري للشركاء "ح/455" مع رصيد الافتتاح، وطريقة الميزان العام تتضمن صنف المداخيل المصرح بها والمبيعات في إطار خارج المهني للعقارات

---

(1)**قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سابق**، المادة21 منه.

والمنقولات وغيرها وصنف النفقات، هذه الأخيرة، تتضمن اقتناء العقارات والمنقولات أو الأسفار ونفقات المعيشة وغيرها.

وتعتبر مرحلة البحث عن المعلومة المالية حول الشخص الطبيعي موضوع هذه الرقابة أهم مرحلة على الإطلاق لأن هذا التحقيق بمثابة رقابة في الطبيعة.

2-4-2-3 **التحقيق المصوب في المحاسبة:** [1]

يعتبر هذا التحقيق المصوب حديث مقارنة بالنوعين السابقين، حيث تم استحداثه بموجب المادة (22) قانون المالية التكميلي 2008، وهو تحقيق يشبه كثيرا التحقيق المحاسبي والجبائي، إلا أنه أقل شمولية وأكثر سرعة منه، قد يمس نوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة من العمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، وهذا التحقيق المصوب الذي موضوعه المحاسبة أو جزءا منها، سوف يكون محل تفصيل وتحليل لاحقا.

2-4-2-4 **التقويمات العقارية:** [2]

يخص هنا التحقيق المبادلات العقارية والحقوق العينية والتأكد من عدم وجود نقص في الاثمان أو عدم كفاية، إذ يحق لإدارة الضرائب أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية وغير المبنية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية.

إعادة تقويم المعاملة العقارية تتم لاحقا بعد العقد التوثيقي المسجل والمشهر في مفتشية التسجيل والطابع، هذه العملية تستلزم زيارة ميدانية للعقار موضوع المبادلة للوقوف على وضعه سواء عقار يتمثل في أرض أو بناية ومكوناتها ومعاينة مدى تناسق وتقارب ثمن المتر المربع المصرح به مع سعر السوق حسب كل منطقة ومنطقة فرعية وحسب طبيعة العقار صناعي، فلاحي، جماعي، فردي، ...إلخ.

في حالة معاينة نقص في تصريح الثمن للمعاملة العقارية يخضع الفارق لحق التسجيل فقط وبمعدل 05% مصاحب بغرامات الوعاء.

---

(1) **قانون الاجراءات الجبائية**، المادة 20 مكرر، ط2022.

(2) **نفس المرجع**، المادة 38 مكرر 2، ط2022.

كما أن هذا النوع من الرقابة جاء في القانون الجبائي تحت مسمى "عدم كفاية الثمن أو التقديرات"، حيث ثمن الأموال العقارية والمحلات التجارية المدون في العقد أو التصريح أقل من القيمة التجارية الحقيقية.

وإجراءات إعادة التقويم تخضع لمراحل أهمها الزيارة الميدانية، والقياس للمساحة، والمثول أمام لجنة التوفيق في حالة طلب المكلف لذلك.

2-4-2-5 **تحقيقات الفرق المختلطة:** [1]

الفرق المختلطة للرقابة تأسست بالتنسيق بين مصالح الضرائب والجمارك والتجارة على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، ومهمتها تنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق، وتدخلاتها وضبط تحرياتهم تتم تبعا لإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية.

وتكلف هذه الفرق المكونة من أعوان ضرائب، أعوان التجارة وأعوان الجمارك بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات الاستيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة، لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري العمل بها.

نشير في هذا العنصر، وأنه من الناحية العملية يتم التركيز في إطار التحقيق المختلط للفرق على الفاتورة وسند التحويل والتسليم للبضاعة ومدى قانونية الوثائق، وعلى طريقة حساب المواد (مخ أولي + مشتريات-مخ نهائي) والجرد المادي للمخزونات وفوارق الجرد والمشتريات أو المبيعات غير المصرح بها.

كما أن العقوبات المفروضة في حالة مخالفة التشريع الجبائي والتجاري والجمركي ذات طابع جبائي وتجاري وجمركي.

---

(1) المرسوم التنفيذي 97-290، المؤرخ في 22 ربيع الأول 1418، الموافق 27 يوليو 1997، المتضمن **تأسيس الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية والتجارة.**

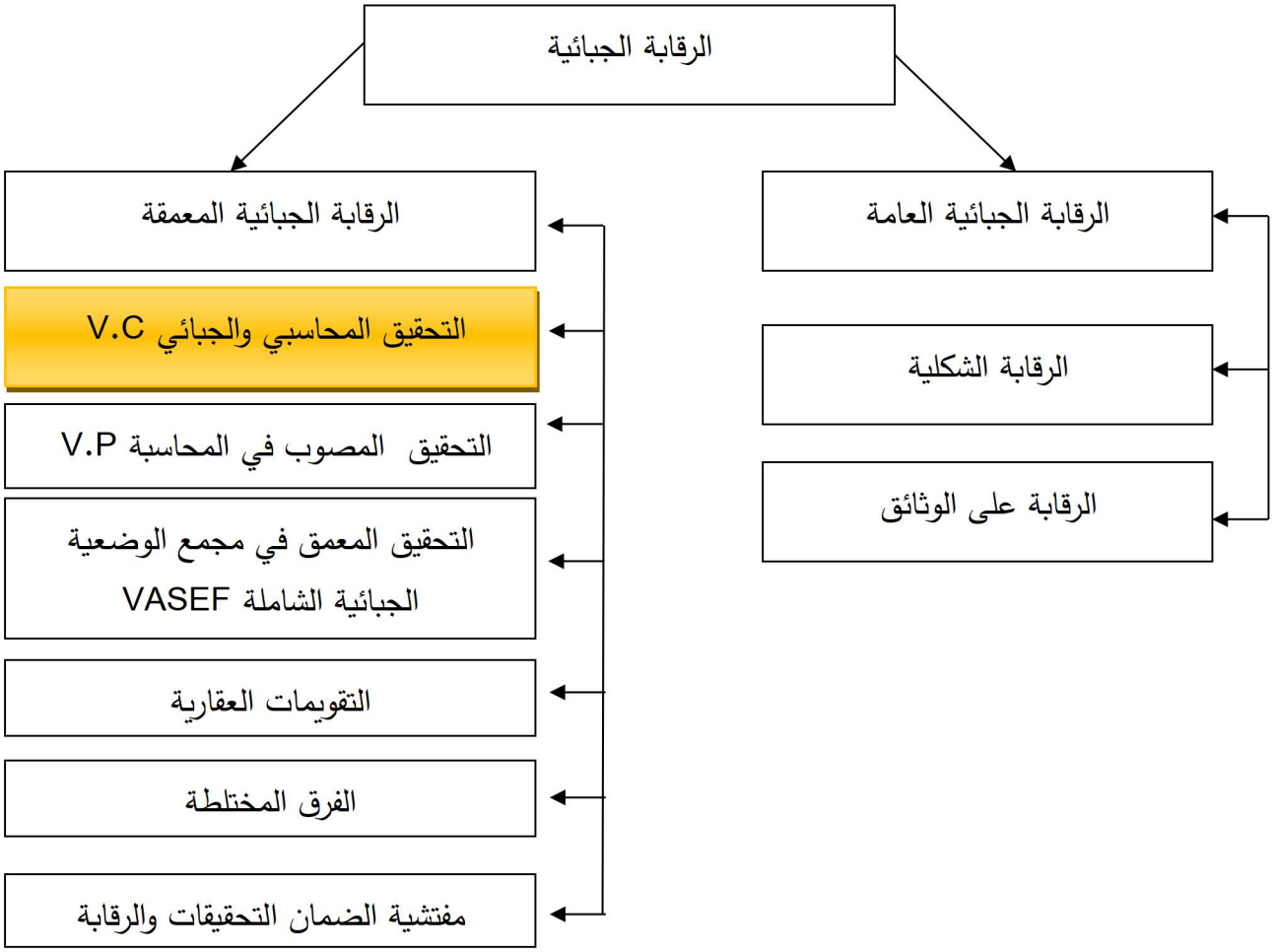
2-4-2-6 مفتشية الضمان التحقيقات والرقابة:

هذا النمط من الرقابة الجبائية يخص نشاط المصوغات من الذهب والفضة والبلاتين، وهي رقابة متخصصة لأعوان الضرائب المؤهلون للقيام بالمعاينات والتحقيقات لدى الخاضعين للضريبة الذين يخضعون للتشريع الخاص بمصنوعات الذهب والفضة والبلاتين وكذلك لدى القائمين بصهر هذه المعادن ومجهزيها.

وهدف هذه الرقابة الجبائية المتخصصة الوقوف على تعيير ودمغ هذه المصنوعات وضمان تحصيل رسوم التعيير وضمان الدمغ على المنتوج والتصريح به.

نشير هنا، أن هذه المصلحة غالبا ما تكون ذات طابع جهوي أي تشمل أكثر من ولايتين (02) وتتفرع هذه المصلحة إلى مفتشية ضمان الوعاء ومفتشية التحقيقات والرقابة، كما أن عملها ليس مبرمج وفق مخطط سنوي، بل وفق زيارات مفاجئة.

الشكلرقم (01-01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق الداخلية لوزارة المالية.

نود أن نشير كذلك أن خضوع المكلف (شخص أو مؤسسة) لنمط من أنماط الرقابة الجبائية المعمقة غير مانع لخضوعه لنمط معمق آخر، مع الأخذ بعين الاعتبار نتائج عملية الرقابة السابقة إذا كان النمطين من الرقابة يخصان نفس الفترة المحقق فيها ونفس الضرائب، والاستثناء على هذا المبدأ، أن خضوع المكلف لنمط التحقيق المحاسبي والجبائي لفترة غير متقادمة جبائيا يعد مانع لإجراء رقابة على الوثائق (CSP) لنفس الفترة، إلا إذا ثبت استعمال المكلف لطرق احتيالية وتدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة ومغلوطة أثناء التحقيق الأولي، وهذا بموجب أحكام (23) قانون المالية 2016.

2-5 خصائص الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية مميزات خاصة بها، تميزها عن غيرها من أشكال الرقابات والتدقيقات والتحقيقات يمكن تبيانها في:

2-5-1 رقابة حكومية: فالإدارة الضريبية كسلطة عمومية ممثلة للدولة سواء مركزياً أو محلياً هي الوحيدة المخولة بإجراء الرقابة الجبائية على محاسبات المكلفين وتصريحاتهم.

فلا يمكن تصور رقابة جبائية منجزة من هيئة غير الهيئة الضريبية، وحق ممارسة هذه الرقابة مخول للسلطة دستوريا دون غيرها. [1]

2-5-2 رقابة لاحقة: وهذا يعني أن الرقابة الجبائية تمارس على المكلف والأنشطة بعد إقفال السنة المالية وغلق الحسابات وإيداع التصريحات الجبائية المختلفة، فكل السنوات المالية غير المتقادمة طبعا هي موضوع للرقابة الجبائية بعد اختتام حساباتها.

2-5-3 رقابة على نظام الإخضاع الحقيقي: الغالب على نمط الرقابة الجبائية لاسيما المعمقة منها باستثناء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) والتقديرات العقارية فإن المكلفين موجودون تحت النظام الحقيقي للإخضاع وليس نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

---

(1) **قانون الضرائب غير المباشرة**، المادة 384، مستحدث الى غاية 2021.

وللتذكيرهذا النظام يخص الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يحققون رقم الأعمال يتجاوز رقم أعمال سنوي 30 مليون دج أو الذين يحققون أدنى من هذا الرقم واختاروا الخضوع للنظام الحقيقي قبل 2020، وبعد 2020، الأشخاص المعنويين مهما كان رقم أعمالهم السنوي والطبيعيين الذين يحققون رقم أعمال أكبر من 15 مليون دج باستثناء الحالات الثمانية يجبرهم بمسك محاسبة قانونية وكاملة محكمة بالوثائق الثبوتية وتكون صادقة شكلا ومضمونا.

أما بموجب قانون المالية 2022، فقد حدد سقف الإخضاع بـ 8 ملايين دج ويخص الأشخاص الطبيعيين فقط باستثناء الحالات الثمانية، مع إدخال النظام المبسط لفئة المداخيل غير تجارية (BNC).

فالنظام الحقيقي يتطلب مسك محاسبة نظامية وقانونية، هذ الاخيرة تكون موضوع لرقابة جبائية معمقة ورقابة على الوثائق ما يؤهل الرقابة الجبائية لتكون تقنية وفن في التعامل مع النظام الحقيقي.

2-5-4 **رقابة مستمرة وإلزامية ودورية:** فهدف الرقابة الجبائية تغطية الملفات والأنشطة المكونة للمجتمع الجبائي، فهي دورية إلى أكبر عدد ممكن من الأنشطة مع مراعاة مبدأ "عدم تجديد الرقابة لنفس الفترة ونفس الضريبة".

وتتميز بإلزاميتها، فلا يمكن للمكلف الاعتراض والرفض على تنفيذها، فكل شخص معنوي أو طبيعي يخضع لأحكام القانون التجاري ومبدأ الربحية يقع تحت إمكانية مراقبته جبائيا.

2-5-5 **رقابة لها صفة المهمة:** وحتى وإن كان من يمارسها عون من أعوان الضرائب مؤهل ويخضع لقانون الوظيف العمومي وله صفة الموظف العمومي، إلا أنه ينجز عملية الرقابة الجبائية كمهمة دقيقة محددة بالوقت، تبدأ بالإخطار وتنتهي بالتقرير، فكل إجراءات الرقابة الجبائية تستوفي إجراءات المهمة.

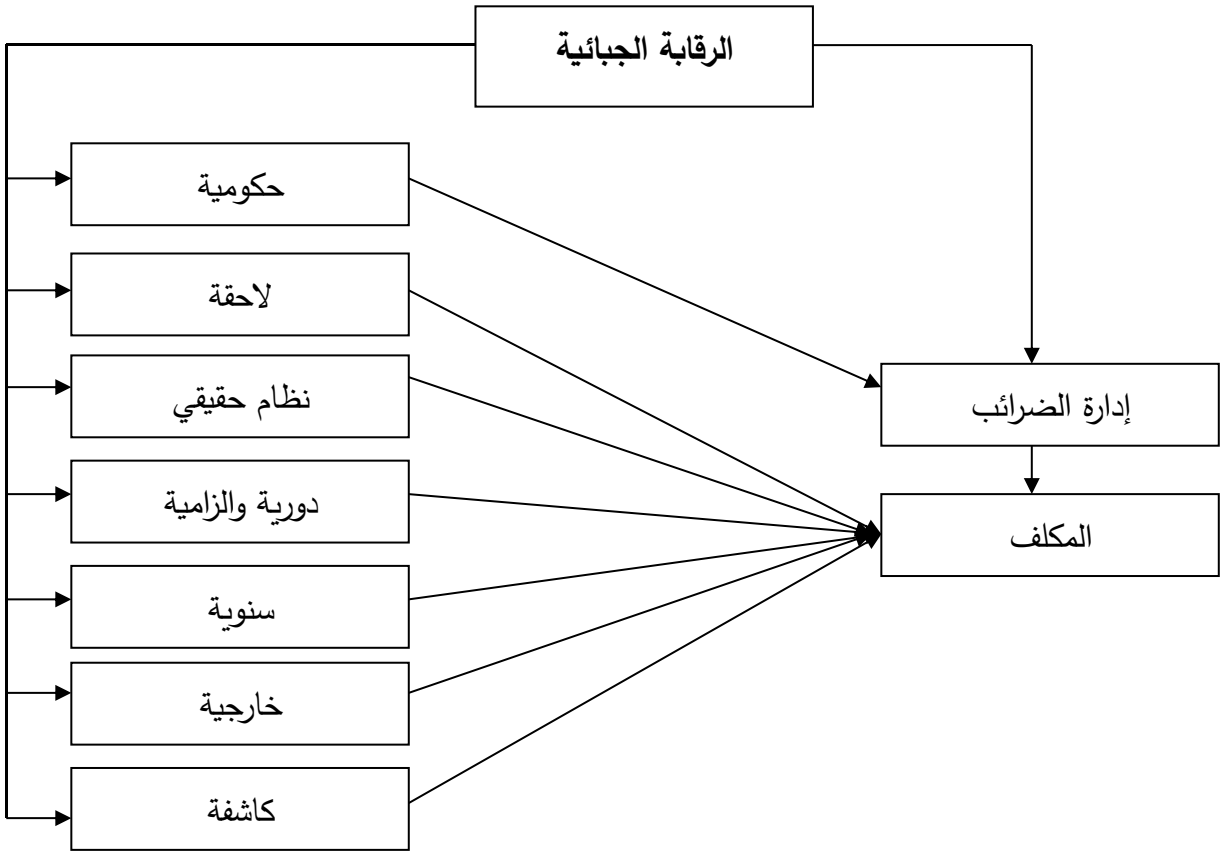
2-5-6 **رقابة سنوية:** فالرقابة الجبائية تنفذ في إطار برنامج سنوي، وكل مهماتها تختم قبل 12/31/للسنة المالية، ويتضمن البرنامج السنوي بعد تزكيته من الوصاية وفق قائمة إسمية للمكلفين المبرمجين للمراقبة الجبائية.

2-5-7 **رقابة خارجية:** المراقبة الجبائية خارجية عن المؤسسة أو المكلف، فإدارة الضرائب هي طرف خارجي يمارس رقابة على محاسبة أو وثائق المكلف، فالمحقق الجبائي سلك من أسلاك الوظيفة العمومية، والسلطة العمومية هي من قامت بتعيينه في المنصب العالي كمحقق وهو مسؤول أمام الإدارة الضريبية في مهامه الرقابية.

2-5-8 **رقابة كاشفة:** فالرقابة الجبائية تكشف الأخطار ذات الطابع الجبائي، كما أن صفة الكشف ومعاينة الاخطاء والغش والتلاعبات من أكبر سماتها، وتعمل على تصحيح الأخطار والإغفالات ومنع تكرارها في المستقبل، بل تسمح كذلك الرقابة الجبائية للكشف عن مواطن القوى والضعف في المؤسسة.

لذا يمكن اعتبار الرقابة الجبائية اختبار لمالية ومحاسبة المكلف وهي تمثل إن صح التعبير "رادار" النظام الضريبي

الشكل رقم (01-02.): مميزات الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ما تقدم في خصائص الرقابة.

2-6 الرقابة الجبائية والمراجعات الأخرى:

يمكن أن نطرح أهم عناصر التباين بين الرقابة الجبائية وأشكال المراجعات الأخرى في: [1]

2-6-1 الرقابة الجبائية والتدقيق الجبائي:

يعرف التدقيق الجبائي على أنه رقابة جبائية بيضاء استباقية لاكتشاف الخطر الجبائي قبل وصول الرقابة الجبائية،في حين الرقابة الجبائية هي تَدقيق جبائي رسمي ممارس من إدارة الضراب ينتج عنه ضرائب إضافية مع غرامات الوعاء، وهذا عكس التدقيق الجبائي كمهمة تصحيحية وعلاجية يمارسه مدقق جبائي داخلي أو خارجي لا يملك السلطة العمومية.

نضيف اختلاف آخر، أن الرقابة الجبائية عملية مقننة في القانون الجبائي، عكس التدقيق الجبائي فهو عملية طوعية غير مقننة.[2]

2-6-2 الرقابة الجبائية والمراجعة الإلزامية:

المراجعة الإلزامية من طرف محافظ حسابات هي عملية قانونية منصوص عليها في القانون التجاري لاسيما المادة (715) منه، وتخص شركات الأموال باستثناء شركة ذات مسؤولية محدودة ذات شخص وحيد (EURL)، تنتهي هذه العملية بإيداع تقرير محافظ حسابات حول صحة الحسابات ويستعمل هذا التقرير في حالة وجود نزاع قضائي بين الشركاء.

تختلف هذه المراجعة عن الرقابة الجبائية في الجهة الممارسة، كما أن الرقابة الجبائية تشمل إبداء الرأي حول محاسبة وجباية المكلف معا، وتمس كل المكلفين مها كان شكلهم القانوني معنويين أو طبيعيين.

3-6-2 الرقابة الجبائية والاستشارة الجبائية:

الاستشارة الجبائية منصوص عليها في المرسوم 71-81 المؤرخ في 1971/12/29م ويعرف المستشار الجبائي كل من يقدم المشاورات والحلول للمشاكل ذات الطابع الجبائي وتأتي

---

(1) صالح حميداتو، **مرجع سابق**، ص ص102-105.

(2) **نفس المرجع**، ص 105.

مهمته في حالة اكتشاف خطر جبائي، في حين الرقابة الجبائية تأتي قبل الخطر الجبائي وتكتشفه وتصححه مع الغرامات.

كما يمكن أن تصاحب عملية المراقبة الجبائية من طرف الإدارة عملية للاستشارة الجبائية في حالة استعانة المكلف بها، بل أن الاستشارة الجبائية من الضمانات الممنوحة له في إطار الرقابة.

مما سبق، يمكن القول أن المراقبة الجبائية لها مبادئها وخصائصها وأشكالها الخاصة بها، والتي تميزها جوهريا عن غيرها من المراجعات، وحتى وإن تشابهت مع المراجعات الأخرى في إجراءات المهمة والمنهجية فهي تختلف عنهم في المضمون وفي المخرجات وفي الجهة الممارسة لها.

المبحث الثاني:التأصيل للتحقيق المحاسبي والجبائي

نحاول من خلال هذا المبحث عرض أساسيات التحقيق الضريبي في المحاسبة كآلية مقننة، وتوضيحها بشكل أوسع للإلمام بجوانبها المتعددة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للتحقيق المحاسبي والجبائي

من خلال ما سوف نقوم بعرضه، فإن أحسن تسمية تكون التحقيق الضريبي في المحاسبة أو التحقيق المحاسبي والجبائي أو كما جاء في أحكام القانون الجبائي التحقيق في المحاسبة، لأن هذا الفحص والتفتيش يتوجه إلى القيود المحاسبية ومدى سلامتها ثم يركز على مدى الانتظام الضريبي للقواعد الجبائية.

1- مفهوم التحقيق المحاسبي والجبائي:

يمكن تعريفه على أنه مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها ولو كانت

بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونا)والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.[1]

وكما أشرنا من قبل، فإن التحقيق في المحاسبة الممارس من الإدارة الضريبية هو شكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة، وموضوعه الأساسي المحاسبة ومخرجاتها لإعادة تأسس الوعاء الضريبي أو المبلغ الذي على أساسه تجبى الحقوق والضرائب.

وعُرف كذلك على أنه التحقيق الذي هدفه الأساسي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في المحاسبة بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

ويتمثل هذا التحقيق في اتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.[2]

كما أن هذا التحقيق يمثل مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة. [3]

ويسمح التحقيق في المحاسبة للإدارة الضريبية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. [4]

---

(1) المديرية العامة للضرائب، **دليل المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية**، طبعة 2017، ص08.

(2) بن عمارة منصور، **مرجع سابق**، ص45.

(3) عباس عبد الرزاق، التحقيق **المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى،الجزائر، 2021، ص25.

(4) عبد الغني بوشرى، عبد السلام بلبالي، أحمد عكاشة عزيزي، **أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين**، مجلة التكامل الاقتصادي،جامعة احمد دراية،ادرار، المجلد09، العدد 01، مارس 2021، ص122.

والتحقيق المحاسبي هو مجموعة من العمليات الرامية لمراقبة التصريحات الجبائية والتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان والتي تهدف للبحث ما إذا كانت النتائج مطابقة للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول ويسمى "الفحص المحاسبي الانتقادي".[1]

وعطفا على التعاريف السابقة، نقول أن التحقيق المحاسبي والجبائي هو أهم رقابة جبائية معمقة، هدفه فحص المحاسبة شكلا ومضمونا وإبداء الرأي حول جودة مخرجاتها، كما أنه كاشف الأخطاء والتلاعبات والاغفالات المرتكبة ويصححها في إطار التسوية الجبائية، والهدف من هذا النمط من الرقابة هو التأكد من مدى صحة وموثوقية ونزاهة الوعاء الضريبي الذي أفرزته المحاسبة.

2- أنماط التحقيق المحاسبي والجبائي:

قبل سنة 2008، أي قبل صدور قانون المالية التكميلي 2008، كان التحقيق في المحاسبة بمفهومه العام أي التحقق في مجمل المحاسبة ومستنداتها، وبعد صدور قانون المالية التكميلي 2008 في مادته (22) أحدث المادة (20) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حمل نمط آخر أقل شمولية يدعى التحقيق المصوب في المحاسبة.

2-1 التحقيق في المحاسبة:

يعد هذا التحقيق الأصل ويمس المحاسبة في كل بنودها وعناصرها ويمشط كل الضرائب والرسوم وأوعيتها، وأن كل الدفاتر والوثائق المحاسبية هي موضوع للتحقيق والفحص المحاسبية والجبائية.

2-2 التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعد التحقيق المحاسبي والمحاسبي والجبائي مصوبا إذا اقتصر التحقيق على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.[2]

---

(1) رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق**، ص221.

(2) دليل المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، **مرجع سابق**، ص08.

فهذا التحقيق يمثل مراقبة مصوبة، أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي العام، ويعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.

لأجل هذا، سوف نقوم بتبيان أوجه التشابه والتباين بين النمطين.

جدول رقم (01-01): أوجه التشابه والتباين

البيان	التحقيق في المحاسبة	التحقيق المصوب في المحاسبة
أوجه التشابه	- موضوعه المحاسبة. - المكلف طبيعي أو معنوي. - ينتهي بتسوية جبائية إن وجدت. - تشابه الإجراءات الشكلية	- موضوعه المحاسبة أو جزء منها. - المكلف طبيعي أو معنوي. - ينتهي بتسوية جبائية إن وجدت. - تشابه الإجراءات الشكلية.
أوجه التباين	- المادة (20) ق.إ.ج. - تحقيق قديم. - يمس كل الفترة غير متقادمة. - يمس كل الضرائب. - العمل في عين المكان حسب رقم الاعمال المصرح به.	- المادة (20) مكرر ق.إ.ج. - تحقيق حديث. - قد يمس جزء من الفترة غير متقادمة. - قد يمس بعض الضرائب فقط. - العمل في عين المكان لا يتجاوز شهرين (02)

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المادتين (20) و(21) ق.إ.ج.

ونشير أنه من الناحية العملية، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة (VP) موضوعه الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والتأكد من وضعية اعتماد ضريبي أو دفع الضريبة، أو يكون موجه خصيصا للتأكد من وعاء النتيجة الجبائية (IBS) لشخص معنوي، أو الضريبة على الدخل الإجمالي IRG صنف أرباح صناعية وتجارية أوغيرتجارية للشخص الطبيعي.

3- الأجهزة والأعوان المؤهلة للتحقيق:

ليست كل الأجهزة أو الهيئات الضريبية مخولة بإجراء تحقيق محاسبي وجبائي، كما أنه ليس كل عون ضرائب مخول بإجراء هذا التحقيق، بل هناك أجهزة وأعوان لهم الأهلية لذلك.

3-1 الأجهزة المخولة بالتحقيق:

تتمثل الهيئات الضريبية المؤهلة قانونا للفحص الضريبي المعمق في محاسبة المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي والجبائي في: [1]

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية الأبحاث والتدقيقات (D.R.V)، المتواجدة حاليا بفروعها الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة، هذه الفروع تغطي نشاط كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، وتنشط هذه الهيئات من الشمال إلى الجنوب بشكل مستطيلي.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF) للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية، وفي الولايات الكبرى كالجزائر العاصمة يمكن معاينة نيابة مديرية الرقابة الجبائية وسطا وغربا وشرقا وهذا نظرا لكثافة الأنشطة الاقتصادية.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية لمركز الضرائب(CDI)، هذا الأخير يعد هيكلة جديدة للإدارة الضريبية،ويكلف بتسيير الملفات الحقيقية وهو المحاور الوحيد للمكلفين سواء في تسيير ملفاتهم الجبائية أو المنازعات الضريبة أو دفع الضرائب أو التحقيق في محاسباتهم.
- مديرية كبريات المؤسسات (DGE) كهيئة ضريبية ورقابية على المستوى المركزي بالعاصمة مكلفة بالملفات للمكلفين الذين رقم أعمالهم السنوي يتجاوز (200) مليار سنتيم، والشركات البترولية والشركات الاجنبية.

هذه الهيئة الرقابية (DGE) تم استحداثها بموجب المرسوم التنفيذي رقم02/30 المؤرخ في 21رجب 1423 الموافق لـ2002/09/28 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

(1) دليل المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، **مرجع سابق**، ص05.

2-3 الأعوان المؤهلين بالتحقيق:

كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية. (1)

فرتبة المفتش على الأقل فيما يخص مراقبة التصريحات الجبائية، أما التعيين كمحقق محاسبة و/أو تقسيم فأدنى رتبة هي مفتش رئيسي مع شرط إثبات (04) أربع سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة. (2)

وعون التحقيق يجب أن يكون حاملا لبطاقة الانتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته.

4- أهداف التحقيق المحاسبي والجبائي:

عملية التحقيق في المحاسبة عملية هادفة، وهي تحقق أهداف الرقابة الجبائية المعمقة المتمثلة في الغايات الإدارية، المالية، الاقتصادية والاجتماعية والتي قد ذكرناها في عنصر الرقابة الجبائية، لكن هناك أهداف خاصة بالتحقيق يمكن ذكرها في.

4-1 اكتشاف المخاطر الجبائية وتقديرها:

إذ يعتبر تقدير إدارة الضرائب (المحقق الجبائي) للمخاطر ذات الطابع الجبائي أحد مكونات عملية التحقيق في المحاسبة،وعملية التحقيق هي نشاط رقابي معمق يتضمن المعرفة العامة بالمؤسسة (المكلف)، فحص أداء المؤسسة، معالجة المعلومات، اختبار صدق القيود المحاسبية، تقييم نظام الرقابة الداخلية أي مجموعة الإجراءات الواجب توافرها.

4-1-1 الخطر الجبائي: يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد عن عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو بغرض لغش والتهرب الضريبيين. (3)

---

(1) **قانون المالية 2009**، المادة 37 منه.

(2) المرسوم التنفيذي 10-299 المؤرخ في 2010/11/29، المتضمن **القانون الأساسي لأسلاك الإدارة الجبائية**، الجريدة الرسمية 2010/74، المادة 79 منه.

(3) صالح حميداتو، **مرجع سابق**، ص72.

فالخطر الجبائي أو الضريبي هو تلك الأعباء الإضافية وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما.

ويمكن تعريف الخطر الجبائي على أنه إخضاع ضريبي إضافي نتيجة عدم احترام القانون الجبائي وأحكامه عمدا أو سهوا، وعدم الاحترام والتقيد قد يكون خطأ أو نقص تصريح أو سهو أو إغفال أو تدبير وضعية، ما ينتج عنه عدم كفاية أو تصريح جبائي كاذب (خاطئ).

4-1-1-1 **مصادر الخطر الجبائي:** للخطر الجبائي مصادر قد تكون داخلية تخص المؤسسة أو خارجية خارجة عن نطاقها.

- **المصادر الداخلية:** يمكن ذكر هذه المصادر في: عدم كفاءة الموظفين، غياب الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة، غياب التدقيق والاستشارة الجبائيتين، رغبة المؤسسة في التملص من الضريبة.
- **مصادر خارجية:** ونذكرها في: تعقد وغموض النظام الضريبي، كثرة الإجراءات وارتفاع معدلات الضرائب، عدم كفاءة الإدارة الضريبية، عدم استقرار النص الضريبي، غياب الحوار بين إدارة الضرائب والمكلف، مذهب أعوان الجباية.

ويسعنا أن نقول، أن الضريبة عنصر من عناصر محيط المؤسسة، والمسألة الجبائية مطروحة بشكل دائم في المؤسسة، وفي حالة عدم الانتظام الضريبي بعدم الإذعان لنصوص القانون الضريبي تكون المؤسسة خارج دائرة الأمن الجبائي وأمام خطر جبائي محدق بها يكلفها ضرائب ورسوم وغرامات ويشوه سمعتها الجبائية.

4-2 ضمان حقوق المكلف:

عملية التحقيق المحاسبي والجبائي وإن يراها المكلف إخضاع ضريبي إضافي في إطار التسوية الجبائية، إلا أنها تمثل أيضا حق إعلام المكلف موضوع المراقبة بحقوقه وامتيازاته حتى وان كان جاهلا بها.

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال لسنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية، كما يطلع عون الإدارة

المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، وفي هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق على كيفية تقديم الطعون اللازمة. [1]

3-4 تقدير الخطر الجبائي:

للمحقق الجبائي في إطار التحقيق في المحاسبة سلطة تقديرية في تقييم الخطر الجبائي وتكييفه، وهذا أمر صعب في الغاية، فهناك الخطأ والسهو والإغفال والغش والتدليس، والامر يزداد صعوبة في التمييز بين الخطر الجبائي المقصود وغير المقصود والخطر المنعزل والمتكرر والعود في الخطأ والخطر ذو الأهمية النسبية أو غيره، هذا التفصيل سيكون موضوع تحليلنا في العناصر اللاحقة للبحث.

5- فترة التحقيق المحاسبي والجبائي:

من أجل ألا تكون المساءلة الجبائية في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي غير منتهية، فقد حددت قانونيا بأربع (04) سنوات مالية كفترة محقق فيها وهو المبدأ العام أو الأجل العام.

إذ يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات[2]، لكن في حالة وجود مناورات تدليسية وإثباتها يمدد أجل التقادم بسنتين (02) شريطة رفع دعوى قضائية ضد المكلف.

المطلب الثاني: واجبات المكلف وضماناته وحقوق الإدارة:

عملية التحقيق المحاسبي والجبائي ليس اعتداء وتعنيف مالي، بل هي عملية تمارس في إطار ضوابط، والقانون الضريبي يوازن بين مصلحة الإدارة والضريبية ومصلحة المكلف، فيعطي للمكلف محل الرقابة ضمانات لمنع تعسف الإدارة، ويعطي للإدارة الضريبية حقوقا تسمح لها بممارسة مهامها الرقابية.

---

(1) دليل المكلف **الخاضع للرقابة الجبائية، مرجع سابق**، ص08.

(2) **قانونالإجراءات الجبائية، مرجع سابق**، المادة 39 منه، ط2021.

1- واجبات المكلف:

على المكلف شخص طبيعي أو معنوي بموجب أحكام نصوص القوانين الضريبية التزامات يمكن ذكر أساسياتها في:

1-1 الواجبات الجبائية:

وهي التزامات ذات طابع جبائي محض نذكرها في النقاط الآتية:

- التصريح بالوجود في غضون شهر (30) يوم من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وفي حالة عدم القيام بهذا التصريح يقدر الخطر الجبائي بـ 30.000دج، المادة 183 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- رقم التعريف الجبائي (Le NIF): تم استحداث رقم التعريف الجبائي ليحل محل رقم التعريف الإحصائي (NIS) بموجب المادتين 41 و42 قانون المالية 2006 المنشأتين للمواد من 176 إلى 178 ق.إ.جهذا الرقم وطني هدفه إحصاء المجتمع الضريبي سواء معنويين أو طبيعيين، كما وجب تدوينه وإظهاره على كافة التصريحات والوثائق والفواتير، وهو يتزامن في استخراجه مع التصريح بالوجود إضافة إلى رقم المادة الذي يخص الهيئة الضريبية المسيرة للملف الجبائي على المستوى المحلي.

هذا رقم التعريف (Le NIF) يتكون من خمسة عشر (15) رقم، وفي حالة الشخص المعنوي يتم الاعتماد على مراجع شهادة التأسيس ورقم التسجيل في السجل المركزي التجاري.

وفي الوقت الحالي، تتم عملية منح رقم التعريف الجبائي بواسطة الطلب على مستوى الموقع nif.mfdgi.gov.dz وهذا بعد ملأ استمارة إلكترونيا ومتابعتها إلى غاية منح المكلف رقم تعريفه الجبائي، ليقوم باستخراج شهادة التعريف الجبائي بنسختين لتقديمها للمصلحة المسيرة للملف وإمضاءها وتوقيعها.

نود أن نضيف هنا، ان الملفات التي تخضع لمراكز الضرائب(CDI) تعمل وفق رقم الشريك (BP) بدل رقم المادة وهذا وفق متطلبات العمل بنظام المعلومات ذات الطابع الجبائي «Jibayatic»، حيث يتكون BP من (10) أرقام.

- التصريحات الجبائية أو الإقرارات الضريبية حيث أن المكلف ملزم بالإفصاح على الوعاء الضريبي شهريا من خلال الوثيقة صنف (ج50) والمتمثل في رقم الأعمال لتصفية الضرائب IRG -TAP-TVAصنف رواتب وأجور–حقوق الطابع–الأقساط الوقتية حسب نوعية النشاط والشكل القانوني، وهذا ما نصت عليه المادة 76 قانون الرسوم على رقم الأعمال، ويقدم هذا التصريح الشهري قبل (20) يوم من كل شهر كأقصى أجل.

والجديد في هذا الشأن، أن وثيقة التصريح ج50 يجب أن تكون مرفقة مع بيان الموردين (Etat FRS) في وسيط إلكتروني[1]، يكشف بالنسبة لكل مورد المعلومات التالية: رقم التعريف الجبائي، رقم السجل التجاري، اللقب والاسم أو التسمية الاجتماعية، تاريخ ومرجع الفاتورة، مبلغ المشتريات المنجزة أو الخدمات المقدمة، مبلغ TVA المخصوم، هذا الكشف الشهري لتفاصيل المشتريات شرط لكي يصبح الرسم TVA قابلا للخصم.

كما أن المكلف (طبيعي ومعنوي) ملزم بالإفصاح بتصريحات السنوية بعد إعداد القوائم المالية، هذه التصريحات تكون في نماذج تقدمها الإدارة الجبائية إلكترونيا في صيغة الرزمة الجبائية.

هذه التصريحات السنوية بحصيلة نشاط المكلف تقدم أو تكتب على الاكثر 30 ابريل من كل سنة وتخص نتائج السنة المنصرمة وعندها ينتهي هذا الاجل عند يوم عطلة قانونية، يحدد إلى أول يوم مفتوح يليه.

هذا المبدأ العام، واستثناء وفي حالة القوة القاهرة تمدد أجل تقديم التصريح المذكور سالفا بناء على قرار من المدير العام للضرائب مع عدم تجاوز هذا التمديد أجل ثلاثة أشهر (03)، كما يمكن للمؤسسات ذات الجمعية التي يجب أن تبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي، على الأكثر خلال (21) يوم التي تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد هذه الجمعية، هذان الاستثناءان في تمديد أجال التصريح نصت عليها المادة (151) الفقرة (02) من ق.ض.م.ر.م.

(1) وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب، قانون المالية 2021، المادة 42 منه.

هذه النماذج التصريحية تأخذ عدة تصنيفات حسب الشكل القانوني للمكلف، فيمكن أن تكون وثيقة صنف ج رقم 04 (GN°04) في حالة الشخصية المعنوية أو صنف ج رقم 01 في حالة الشخصية الطبيعية، كما تتضمن التصريحات قائمة المركز المالي، قائمة النتائج أو الدخل الشاملة، قائمة تغيرات الأموال الدائمة، قائمة التدفقات النقدية، الشروحات أو النقطات.

نشير أن كل التصريحات الجبائية متوفرة للمكلف على مستوى الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب **www.dgi.dz**.

حيث تم استبدال عبارة "تقدم الإدارة الجبائية استمارة التصريح" بعبارة "تقدم الإدارة الجبائية التصريحات الممكن تسليمها إلكترونيا".

- التصريح بالعمولات والأتعاب والمناولات والمكافآت[1]، حيث يجب التصريح على دعامة معلوماتية بالمستفيدين من الأتعاب والمناولة مهما كانت طبيعتها ومصاريف المساعدة التقنية والدراسات والإيجارات بكل أنواعها وغيرها من المكافآت، هذا التصريح السنوي المصاحب للتصريح بالنتائج أسماء وألقاب المستفيدين من الأتعاب ورقم التعريف الجبائي، رقم السجل التجاري، رقم الاعتماد، الهيئة الجبائية التابعة لها، طريقة الدفع، ...إلخ.
- المصادقة على أرقام السجلات والأرقام الجبائية للزبائن[2]، حيث تم استحداث هذا الإجراء لتحميل مسؤولية المكلف على زبائنه وقبل اختتام عمليات بيع المواد والسلع وجب على المكلف التعريف التجاري بزبائنه عبر موقع الانترنت sidjil.dz التابع لوزارة التجارة من خلال اشتراكه السنوي، وكذلك التعريف الجبائي للزبائن من خلال الموقع dgi.dz، مع تقديم ملفات الزبائن والمستندات والوثائق المبررة في حالة طلب من الإدارة الجبائية.

وفي حالة عدم التأكد من التعريف الجبائي والتجاري لزبائن المكلف أو وجود زبائن غير معروفين جبائيا أو تجاريا، تفرض غرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها. [3]

---

(1) **قانون المالية2019**، المادة 06 منه المعدلة للمادة 176 ق.ض.م.ر.م.

(2)**قانون المالية2019،مرجع سابق**، المادة 09 منه، المعدلة للمادة 1/244 ق.ض.م.ر.م.

(3) **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المادة 194 فقرة04، ط2021.

- التصريح بالتوقف عن النشاط: على المكلف التصريح بالتوقف عن ممارسة المهنة أو التنازل عنها وذلك بإشعار إدارة الضرائب في غضون أجل عشرة (10) أيام التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيازة، حسب نص المواد (132) فقرة (1) ق.ض.م.م والمادة (57) قانون الرسوم على رقم الأعمال وفي حالة عدم تصريح المدين بالتوقف عن النشاط، يعلن تلقائيا مدير الضرائب الولائي عن التوقف بموجب محضر محلل يحرره أعوان الضرائب.

هذا التصريح بالتوقف له أهمية على بنود التصريحات والقوائم فيما يخص المستويات الجبائية المترتبة مثل تسوية المخزون، إعادة دفع TVA، توزيع الدخل على الشركاء، ...إلخ.

-إيداع كشف سنوي تلخيصي بالنسبة للمكلفين الذين يحققون أرباحا تجارية وصناعية يودع مرفقا مع التصريحات السنوية وضمن نفس شروط الآجال،وهو عبارة عن تصريح خاص بمبلغ النتائج ومعلومات خاصة بالكشوف المالية للسنة المنصرمة، كما أن هذا الاجراء يخص فقط المكلفين بالضريبة التابعين للهياكل المزودة بالنظام المعلوماتي "جبايتك".

2-1الالتزامات المحاسبية:

بالموازاة مع الواجبات الجبائية، المكلف ملزم بواجبات محاسبية وفق مقتضيات القانون التجاري الجزائري والقانون المحاسبي وحتى القانون الجبائي، هذا الأخير يحيل جانب مسك المحاسبة وفق مقتضيات القانون التجاري والنظام المالي المحاسبي. [1]

- مسك محاسبة قانونية نظامية ومقنعة حسبما نصت عليه أحكام المواد من (09) إلى (11) قانون تجاري وحسب توصيات النظام المالي المحاسبي المحدث بالقانون 07/11 المؤرخ في 2007/11/25، والشروط الشكلية والضمنية للمحاسبة سوف نبينها في عنصر التقييم الشكلي والضمني.
- حفظ دفاتر المحاسبة والوثائق والمستندات، حيث نص القانون التجاري في مادته (12) على وجوب حفظ الدفاتر والمستندات لمدة عشر سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسالات الموجه طيلة نفس المدة، ونفس مدة الاحتفاظ بالوثائق والدفاتر

(1) **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق،** المادة43 منه.

المحاسبية يؤكدها القانون الجبائي في مادته (64) ق.إ.ج ويشيران بداية المدة تحسب ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ التحرير فيما يخص الوثائق الثبوتية.

- المراجعة القانونية الإلزامية لشركات المساهمة، فشركات الأموال باستثناء الشركة ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد، ملزمة بتعيين مندوب للحسابات أو أكثر لعهدة (03) سنوات قابلة للتمديد مرة واحدة فقط من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني[1]، أي برتبة محافظ حسابات، مهمته المصادقة على صحة الحسابات ومراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، ويختتم عمله بإيداع تقرير محافظ الحسابات، هذا الأخير يتضمن عمليات المراقبة والتحقيق، الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة، المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها، النتائج والتصحيحات...إلخ، بل أكثر من ذلك هم ملزمون باطلاع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها.
- إيداع الحسابات الاجتماعية بالنسبة لشركات الأموال على مستوى النشرة الرسمية للإعلانات القانونية (BOAL) التابعة للمركز الوطني للسجل التجاري، ويتمثل هذا الإيداع في إشهار القوائم المالية للشركات (الميزانية وحساب النتائج)، وهذا الالتزام تجاري وفق نص المادة 548 قانون تجاري، ويتم الإشهار في ظرف شهر من مصادقة الجمعية العامة مع العلم أن 30 جوان هو آخر أجل لانعقادها، والهدف من هذا الإشهار هو إعلام الغير بما يحيط بالشركة قبل التعامل معها.

2- ضمانات المكلف في إطار التحقيق:

يتمتع المكلف في إطار التحقيق الضريبي في محاسبته، بضمانات يكفلها له القانون الجبائي، ولا يمكن تجاوزها، وتحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق التعدي أو نكران ضماناته.

2-1 الإعلام المسبق: (الإشعار بالتحقيق)

تحت طائلة بطلان الإجراءات التحقيق، أن يباشر المحقق الجبائي مهامه دون إخطار أو إعلام مسبق للمكلف، هذا الأخير من حقه أن يكون على دراية وإعلام مسبق بالعملية من خلال إجراء "الإشعار بالتحقيق"، يبلغ عن طريق إرسال أو تسليم الإشعار مقابل إشعار بالوصول، كما

(1) **القانون التجاري الجزائري**، المادة715 مكرر4، ط2007.

وجب أن يكون مرفقا بميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية الذي يتضمن حقوق وواجبات المكلف أو المؤسسة موضوع التحقيق.[1]

يستفيد المكلف بموجب هذا الإشعار بمدة تحضير أدناها عشرة (10) أيام من تاريخ الاستلام.

ويجب أن يبين هذا الإشعار بالتحقيق أسماء ورتب المحققين كاملة، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، ويشير أيضا إلى إمكانية المكلف أن يستعين بمستشار من اختياره.

أما في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

مما سبق عرضه، فإن الإعلام المسبق بموجب إعداد الإشعار بالتحقيق وبياناته الإجبارية المذكورة هو أول إجراء أو مخاطبة الإدارة للمكلف، كما لا يمكن بدء ومباشرة التحقيق إلا بعد مرور عشرة (10) أيام على الأقل ليأتي اليوم الأول لتدخل في عين المكان.

وهذا الإشعار يمنح المدة المذكورة بهدف تقديم المحاسبة ليوم التدخل الأول من جهة، ويهدف التحضير النفسي لشخصية المكلف وتقبله لأمر التحقيق، لأن التحقيق يمثل عبء وضغط معنوي للمكلف قبل أن يكون فحص لوضعيته الجبائية.

كما نعاين أن القانون الجبائي نص على البريد المضمون أو الإمضاء المباشر (ختم المؤسسة) على الإشعار دون إدماج استعمال وسائل التكنولوجيا (التبليغ الالكتروني)المتوفرة لاستدراك الوقت الضائع ليوم الاستلام في حالة سوء نية المكلف في استلام الإشعار.

فيمكن إدخال التوقيع الإلكتروني على الإشعار بالتحقيق أو إرساله في البريد الإلكتروني للمكلف مع ضمان إثبات الوصول.

---

(1) **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق**، المادة20 فقرة4.

والقانون وضع الحد الأدنى عشرة (10) أيام دون تحديد المدة القصوى لتحديد يوم التدخل الأول، الأمر الذي ترك فراغ في مباشرة أشغال التحقيق.

2-2 الاستعانة بمستشار:

للمكلف ضمانة الاستعانة بمستشار من اختياره لمتابعة عملية التحقيق في المحاسبة، كون هذه الأخيرة عملية تقنية محاسبية جبائية بالدرجة الأولى، والمكلف مجاله العمل الميداني وإنجاز الصفقات وتحقيق الربح.

لكن القانون الجبائي لم يحدد هوية المستشار وترك حرية اختياره للمكلف، فقد يكون محاسب، خبير جبائي، محامي، مهندس، ...إلخ، هذا المستشار يدافع عن مصالح المكلف ويقدم له خدماته لمناسبة سير عملية التحقيق المحاسبي والجبائي.

3-2 تحديد مدة التحقيق:

قام المشرع بتحديد مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان لا يمكن تجاوزها ولو بيوم واحد، بهدف تقديم ضمانه للمكلف على محدودية العملية في الزمان ولتيسير الأمر على نفسيته.

وقد تم ربط هذه المدة للتحقيق المكاني بدلالة النشاط الممارس ورقم الأعمال: [1]

- ثلاثة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، غذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها.

- يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكور أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي: 5.000.000دج و10.000.000دج بالنسبة لكل سنة مالية.
- لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.

---

(1) **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق،** المادة 20 فقرة 5.

ونؤكد أن الآجال أعلاه تخص التحقيق بين المكان بعنوان التحقيق المحاسبي والجبائي، ويجب أن يعاين المحقق نهاية الأشغال بعين المكان بواسطة "محضر نهاية الأعمال في عين المكان" يدعو فيه المكلف للإمضاء معه.

ما نعاينه في هذا الشأن، أن أرقام الأعمال المحددة لمدة التحقيق بسيطة ولا تتجاوز عتبة الضريبة الجزافية، كما أن مدة التحقيق بعين المكان كحد أقصى مدة تسعة (09) أشهر يمكن مراجعتها بالنقصان خاصة في ظل وجود المحاسبة الإلكترونية والإعلام الآلي، وهذا بهدف تقليل ضغط المدة على المكلف وكذا السماح لعون التحقيق بتحقيق في محاسبات أخرى.

نضيف أن للأجل الأقصى تسعة (09) أشهر استثناء يصل لتمديد لستة (06) أشهر في حالة توجيه الإدارة الجبائية طلبات المعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات وعلاوة على هذا، لا يطبق تحديد مدة التحقيق في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

فيما يخص التحقيق المصوب في المحاسبة لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02) كأقصى تقدير، كما وجب معاينة نهاية التحقيق المصوب بمحضر نهاية العملية مدعو فيه المكلف للإمضاء.

2-4 عدم إمكانية تجديد التحقيق:

من الضمانات المهمة للمكلف في إطار التحقيق عدم إجراء تحقيق محاسبي وجبائي آخر لنفس الفترة ولنفس الضرائب، باستثناء إذا كان المكلف قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق. [1]

وهذه الضمانات تمس التحقيق في المحاسبة والرقابة على الوثائق.

فيما يخص هذه الضمانة، فإن الأمر يتعلق بأربع (04) سنوات غير المتقادمة جبائيا، وبعد انقضاء هذه المدة فإن القانون الضريبي لا يمنع إجراء تحقيق آخر بداية من السنة الأولى لنهاية

(1) **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق،** المادة 20 فقرة 08.

الفترة المحقق فيها، وهذا يمكن اعتباره ضغط آخر على المكلف وتقليل لوتيرة دوران التغطية الجبائية لملفات أخرى.

2-5 الحق في التحكيم:

حيث يمكن للمكلف في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي وبعد إخطاره بإشعار إعادة التقييم (التبليغ الأولي) أن يطلب التحكيم[1] حسب الحالة من مدير DGE أو رئيس CDI أو مدير DRV أو المدير الولائي للضرائبSDCF.

والتحكيم يعتبر طعن نزاعي ابتدائي يستدعي تدخل الأطراف المذكورة حسب الحالة بين المكلف والمحقق الجبائي حول الوقائع وينفذ هذا التحكيم في إطار جلسة عمل رسمية وسجل مخصص(AD_HOC) لهذا الغرض واشتراط تبليغ المكلف واستدعائه قبل جلسة التحكيم بعشرة أيام على الأقل.

2-6 المحرر الجبائي:

إذ يعتبر المحرر الجبائي من أهم الإجراءات التي اتخذها المشرع الجزائري رغم اقتصار هذا الإجراء على مديرية كبريات المؤسسات في انتظار تعميمه على باقي مراكز الضرائب، وهو في نفس الوقت ضمانة أخرى للمكلف سواء في إطار الرقابة الجبائية أو خارجها.

فهو عبارة عن إجراء يفعل بمبادرة من المكلف يسمح له بالحصول على رأي قانوني حول وضعية جبائية بالنظر إلى نص قانوني، فهو ضمانة وحماية قانونية لصالح المكلف.

وعرف أيضا على أنه قرارا قطعيا تتخذه الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن نية، ويشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف الذي يريد معرفة الاحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به. [2]

---

(1) **قانون المالية 2012**، المادة 31 منه.

(2) **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق**، المادة 174 مكرر

هذه الضمانات الممنوحة تمثل حماية للمكلف ضد أي تعسف في استعمال حق التحقيق الضريبي في محاسبته، كما يمكن توسيعها وتعزيزيها بضمانات جديدة وفعالة نذكر ضمان كفاءة المحقق الجبائي ونزاهته فهذا المعيار حماية كبيرة لمصالح الخزينة والمكلف، وضمانة سرية عملية التحقيق في محاسبة المكلف، وضمانة عدم وجود علاقة مشحونة أو سابقة بين المحقق والمكلف، وهذه الضمانات يمكن اقتراحها وتفعيلها.

3- حقوق الإدارة:

في مقابل ضمانات المكلف، فللإدارة حقوق مخولة لها قانونا تسمح لها بممارسة مهمة التحقيق والرقابة الجبائية.

3-1 حق الاطلاع:

خصص القانون الجبائي عدة مواد قانونية لحق الاطلاع[1] نظرا لأهميته، وعرف حق الاطلاع على أنه حق الحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. [2]

كما عدد وصنف القانون الضريبي الوثائق المراد الحصول عليها قصد الاطلاع حسب القطاعات مع وضع استثناءات وأشار لمسألة السر المهني الذي يمكن أن يكون عائقا للاطلاع.

ونذكر القطاعات المذكورة المتعلقة بحق الاطلاع في: [3]

- هيئات الضمان الاجتماعي خاصة لمراقبة الأساس الضريبي للمهن الحرة ومنها الطبية وشبه الطبية وغيرهم، حيث يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي الإعداد السنوي لكشف فردي عن كل طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي وقعت فيه الاتعاب والمبلغ الإجمالي للأتعاب، ويجب أن تعد هذه الكشوف على نفقة هيئات الضمان الاجتماعي قبل 31 ديسمبر من كل سنة.

---

(1)**قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق**، المواد من 45 إلى 63 منه.

(2) العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة،الجزائر، 2014، ص64.

(3)العيد صالحي ، **مرجع سابق**، ص ص64-68.

- الهيئات القضائية: حيث يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع عن عناصر من الملفات للإدارة الجبائية.
- استعمال الأرشيف: حيث يحق للإدارة الضريبية بالاطلاع على الملفات المحفوظة في الأرشيف والسندات العمومية، والسماح للأعوان بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة من أجل حماية مصالح الخزينة.
- دفاتر المخازن العامة: حيث يجب على المودع لديهم دفاتر المخازن العامة تقديمها إلى أعوان التسجيل قصد الاطلاع عليها.
- حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات والبنوك العمومية والخاصة والمصارف وشركات التأمين وموردو المكلف وزبائنه وإلى كل طرف يمكنه أن يحوز على معلومة تفيد عملية التحقيق.

ومع أن حق الاطلاع موسع وشامل ولا يمكن للهيئات المذكورة الاحتجاج بالسر المهني، إلا أنه هناك استثناءات عن هذا الحق ولا يمكن استعمال المعلومة لأغراض الرقابة الجباية أن نذكرها في: [1]

- المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي والمالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الاحصائية التي تجري بموجب الامر 65-297 المؤرخ في 1965/12/02.
- الوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة.
- العقود المنجزة في إدارات الولايات والدوائر والبلديات والتي لم تحدد في المادتين 58 و61 من قانون التسجيل.

كما أن رفض تطبيق حق الاطلاع ينجم عنه عقوبة إدارية وغرامة مالية تتراوح ما بين 5000دج إلى 50.000دج عن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع[2]، وهذا بعد قيام أعوان الضرائب بتحرير محضر في هذا الشأن، ويترتب زيادة على هذه المخالفة تطبيق تلجئة مالية قدرها 100دج، كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر، ويتم

(1) نفس المرجع، ص ص76-77.

(2) **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق**، المادتين 62 و63 منه.

النطق بالغرامة والتلجئة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبت في القضايا الاستعجالية.

في هذا الشأن، فإن حق الاطلاع وأولوية الإدارة الضريبية الحصول على المعلومة يعد من أهم الحقوق الممنوحة لهذه الإدارة، فمن يملك المعلومة يملك السلطة، وممارسة حق الاطلاع من أهم ممارسات المحقق الجبائي في تنفيذ عملية التحقيق من خلال إعداد مراسلات كتابية لكل الهيات والأعوان الذين يحوزون عن معلومات تفيد في إعادة تأسيس الوعاء الضريبي.

ونيابة مديرية الرقابة الجبائية الولائية أو مصالح البحث والتحري من أهم مكاتبها مكتب البحث على المعلومة الجبائية (BRIF)، وإن كان يعوب هذه المصلحة ضعف في تفعيل عملية البحث عن المعلومات الجبائية من مصادرها، إلى جانب استعمال طرق كلاسيكية تتمثل في البريد والفاكس دون استغلال وسائل الاتصال والتكنولوجيا الحديثة.

2-3 حق الرقابة:

ممارسة الرقابة على تصريحات المكلفين هي السلطة القانونية الأساسية الممنوحة لإدارة الضرائب،والسند القانوني للرقابة في القانون الجبائي كثيرة ومتعددة، وهذا لإقامة الحجة القانونية أمام المكلف بالضريبة.

وأغلب صيغ حق الرقابة جاءت في القانون بصيغة "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة"[1]، وبصيغة "يراقب المفتش التصريحات، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة".

والتحقيق أهم صفة من صفة المراقبة الجبائية كما جاء في المادة (20) ق.إ.ج "التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة".

(1)**قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق** ، المادتين 18 و19 منه.

وبما أن تصريحات المكلفين دورية ومستمرة (شهرية وسنوية) فالرقابة تكون دورية ومستمرة مع احترام التقادم الجبائي، كم يرخص القانون الجبائي بالمراقبة الجبائية المفاجئة وخاصة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي وهي رقابة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر المادية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها.

ووجب التفرقة بين حق الرقابة الذي قد يمتد لعشرة سنوات مالية للوراء إذا كانت التصريحات الميزانية مرتبطة بالأرصدة المقفلة وبين حق التسوية الذي يجب أن يغطي الأربعة (04) سنوات غير المتقادمة فقط.

3-3 حق استدراك الأخطاء (إعادة التقويم):

بموجب حق الرقابة المذكورة وفي حالة اكتشاف خطأ أو سهو أو إغفال أو تدليس أو احتيال فالإدارة حق تصويبه وإعادة تقويم الوضعية الجبائية الجديدة وتصفية الحقوق والضرائب المخفية مع غرامات الوعاء.

وهذا حق إعادة التقويم (التسوية الجبائية) متجددة في حالة ظهور عناصر أو أخطاء جديدة لم يسبق أخذها في التقويم الأولي.

فاستدراك الأخطاء المرتكبة في التصريحات يكون بتصحيحها، لكن قبل ذلك، وتحت طائلة بطلان إجراءات الاخضاع الضريبي، أن يرسل المفتش أو المحقق الجبائي حسب الحالة إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به (إعادة التقويم) على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي الجديدة وطريقة التصفية. [1]

4-3 حق المعاينة

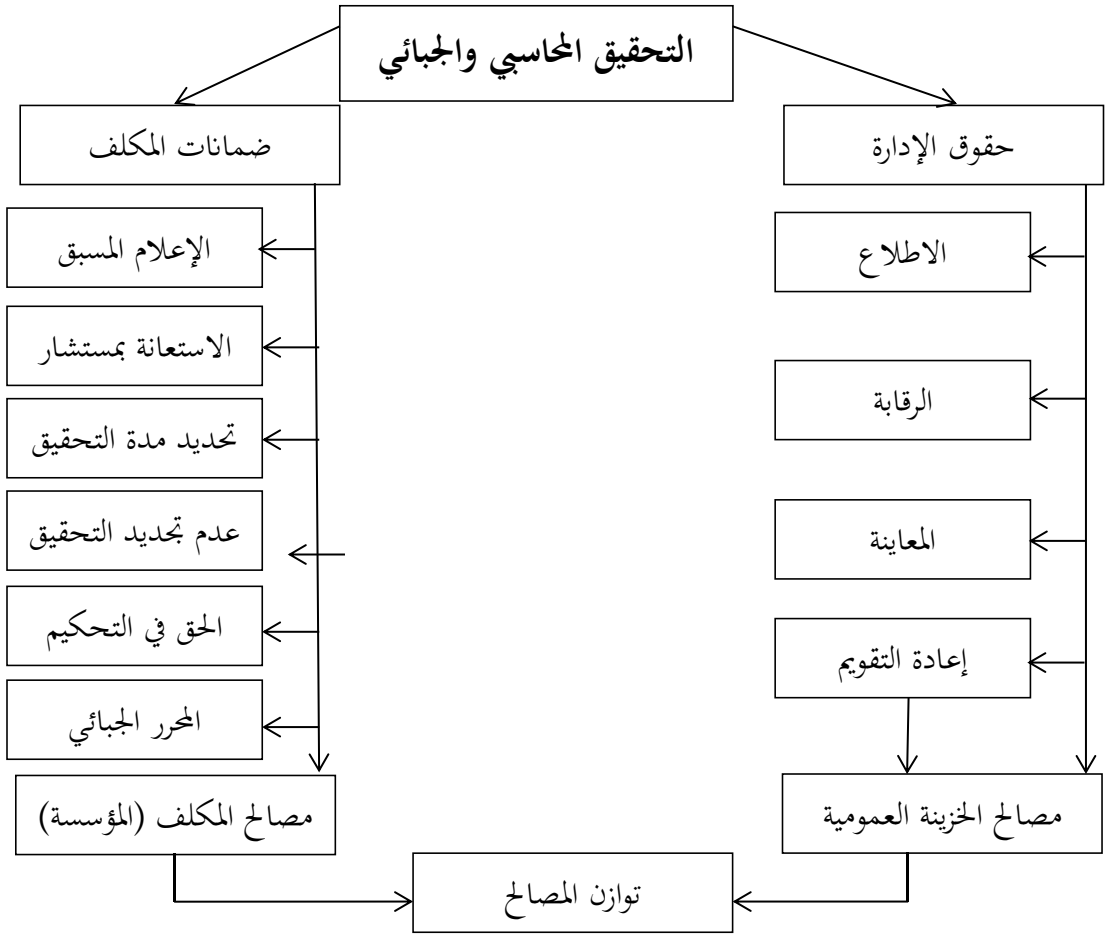
عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل القيام بإجراءات المعاينة (الزيارة) في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى

(1) ف.شبلي، **قانون الإجراءات الجبائية**، قصر الكتاب، الجزائر،البليدة، 2010، ص17.

التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، هذا الحق يمارس بشروط[1]، أهمها بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا، تبرير المعاينة وأسبابها، تبليغ أمر المعاينة للمكلف يوم إجراءها، تحرير محضر المعاينة بتفاصيله، كتمان السر المهني.

ويعد التحقيق المحاسبي والجبائي فحص لمحاسبة المكلف وكذا معاينة للعناصر المادية في نفس الوقت، لأن المبدأ العام لهذا النمط من الرقابة الجبائية هو التحقيق في عين المكان (مقر نشاط المكلف) وإن كان لا يحتاج لرخصة مسبقة للمعاينة فهو ملزم بإجراء محاضر المعاينة القانونية.

الشكل رقم (01-03): ضمانات المكلف وحقوق الإدارة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق ذكره.

(1) **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق**، المواد من 34 إلى 38 منه.

المطلب الثالث: برنامج التحقيق في المحاسبة

التحقيق في المحاسبة للمكلفين الذي تمارسه إدارة الضرائب يعد مهمة تنجز في إطار برنامج ومخطط عمل بداية من الانتقاء ونهاية بالتنفيذ.

1- الأهداف المسطرة للبرنامج:

تسعى السلطات الضريبية أن تصل من خلال الملفات المدرجة في برنامج التحقيق السنوي لبلوغ الأهداف التالية:[1]

- تعزيز وسائل محاربة كل أنواع الغش والتهرب الضريبيين؛
- أكبر تغطية ممكنة للنشاطات والقطاعات؛
- ضمان تحصيل الضرائب المستخرجة في إطار التحقيق والمراقبة؛
- تحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة؛
- ردع التلاعبات بالقوانين الجبائية.

ويعتبر موضوع البرمجة –La Programmation–في صلب الإصلاحات الجبائية المستمرة المنتهجة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تعد البرمجة الصحيحة والعادلة بمثابة ذراع الرفع لفعالية وكفاءة التحقيق.

ونود أن نضيف نقطة هامة، مفادها أن التحقيق المحاسبي والجبائي يصبو لهدف توجيه وإرشاد وإعلام المكلف موضوع الرقابة بحقوقه وواجباته ونقاط القوة والضعف في نظام المعلومات ذات الطابع الجبائي لمؤسسة ولا يمكن النظر إليه دائما ضمن دائرة "المراقبة–العقوبة".

2- مرحلة الإعداد والاقتراح:

تنقسم هذه المرحلة الى جانبين يمثلان الإعداد والاقتراح.

---

(1) زايمي مولود، **مسار برنامج التحقيق من الانتقاء إلى التنفيذ**، مجلة دراسات جبائية.جامعة البليدة02،المجلد 10، العدد 02 (2021)،ص139.

2-1 الإعداد:

تمثل مرحلة الإعداد نقطة البداية لانتقاء الملفات الجبائية موضوع التحقيق المحاسبي والجبائي مستقبلا، حيث يتم العمل على مستوى المصالح الخارجية لإدارة الجبائية ممثلة في:

- مفتشيات الضرائب (في طور الاختفاء).
- مصلحة التسيير لمراكز الضرائب (CDI).
- وتعد هذه المرحلة مرحلة تمهيدية لعملية التحقيق غير أن الوقت غير كافي ونقص التجهيزات والكفاءات اللازمة أدى إلى عدم إمكانية إخضاع كل المكلفين لعملية التحقيق. (1)

ومن الناحية العملية، فالعون المؤهل لانتقاء الملفات والأنشطة ينتمي لجهاز أو هيئة الرقابة الجبائية على المستوى الولائي أو الوطني، وفي غالب الأحيان يمارس وظيفة نائب مدير الرقابة أو بعض المحققين الجبائيين.

2-2 مرحلة الاقتراح:

تتمثل هذه المرحلة في ملأ بطاقة الاقتراح –Fich de proposition–وإدخال جملة من المعلومات والمعطيات الموجودة في بطاقة الاقتراح.

وللإيضاح فهذه المرحلة تتم في نهاية السنة المالية (الثلاثي الأخير) التي تسبق سنة تنفيذ البرنامج.

2-2-1 بطاقة الاقتراح:

تعد هذه الوثيقة منطلق برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي، وهي استمارة بخانات معلومات مطلوب ملأها بعناية وهذه البطاقة تعتبر قاعدة بيانات لاتخاذ قرار البرمجة من عدمه.

(1) عباس عبد الرزاق، **مرجع سابق**، ص59.

الجدول رقم (01-02): مكونات بطاقة اقتراح النشاط للتحقيق الجبائي

رقم العنصر	العنوان الرئيسي	العناوين الفرعية
1-	رقم العملية التعريف بالمؤسسة معلومات	نوع المهمة/سنة الشكل NIF الاقتراح/المديرية/المفتشة/مركز /القانوني/النشاط الممارس/رقم التعريف الجبائي/العنوان/المقر الاجتماعي/التسمية الاجتماعية/العقد التأسيسي/رقم الاعمال/فئة الأرباح/مجموع الاصول/مجموع الخصوم/سنة المرجع/عدد المستخدمين/رمز النشاط/
2-	المسيرين والشركاء	أسماء المسيرين والشركاء/عناوينهم/الموطن الجبائي/نسبة المساهمة رأس المال/الشركاء القدماء والحاليين/الحصص المتنازل عنها.
3-	معلومات محاسبية وتصريحات	نوعية النشاط/هوامش ربح خام/هوامش ربح صافية/المواد المستهلكة/مخزون أولي ونهائي/أعباء المستخدمين.
4-	المؤسسات الشريكة وضعية الشريك حالة التصريحات	طبيعة العلاقة مع مؤسسات أخرى/نوع العلاقة/دخل الشريك المصرح به/معلومات خارجية عن الشريك/تصريحات في الآجال/خارج الآجال/عدم التصريح.
5-	المراقبات السابقة مصدر الاقتراح	نوع الرقابة السابقة/السنة/نتائج الرقابة/سبب البرمجة/عدم الالتزام/معلومات واردة.
6-	الملف الجبائي	المحاضر /التسويات/المنازعات الضريبية/إيداع الميزانيات/أعباء مفرطة/اشتباه إخفاء/تغيرات غير متجانسة/تخفيض اصول/رفع خصوم...إلخ.
7-	المصالح المتداخلة في البرمجة	مديرية الضرائب/رئيس المفتشية/رئيس مركز الضرائب/المحقق الجبائي/رئيس الفرقة/نائب مدير الرقابة/قرارات فوقية من الوصاية.

المصدر: زايمي مولود، مجلة دراسات جبائية ،مرجع سابق،ص140 .

تحتوي بطاقة الاقتراح على أكبر قدر ممكن من المعلومات عن النشاط والمكلف والسيرة الجبائية، كما يتم استبعاد من الاقتراح المؤسسات التي خضعت للتحقيق المحاسبي والجبائي للأربع سنوات مالية السابقة على الأقل عملا بمبدأ عدم تجديد التحقيق.

بعد الانتهاء من ملأ بطاقات الاقتراح على مستوى مصالح تسيير الملفات الجبائية، يتم تجميعها على مستوى نيابة مديرية الرقابة الجبائية (SDCF).

3- أسباب انتقاء الملفات:

الإشكال الأساسي يكمن: ما هو السبب أو المعيار الرئيسي المرجح لبرمجة الملفات للتحقيق؟

حيث تتبنى المديرية العامة للضرائب جملة من الأسباب التي على أساسها تحدد القائمة النهائية للملفات والأنشطة وبرمجتها للتحقيق في المحاسبة، وهذه المعايير قد تتمثل في: [1]

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين.
- تكرار التصريح بالخسارة في النتائج.
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير الشركة، وغير المطابقة للدخل المصرح به.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في الأنشطة المماثلة.
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة.

فالأسباب المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر، وعدم ضبط السبب وتبريره قد يفتح مجال الحرية في اختيار الملفات للأعوان وتفقد الأسباب موضوعيتها، ويمكن عرض أسباب انتقاء الملفات في الآتي:

(1) عباس عبد الرزاق، **مرجع سابق**، ص61.

الجدول رقم: (01-03): معايير انتقاء الأنشطة للتحقيق

الرقم	سبب الانتقاء	التوضيح
-1	رقم أعباء مفرطة Charges excessives	تشخيم الأعباء، أو الأعباء تتجاوز رقم الأعمال مما يعطي نتيجة محاسبية سلبية وهذه الاعباء المفرطة قد تشمل تضخيم مخصصات الاهتلاك أو مبلغ المؤونة، وكذا تدبير فواتير المناولة (المقاولة من الباطن)، وفواتير مجاملة وفواتير وهمية، أو عدم احترام الشروط الشكلية والضمنية للأعباء من المنظور الجبائي المنصوص عليها في المواد (141) و(168) و(169) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
-2	تباين وعدم تطابق Discordances	عدم الانسجام بين رقم الأعمال المدون في قائمة الدخل ورقم الاعمال المصرح به في التصريحات الشهرية للرسم على «TAP-TVA» القيمة المضافة مع مراعاة نوعية النشاط والحدث المنشأ للضريبة.
-3	تطور متضارب غير منسجم Evolution incohérences	ثبات رقم الأعمال وتغيير كبير في مصاريف المستخدمين، أو قبات رقم الأعمال وتغيير الاستهلاكات، وتغيير هامش الربح الخام والصافي بشكل غير متجانس.
-4	معلومات خارجية Renseignements externes	اكتشاف نقص التصريح عن طريق المعلومات الخارجية المتأتية من الغير كالزبائن، الموردين، البنوك، الجمارك، مصالح التجارة التي من الممكن أن تكشف صراحة أن المؤسسة لجئت إلى عدم التصريح كما يمكن أن يكون مكتب البحث عن المعلومة الجبائية في مديرية الضرائب الولائية مصدر هام للمعلومة.
-5	عملية منسقة	حيث يمكن للمصالح التابعة للإدارة الجبائة وغيرها

	Affaires cordonnées	طلب تسجيل مكلف بالضريبة في برنامج التحقيق عندما تكون له علاقة بشركات أخرى محل التحقيق حتى يتسنى لكل المصالح التنسيق فيما بينهما لحصر الوضعية الجبائية لهذا المكلف بشكل دقيق، وهذا في إطار تبادل المعلومات بين الإدارات.
6-	اشتباه اخفاء رقم الأعمال Suspicion C.A dissimulé	عن طريق معاينة كشوفات بنكية غير مصرح بها، وكذا المقارنة بين الفواتير التي بحوزة الإدارة وتلك المسجلة في محاسبة المكلف.
7-	البرمجة وفق أوامر توجيهية Axe de programmation	عن طريق استلام توجيهات من المديرية العامة للضرائب سواء بهدف التركيز على نوع من النشاط أو المؤسسات التي غالبا ما تتلاعب بالتصريحات كالنشاط الاستيراد، فئة المهن الحرة، قطاع الأشغال العومية...إلخ.
8-	التحقيق والتحري والمعاينة المكانية Droit d'enquête	معاينة نقائص لدى المؤسسة من خلال التوجه إليها في المقر حيث غالبا ما يكشف عن التلاعبات كوجود مخزن غير مصرح به مخزون حقيقي مادي أقل من المحاسبي، عمال فير مصرح بهم، استثمارات غير مصرح بها.
9-	تخفيض الأصول وتضخيم الخصوم Minoration actif/Majoration passif	عدم التقييم المحاسبي لبعض الأصول كالاستثمارات والزبائن، مع تضخيم الخصوم المتمثل في تدوين وهمي للديون والالزامات.
10-	شركة أو مسير ذو مخاطر Société ou gérant à risque	الشرة أو المسير ذووا سيرة جبائية سيئة.
11-	وجيهات محققي التسيير Recommandations IGSF	تعليمات محققي التسيير في إطار الرقبة على المصالح الجبائية.
12-	عجز متكرر لعدة سنوات مالية	النتيجة خسارة سواء لعدة سنوات أو مزمنة.

	Déficit chronique	
13-	أهمية رقم الأعمال L'importance de chiffre d'affaires	رقم أعمال معتبر وبنود محاسبية معتبرة.
14-	سيرة جبائية سيئة Mauvaise moralité fiscale	عدم الرد علة مراسلات الإدارة، معارضة الرقابة، عدم احترام أجال الإيداع والدفع بصفة متكررة.

المصدر: زايمي مولود، مجلة دراسات جبائية، **مرجع سابق**، ص142.

فالأسباب المعتمدة رغم تعددها وتنوعها، إلا أنها تبقى عامة غير دقيقة، كما نلاحظ غياب أسباب علمية كمؤشرات التوازن المالي الممكن استخراجها من القوائم المالية المودعة.

4- ترجيح الأسباب:

على الرغم من تعدد الأسباب الموضوعة للانتقاء، إلا أنه من الناحية العملية نعاين أفضلية وتدرج الأسباب عن الأخرى وتكرارها في ترجيح الملفات للبرمجة، وهذا يعتبر انحصار لأخذ بسبب أو سببين دون بقية الأسباب على رغم من فعاليتها وكفاءتها، مثل سبب المعاينة المكانية كإجراء لمقاربة واقعية للنشاط.

لذا سوف نقوم بعرض عينة لتوزيع الأسباب وتكرارها بعنوان برنامج التحقيق في المحاسبة لسنتي 2018 و2019 بالمديرية الولائية للضرائب بالبليدة.

جدول رقم (01-04): توزيع أسباب انتقاء ملفات التحقيق لسنتي 2018 و2019

سبب الاقتراح	2018		2019	
	تكرار السبب في القضايا	النسبة المعبرة%	تكرار السبب في القضايا	النسبة المعبرة%
أعباء مفرطة ومبالغ فيها	46	%41.07	24	%20.51
اشتباه اخفاء رقم الأعمال	33	%29.46	71	%60.58

عدم تطابق	09	%08.4	02	%01.71
تطور متضارب	09	%07.17	04	%03.42
عجز متكرر لعدة سنوات عالية	07	%06.25	03	%02.56
أهمية رقم الاعمال	04	%03.57	04	%03.42
البرمجة وفق أوامر توجيهية	02	%01.79	02	%01.79
سيرة جبائية سيئة	02	%01.79	03	%02.56
عملية منسقة	00	%00	01	%0.85
معلومات خارجية	00	%00	00	%00
التحقيق المعاينة المكانية	00	%00	06	%5.13
تخفيض الأصول وتضخيم الخصوم	01	%0.89	00	%00
شركة أو مسير ذو مخاطر	00	%00	01	%0.85
توجيهات محققين التسيير	00	%00	00	%00
المجموع	112	%100	117	%100

المصدر: زايمي مولود، مجلة دراسات جبائية،مرجع سابق،ص142

حيث توصلت الدراسة، إلى أن عدد الأسباب يساوي (14) سبب، لكن سبب "الأعباء المفرطة" وسبب "اشتباه اخفاء رقم الأعمال" هما السببين المباشرين لانتقاء ملفات الرقابة الجبائية.

فسبب "الأعباء المفرطة" مبرر عام وقد تكون الأعباء رغم ملاحظة المبالغة فيها إلا أنها مبررة بوثائق ثبوتية لا يمكن إلغاؤها، كما أن التساؤل المطروح هو إلى أي حد يمكن اعتبار أن الأعباء مفرطة.

5- اعتماد برنامج التحقيق السنوي:

بمجرد الانتهاء من إعداد قائمة البرنامج السنوي للتحقيق وفق أسباب الانتقاء، يتم إعداد القائمة الإسمية للمكلفين المرتقبين للتحقيق، وترسل هذه القائمة الإسمية المؤقتة لمديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) على المستوى المركزي بالجزائر العاصمة، لمراجعتها والمصادقة عليها مع إمكانية حذف بعض المكلفين.

القائمة الإسمية المصادق عليها من الوصاية هي برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي النهائي المتضمن لقائمة من الأشخاص الطبيعية والمعنوية لا تتجاوز في أحسن الحالات (100) قضية وهذا حسب الإمكانات المادية والبشرية لمصلحة التحقيقات المحاسبية والجبائية.

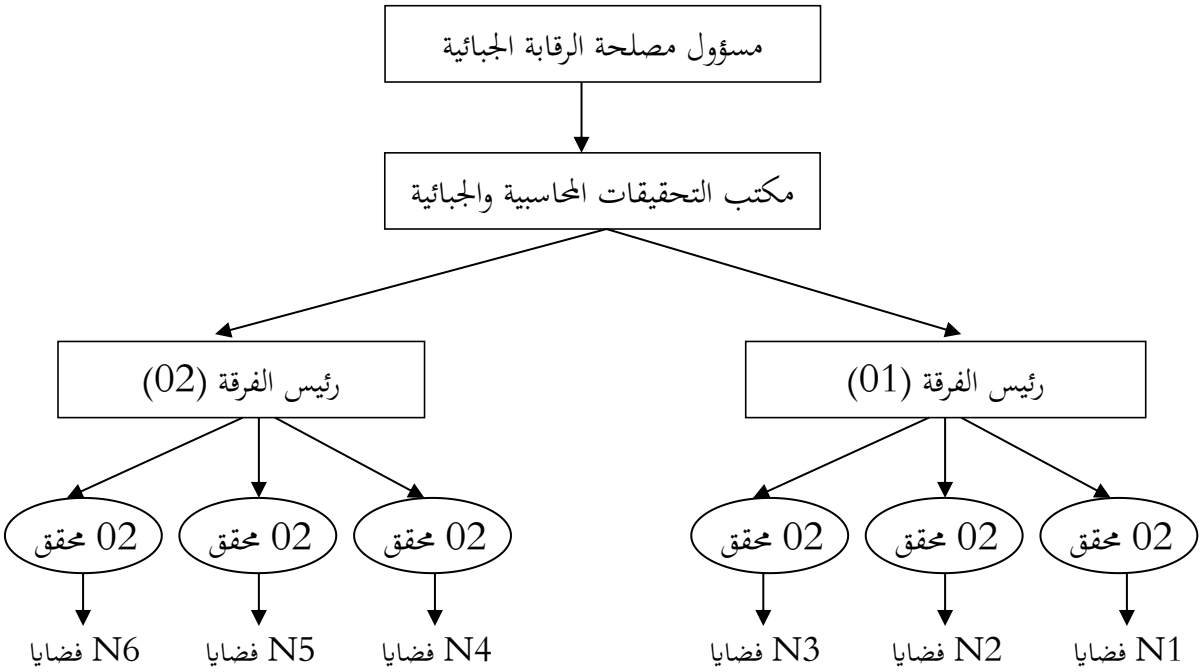
6- مرحلة التنفيذ:

بمجرد المصادقة على برنامج التحقيق السنوي، ووصوله لنيابة مديرية الرقابة الجبائية أو المصلحة الرئيسية للرقابة على مستوى مركز الضرائب، تنطلق عملية التنفيذ، والتي تعني مباشرة التحقيق وإجراءاته وإخضاع المكلف (شخص طبيعي أو معنوي) لفحص ضريبي معمق لمحاسبته.

والكيفية التي يتم بها إنجاز التحقيق تكون بتوزيع الملفات (القضايا) على المحققين الجبائيين المنتمون لمصلحة التحقيقات -BRV-.

كما أن العمل ثنائي كقاعدة عامة، أي كل محققين اثنين (02) يشكلان مهمة (Mission) للتكفل بعملية التحقيق من بدايتها لنهايتها، ويكون عمل المحققين تحت سلطة وتوجيه رئيس الفرقة.

الشكل رقم (.01-04.): توزيع قضايا التحقيق وتوزيعها



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق داخلية لادارة الضرائب.

حيث أن، مجموع عدد قضايا كل المهمات (02 محقق) يعادل عدد قضايا برنامج التحقيق السنوي.

برنامج التحقيق السنوي = N6 + N5..... + N2 + N1

المبحث الثالث:إجراءات وطرائق التقييم الجبائي للمحاسبة ومجالاته

يمكن عرض مسار التحقيق على المنوال التالي:

المطلب الأول: مباشرة التحقيق والتقييم الجبائي للمحاسبة

بمجرد تسلم المحقق الجبائي للملف الجبائي والنشاط موضوع التحقيق المحاسبي والجبائي، وبعد إعداد للإشعار بالتحقيق وتسليمه للمعنى، تبدأ أهمية مرحلة وهي مباشرة وتنفيذ عملية التحقيق في المحاسبة.

1- اليوم الأول للتدخل:

كما سبق الإشارة، فإن المبدأ العام أن التحقيق يتم بعين المكان أي خارج الإدارة الجبائية وفي المقر الاجتماعي للشركة أو عنوان الشخص الطبيعي، لكن الاستثناء، وفي حالة وجود قوة

قاهرة تمنع عمل المحقق في عين المكان، يشترط على المكلف أن يتقدم بطلب خطي لمديرية الضرائب أو مركز الضرائب أو رئيس DRV أو مدير DGE حسب الحالة وبموافقة هيئة الرقابة الجبائية على الطلب ومبرراته يتم استقبال المحاسبة على مستوى مكتب المراجعات الجبائية.

فاليوم الأول للتدخل في عين المكان وساعة أول التدخل تكونان ظاهرة في الإشعار بالتحقيق، وهذا اليوم هو أول يوم بعد نهاية فترة تحضير المحاسبة عشرة(10) أيام كحد أدنى.

ولليوم الاول للتدخل أهمية بالغة في سير عملية التحقيق وفي العلاقة بين إدارة الضرائب ممثلة في المحقق الجبائي والمكلف موضوع الرقابة الجبائية.

أهمية اليوم الأول للتدخل تكمن في:

- خلق جو من الثقة والأريحية وتخفيض حدة الاضطرابات لأجل إيجاد قنوات اتصال[1] فمن خلال هذا اللقاء يكون تبادل أطراف الحديث فيما يتعلق بالمسائل ذات الطابع المحاسبي والجبائي وكذا العراقيل والمشاكل التي تواجهه.[2]
- التدخل بعين المكان بداية من أول يوم يسمح بتقريب إدارة الضرائب (هيئة الرقابة) من المكلف.
- أول يوم للتدخل هو بداية الزيارة الميدانية للمحقق على مستوى المؤسسة، هذه الزيارة تفيد المحقق الجبائي في الحصول على المعلومات الحقيقية وإجراء مقاربة واقعية للمحاسبة وتقييم نشاط المؤسسة.
- بداية تحاور مستمر بين المكلف والمحقق الجبائي بحضور المستشار عند الضرورة، وهذا الحوار قد يكون شفوي أو كتابي.

فالمحقق الجبائي يدير العملية بخبرته وحنكته ويعمل جاهدا علاوة على مهمة التحري والفحص عليه أن يتقن فن التعامل والتواصل مع المكلف ومستشاره، فالتحقيق يمكن اعتباره علم وفن في آن واحد، وهذا لتجنب الاضطراب وعدم التفاهم وأمور ثانوية قد تعكر السير الحسن لعلمية التحقيق.

---

(1) Philippe. Collin, **La Vérification Fiscale,** Edition économica, Paris, 1979, p39.

(2) عباس عبد الرزاق، **مرجع سابق** ، ص80.

2- تقييم المحاسبة:

الهدف الأساسي للتحقيق المحاسبي والجبائي هو وقوف المحقق الجبائي الممثل الشرعي لهيئة الرقابة الجبائية على توافر المؤسسة على المحاسبة المالية شكلا ثم فحصها مضمونا.

2-1 التقييم المحاسبة شكلا:

بداية من اليوم الأول للتدخل يعاين المحقق الوجود المادي للمحاسبة المنصوص عليها في بنود المواد من (09) إلى (11) قانون تجاري جزائري.

فالمحاسبة يجب أن تستوفي كل الشروط الشكلية لقبولها، لذا وجب على المحقق التأكد من وجودها أولا، ثم قانونيتها وانتظامها وتسلسلها وسلامتها.

وقد تم ذكر المحاسبة في عدة مواطن في القانون الجبائي "... يجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب".[1]

ومواد القانون الضريبي تحيل موضوع المحاسبة للقوانين والأنظمة المعمول بها مجسدة في القانون التجاري الجزائري والقانون المحاسبي، وقد تم الإشارة صراحة لهذا الأمر في نص المادة (43) ق.إ.ج "...يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها".

وهذا يعني مرجعية المحاسبة في القانون الضريبي هي القانون التجاري وأحكام النظام المحاسبي المالي-SCF-وغيرها من التنظيمات المعمول بها كمطابقة المحاسبة للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).

وتقديم المحاسبة لتقييم الجبائي الشكلي من طرف المحقق الجبائي للتأكد من الدفاتر التجارية والوثائق التبريرية والتصريحات الأخرى يتمحور حول:

---

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سابق**، المادة 152 منه.

2-1-1 دفتر اليومية:

وهو سجل تسجل فيه عمليات المؤسسات المختلفة يوم بيوم دون شطب أو بياض أو حشو، والتسجيل يكون بتواريخ متتابعة مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل، ويرحل مجموع الحسابات المدينة والدائنة لكل ورقة من هذا السجل إلى الورقة الموالية وهكذا دواليك.

هذا السجل يجب أن يمسك بداية النشاط مع إلزامية ترقيمه والمصادقة عليه والتأشير عليه من القسم التجاري للمحكمة المختصة مكان وجود عنوان النشاط أو المقر الاجتماعي للشركة، ويعتبر هذا السجل من الدفاتر الإجبارية.

2-1-2 دفتر الجرد:

دفتر الجرد السجل الذي يسجل فيه الجرد السنوي وجرد المخزونات لنهاية الدورة المالية وتكون مفصلة وكاملة (الكمية x السعر الوحدوي) سواء للمواد الأولية أو البضاعة أو المنتج التام، وجرد الاستثمارات، ويتضمن كذلك نسخة من الميزانية وجدول حسابات النتائج.

كما وجب أن يكون حاملا لترقيم وتأشيرة من المحكمة المختصة مثله مثل دفتر اليومية، وهو ثاني دفتر محاسبي إجباري.

2-1-3 دفتر الأجور:

تقوم إدارة الضرائب بالمطالبة بهذا الدفتر في حالة وجود كتلة أجرية لتفحص محاسبة وجباية الأجور والرواتب والتعويضات وغيرها من عناصر الأجرة والراتب.

كما أن هذا الدفتر يعد إجباري وفق نص قانون العمل، ويمكن طلب معاينة دفاتر والسجلات التي يلزم بها المستخدمون وهي: [1]

- دفتر الأجور.
- سجل العطل المدفوعة الاجر.

(1) المرسوم التنفيذي 98/96 مؤرخ في 17 شوال 1416 الموافق 6 مارس 1996، يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها (ج.ر رقم 1996/17، ص15).

- سجل العمال.
- سجل العمال الاجانب.
- سجل الفحص التقني للمنشآت والتجهيزات الصناعية.
- سل حفظ الصحة والأمن وطب العمل.
- سجل حوادث العمل.

وننبه لأمر، أن الكتلة الأجرية بعنوان ممارسة التحقيق المحاسبي والجبائي يمكن فحصها بواسطة دعامة إلكترونية تحت مسمى –301 مكرر–301BIS–المرفقة للتصريحات السنوية للنتائج.

والغاية من التحقيق في دفتر الأجور والدفاتر المرفقة له هو ضمان صدق التصريحات الخاصة بضرائب الاجور، والتأكد من سلامة العناصر المكونة للأجر الخاضع للضريبة وفق التشريع الضريبي الساري المفعول.

2–1–4 الدفاتر المساعدة أو الملحقة:

وإن كانت هذه الدفاتر المساعدة اختيارية إلا أنها أساسية في معرفة تفاصيل القيود المحاسبية المدونة في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، حيث تمكن من معرفة حيثيات العمليات يوما بيوم وحسب طبيعة العملية، لذا نجد هذه الدفاتر الملحقة تشمل:

- الدفتر المساعد للمشتريات. (حـ/38)
- الدفتر المساعد للمبيعات. (حـ/70).
- الدفتر المساعدة للبنك. (حـ/512).
- الدفتر المساعد للصندوق. (حـ/530).
- الدفتر المساعد للعمليات المختلفة. (O.D)

2–1–5 الفواتير المبررة:

حسب مبدأ "لا قيد محاسبي بدون بيان كتابي" فلا يمكن تصور محاسبة غير مبررة بوثائق ثبوتية ومحاضر وفواتير قانونية، وهذه الوثائق والفواتير تمس كل العمليات التجارية والمالية مهما كان نوعها:

- فواتير الشراء محليا وملفات الإستيراد (وثيقة D10)؛
- فواتير البيع ووصولات التسليم؛
- وصول القبض والتسديد النقدية؛
- الإشعار بالمدين والدائن للعلميات البنكية؛
- فواتير اقتناء التثبيتات؛
- فواتير الأعباء ووصولات التسديد.

2-1-6 التصريحات شبه جبائية:

يمتد التقييم الشكلي للمحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي لمعاينة وجود التصريحات شبه جبائية المتمثلة أساس في هيئات الاقتطاع شبه جبائي باستثناء اقتطاع إدارة الضرائب، ويمكن ذكر في هذا المقام:

- تصريحات الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية CNAS، وصندوق التأمينات لغير الأجراء CASNOS.
- تصريحات اقتطاع الصندوق الوطني للتأمين على البطالة وسوء الأحوال الجوية CACOBATH-بالنسبة لعمال قطاع الأشغال العمومية والري.
- تصريحات اقتطاع الرسم على التكوين والتمهين.
- تصريحات اقتطاع رسم على البيئة.

والهدف من الفحص الضريبي اقتطاعات شبه جبائية هو ضمان امتثال المكلف (المؤسسة) للقانون، ومقاربة هذه التصريحات مع التصريحات الجبائية، ومعاينة خصم أو عدم خصم هذه الاقتطاعات من النتيجة الجبائية.

وما يمكن إضافته لهذا الفحص الشكلي للمحاسبة إمكانية استغلال المحقق الجبائي لمزايا التكنولوجيات الحديثة في معاينة الوجود المادي للعناصر المذكورة سالفا مثل:

- معاينة برامج المحاسبة الإلكترونية لتفحص قيود دفتر اليومية والدفاتر الملحقة.
- معاينة الدعائم الإلكترونية أو برنامج إكسل Excel بعنوان الكتلة الاجرية وعناصرها.

- المعاينة الإلكترونية بواسطة جهاز الإعلام الآلي للتصريحات شبه جبائية والكشوفات البنكية الخاصة بالمكلف موضوع التحقيق المحاسبي والجبائي، وهذا بفضل "التصريح عن بعد" و"الدفع عن بعد" لهيئات الضمان الاجتماعي والبنوك.

ورغم المساهمات الفعالة لبرامج الحاسوب في تفحص القيود المحاسبية، إلى أن القانون الجبائي أبقى على ضرورة الوجود المادي لدفتري اليومية والجرد مصادق ومؤشر عليهما مع إمكانية الإلصاق عليهما مختلف العمليات المسجلة بآلية الإعلام الآلي.

2-1-7 متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF):

زيادة على اعتماد الفحص الضريبي المعمق للمحاسبة على بنود أحكام القانون التجاري، تشريع العمل وأحكام قوانين المالية، فهو يحيل موضوع المحاسبة لمرجعيتها المتمثلة في توصيات SCF لاستيفاء الجانب الشكلي لنظام المحاسبة في: [1]

- الكشوف أو القوائم المالية المتمثلة في: ميزانية، حساب نتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الاموال الخاصة، الملحقات أو النقطات؛
- دفتر الاستاذ للحسابات الأساسية والفرعية؛
- تقديم مخرجات المحاسبة المالية وفق جداول معينة مع مراعاة ترتيب البنود المحاسبية واحترام مبدأ المقارنة للسنة (ن) و(ن-1) وغيرها؛
- استعمال مدونة الحسابات المعتمدة والممتدة من الحساب حـ/1 الى ح/7.

2-2 تقييم المحاسبة مضمونا:

التقييم الضمني للقيود المحاسبية هو جوهر ولب عملية التحقيق المحاسبي والجبائي، ويعني التأكد من مدى صدق ووفاء ونزاهة وسلامة ومصداقية التسجيلات المحاسبية.

---

(1) قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ26 يوليو 2008، **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، (ج.ر رقم 2009/19، ص22).

كما أن هذا التقييم الضمني لا يمكن ممارسته من طرف المحقق الجبائي إلا بعد قبول المحاسبة شكلا وإبداء راي إيجابي على استيفاءها لكافة الشروط والإجراءات الشكلية المشار لها سالفا.

ويمكننا القول أن الفحصالضمني للمحاسبة من طرف أعوان التحقيق التابعين للإدارة الضريبية هو عمل بحثي –Un travail de recherche–أكثر منه عمل إداري مقنن، لأن الهدف منه هو تصويب وتصحيح الأخطاء والإغفالات والسهو والتصريح الكاذب والنقص في التصريح والاحتيال والغش ذو الاثر الجبائي.

لأجل هذا فيمكن الإشارة لأهم مسارات التقييم الضمني للمحاسبة في العناصر التالية:

- إعداد المحاضر بعين المكان كمقاربة اقتصادية واقعية ومقارنتها مع القيم الدفترية المحاسبية: المخزون، جرد العمال، جرد النقدية في الصندوق، جرد عناصر الاستغلال، جرد التثبيتات،...إلخ.
- مقارنة المعلومات المتحصل عليها في إطار حق الاطلاع الذي سبق ذكره مع المعلومات المدونة في المحاسبة وهذا بخصوص الموردون (حـ/401 أو حـ/404)، العملاء (حـ/411)، المقاولة من الباطن (حـ/625)، إلخ...
- التأكد من السير الحسن للحسابات في جانبها المدين والدائن وفي مدى تعبيرها عن وضعية حقيقية أو وهمية.
- مدى تبرير أهم الحسابات ذات الأثر الجبائي مثل: الحساب الجاري للشركاء (حـ/455)، الموردون (حـ/401)، القروض (حـ/167).
- مدى احترام المكلف لشروط خصم الاعباء شكلا ومضمونا وحسب الأسقف المسموح بها.
- التأكد من الوجود الفعلي والجبائي للعملاء والموردين، ومدى صحة الفواتير المقدمة لمصلحة التحقيق.
- التكييف الصحيح للوضعية الجبائية للمؤسسة واحترام العمليات والأشخاص الخاضعين والحدث المنشأ لكل ضريبة وفق التشريع المعمول به.

- التطبيق السليم للإعفاءات والتخفيضات والمعدلات الخاصة بكل نوع من الضريبة (IRG-IBS-TAP-TVA) جدول تصاعدي-IRG/تحرري-ضرائب ورسوم أخرى).

وكما أشرنا من قبل، فإن التقييم الضمني للمحاسبة هو الوقوف على التلاعب المحاسبي وغير المحاسبي للمحاسبة الإبداعية، وهو عمل بحثي لا يمكن حصره في نقاط محددة لتعدد جوانبه وصوره، ولاعتماده بالدرجة الأولى على كفاءة المحقق الجبائي وأساليبه الفنية في اكتشاف التلاعب بطرقة احترافية، وهذا ما يمكن معاينته في الدراسة التطبيقية لهذا البحث.

المطلب الثاني: نتائج التقييم والطرائق المعتمدة

الفحص الضريبي للمحاسبة شكلا ومضمونا المشار له سابقا، ينتج عنه رأي فني محايد يعبر عنه المحقق الجبائي، هذا الرأي وجب أن يكون صريحا ومحددا ومعللا، لأن على أساسه تصاغ طريقة تأسيس الأوعية الضريبية في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي.

1- نتائج التقييم الشكلي للمحاسبة:

الفحص الشكلي للمحاسبة في إطارالتحقيق المحاسبي والجبائي ينتج عنه عدة وضعيات نذكرها:

1-1 حالة غياب كلي للمحاسبة

بعد انقضاء أجل (10) أيام على الأقل الممنوح بموجب الإخطار المسبق للمكلف لأجل تقديم المحاسبة بيوم أو يومين أو مدة معقولة ولم تقدم المحاسبة للتقييم الضريبي، فإن المحقق يتخذ الإجراءات التالية: [1]

- تحرير محضر بعدم تقديم أو غياب المحاسبة (PV)، يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه.
- يتبع هذا المحضر بإعذار (mise en demeure) يدعى بموجبه المكلف لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام، ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر.

(1) العيد صالحي، **مرجع سابق**، ص ص46-47.

كما نشير، أن كل من محضر غياب المحاسبة والإعذار يخضعان لشروط الشكل والمضمون وأهمها: التاريخ، الترقيم التسلسلي، تفاصيل المحاسبة غير المقدمة، تأشيرة المصلحة ختم وإمضاء المحقق الجبائي، خانة الإمضاء أو رفض الإمضاء المكلف، مع إمكانية تسليم هاذين الإجراءين سواء اليد أو البريد المضمون.

غياب تحرير المحضر والإعذار يعد عنصر كاف لبطلان إجراءات التحقيق أمام الجهات القضائية.

في حالة عدم تقديم المحاسبة المشار لها في الإشعار التحقيق والمنصوص عليها في بنود القانون التجاري سيما المواد من (09) إلى (11) منه، يكون رأي المحقق بصريح العبارة "غياب كلي ونهائي للمحاسبة".

وهذا الغياب غير المبرر والنهائي للمحاسبة يعد أخطر حالة تتعرض لها المؤسسة بمناسبة التحقيق الضريبي في محاسبتها.

والمقصود بغياب المحاسبة عدم وجودها سواء في صورتها التقليدية المتمثلة في الوجود المادي للدفاتر الإجبارية والاختيارية والمستندات المبررة للقيود المحاسبية، أو في صورتها الإلكترونية من خلال برامج محاسبية أو أي دعامة إلكترونية (المحاسبة وفق تقنية الإعلام الآلي).

يمكن أن نضيف في هذا السياق، أن حكم مصلحة التحقيقات الجبائية على غياب المحاسبة يفتقد للدقة في بعض الأحيان، وهذا فيما يخص ان كان الغياب الكلي نهائي أومؤقت أو رفض تقديم المحاسبة من طرف المكلف موضوع المراقبة الجبائية.

كما أنه من الناحية العملية، يمكن إحضار المحاسبة لتقييم بعد فترة من انتهاء أجل الإعذار (08) أيام أو حتى قبل تبليغ نتائج إعادة التقييم بفترة وجيزة، كما يمكن تقديم المحاسبة بعد إجراء التسوية الجبائية الأولية وفي هذه الحالة يصبح الرأي بعدم وجود المحاسبة غير مؤسس.

وقد قدمنا بهذا الطرح، لأجل القول أن الحكم على عدم تقديم أو عدم وجود المحاسبة قد يحتاج لوقت كافي ولاتخاذ إجراءات معززة وضامنة لمصالح الخزينة العمومية أمام المكلف وأمام آراء الجهات القضائية.

1-2 حالة غياب جزئي للمحاسبة:

قد يكون المحقق الجبائي أمام وضعية غياب جزء من المحاسبة، وهذا الغياب الجزئي قد يتخذ أشكالا:

- أحد الدفاتر الإجبارية.
- بعض الدفاتر المساعدة أو الملحقة.
- بعض أو جزء من الفواتير للبيع أو الشراء أو الاعباء، ...إلخ.

فهذا الجزء من الغياب المادي للمحاسبة قد يكون ذو أهمية (دفتر اليومية أو دفتر الجرد) يؤثر سلبا على تبرير التصريحات المحاسبية والجبائية وعلى المسار وأدلة الإثبات، وقد يكون هذا الغياب جزئي ذو أثر ثانوي أو جانبي أو حتى يمكن للمحقق الجبائي استدراكه بمثل الاتصال بالمورد للحصول على فواتير الشراء، أو بالعميل للحصول على فواتير البيع، أو ببنك المكلف للحصول على الكشف البنكي.

1-3 قبول المحاسبة شكلا:

يبدي المحقق الجبائي رأيه بصريح العبارة "المحاسبة مقبولة شكلا" في الحالة الآتية: [1]

- الوجود المادي للمحاسبة واستيفاءها لجميع الشرط المنصوص عليها في المواد (09) إلى (11) قانون تجاري وممسوكة وفق توصيات SCF ومبررة بالوثائق الثبوتية.

ففي هذه الحالة، يبدي المحقق الجبائي قبوله للمحاسبة شكلا، وهذا ما يؤهلها للفحص الضمني.

ومن زاوية أخرى، يمكن حصر القبول الشكلي للمحاسبة المقدمة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي في الوضعيات التالية مجتمعة:

---

(1) زايمي مولود، طالبي محمد، **الملتقى الوطني حول تبني SCF في الجزائر، إشكالية رفض المحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي**، مرجع سابق، ص ص11-12.

- **المحاسبة كاملة ونظامية:** ونعني بها توفرها على الدفاتر الإجبارية المؤشر عليها من القسم التجاري للمحكمة المختصة إقليما (دفتر اليومية ودفتر الجرد) ومراعاتها لأحكام النظام المالي والمحاسبي في تنظيم المحاسبة المالية.
- **المحاسبة متسلسلة وصحيحة ودقيقة:** ونعني بها دقة البيانات المقدمة وصحة الترحيلات ومطابقة القيود المسجلة في اليومية العامة مع دفتر الأستاذ، وتساوي مجاميع الأرصدة في المدين والدائن في دفتر اليومية، كما أن الحسابات تكون خالية من الأخطاء الرياضية، والميزانيات الختامية هي نفسها الميزانيات الافتتاحية لسنوات الموالية.
- **المحاسبة مقنعة (صادقة):** ونعني تبرير كل العمليات المسجلة في الدفاتر، وإذ تختلف التبريرات حسب طبيعة العمليات: البيع (فواتير البيع ووصولات التسليم)، الشراء (فواتير الشراء أو وثيقة D10 الجمارك)، العمليات البنكية (إشعار الدائن والمدين)، الأعباء (فواتير الأعباء)، المخزون (وصولات دخول وخروج البضاعة أو المواد الأولية)،...إلخ.

1-4 رفض المحاسبة شكلا:

ففي هذه الحالة، ورغم تقديم المكلف للوثائق والمستندات المحاسبية لمصلحة التحقيقات الضريبية، إلا أن هذه الاخيرة تضعها في دائرة الرفض بأسباب معللة نذكرها:[1]

- عندما يكون مسك المحاسبة غير مطابق لأحكام المواد من (09) إلى (11) قانون تجاري وشروط كيفيات تطبيق النظام المحاسبي والمالي SCF.
- عندما لا تحتوي المحاسبة عن أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء رياضية خطيرة ومتكررة في التجميع والترحيل والتسجيل والاعتراف والقياس يستحيل معها الوصول إلى النتائج المصرح بها.

كما يمكننا إضافة سبب آخر للرفض المحاسبة شكلا رغم تقديمها، ويتمثل في غياب التأشيرة والمصادقة على دفتر اليومية والجرد، أو حتى حالة التأشيرة والمصادقة عليهما بعد استلام الإشعار بالتحقيق.

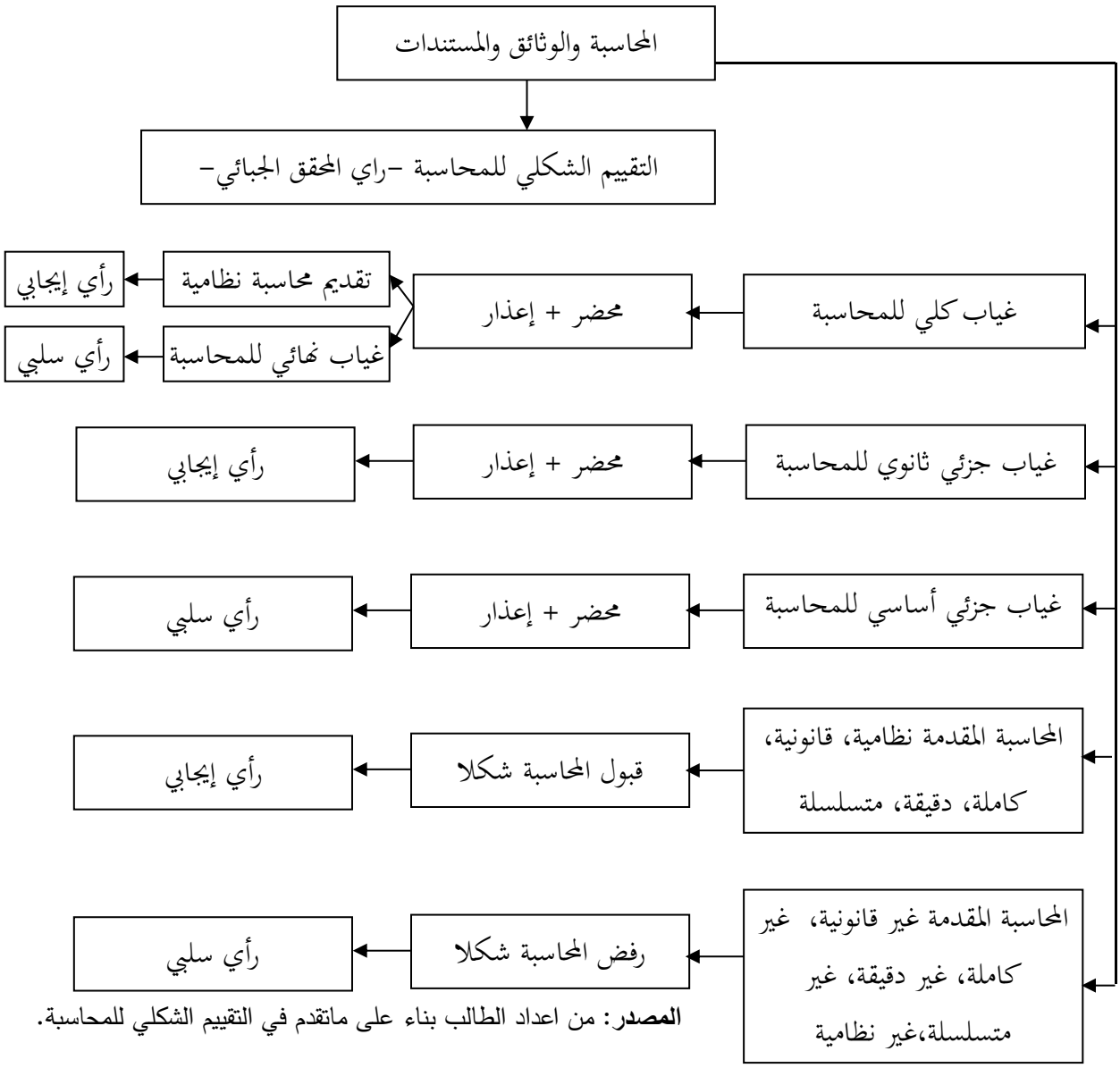
---

(1) زايمى مولود، طالبي محمد، **الملتقى الوطني حول تبني SCF في الجزائر، إشكالية رفض المحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي،مرجع سابق**، ص13.

مما سبق ذكره، يمكن القول أن المراقبة الجبائية المعمقة للمحاسبة أول ما تقوم بالتحقق منه هو الوجود المادي للمحاسبة وتسلسلها من الوثيقة أو الفاتورة إلى دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ إلى مخرجات النظام المالي المحاسبي، وسندها القانوني في ذلك هو أحكام القانون التجاري الجزائري والقوانين المؤطرة للمحاسبة المالية.

كما أن رأي المحقق الجبائي المعلل لقبول أو رفض المحاسبة بصفة كلية أو جزئية هو المحدد لقابلية المحاسبة للفحص الضمني، لذا يمكن وضع تصور للحالات المذكورة سالفا في الشكل الآتي:

الشكل رقم (01-05): التقييم الشكلي للمحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي

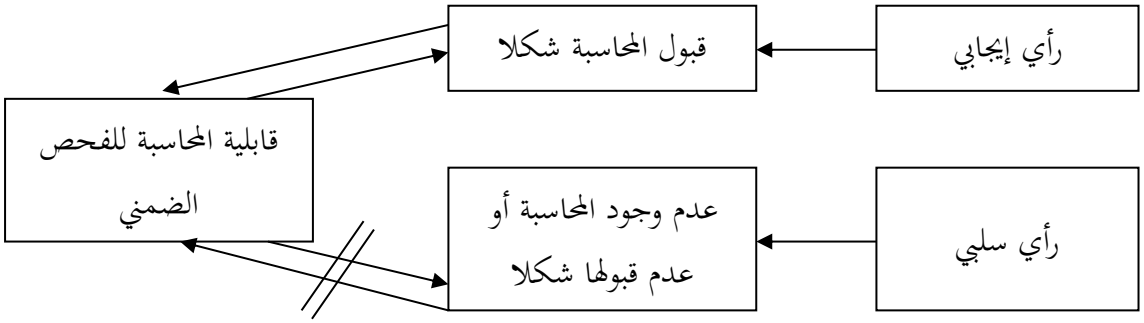


المصدر: من اعداد الطالب بناء على ماتقدم في التقييم الشكلي للمحاسبة.

فالرأي السلبي المبرر من طرف المحقق الجبائي على شكل المحاسبة ووجودها لا يؤهلها للتقييم الضمني، وهذا كون المحاسبة غير موجودة أصلا أو أنها موجودة ولكنها غير صادقة وخاطئة وغير متسلسلة.

والعكس صحيح، أي أن قبول المحاسبة شكلا يعني قبولها للفحص الضمني.

الشكل رقم (01-06): رأي المحقق ومسار التقييم



المصدر: من إعداد الطالب وتصوره.

2- نتائج التقييم الضمني للمحاسبة

الفحص الضمني للمحاسبة يأتي بعد قبول المحاسبة من حيث الشكل وإبداء رأي إيجابي حولها، والهدف من هذا التقييم الضمني هو التأكد من صحة ومصداقية ووفاء القيود والتسجيلات المحاسبية ومدى تعبيرها عن حقيقة النشاط الممارس.

2-1 أساسيات التقييم الضمني للمحاسبة:

فحص المحاسبة من حيث المضمون يعد جوهر عملية التحقيق المحاسبي والجبائي، وتشمل هذه المراقبة الضمنية عدة محاور وبنود وحسابات أساسية وفرعية في شقيها المحاسبي والجبائي:[1]

- **فحص من خلال المعلومات المحاسبية:** ولعل أهم الحسابات موضوع التحقيق نجد: حـ/38 المشتريات، حـ/70 مبيعات، حـ/30 أو حـ31 المخزون (تجاري وصناعي)، حـ/530 الصندوق، حـ/411 الزبائن، حـ/401 الموردون، حـ/63 المستخدمين، ...إلخ.

(1) زايمي مولود، شارفي ناصر، **مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية**، جامعة باتنة1، المجلد (22)، العدد(02)، ديسمبر 2021، ص ص614-615.

- **مراقبة المشتريات:** إمكانية معاينة زيادة في المشتريات أو تخفيض المشتريات مع تقييم الاثر الجبائي لذلك.

- **مراقبة المبيعات:** معاينة الفوترة والتسليمات وكيفية ترصيد تسبيقات الزبائن حـ/419.

- **مراقبة المخزونات (الجرد المادي):** ويعد حساب المخزون بكل أصنافه حـ/30، حـ/31، حـ/35 أهم بند يمكن أن يؤثر على النتيجة الجبائية، كون المخزون يعتبر أموال نائمة.

- **فحص الاعباء:** التأكد من أن العبء حقيقي، ويخص الاستغلال والدورة وغير مبالغ فيه ومبرر ولم يتجاوز الأسقف المنصوص عليها في بنود المواد (141) و(168) و(169) ق.ض.م.ر.م CIDTA محين لغاية قانون المالية 2022. [1]

- **مراقبة عناصر المكونة للنتيجة:** التأكد من المعالجة الصحيحة لعناصر النتيجة المحاسبية والانتقال للنتيجة الجبائية، حيث:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجات (الاستردادت)–التخفيضات

.RF = RC + Reintegration - déduction

كما نشير أن هذه المعالجة تكون ملخصة في الجدول رقم 09 (TAB N°09) المتضمن في الميزانية الجبائية.

- **مراقبة المعدلات المطبقة والشروط وضمان الدفع:** يشمل الفحص الضمني أيضا، التأكد من مجال التطبيق والعمليات والأشخاص والحدث المنشأ لكل ضريبة ومدى امتثال المكلف لأحكام التقنين الجبائي الساري المفعول.

كما يضمن المحقق من خلال مهمته، دفع المكلف للحقوق المصرح بها مع إظهار وصولات الدفع وهذا لكل الضرائب والرسوم IRG-IBS-TAP-TVA جدول تصاعدي–IRG/دخل فتؤكد–ضرائب أخرى.

---

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد2021/100، **قانون المالية 2022**.

كما يدخل ضمن مهام المحقق الجبائي، التأكد من سلامة تطبيق الإعفاءات أو التخفيضات والآجال والطريقة وفق التشريع الجبائي.

2-2 مخرجات التقييم الضمني للمحاسبة:

يمكن ذكر، نتائج التقييم الضمني للمحاسبة في:

2-2-1 إشعار إعادة التقويم:

وهذا يعني أن يبلغ المكلف بوضعية جبائية جديدة تتضمن أوعية ضريبية جديدة تتجاوز الاوعية الضريبية المصرح بها للسنوات غير المتقادمة (N-1, N-2, N-3, N).

هذه الأسس الضريبية تحت بطلان إجراءات التحقيق يجب أن تكون مبررة ومعللة ومفصلة بقدر كاف بشكل يسمح للمكلف بتفهمها، كما أن هذه الوضعية الجبائية الجديدة أو بالمعنى الأصح "التسوية الجبائية"«RedressementFiscal» هي نتيجة حتمية لـ:

- الأخطاء، السهو، الإغفالات، التصريح الكاذب أو الخاطئ، الحسابات غير صحيحة، النقص في التصريح، التدليس والاحتيال، المناورات التدليسية، مخالفة التشريع الضريبي، التفسير الخاطئ للنص الضريبي، المبالغ الوهمية، الأعباء المفرطة، عدم التقييد المحاسبي للعمليات،الخ ...
- هذه التجاوزات قد تقسم إلى أخطاء في تطبيق أحكام القانون الضريبي، أو أخطاء محاسبية ذات أثر جبائي وهي بذلك صورة أو شكل من أشكال المحاسبية الإبداعية الممارسة لأغراض التهرب والغش الضريبيين.

2-2-2 إشعار غياب التقويم:

في هذه الحالة، فالمحقق الجبائي يكون أمام محاسبة مقبولة شكلا لاستيفائها جميع الشروط القانونية، ومقبولة مضمونا لخلوها من الأخطاء والإغفالات الجبائية والمحاسبية.

فغياب التسوية الجبائية في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي، يعني تأكد المحقق الجبائي من نزاهة وصحة القيود المحاسبية وإبداء رأيه على أن المحاسبة مبررة وتعبر عن حقيقة التصريحات الجبائية المودعة.

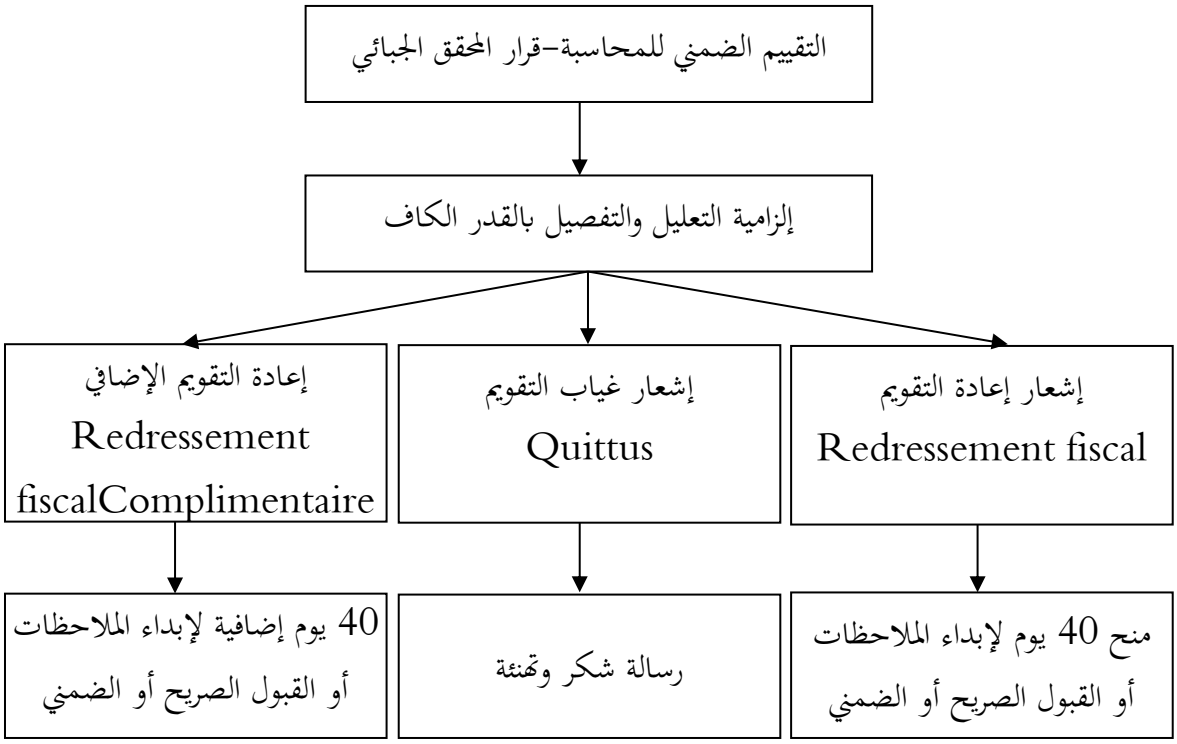
والإشعار بغياب التقييم يتضمن "رسالة شكر وتهنئة" للمكلف وهو اعتراف من السلطة الضريبية على سلامة وصدق محاسبة ونشاط المكلف.

2-2-3 إشعار إعادة التقويم التكميلي:

وتشكل هذه الوضعية حالة استثنائية لحالة إعادة التقويم (التسوية الجبائية الأولية)، فإذا ظهر بعد الإشعار الأولي للتقويم سببا آخر أو عنصرا جديدا لم يسبق أخذه في التقويم الأولي، يتم إعداد هذا الإشعار بإعادة التقويم التكميلي أو الإضافي مع شرط منح المكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوم لإبداء ملاحظاته. [1]

مما سبق، يمكن تصور نتائج الفحص الضريبي لمضمون المحاسبة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (01-07): التقييم الضمني للمحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقييم الشكلي للمحاسبة.

(1) المادة (20) ق.إ.ج،مرجع سابق، الفقرة06، ط2021.

3- الطرائق المعتمدة:

الطرق المعتمدة في تأسيس الأوعية متعددة بدلالة نوعية النشاط او شكل المحاسبة أو حجم الأخطاء.

3-1 حالة رفض المحاسبة دون التقدير التلقائي:

قبل الخوض في طريقة تأسيس الأوعية الضريبية في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي، لابد من إبراز مفهوم الحالة التي شخصها المحقق الجبائي، فالحالة النهائية للمحاسبة وفق رأي المحقق الجبائي المحايد والموضوعي هي منطلق لاعتماد الطريقة المشكلة للأوعية الضريبية الجديدة.

3-1-1 مفهوم الرفض المحاسبي:

القاعدة العامة أن المحاسبة ملزمة «Opposable» للإدارة الجبائية، لكن الاستثناء أنه في حالة إثبات الطابع غير المقنع لمحاسبة من طرف أعوان الرقابة الجبائية يمكن رفضها مع وقوع عبئ إثبات الطابع غير المقنع على الإدارة. (1)

ورفض المحاسبة في إطار التحقيق الضريبي المعمق يكون للأسباب:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد (09) إلى (11) من القانون التجاري ولشروط وتوصياتSCF؛
- عندما لا تحتوي المحاسبة عن أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة وخطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.(2)

---

(1) زايمي مولود، عيسى ابراهيم رشيد، **تقييم تطبيق SCFبعد عشر سنوات من الممارسة، واقع جباية المؤسسة بعد تطبيق SCF**، الملتقى الوطني الأول، معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية، المركز الجامعي سي الحواس، بريكة، باتنة، يومي13-14 مارس 2019.

(2) قانون الإجراءات الجبائية، المادة 43 معدلة بموجب المادتين 28 و29، **قانون المالية 2014**.

وجب أن نشير هنا، أن القانون الضريبي قد شدد في حالات رفض المحاسبة وعدم المبالغة بها، وهذا بداية من قانون المالية 2014 في مادتيه (28) و(29) وهذا التكييف يتماشى مع المرجعية المحاسبية SCF المطبقة ابتداءًا من 2010/01/01 والذي أتت بفكرة أن مخرجات نظام SCF موجهة لعدة مستخدمين وكلٌ حسب حاجاته وأن إدارة الضرائب طرف من أطراف مستعملي الحكومة المالية والمحاسبية، ومن الخطورة بما كان إلغاء الطابع المقنع للمحاسبة دون ضوابط وعناصر رفض معللة، فالرفض الضريبي للمحاسبة يعتبر أخطر نقطة تصادم بين المحاسبة والجباية.

3-1-2 طرق خارج المحاسبة:

في حالة تبرير عناصر رفض المحاسبة، مع الحكم الصريح على قرار "رفض المحاسبة"، يمكن للمحقق اتباع طرق خارج المعطيات المحاسبية وحسب نوعية النشاط المحاسبي في:

3-1-2-1 الحساب المادي:

تعتبر طريقة حساب المواد الأكثر استعمالا من طرف المحقق الجبائي قبل 2014 وهي طريقة خارج المحاسبة EXTRA-COMPTABLE وتستعمل خاصة لنشاط الشراء والبيع على الحالة أو الإنتاج.

- **حساب المواد لنشاط شراء –بيع:**[1]

مخزون أولي

(+) مشتريات

(-) مخزون نهائي

(=) الاستهلاكات المعترف بها أو المشكلة

(-) الاستهلاكات المصرح لها (المفوترة)

(1) Ministere des Finances, DGI, **Guide de vérificateur de comptabilité**, édition 2001, p122.

(=) الفروقات أو الاخفاءات.

حيث تتم هذه الطريقة على كل صنف من أصناف المواد المشتريات أو على عينة معبرة، ويكون الفرق إما مبيعات غير مصرح بها Manquants، أو مشتريات غير مصرح بها excédents.

- **حساب المواد للنشاط الإنتاجي أو التصنيعي:**[1]

يتم إعداد طريقة حساب المواد في هذه الحالة على النحو التالي:

مخزون أولي مواد أولية

(+) مشتريات مواد أولية

(−) مخزون نهائي مواد أولية

الاستهلاكات الخام للمواد الأولية

(−) نسبة الضياع (%-perte)

(=) الاستهلاكات الصافية (production de l'exercice)

(−) مخزون أولي للمنتجات

(+) مخزون نهائي للمنتجات

(=) المبيعات المعترف بها أو المشكلة (production vendue)

(−) المبيعات المصرح بها (المفوترة)

(=) الفروقات أو الإخفاءات.

(1) MF, DGI, **Op-cit**, p123.

3-1-2-1 **الحساب المالي:**

تتلاءم هذه الطريقة المالية مع فئة من النشاطات حيث لا يمكن إعداد الحسابات المواد وفي الغالب تتناسب ونشاط الخدمات والأشغال العمومية ETB/TCE، ويمكن تقديم هذه الطريقة في الصيغة التالية:

مقبوضات الصندوق (المبالغ المدينة) حـ/530

(+) مقبوضات البنك (المدينة في المحاسبة أو الدائنة في الكشف البنكي) حـ/512

= المجموع الخام للمقبوضات

(-) التخفيضات.

- تحويلات الأموال الداخلية حـ/581.
- القروض البنكية أو الخاصة حـ/16.
- الشيكات الملغاة.
- الاعتمادات والمؤونات حـ/542.
- كل ما ليس له علاقة بالزبائن.
- الحساب الجاري للشركاء حـ/455.

(=) المقبوضات الصافية:

- (+) رصيد الزبائن في N/01/01.
- (-) رصيد الزبائن في N/01/31.
- (-) تسبيقات الزبائن N/01/01.
- (+) تسبيقات الزبائن N/12/31.

(=) رقم الأعمال المشكل لكل المرسوم TTC

رقم الأعمال المشكل خارج الرسم HT(TVA +1/1)

(-) رقم الأعمال المصرح به خارج الرسم HT.

(=) الفارق في رقم الأعمال أو رقم الأعمال المخفي.

يتم إخضاع الفارق في رقم الأعمال لكل الضرائب والرسوم حسب التشريع الجبائي المعمول به وحسب الشكل القانوني للمؤسسة والنشاط الممارس مع الغرامات التأخيرية للوعاء.

شروط إعداد الحساب المادي أو المالي حسب نشاط المؤسسة يستوجب قانونا رفضها أولا ثم اللجوء إلى الطريقتين السابقين لإعادة تأسيس الأوعية الجبائية الجديدة، وهذا بعد صدور قانون المالية 2014 والتنظيم المصاحب له.

2-3 التقدير التلقائي: (حالة التقدير التلقائي)

يتم التقييم التلقائي أو الاحادي للأسس الضريبية (الأوعية الضريبية) في حالة عدم مسك محاسبة قانونية أو غياب كلي للمحاسبة، حث تعتمد مصلحة التحقيق في هذه الحالة تقنيات عقابية في تأسيس الأوعية الضريبية وتعدل القيم المصرح بها دون الحاجة للإجراءات التناقضية مع المكلف موضوع التحقيق، وأهم محاور التسوية الضريبية في هذه الحالة تدور حول:

- تعديل المخزون النهائي المصرح به واعتباره مستهلك.
- دمج الأعباء وبنود وعناصر المحاسبة في النتيجة الجبائية.
- تطبيق غرامات الوعاء، المضاعفة قد تصل 100% من الحقوق المتملص منها في حالة إثبات استعمال المؤسسة لمناورات تدليسية.

فالتقدير التلقائي أو الاحادي من جانب إدارة الضرائب هو أقصى عقوبة يمكن أن تفرضها مصلحة التحقيق على المؤسسة، كما وجب أن يكون هذا الإجراء مبررا بالقدر الكاف مع وجود أدلة الإثبات،لأن الأمر يتعلق باقتراح تسوية جبائية وخارج المحاسبة و التصريحات المودعة ويصبح في هذه الحالة النظام غير تصريحي بل أحادي من جانب إدارة الضرائب.

3-2 طريقة التسويات الجبائية المختلفة:

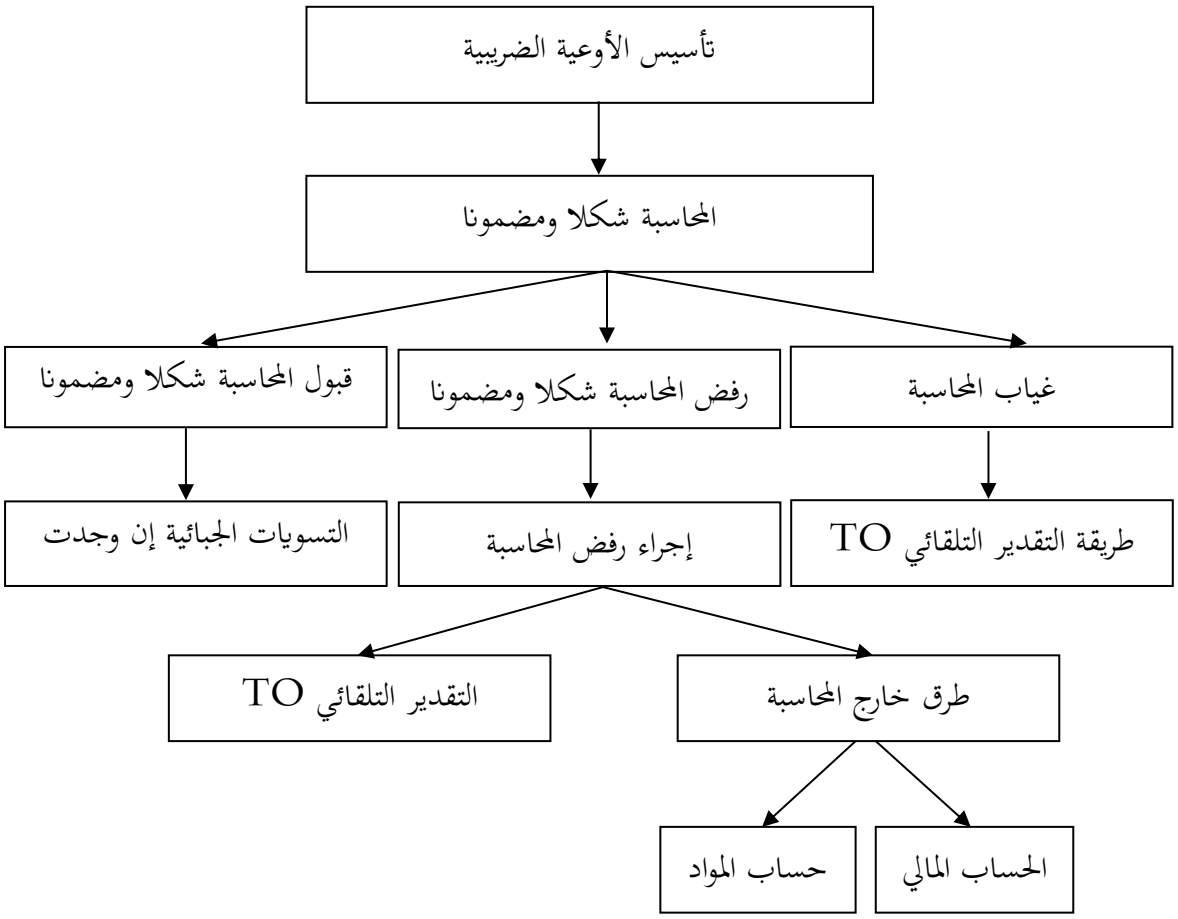
إذا كان إجراء رفض المحاسبة والطرق خارج المحاسبة المصاحبة له أو التقدير التلقائي (TO) هي الاستثناء، فالمبدأ هو إجراء التسويات الجبائية المناسبة في إطار الإجراءات التناقضية (Procédure Contradictoire) فطرائق التسويات الجبائية المعتمدة لا يمكن إحصائها، كونها تحدد لدلالة نوع وحجم الاخطاء المرتكبة، كما أن عنصر كفاءة المحقق الجبائي وحنكته مهم وأساسي في خلق التسوية الجبائية، ويمكن ذكر أنماط التسوية الجبائية على سبيل المثال لا الحصر في المحاور الآتية:

- تسوية لمعلومات خارجية (شراء، بيع) لم يتم تقييدها محاسبيا؛
- دمج أعباء خارج الاستغلال، مبالغ فيها، ...إلخ؛
- تسوية للرصيد الدائن للصندوق؛
- دمج أرصدة وهمية أو غير مبررة؛
- إخضاع أوعية للضرائب والرسوم لم يتم التصريح بها؛
- إدماج قروض غير مبررة؛
- تسوية مخزون نهائي دفتري غير موجود في الواقع؛
- تصويب المعالجة الجبائية للعمليات كعقد الإيجار التمويلي وكيفية المعالجة المحاسبية والجبائية لهذا النوع من العقود.حيث تدمج الاهتلاكات وتخفض دفعات القرض لتحديد النتيجة الجبائية[1]

على ضوء ما سبق، يمكن توضيح مسألة الطرائق المعتمدة في الشكل التالي:

(1) زايمي مولود، تيقرين إيمان، **تفعيل آليات تمويل المؤسسات المصغرة والناشئة في الجزائر**، الملتقى الوطني الافتراضي، المزايا الجبائية لعقد الإيجار التمويلي في المؤسسة، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 27 جانفي 2021.

الشكل رقم (01-08): الطرائق المعتمدة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على تعاريف الطرائق المعتمدة.

المطلب الثالث: الإجراءات والمنازعات والتوجهات المتعلقة بالتحقيق

تتميز عملية التحقيق باجراءات وكيفية للمنازعات وتوجهات خاصة بها.

1- إجراءات التحقيق:

كل مراحل عملية التحقيق المحاسبي والجبائي من بدايتها إلى غاية إظهار نتائج التقييم المشار إليها والطرائق المعتمدة تهيكل وجوبا في إجراءات الشكل والمضمون، وتحت طائلة بطلان الإجراءات (Vice de procédure) عدم إعداد هذه الإجراءات أو تجاهلها.

1-1 الإشعار بالتحقيق:

وقد تم الإشارة له من قبل، على أنه إخطار مسبق للمكلف وإعلامه ببدء عملية الفحص الضريبي لمحاسبته في عين المكان، مع وجوب أن يتضمن هذا الإشعار البيانات الإجبارية التي سبق ذكرها.

يستفيد المكلف بموجب هذا الإخطار بالتحقيق، من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

1-2 التحقيق في عين المكان:

القاعدة العامة أن عمليات فحص المحاسبة من طرف أعوان التحقيق الجبائي تتم في المقر الاجتماعي أو عنوان نشاط المكلف، وهذه المدة تكون بدلالة نوعية النشاط وحجم رقم الأعمال (المبيعات)، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة. [1]

يعني هذا، أنه في حالة وجود مانع قانوني (حالة اللاأمن، غلق المؤسسة، وباء، ...إلخ) يمكن نقل المحاسبة لمكاتب مصلحة التحقيق مع اشتراط طلب كتابي مبرر من طرف المكلف وموافقة المصلحة عليه.

وآجال التحقيق المحاسبي والجبائي لا تتجاوز في أقصى الحالات أجل تسعة (09) أشهر أما آجال التحقيق بعين المكان بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة (VP) لا تتجاوز في جميع الأحوال مدة شهرين (02) شهر.

1-3 إشعار إعادة التقويم:

ويدعى هذا الإشعار أيضا "التبليغ الأولي"«Notification Initiale ou prématives»، وهذا الإشعار هو خلاصة نتائج العمل الميداني ومخرجات عملية التحقيق، ويبلغ للمكلف في صيغة كتابية، مفصلا بقدر كاف ومعللا، يتضمن الوضعية الجبائية للمكلف وأحكام المواد التي

---

(1) ق.إ.ج، **مرجع سابق**،المادة (20) الفقرة (01)، ط2021.

يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل الأسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها، وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعتبر عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. [1]

أما التحقيقالمصوب في المحاسبة فآجال الرد هي ثلاثين (30) يوم من تاريخ استسلام إشعار إعادة التقويم.

4-1 إمكانية طلب التحكيم:

يجب أن يبلغ المكلف الذي حُقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون.

هذه الضمانة الممنوحة للمكلف المحقق معه، تُطلب من مدير كبريات المؤسسات (DGE) أو من مدير الضرائب الولائي (DIW) أو من رئيس مركز الضرائب(Chef CDI)، أو من رئيس مصلحة التدقيق والمراجعات.

يتم استدعاء المكلف لجلسة التحكيم باستدعاء مكتوب مع توضيح التاريخ والساعة ويجب أن يرسل هذا الاستدعاء قبل (10) أيام من تاريخ جلسة التحكيم.

5-1 إشعار إعادة التقويم الإضافي:

ويدعى هذا الإجراء أيضا "التبليغ الأولي التكميلي" ويتم إعداده في حالة ظهور عناصر أو أسباب جديدة لم يتم أخذها بعين الاعتبار في التبليغ الأولي، ويمنح هذا التقويم الإضافي أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما، ليرسل المكلف ملاحظاته أو قبوله الصريح أو الضمني.

6-1 التقويم النهائي:

هذا الإجراء "التبليغ النهائي"«Notification définitive» حيث يتم من خلاله مناقشة رد المكلف في أجال أربعين (40) يوم الممنوحة،عنصرا بعنصر مع تعليل الرد، ويمكن أن يكون هذا التبليغ النهائي في الحالات الثلاث الآتية:

---

(1) **نفس المرجع**، المادة (20) الفقرة (06)، ط2021.

- أساس فرض الضريبة المعتمدة في التبليغ الأولي نهائيا، كون رد المكلف غير مؤسس، أو غياب الرد أو إبداء قبوله صراحة لمقترحات التقويم.

- تعديل جزئي في أساس فرض الضريبة، بعد مراجعة التقويم الاولي مع الأخذ بعين الاعتبار لملاحظات المكلف المؤسسة والمعللة.

- التخلي الكلي عن التسوية الأولية واقتراح إشعار غياب التقويم، نظرا لكون التسوية الضريبية المقترحة غير صحيحة وغير قانونية.

1-7 محضر نهاية الأشغال بعين المكان:

يجب معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرعليه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع. [1]

1-8 إعداد الورد الفردي:

من مهام المحقق الجبائي أيضا، ضمان توريد الضرائب المستخرجة للخزينة العمومية، وذلك بإعداد ورد فردي خاص بوضعية المكلف المحقق معه، هذا الورد يعتبر سند تحصيل قانوني يتضمن كل الحقوق والغرامات المطابقة لمحتوى التبليغ النهائي.

يتم تسجيل الورد الفردي (الرقم والتاريخ) على مستوى مصلحة تسيير الملف الجبائي، المفتشية سابقا أو مركز الضرائب (CDI) حاليا.

1-9 إعداد التقرير الختامي:

ضمن مهام المحقق الجبائي وبمناسبة اختتام عملية التحقيق لكل ملف، القيام بإعداد التقرير الختامي للتحقيق المحاسبي، يحتفظ بنسخة منه في ملف التحقيق، ونسخة لإدراجها في الملف الجبائي على مستوى مصلحة تسيير الملف الجبائي، ونسخة ترسل للمديرية الجهوية للضرائب، كما يشير هذا التقرير للنقاط التالية:

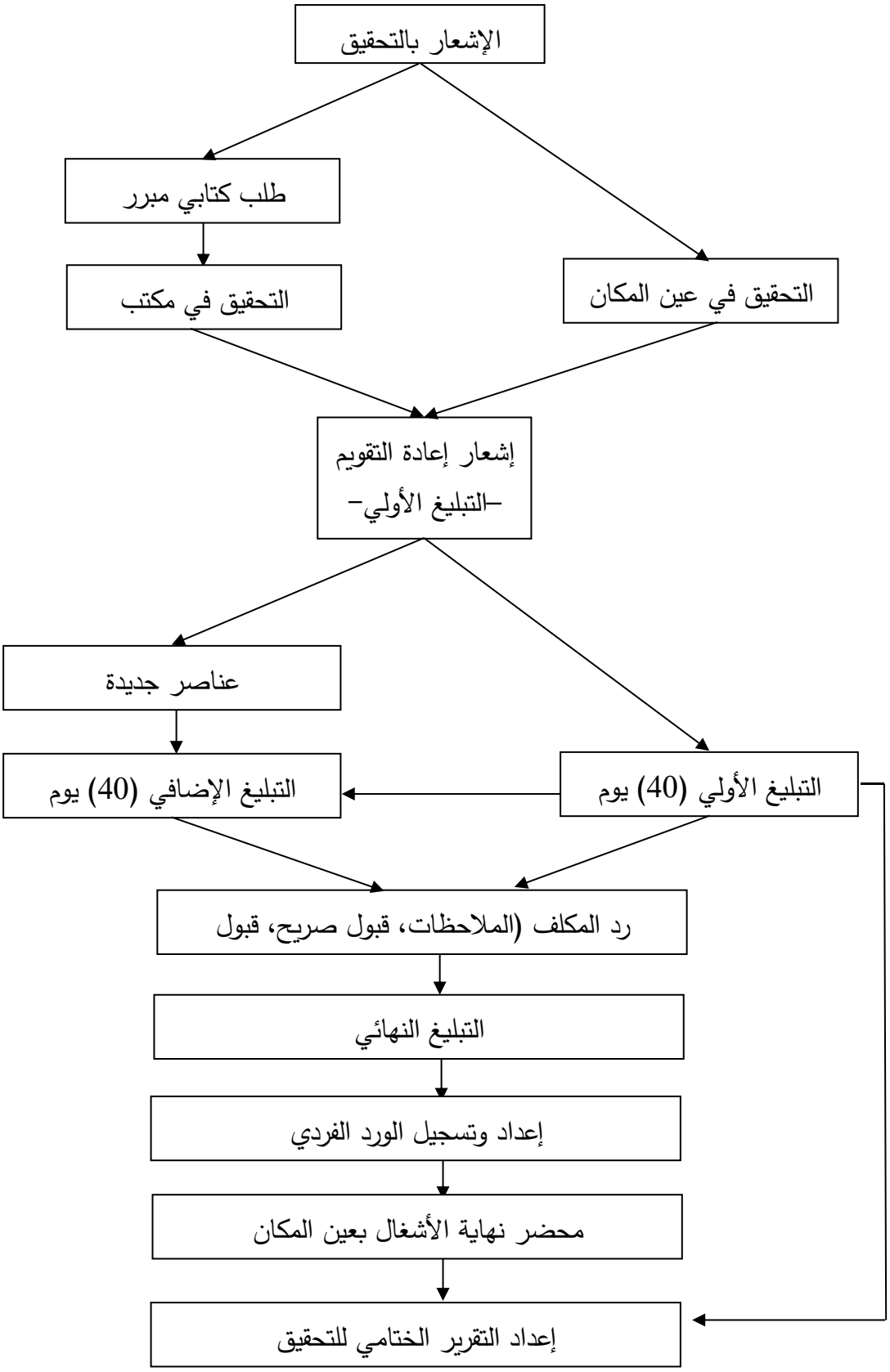
---

(1) ق.إ.ج، المادة (20) الفقرة (05)، ط2021.

- بيانات المكلف (NIF، BP، النشاط، الشركاء،...)؛
- الطريقة المعتمدة في تأسيس الاوعية الضريبية؛
- ظروف سير عملية التحقيق؛
- نتائج التسوية الضريبية النهائية؛
- بيانات محاسب المكلف؛
- تنقيط السيرة الجبائية (سيئة، حسنة، جيدة).

على ضوء ما تم التطرق بخصوص إجراءات الحقيق، يمكن وضع الشكل الآتي:

الشكل رقم (01-09): إجراءات التحقيق



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما تقدم في تعاريف الإجراءات.

2- منازعات عملية التحقيق في المحاسبة:

ارتأينا أن نحلل موضوع المنازعة الضريبية الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي والجبائي، وهذا لمعرفة نقاط التشابه والتباين بينها وبين المنازعات الضريبية الأخرى.

2-1 المنازعة الضريبية:

تمثل المنازعة الجبائية مجموعة الخلافات والإجراءات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو التفسير وهذا ناتج عن تعارض موقفي المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ويمكن تعريفها بأنها كل شيء متنازع فيه في مجال الضرائب، فالمنازعات هي كل الأعمال والإجراءات التي تصبو إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها.

وتدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وعرفت المنازعة الضريبية على أنها المنازعة التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقا للقانون واللوائح، أو لم تربط وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئيا. [1]

2-2 حق الطعن:

حق الطعن الضريبي بجميع أشكاله في شرعية الضريبة، أو طريقة إنشائها أو حول استدراك الأخطاء في وعاءها أو في حسابها أو الاستفادة من مقرر بموجب تشريعي أو تنظيمي هو حق مكفول قانونا للمكلف بالضريبة، ويمتد هذاالحق للمكلف الذي خضع لعملية المراقبة الجبائية، فالطعن بأنماطه يبقى حق مكتسب ومقنن مهما كانت نتائج التحقيق الجبائي ومهما كانت مبرراتها،

(1) زكرياء محمد بيومي، **الطعون القضائية في ربط الضريبة على الدخل**، القاهرة، 1974، ص03.

وثبوت ومصداقية أدلة الإثبات المسببة لإعادة تقويم الوضعية الجبائية لا تمنع حق لجوء المكلف لمباشرة طرق الطعن المختلفة ويمكن اختصار أنماط الطعن في الآتي:

2-2-1 الطعن الإداري:

ويسمى أيضا التظلم الإداري المسبق، وهذه الشكاوي توجه إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة [1]، وبعنوان منازعات عمليات التحقيق المحاسبي والجبائي فنحن نتحدث عن الشكاوي الموجهة للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، لأن المركز الجواري للضرائب مكلف بقضايا الضريبة الجزافية الوحيدة.

وشكاوي الطعن الإداري يجب أن تحترم الآجال القانونية والشروط الشكلية والموضوعية: [2]

- قبول الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي.
- يجب أن تكون الشكاوي فردية.
- يجب التفصيل في محتوى الدعوى، وذلك بذكر الدفوع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها، حيث يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء (الأساسي) الضريبي أو الغلط المادي الذي ارتكبته المصلحة الجبائية على المدعي.
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة وإرفاق الجدول لقيمة الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف، وتوقيع صاحب الطلب باليد.

مع العلم أن رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب ملزمون بالبت في الشكاوي التابعة لاختصاصهم كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى، ويحدد هذا الأجل بستة (06) أشهر عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي

---

(1) ق.إ.ج،**مرجع سابق**،المادة (71)، ط2021.

(2)ق.إ.ج، **مرجع سابق**، (72) و(73)، ط2021.

للضرائب، ويمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع الذي يتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية.

2-2-2 الطعن أمام اللجان:

يمكن حسب الحالة، للمكلف الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، اللجوء للطعن أمام اللجان في أجل أربعة (04)أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة.

كما أن هذا النمط من الطعن لا يمكن اللجوء إليه بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية [1]، ولجان الطعن تنشأ لدى كل ولاية يرأسها محافظ حسابات (لجنة الطعن الولائية) بأعضائها وممثليها والمختصة بإبداء الرأي حول الطلبات بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون (20 مليون)دج.

كما تنشأ لجنة طعن لدى كل مديرية جهوية يرأسها خبير محاسب وتتضمن أعضاء وممثلين، وتخصص بالطلبات التي مبالغ الحقوق والغرامات فيها تفوق 20 مليون دج ولا تتجاوز 70 مليون دج.

وهناك لجنة مركزية للطعن لدى الوزارة المكلفة بالمالية يرأسها وزير المالية أو ممثله المفوض قانونا وتتضمن أعضاء وممثلين، وتختص بالقضايا النزاعية التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات 70 مليون دج.

كل الشروط والآجال الخاصة بلجان الطعن مذكورة في أحكام نص المادة (81) ق.إ.ج.

2-2-3 الطعن القضائي:

يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية بإعادة تأسيس وعاءه أمام المحكمة الإدارية، هذه الأخيرة هي الجهة القضائية الاولى في هرم القضاء الإداري بين المكلف وإدارة الضرائب.

---

(1) ق.إ.ج، **مرجع سابق**،المادتين (80)، ط2021.

ويجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار بالقرار المتخذ بشكواه، ولا يوقف هذا الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها، وعلى العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي. [1]

الشروط المتعلقة بشكل عريضة الدعوى نصت عليها أحكام المادة (83) ق.إ.ج.

3- **مراجعة التحقيق والتحقيق الإضافي والخبرة:**

أهم ما يميز منازعات قضايا التحقيق المحاسبي والجبائي عن غيرها من المنازعات الضريبية يكمن في:

- في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الامر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله، على بد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى. [2]

ويعين العون المكلف بمراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب، كما يحدد القاضي مهمة العون والمدة اللازمة لإعادة إجراء التحقيق، وتنتهي مهمة العون بإيداع تقديره، ويضمنه بملاحظات الشاكي ونتائج الرقابة وإبداء رأي بصفة فنية محايدة.

وهذا يعني، إمكانية مراجعة التحقيق الأولي بتعيين محقق جبائي آخر من غير المحقق الاول لإجراء مهمة التحقيق وإبداء رأيه حول مصداقية التحقيق وهذا بإيداعه لتقرير مراجعة التحقيق.

- يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا وإما بناء على طلب من المكلف أو مدير الضرائب بالولاية، وفقا لأحكام المادة (86) ق.إ.ج.

فالخبرة هي استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية، المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية، واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة[3].

---

(1) **نفس المرجع**، المادة (82)، ط2021.

(2)ق.إ.ج، **مرجع سابق**، المادة (85)، ط2021.

(3) كوسة فوضيل، **الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص252.

حيث تعين المحكمة الإدارية خبير، ويعلم المصلحة الجبائية وكذا المشتكي قبل عشرة (10) أيام من بدء العمليات، وينهي الخبير عمله بإيداع تقرير الخبرة لدى كتابه الضبط[1]، وإذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية.

نود القول هنا، أن غالبية قضايا النزاع القضائي المتعلق بالضرائب تخص مخرجات عمليات التحقيق المحاسبي والجبائي، كما أن إجراء التحقيق الإضافي أكثر فعالية من إجراء الخبرة، هذه الأخيرة يقوم بها محافظ حسابات أو خبير محاسبي يركز على الجانب المحاسبي ويهمل الجانب أو الأثر الجبائي.

إجراء التحقيق الإضافي والخبرة في إطار الطعن القضائي للقضايا الضريبية يتم اعتمادها أيضا على مستوى مجلس الدولة في حالة استئناف حكم المحكمة الإدارية.

4- التأجيل القانوني للدفع:

هذا التدبير يخص فقط الشكاوي الناجمة عن المراقبات الجبائية المذكورة في المواد (18) و(19) و(20) و(20) مكرر و(21) ق.إ.ج متضمنة بذلك أهم شكل للرقابة الجبائية وهو التحقيق الضريبي في المحاسبة.

مفاد هذا التدبير، أن المكلف الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة وفق شروط الآجال والشكل والموضوع،أن يرجئ القدر المتنازع فيه شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها، وفي حالة غياب تقديم الضمانات يمكن للمكلف المقدم للشكوى إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع فيها[2]، ويترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي.

5- التخفيض المشروط:

يمكن للإدارة، بصيغة تعاقدية قبول طلب المكلف الرامي إلى تخفيض الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية. [3]

---

(1) ق.إ.ج، **مرجع سابق**، المادة (86)، ط 2021.

(2) ق.إ.ج،**مرجع سابق**، المادة (74)، ط2021.

(3) **مرجع نفسه**، المادة (93)، ط2021.

فإذا كان المبلغ الإجمالي للغرامات يقل عن 5 مليون دج يوجه الطلب للمدير الولائي للضرائب، وإذا تجاوز مبلغ الغرامات 5 مليون دج يوجه الطلب للمدير الجهوي للضرائب بعد عرض الطلب على لجنة مختصة في كلا الحالتين.

ولا يمكن التماس التخفيض المشروط للغرامات الوعاء أو التحصيل إلا بعد تسديد الحقوق الأصلية، وتبلغ الإدارة في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوما اقتراح التخفيض المشروط مع ضرورة إبداء قبوله كي يصبح هذا الاقتراح نهائي.

وبعد قبول التخفيض المشروط من المكلف (إمضاء العقد) لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي.

هذا التخفيض المشروط للغرامات الجبائية تم إحداثه بموجب المادة 18 قانون المالية 2013، بهدف ضمان تحصيل الحقوق الأصلية وتجنب المنازعة الضريبية، وبالتالي تحسين العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف.

خلاصة الفصل الأول:

التحقيق المحاسبي والجبائي هو مجموعة من العمليات التي تقوم بها أجهزة ضريبية متخصصة وأعوان مؤهلين للتأكد من نزاهة ووفاء التصريحات الجبائية.

لهذا ومن خلال ما تم طرحه في متن هذا الفصل، يمكن وضع الخلاصة في شكل نتائج على النحو الآتي

-الضريبة والقانون الضريبي من المواضيع الخام التي تستلزم التحليل والتفكيك والتأصيل العلمي .

-الضريبة المتغيرة هادفة لها مبادئ وسند قانوني من بداية مسارها في تحديد الوعاء إلى نهايته في نقلها من ذمة المدين إلى ذمة الخزينة العمومية.

-القانون الضريبي ينفرد بخصائص تميزه عن باقي القوانين على رأسها خاصية الأسبقية والسيادية وطريقة الإحالة وترابطه مع عدة قوانين لضبط مصطلحاته.

-عملية التحقيق المحاسبي والجبائي عملية مقننة في إجراءات الشكل والأجال وكل تجاوز في الإجراءات نكون تحت طائلة بطلان الإجراءات.

-التحقيق المحاسبي والجبائي يوازن بين حقوق الإدارة وتمتع المكلف موضوع التحقيق بضماناته وهذا لأجل منع أي شكل من أشكال التعسف الإداري.

الفصـــل الثانـي:

قراءة محاسبية وجبائية للمحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني: قراءة محاسبية وجبائية للمحاسبة الابداعية

تمهيد:

كما سبق الإشارة له، فالموضوع أو المادة الأساسية للتحقيق المحاسبي والجبائي هي المحاسبة، هذه الأخيرة أضحت نظام أكثر منها تقنية لتسجيل العلميات المالية والتجارية.

فالمحاسبة كما يجب أن تكون، هي نظام لمعالجة البيانات (المدخلات) وتشغيلها بهدف إنتاج معلومات مفيدة وملائمه ذات جودة لمستعمليها، تستند كذلك هذه المحاسبة لمرجعتيه ولمبادئ وفروض وخصائص تجعلها قانونية ونظامية وصادقة.

وفي حالة حيادها عن الهدف الأساسي المتمثل في المصداقية، والنزاهة والتعبير الصادق تصبح تمثل محاسبة إحتيالية، إبداعية في شكل صورة من صور التلاعب الضريبي.

والقانون الضريبي في كثير من بنود ومن إحالاته لقوانين أخرى ركز على المحاسبة القانونية والنظامية والصادقة وكيفية مسكها والدفاتر والمستندات المصاحبة لها.

وللإحاطة بهذه العناصر تضمن هذا الفصل:

المبحث الأول:المحاسبة النظامية وفق المدخل المحاسبي والجبائي

المبحث الثاني: التنظير العلمي للمحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: المحاسبة النظامية وفق المدخل المحاسبي والجبائي

فالمحاسبة كما يجب ان تكون نظامية وقانونية وكاملة وصادقة ونزيهة هوالاصل فيها وهذا ماوجب علينا طرحه في هذا العنصر قبل الولوج لاحقا للمحاسبة الإبداعية هذه الأخيرة تمثل خرقا لنظامية المحاسبة

المطلب الأول: الإطار المنظم للمحاسبة المالية

سنقوم بعرض اساسيات المحاسبة المالية ومجموعة الشروط والقواعد والضوابط المنظمة لها.

1- النشأة والتطور والمفهوم والخصائص:

من الاحرى ان نعرج على التطور التاريخي للمحاسبة من بدايتها كتقنية للتسجيل والعد الى نظام له مدخلات ومعالجة ومخرجات.

1-1 النشأة:

لقد ظهرت حاجة الإنسان للمحاسبة منذ القدم، وتطورت هذه الحاجات بمرور العصور، ففي العصور الأولى قبل اكتشاف الكتابة كان الإنسان يستعين بالحصى لتعداد رؤوس قطيعه ورقابته، فعند المطابقة بين عدد رؤوس الماشية للقطيع وعدد الحصى يمكنه استنتاج كل زيادة في الحصى تعني زيادة في الماشية بسبب حالات ولادة مثلا، وكل نقص في الحصى يعني ضياع أو افتراس الماشية.

وبظهور الكتابة كانت المحاسبة في بدايتها للحساب والعد، وبقيد منفرد تجسدت في جداول حسابية وإحصائية عكس الأحداث الجارية حين ذاك من عمليات تبادل ومقايضة بين الأفراد والجماعات، وظهرت الأثار الأولى من شكل هذه المحاسبة في شرائع حمورابي بين 3500-4000ق.م.

بقيت المحاسبة على هذا النحو تسجل العلميات المالية ذات أثر على الغير فقط لمدة طويلة لكن عند تطور التجارة واتساعها ومع تعدد وتنوع العمليات المالية لم تعد المحاسبة بشكلها الأول تلبي حاجات أصحاب المشاريع، فتصاعد الاهتمام بتطوير المحاسبة منذ القرن 11م، ويتفق

الباحثون أن أول ما كتب في المحاسبة كان في 1494م من طرف الراهب وأستاذ الرياضيات في جامعة ميلانو الإيطالي لوقا باسيولي Loca pacioli وذلك في كتابه:[1] «Summa de arithmeticageometrie proportioni de compuiset propotionalite»، أهم ما جاء في كتابه هذا:

– تفسير أسلوب القيد المزدوج–حسب ذكر الكتاب–كان يمارس من قبل إذ يعود ابتكاره إلى نهاية القرن 14م والذي يعد انقلابا كبيرا في ميدان المحاسبة، لدرجة أن البعض يشبه تماما بدور الآلة البخارية في عالم الصناعة.

– تنظيم العمل المحاسبي لأول مرة بتحديد السجلات محاسبية في: المذكرة، اليومية، دفتر الأستاذ.

ولا يهمل المؤرخون مساهمة المسلمون في تطوير المحاسبة بالتحول إلى نظام العدد العشري، بإدخالهم الصفر على النظام الهندي، وما كان ذلك من اهمية في تسهيل الحسابات بالإضافة إلى إدخال الكثير من النظريات والمفاهيم كالفترة المالية التي كانت تسمى الحول، ومبادئ استخدام الموازنة العمومية وتقسيم المال (الأصول) إلى عروض فنية (أصول ثابتة) وعروض التجارة والأثمان (أصول متداولة) والدواوين (الواردات، الصدقات، الخراج) التي كانت تطبق مبكرا لما يعرف حاليا باليوميات المساعدة وغيرها من الأفكار التي كان لهم السبق في ممارستها منذ القرن 18 إلى يومنا هذا.

كما أن المحاسبة بشكلها التقليدي كانت ممارسة في بداياتها مع قانون حمورابي في الألفية الثانية قبل الميلاد، ثم تطورت عبر الزمن بتطور نشاطات الإنسان وحاجته إلى تقييد معاملاته لارتباطها بحقوقه والتزاماته، وذمته ونتائج أعماله.[2]

فكانت بذلك تقنية عملية، وهي تبقى كذلك في جانبها العملي، لأنها تتميز بوجود الجانب الفني به، لتدخل قدرات المحاسب ووجهة نظره في العملية المحاسبية وكيفية القيام بها وتنظيمها،

---

(1) بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS**، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2015، ص12.

(2) ناصر دادي عدون وآخرون، **دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص01.

وكذا للوثائق وشكلها في إطار النظام المحاسبي للمؤسسة أو الفرد، لتصبح اليوم أكثر ارتباطا ببرمجيات الإعلامي الآلي.[1]

مما سبق ومن خلال تطور النظرية المحاسبية، يمكن استنتاج أن تطور المحاسبة نتاج تطور تاريخي مستمر إلى غاية اليوم، هذا التطور مازال يمثل ثورة مستمرة في الفكر المحاسبي من جميع جوانبه القانونية، الاقتصادية والمالية حتى أصبحت في العصر الحديث نظام أكثر منها تقنية تسجيل وهي تعد الركيزة الأساسية في التسيير واتخاذ القرارات.

2-1 **المفهوم:**يمكن ذكر أهم التعاريف المتعددة التي وردت في شأن المحاسبة المالية.

المحاسبة المالية نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعديدة عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف (جداول مالية) تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية. [2]

كما يمكن تعريفها على أنها نظام تشغيل البيانات وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية عن الوضعية المالية للمؤسسة لعدة مستعملين وحسب بواعثهم وهذا لأجل اتخاذ القرارات.[3]

وهي نظام تنظيم المعلومة المالية الذي يسمح بتصنيفها، تبويبها، تسجيلها من خلال البيانات الواردة وإدراجها في قوائم تعكس الصورة الوفية للذمة المالية للمؤسسة، الوضعية المالية ونتيجة الوحدة في تاريخ الإقفال. [4]

من التعاريف السابقة، فإن المحاسبة المالية نظام تشغيل البيانات (المدخلات) لإنتاج المعلومات المالية (المخرجات) التي تعكس حقيقة الوضعية للمؤسسة، وهي بذلك صورة فوتوغرافية للمؤسسة وبمثابة عضو الرؤية داخل المؤسسة.

---

(1) ناصر دادي عدون وآخرون، **مرجع سابق**، ص01.

(2) لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014، ص12.

(3) BOUHADIDA Mohamed, **Comptabilité Financière algérienne**, clic Edition, Tome01,Algerie, 2013, p14.

(4) CHARLOTTE Disle, **introduction à la comptabilité**, Dunode, Paris, 2007, p03.

1-2-1 نظام المعلومات المحاسبية:

يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر أو المكونات المتداخلة والمترابطة التي تتفاعل مع بعضها البعض لتحقيق هدف، ومعظم الانظمة تتكون من أنظمة فرعية والعكس صحيح (أي الأنظمة الفرعية تكون أنظمة رئيسية). [1]

ونظام المعلومات المحاسبية هو نظام يجمع، يسجل ويخزن ويعالج البيانات لإنتاج المعلومات لمتخذي القرارات. [2]

كما يمكن لهذا النظام أن يستخدم التكنولوجيا (متطور) أو الورق والأقلام (بسيط) أو يجمع الاثنين معا.

ويجب الوقوف على عناصر النظام معلومات المحاسبي: [3]

- **البيانات Data:** هي حقائق تجمع وتسجل وتخزن وتعالج من خلال نظام معلومات (SI) والتي تعتبر كمواد خام، وتختلف أشكال البيانات فقد تكون رموز صوتية أو رموز شكلية أو فيزيائية.

نشير هنا، أن البيانات هي مدخلات النظام وهي معلومات غير مفيدة.

كما أن للبيانات مصادر: الاحداث (الأحداث التي تحدث) Events-المصادر المتأثرة بالحدث Ressources-الوكلاء الذي يشاركون في الحدث Agents.

- **المعلومات Information:** هي بيانات تم تنظمها ومعالجتها لإعطاء معنى مفيد لها لدى المستخدم المعلومات.

وعادة ما تؤدي المعلومات الاكثر والأفضل إلى قرارات أفضل، ولكن إذا ما توفرت معلومات أكثر من قدرتك الاستيعابية فإنك ستعاني من عبء المعلومات وتدني جودة القرارات في حين تزداد كلفة إنتاج هذه المعلومات.

---

(1) إيمان إبراهيم حسين، **المراجعة والرقابة في نظم المحاسبة**، كلية التجارة، جامعة دمنهور، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2018، ص05.

(2)**مرجع نفسه**،ص12.

(3)**مرجع نفسه**، ص06.

وتتلخص فوائد المعلومات في: التقليل من حالة عدم التأكد، تحسين القرارات–تحسين القدرة على التخطيط وجدولة الأنشطة.

وتكلفة إنتاج المعلومات محددة بالوقت والمواد المستنفدة في: جمع البيانات–معالجة البيانات–تخزين البيانات–توزيع البيانات على مستخدميها.

1-3 تطور الفكر المحاسبي:

منذ القرن 18 إلى يومنا هذا لم تتوقف الأبحاث بهدف تطوير المحاسبة وجعلها أكثر فعالية في تلبية حاجة مستعمليها وهذا نظرا لما لعبته وتلعبه الهيئات المحاسبية الدولية التي ظهرت لأول مرة سنة 1853م في بريطانيا، ثم تبعها الكثير من الهيئات في الولايات المتحدة الامريكية وغيرها، غير أنها أكثرها تأثيرا على الممارسة المحاسبية هي هيئة IASC لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تشكلت سنة 1973م بموجب اتفاقية جمعت هيئات مهنية محاسبية للدول المتقدمة، وهي التي تحولت إلى IASB مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2001، هذه الأخيرة مسؤولة على نشر المعايير المحاسبية والافصاح المالي الدولي الذي تلتزم بمبادئها مختلف الدول تجاوبا مع الحاجات التي رافقت العولمة والناتجة عن تحرير التجارة العالمية، انتقال رؤوس الأموال، ظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى، وانفتاح الدول للاستثمار الدولي. [1]

نشير إلى أن المعايير قابلة للتعديل أو الإلغاء المستمر تماشيا مع ضرورية الممارسة والواقع العملي.

زيادة على هذا، فإن تلخيص العوامل المؤثرة في تطور الفكر المحاسبي يكمن في المحطات الآتية: [2]

- ظهور نظام القيد المزدوج،
- تطور علم الحساب والجبر،
- الثورة الصناعية،

---

(1) بن ربيع حنيفة، **مرجع سابق**، ص13.

(2) حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، متطلبات التوافق والتطبيق**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013/2012، ص ص4-6.

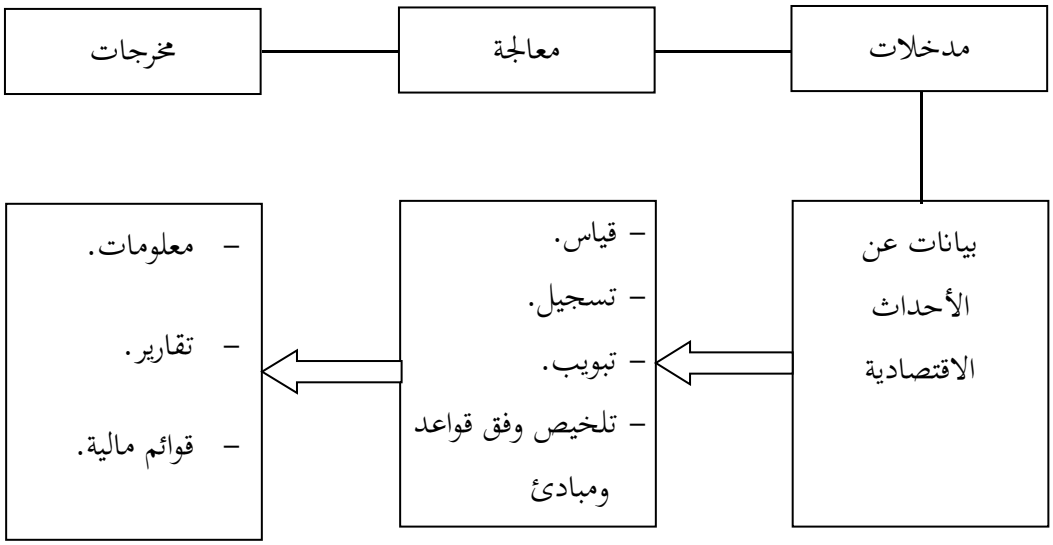
- ظهور الشركات المساهمة العامة،
- فصل ملكية المشروع عن إدارته،
- تعدد المستثمرين الحاليين والمتوقعين،
- زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المتشابهة،
- حاجة الحكومات إلى فرض الضرائب على أرباح المشروعات،
- ظهور مهنة التدقيق الحسابات،
- التأثير الحكومي.

4-1 خصائص المحاسبة:

من خلال مفهوم المحاسبة المشار له من قبل، فإن ما يميز المحاسبة كمهنة يتمثل في: [1]

- المحاسبة نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (ذات طبيعة مالية أساسا) عن المؤسسات الاقتصادية.
- المحاسبة ليست نهاية أو غاية في حد ذاتها، بل تعد آلية تختص بالاعتراف، القياس، المعالجة ثم الافصاح عن المعلومات المالية المنتجة للأطراف ذات المصلحة.

الشكل رقم (02-01): نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2015، ص15.

(1) بن ربيع حنيفة، **مرجع سابق**، ص ص14-15.

2- الأهداف والدور والأنماط:

المحاسبة هادفة لها أنماط وأهداف وأدوار نحاول التفصيل فيها.

2-1 الأهداف:

من خلال إنتاج المعلومة المحاسبية يمكن تحقيق الأهداف الأساسية التالية: [1]

- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية بالمحافظة على حقوقها وتحديد الالتزامات بدقة وعلى أساس موضوعي،
- قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة، وتحديد المركز المالي للمؤسسة،
- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة، لتفادي الوقت الضائع، وتخفيض الهدر والتلف من الموارد،
- رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها من التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وتقييم الأداء، وذلك لما للمعلومات المحاسبية من دور في اتخاذ القرارات،
- خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية وتقدير مبالغ الضريبة المستحقة، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوى الدولة،
- مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين، المؤسسات المالية والمقرضين بصفة عامة وكذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع المؤسسة وبالتالي اتخاذ القرار المناسب،

ولا تتوقف أهداف المحاسبة عند هذا الحد، بل تستهدف نقاط أخرى بعيدة المدى. [2]

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم تعالجها المخططات المحاسبية التي كان معمول بها، وهذا أن النظام المحاسبي المالي يتميز بالمرونة والبدائل المتاحة،

---

(1) عزة الأزهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص42.

(2) جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية**،الأوراق الزرقاء،الجزائر،2011 ،ص11 .

- تقريب ممارستنا المحاسبية مع الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يسمح بتوحيد المحاسبي واستقطاب المستثمر الأجنبي كون اللغة المحاسبية واحدة،
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية،
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ "الصورة الوفية والعادلة"،

ونضيف على هذا، إمكانية ولوج المؤسسة الاقتصادية المحلية من خلال المحاسبة المستمدة من معايير المحاسبية الدولية المتسمة بالمصداقية والشفافية إلى الأسواق المالية الدولية والاستفادة من المزايا التمويلية.

2-2 دور المحاسبة:

يتجسد هذا الدور للمحاسبة في عناصر مهمة نذكرها: [1]

- هي وسيلة إثبات أي أنها لها الحجية القانونية لإثبات الوقائع الاقتصادية للمؤسسة سواء أمام الهيئات الإدارية أو القضائية في حالة نشوب نزاع قضائي،
- أداة مساعدة لاتخاذ القرار الاستثماري أو المالي،
- آلية لإعداد التوقعات والتنبؤات على مستوى الاقتصاد الجزئي (المؤسسة) أو الكلي (الدولة)،

2-3 أنماط المحاسبة المتاحة:

أهداف المحاسبة المتعددة لا يمكن تحققها بنوع واحد للمحاسبة، هذا ما أدى لبروز عدة أشكال لها يمكن سردها وفق خاصية المال إلى محاسبة القطاع العام أو محاسبة القطاع الخاص:[2]

2-3-1 **محاسبة القطاع العام:** تنقسم بدورها إلى:

- **المحاسبة الوطنية:** تهدف إلى قياس وتصوير النشاط الاقتصادي التجميعي والناتج الوطني والدخل الوطني على الاستهلاك والاستثمار.

(1) CHARLOTTE Disle, **Op-cit**, p06.

(2) حمزة العرابي، **مرجع سابق**، ص ص11-14.

- **المحاسبة العمومية:** مجموعة من القواعد والمبادئ والإجراءات والأسس المحاسبية التي تسير النشاط الحكومي، مع فرض الرقابة المالية والقانونية على تنفيذ الميزانية العامة.

2-3-2 محاسبة القطاع الخاص:

- **المحاسبة المالية أو العامة:** هي أقدم أنواع المحاسبة، تهتم بتحليل وتبويب وتسجيل وتنسيق العمليات المالية والتجارية التي تتم في المؤسسة خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون السنة أو الدورة المالية، وهي إجبارية بنص القانون التجاري الجزائري ولذا تسمى أم المحاسبات إذا صح التعبير.

- **المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف:** كما تسمى أيضا محاسبة التسيير الاستراتيجية كونها أداة تسيير تمكن من دراسة التكاليف بدقة وتحليلها وتوزيعها وفق مفاتيح معينة بهدف الوصول للتكلفة بأشكالها واستخراج النتيجة التحليلية.

- **المحاسبة التقديرية:** هي خطة إعداد محددة مقدما على أسس علمية وفنية دقيقة عن الفترة الزمنية المستقبلية.

- **المحاسبة الإدارية (مراقبة التسيير):** هي عملية تجميع ومعالجة البيانات المالية وغير المالية وفق أساليب وقواعد محددة، من أجل الوصول إلى معلومات تخدم الإدارات المختلفة في المؤسسة.

- **تدقيق الحسابات:** هي عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير قصد إبداء الرأي الفني على مدى صحة ونزاهة القوائم المالية.

- **محاسبة الضرائب (المحاسبة الضريبية):** تهتم بتحديد عناصر الإيرادات والمصروفات التي تشكل المادة الخاضعة أو الوعاء الضريبي لاحتساب الضريبة، والتأكد من مدى مطابقة المعالجة لأحكام مختلف التشريعات والتنظيم الضريبي الساري المفعول.

- **المحاسبة الخاصة أو القطاعية:** وهي محاسبة موجهة لقطاعات خاصة، لها مميزات تختلف عن المؤسسات الصناعية والتجارية، نذكر على سبيل المثال لا الحصر: محاسبة البنوك والتأمينات، المحاسبة الفلاحية، ...إلخ.

- **المحاسبة الاجتماعية (البيئة):** وتعد من أنماط المحاسبة الجديدة، إذ تتجاوز مصالح المؤسسة إلى المساهمة في تحقيق أهداف البيئة، وقد تُغَرم ماديا المؤسسة في عدم احترام قواعد هذه المحاسبة وتمادت في تلويث الجو والبيئة.

- **المحاسبة الدولية:** تهدف إلى تنسيق الأسس والقواعد والمعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتي عن طريقها مكن خدمة ومساعدة المستثمر المحلي والأجنبي بتوفير التقارير والقوائم المالية مفيدة وقابلة للمقارنة.

3- الفروض والمبادئ المحاسبية:

المحاسبة المالية تتضمن مبادئ وفروض وجب احترامها نفصل فيها كالتالي:

3-1 الفروض المحاسبية:

هي مجموعة من المسلمات مستخلصة من البيئة المحيطة بالمؤسسة، بجوانيها المختلفة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، وهي الأساس الذي يشتق منه المبادئ المحاسبية ويساعد على تفسيرها وتطويرها، ويمكن ذكر الفرضيتان الأساسيتان اللتان تشكل أعمدة تقوم عليهما المحاسبة المالية الحالية.

3-1-1 محاسبة الالتزام (التعهد): أي تحضير القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمت فعلا، أي عند حدوثها وليس عند الدفع (التدفق النقدي) أو القبض للمبالغ المقابلة، أي تسجل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ وتظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها. [1]

3-1-2 استمرارية النشاط: هي فرضية أساسية خاصة في تقييم الأصول والخصوم على اعتبار أننا نفترض أن المؤسسة مواصلة لنشاطها لأنها لا ترغب وليس لها النية في التوقف،

(1) محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص52.

وهذا لأمد غير معلوم، أما في حالة عدم الاستمرارية في النشاط فإنها تقيم عناصر الأصول وعناصر الخصوم حسب قيمة التصفية. [2]

3-2 المبادئ المحاسبية:

المبدأ المحاسبي هو عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به في التطبيق العملي، والمبادئ مشتقة من الفروض السابقة الذكر، ولقد تطورت المبادئ المحاسبية وهي قابلة للتطور كأساس يقوم عليه إطار إعداد القوائم المالية، وسوف نتعرض لأكثرها تأثيرا على الممارسات المحاسبية:

3-2-1 **مبدأ التكلفة التاريخية أو التكلفة الأصلية:** ويعني أن تسجل عناصر وبنود الأصول والخصوم والتكاليف وكذا الإيرادات وظهورها ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي اعتماد على تكلفة الحصول والحيازة، ويتميز هذا المبدأ بسهولة التحقق والدقة والموضوعية، إلا أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية وتواجه عدة انتقادات، خصوصا في حال التضخم. [1]

3-2-2 **مبدأ الاعتراف بالإيراد:** وهي أن الإيراد يتحقق عند استلام العملي للبضاعة، والاستحقاق هو المولد للاعتراف بالإيراد، ويتم اكتساب الإيراد في حالة توافر شرطين هما: [2]

- تقديم الخدمة أو تسليم المبيعات.
- وجود عملية مبادلة حقيقية بين المؤسسة والغير.

3-2 **مبدأ عدم المقاصة:** يتمثل بعدم إجراء مقاصة بين حسابات كل من الأصول والخصوم الخاصة بالشركة، وبين الأعباء والإيرادات أو المنتجات، إلا في حالات استثنائية تتم عملية المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية. [3]

---

(2)محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص52.

(1) أسامة سميح شعبان وسمير ابراهيم البرغوثي، **مبادئ المحاسبة المالية**، جامعة الزيتونة الأردنية، قسم المحاسبة، زمزم ناشرون وموزعون، 2012، ص17.

(2) **مرجع نفسه**، ص17.

(3) OBERT. R, Comptabilité approfondie et révision, 3eme ed, Paris, Dunod, 2000, p4.

3-2-4 **مبدأ الإفصاح التام أو الكامل:** يعني تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات ذات العلاقة (الملائمة)، ويتطلب هذا المبدأ من المحاسب أن يقوم بالإفصاح عن كل الأحداث المالية الخاصة بالمشروع خلال الفترة المالية بحيث لا يخفي المحاسب أية معلومة يمكن أن تضلل مستخدمي القوائم المالية. (1)

3-2-5 **مبدأ الحيطة والحذر:** أي ينبغي أن تعتمد تقديرات المحاسب على المنطق السليم وأن يختاروا الأساليب المحاسبية التي لا تبالغ في قيمة ربح الفترة وذلك سواء بعدم التقييم الناقص لعناصر الخصوم وعناصر المصاريف، أو التقييم الزائد لعناصر الأصول والإيرادات. (2)

3-2-6 **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** أو يسمى كذلك مبدأ الاتساق، ما يفرض استخدام نفس الطرق المحاسبية للقياس وتقديم المعلومات، وعدم تغير الطرق من فترة لأخرى دون مبرر وهذا المبدأ يسمح لمستخدمي المعلومات بالمقارنة الزمنية وتفسير أسباب التغيرات في المركز المالي والنتائج.(3)

3-2-7 **مبدأ تغليب الجوهر على الشكل:** كما يسمى أيضا أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، أي أن الملكية الاقتصادية المولدة للمنافع الاقتصادية المستقبلية لها الأولوية وتعد ملكية تامة مثلها مثل الملكية القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري والمدني. (4)

3-2-8 **مبدأ الاهمية النسبية:** أي يجب الاهتمام بالمعلومة والقياس المعبر والذي في غيابه توليد الخطر، عكس القيمة غير المعبرة التي وجب تسجيلها فقط. (5)

إضافة إلى المبادئ السالفة الذكر، تبقى المبادئ الكلاسيكية الأخرى، مثل: مبدأ الوحدة النقدية، مبدأ استقلالية الدورات المالية، مبدأ الموضوعية، مبدأ القيد المزدوج، ومبدأ تساوي الميزانية الختامية لسنة المنصرمة مع الميزانية الافتتاحية للسنة الحالية.

---

(1) أسامة سميح شعبان، سمير ابراهيم البرغوقي، **مرجع سابق**، ص18.

(2) بن ربيع حنيفة، **مرجع سابق**، ص33.

(3) بن ربيع حنيفة، **مرجع سابق**، ص33.

(4) BOUHADIDA Mohamed, **Op-cit**, p17.

(5) **IBID**, p17.

4- خصائص المعلومة:

قبل تناول ما يجب أن تتميز وتختص به المعلومة وفق الإطار التصوري للمحاسبة المالية، وجب أن نقدم مفهوم أساسي للمعلومة.

4-1 مفهوم المعلومة:

يمكن وضع تعريف شامل للمعلومات في كونها مجموعة من الحقائق المرتبطة بالأحداث والتي يمكن التعرف عليها وقياسها، وغالبا ما تكون مستقلة عن بعضها. [1]

كما أن المعلومات تتميز عن البيانات المدخلة، فالبيانات تعتبر معلومة غير صالحة للاستعمال أي ليس لها قيمة لمستعمليها، عكس المعلومات فهي بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة.

4-2 الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة:

4-2-1 الملاءمة:

تكمن أهمية هذه الخاصية في أن القرار الذي ينوي المستخدم المعلومات المحاسبية اتخاذه له أهميته وخطورته، فنقطة البدء باتخاذ القرار هي مدى ملاءمة المعلومات التي توفرت له بالنسبة للقرار تحت الدراسة.[2]

أي أن المعلومة المالية والمحاسبية تكون ملاءمة إذا كانت مفيدة في اتخاذ القرار، أي قدرتها على إحداث تغيير في اتجاه القرار.

وخاصية الملاءمة للمعلومة المالية والمحاسبية تنطوي على ثلاثة خصائص فرعية: [3]

---

(1) محمد شوقي شادي، **دراسات في النظم المحاسبية، نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الإلكتروني**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص36.

(2) ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، رسالة ماجستير، علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2013/2012، ص48.

(3) رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار ومكتبة حامد، عمان، 2004،ص32.

- أن تحمل المعلومة قدرة تنبؤية وذلك للمساعدة في اتخاذ القرار والتوصل لتنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.

- تعزيز التوقعات الحالية (قيمة تأكدية) وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية.

- أن تأتي في الوقت الملائم أو المناسب لاتخاذ القرار.

من هذا، يمكن اختصار أبعاد خاصية الملائمة في القدرة على التنبؤ والتوقيت الملائم والتغذية العكسية.

4-2-2 الموثوقية:

وتتعلق بمدى خلق حالة الاطمئنان والثقة لدى مستخدمو المعلومات المالية والمحاسبية ومدى اعتمادها عليها لاتخاذ القرار. [1]

هذه الخاصية يشترط لتحققها مميزات فرعية تتمثل في وجوب أن تكون المعلومة كاملة، وحيادية بعيدة عن التحيز، وصادقة أي خالية من الأخطاء والتلاعب.

نود هنا أن نشير أن الخاصيتين المذكورتين وغيرها من الخصائص اللاحقة، الهدف منهم تحقيق معلومات ذات جودة عالية لمتخذي القرارات، هذا ما يقودنا إلى عرض مفهوم الجودة على أساس أنها مدى ملائمة المعلومة للاستعمال ومدى الوفاء بمتطلبات المستفيد، كما أن المجموع الكلي لمزايا والخصائص التي تؤثر في مقدرة المعلومة على تلبية حاجات معينة لمستعمليها. [2]

كما تشمل الجودة على جانبين أساسين هما جودة التصميم أي مدى مقابلة مواصفات المعلومة (السلعة أو الخدمة) لاحتياجات ورغبات مستهلكيها، وجودة المطابقة يعني أنها أنتجت طبقا لمواصفات ومعايير التصميم المتعارف عليها.[3]

---

(1) قاسم الحربيتي، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحرباء، العراق، 2003، ص36.

(2) إيمان ابراهيم حسن، **مرجع سابق**، ص52.

(3) **مرجع نفسه**، ص53.

4-3 الخصائص الثانوية أو الداعمة أو المعززة:

يمكن ذكر هذه الخصائص في: [1]

4-3-1 القابلية للمقارنة:

يجب على مستخدمي القوائم المالية المدونة للمعلومات المالية والمحاسبية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة من حيث الزمن أي لنفس المؤسسة مع ثبات الطرق المحاسبية، وكذا من حيث المكان أي لمجموعة من المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع وبحجم متقارب. [2]

4-3-2 القابلية للتحقق:

وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية، وهو ما يؤكد خاصية التمثيل الصادق.

4-3-3 القابلية للفهم:

تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة بشكل واضح مع توافر بالطبع الكفاءة اللازمة للمستخدمين في الميدان الاقتصادي المحاسبي، وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبيا. [3]

في نهاية هذا العنصر، نود أن نشير إلى مؤشر يحكم ويضبط مسار السعي إلى المعلومة، وهو القيد الحاكم لها، حيث يمكن طرح مفهومه على مراعاة العلاقة بين قيمة المعلومات وتكلفة الحصول عليها، وفق هذا المبدأ الحاكم يتوقف حجم المعلومات. [4]

---

(1) فاسم الحربيتي، **مرجع سابق**، ص37.

(2) Georges Lauglois et Micheline Friédéric et autre, M**anuel de comptabilité approfondie**, Editions BERTI, Alger, 2013, p19.

(3) جمال لعشيشي، **مرجع سابق**، ص12.

(4) ناجي بن يحي، **مرجع سابق**، ص24.

5- مستخدمو المعلومات المحاسبية:

تعتبر المعلومات المحاسبية منتوج نهائي لنظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم بجمع البيانات الاقتصادية ومعالجتها بغرض إنتاج معلومات مفيدة ونافعة، إذ ترتبط منفعة المعلومات بإشباع حاجات معينة في ظرف معين، كما ترتبط منفعة المعلومات من وجهة نظر المستعمل بمقدار ارتباطها بمواضيع ذات أهمية للمنتفع. [1]

وسنتطرق إلى الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية حسب حاجتهم لها من جانبين:[2]

5-1 الأطراف الداخلية:

ونقصد بها إدارة المؤسسة الممثلة في:

- نظام القيادة-المديريات المكونة للمؤسسة.

حيث تستعمل المعلومات المحاسبية من طرف مختلف الدوائر والمديريات المكونة للمؤسسة ومن طرف القائمين على قيادتها وتسييرها لاتخاذ القرارات التشغيلية.

فالمعلومة المحاسبية الجيدة والملائمة والمعبرة عن الوضعية الحقيقية تساهم في ملاءمة التشغيل من طرف الإدارة في الوقت والمكان المناسبين.

5-2 الأطراف الخارجية:

تتمثل هذه الاطراف في كل الأطراف الخارجية عن المؤسسة، مهما كانت طبيعتها ومهما كان نوع المعلومة المرغوب فيها، ونذكرها في: [3]

5-1-1 المساهمون:

كما يمكن تسميتهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، وبالرجوع إلى مبدأ انفصال الملكية (المساهمون) عن الإدارة، ندرك أهمية حاجة المساهمون للمعلومة المحاسبية في:

---

(1) مسعود صديقي، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS**،دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014، ص21.

(2) JEAN. M, **La qualité comptable, cadre conceptuel et critères de mesure, in revue française de comptabilité**, N°310, Paris, Avril 1999, p25.

(3) مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص ص22-23.

- مساعدة المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة،
- تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة،
- تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة وسلامة المركز المالي وإمكانية استمرارها في ظل الظروف المحيطة بها،
- تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها.

للإشارة، فإن عملية شراء الأسهم والتنازل عنها تحتاج لسوق مالي نشط، الأمر الذي تفتقده البيئة المالية والمحاسبية في الجزائر، إذ يكتفي المستثمرون الحاليون والمرتقبون بالقيمة الدفترية أو المحاسبية للسهم.

5-1-2 إدارة الضرائب:

الدائرة الحكومية الممثلة بإدارة الضرائب من بين الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية بغية التأكد من مدى تقيد المؤسسة بالتشريعات الضريبية المعمول بها وضمان وعاء ضريبي حقيقي لتصفية الحقوق والرسوم المستحقة.

هذه الأوعية أو المادة الضريبية أو المبالغ التي على أساسها تصفى الضرائب هي:

- التصريح برقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP)،
- الكتلة الأجرية لتصفية الضريبة على الدخل الإجمالي فئة رواتب وأجور، وضرائب أخرى؛
- التصريح بالنتيجة الجبائية (الضريبة على أرباح الشركات IBS، وضريبة الدخل الإجمالي IRG)،
- تصريحات أخرى.

ولا تتوقف حاجة إدارة الضرائب في تأسيس الأوعية فقط، بل تتعداه للتحقق من الطرق المحاسبية المستعملة والمعالجة الجبائية لها:

- طرق تقييم المخزونات،
- طرق اهتلاك التثبيتات،
- طرق إعادة تقييم التثبيتات،
- طرق أخرى.

فالمعلومات المحاسبية المكونة لمختلف التصريحات الجبائية بغية إعطاء تفاصيل في شكل معلومات على كل العمليات التي قامت بها المؤسسة، مما يسمح في هذا الإطار التأكد من مدى تقيد المؤسسة بالتشريعات المعمول بها.

يتضح أن المعلومات المالية والمحاسبية في الجزائر تقدم لأغراض جبائية في الدرجة الأولى، والمؤسسة في غياب تأثير الأطراف التي ذكرناها والتي سوف نذكرها، تعد القوائم المالية والتصريحات إلى حد كبير خصيصا لإدارة الضرائب بهدف تحديد الوعاء الضريبي وتصفية الضرائب المستحقة، والفكر المؤسساتي في الجزائر مرتبط بشكل كبير بالغايات الضريبية للمعلومات المحاسبية المنتجة.

3-1-5 البورصة:

تعتبر البورصة من بين أهم الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية والمالية، خاصة فيما يخص المؤسسات المدرجة والمسعرة باعتبار أن أسعار الأسهم يجب أن تعكس كليا وآنيا المعلومات المحاسبية المتاحة.

فالبورصة أهمية قصوى كمستعمل ومحدد رئيسي لطبيعة المعلومات المحاسبية والمالية التي على المؤسسة إذاعتها خصوصا في ظل نظام اقتصادي متفتح.

وبالنظر لحالة الجزائر، فعدد المؤسسات المدرجة في البورصة ضئيل جدا ويقتصر على المؤسسات العمومية، ما يجعل هذا الطرف مغيب في الواقع وأسعار الأسهم ذات مرجعية دفترية وليس سوقية.

5-1-4 المحاسبة الوطنية:

اعتبر "أقاسم وقدي"[1]، أن المحاسبة الوطنية طريقة محاسبية تستخدم نتائج النظرية الاقتصادية مع المعطيات الاحصائية الخاصة من أجل إعطاء صورة رقمية شاملة ومبسطة عن الاقتصاد الوطني خلال فترة معينة، وهي في نفس الوقت أداة ضرورية لخدمة السياسة الاقتصادية.

فالمعلومات المحاسبية تعتبر ركيزة أساسية لإنجاح سياسة التنمية داخل الدولة، إذ تقوم المحاسبة الوطنية بجمع المعلومات المحاسبية من كافة المؤسسات بغية إعداد ميزانية الدولة وتوجيه السياسة الاستثمارية من طرف الهيئات الموكل لها ذلك.

5-1-5 الدائنون:

وهم الاطراف الدائنة للمؤسسة سواء كانوا موردين أو مقرضين أو أطراف دائنة أخرى، فحاجتهم لطلب المعلومات المحاسبية تمكنهم من معرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة من أجل الاطمئنان والمطالبة بتسوية الديون التي هي على عاتق المؤسسة.

5-1-6 الموظفون:

يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

5-1-7 العملاء:

فالزبائن بحاجة لمعلومات دورية تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي، وقدرتها في الاستمرار في عملية الإنتاج وبيع السلع.

---

(1) أقاسم قادة وقدي عبد المجيد، **الوجيز في المحاسبة الوطنية**، أطلس للنشر، الجزائر، 1993، ص7.

5-1-8 **آخرون:**

يدخل في هذه الفئة كل الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية ما عدا التي سبق ذكرهم وهم: الباحثون، المحللون، الهيئات العلمية، الهيئات الإحصائية، ممثلو العمال.

وهناك أيضا معلومات محاسبية ذات غرض يحتاج لها الجمهور، قد تكون خاصة وإضافية.

مما سبق، فإن المعلومات المحاسبية والمالي ذات وظائف متعددة وموجهة لعدة أطراف، كل حسب حاجته لها، ولعل أهم طرف من وجهة اعتقاد المؤسسة الجزائرية نجد إدارة الضرائب، هذه الأخيرة تستعمل مخرجات المحاسبة المالية للتأكد من الامتثال الضريبي ولضمان الأوعية والأسس الضريبية التي على أساسها تتم عملية تصفية مختلف الضرائب والحقوق المستحقة لفائدة الخزينة العمومية.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للمحاسبة المالية:

إضافة للإطار المنظم للمحاسبة المالية، فإن هذه الأخيرة تتمتع بسند قانوني نفصل فيه كالآتي:

1- التشريع للمحاسبة المالية:

من خلال ما سنحاول التطرق إليه، نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون فيه الدولة هي المشرف عن تسيير وتأطير النظام المحاسبي والمالي، لذا سنعرض المراجع القانونية الأساسية التي أصدرها المشرع الجزائري بهدف تحديد مبادئ وأساسيات المحاسبة المالية والذي يدعي في صلب الموضوع "النظام المحاسبي المالي-SCF-".

1-1 القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 (الجريدة الرسمية رقم 2008/74):

ويعد بمثابة تأصيل وتتويج لبداية مسار الإصلاح المحاسبي، حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي.

1-1-1مضمون القانون 07-11: وجوهر هذا القانون يحدد تعريف المحاسبة المالية، مجال التطبيق والاستثناءات الواردة، الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات وكيفية سيرها.

- **التعاريف ومجال التطبيق**[1]: أن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

وتطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

تلزم أحكام هذا القانون بمسك محاسبة مالية للشركات الخاضعة للقانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، وإذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، وكذا كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أما بالنسبة للكيانات (المؤسسات) الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين (عن طريق التنظيم) فهي ملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة.

من هذا التعريف القانوني ومجال الإخضاع يظهر أن ضبط مفهوم المحاسبة المالية في الجزائر كنظام يهدف لإنتاج معلومات تعكس الصورة الوفية للوضعية المالية جاء مطابقا للمدخل المحاسبي على المستوى الدولي، كما أن المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ومنطق الربحية تقع في دائرة المحاسبة المالية.

- **المبادئ والمعايير ومدونة الحسابات**[2]: الفصل الثاني من هذا القانون يؤكد ويشرع للمبادئ المحاسبية المذكورة سالفا وفي مقدمتها: محاسبة التعهد، استمرارية النشاط، المصداقية، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني...إلخ.

---

(1) القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المواد من 2 إلى 5.

(2) القانون 07-11، **مرجع سابق**، المواد من 06 إلى 09.

كما يؤهل الإطار التصوري كدليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملاءمة.

أما تسجيل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

وعليه فإن عمل المعايير المحاسبية في تقييم وحساب الأصول والمفهوم والأعياء والمنتجات ومحتوى الكشوف المالية مع كيفية عرضها يكون وفق التنظيم.

أما مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي تتضمن حسابات رئيسية من الصنف –1–إلى الصنف –7–تمس كل بنود وعناصر القوائم المالية في مختلف الحسابات الفرعية أو الثانوية مع احتمال الترقيم إلى ستة (06) أرقام، كما تتضمن المدونة حسابات متاحة.

- **تنظيم المحاسبة**[1]: وتتمثل في إجراءات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات، وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية وكذا وضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء، وإلزامية جرد أصول وخصوم المؤسسة من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

كما تشير مواد الفصل الثالث من القانون 11–07 على مبدأ عدم المقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات إلا في حالات خاصة، وتؤكد المواد القانونية كذلك على تطبيق القيد المزدوج مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات وتساوي المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة، ويستلزم التنظيم المحاسبي، تحديد مصدر كل معلومة.

- **إعداد الكشوف المالية**[2]: بنود القانون الإطار والمنظم للمحاسبة المالية يلزم المؤسسات بتقديم الكشوف المتمثلة في: الميزانية (قائمة المركز المالي)، جدول النتائج (قائمة الدخل)، جدول

---

(1) القانون 07–11، **مرجع سابق**،المواد من10 إلى 24.

(2) **مرجع نفسه**، ص25 إلى30.

سيولة الخزينة (التدفقات النقدية)، جدول تغيرات الأموال الدائمة، إضافة إلى الملاحق (النقطات) التي تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

ويحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم، كما يجب أن تكون هاته الكشوف وفية للوضعية المالية والنجاعة، وتعكس مجمل العمليات والأحداث المتعلقة بالنشاط، وإعدادها تحت مسؤولية المسيرين وتقدم في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية.

زيادة على هذا، تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية، وتسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة (ن−1).

- **الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة**[1]: عالجت بنود القانون الذي نحن بصدد دراسته، الحالات التي تصبح فيها المؤسسات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدمجة، وحالات المؤسسات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة وتنشر حسابات تدعى حسابات مركبة.

- **دخول القانون حيز التنفيذ والسند القانوني للمحاسبة المالية**[2]: يختتم القانون بفصل سابع، حيث يُلغى المخطط الوطني للمحاسبة ويرخص قانونا باعتماد وتنفيذ النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية.

- **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:** كما أشرنا سالفا، فإن المبدأ العام هو ثبات التقديرات والطرق المحاسبية لضمان المقارنة في الزمان والمكان، لكن استثناءات القانون 11−07 يذكر الحالات التي تلجأ فيها المؤسسة إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية، وهذا إذا كان الغرض من التغير تحسين نوعية الكشوف المالية.

---

(1) القاانون 07−11، **مرجع سابق**، 31 إلى36.

(2) القانون 07−11، **مرجع سابق**، 37 إلى 40.

يمكننا القول، أن القانون 11-07 يحمل إطار تصوري أو فكري وهو بمثابة الدستور الذي تسترشد به المؤسسة في إعداد الكشوف المالية، الأمر الذي لم يكن في عهد المخطط الوطني للمحاسبة، والفصول السبعة للقانون 11-07 تعد بمثابة النص الرئيسي والسند القانوني لإرساء المحاسبة المالية تتماشى والمعطيات المحلية والدولية.

2- **التنظيم للمحاسبة المالية**:التطرق إلى الجانب التنظيمي للمحاسبة المالية ضروري، وهذا لفهم كيف يجب أن تكون المحاسبة المالية من جهة، ومن جهة أخرى، تتبع مسار الإحالات (عن طريق التنظيم) المشار لها في النص التشريعي رقم 11-07.

2-1 **المرسوم التنفيذي رقم 08-156:**

جاء مضمون هذا المرسوم في الجريدة الرسمية رقم 2008/27، حيث يحدد هذا المرسوم كيفية تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

حيث يحدد هذا المرسوم كيفيات تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المالي المحاسبي، ويعالج الإحالات المنصوص عليها في القانون 07-11.

جدول رقم (02-01): الإحالات الواردة في القانون 07-11 إلى المرسوم 156-08

رقم الإحالة	مواد القانون 07-11	محتوى الإحالة	المرسوم التنفيذي المحال إليه	المواد
.1	5	المحاسبة المالية المبسطة	156/08	43
.2	7	الإطار التصوري	156/08	من 02 إلى 28
.3	8	المعايير المحاسبية	156/08	29 و30
.4	9	مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها	156/08	31

.5	22	الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات الصغيرة	156/08	43
.6	25	محتوى وطرق إعداد وعرض الكشوف	156/08	من32 إلى 37
.7	30	الحالات التي تختلف فيها السنة عن 12 شهر	156/08	38
.8	36	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة	156/08	من 39 إلى 41
.9	40	كيفيات أخذ تغير التقدير والطرق الحسابية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية	156/08	42

المصدر: محمد الحبيب مرحوم، **الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري**، النشر الجامعي NPU، تلمسان، 2020، ص25.

في نص المادة الأولى من المرسوم 156-08 تشير إلى أن المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11.

كما أن المرسوم تناول الإطار التصوري الذي يتضمن الأهداف والكشوف المالية، مع التركيز على الخصائص النوعية للمعلومة المالية، ويؤكد كذلك على بعض المبادئ المحاسبية كمبدأ الأهمية النسبية،مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الصورة الصادقة ومبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني.

كما نجد أن المرسوم حدد المفاهيم فيما يخص عناصر أو بنود الميزانية وحساب النتائج، المنتوجات والأعباء من وجهة نظر المحاسبة المالية.

وقد أدرج الإطار العام للمعايير المحاسبة المتعلقة بقواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ضمن نصوص المرسوم 156-08.

ما يمكن معاينته في بنود هذا المرسوم، أن كثير من مواده تختتم بالإحالة إلى "قرار من الوزير المكلف بالمالية" لأجل ضبط كيفيات التطبيق، ونذكر على سبيل المثال لا الحصر، المواد (18 -26- 30-31-33-35-36-41-42-38-43)، مع أن هذه المواد المحالة لقرار وزير المالية موضوعها صلب المحاسبة المالية، وقد خصت محاور المحاسبة المالية في: تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها في الكشوف المالية لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي وخسارة القيمة، المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم والأموال الدائمة والمنتوجات والاعباء، مدونة الحسابات ومحتواها وقواعد سيرها، العناصر الجارية وغير الجارية للأصول والخصوم والفصل بينها داخل الميزانية، نموذج وعرض جدول سيولة الخزينة، نموذج جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة، الأحداث بعد تاريخ القفل 31 ديسمبر، الحسابات المدمجة والحسابات المركبة وفقا لطريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة، الإجراءات المحاسبية للتكفل بأثر تغيرات التقدير والطرق المحاسبية، المحاسبة المبسطة أو محاسبة الخزينة والكشوف المالية الخاصة بالكيانات الصغيرة.

هذه المحاور الأساسية للمحاسبة المالية ذكرت كمفاهيم عامة في البنود السالفة وأحيلت للتفصيل بموجب قرارات وزير المالية، هذا ما يلزم تتبع مسار الإحالة من قانون تشريعي إلى مرسوم تنفيذي إلى قرار تنظيمي إلى مناشير وغيرها، كما أن الفاعل في المحاسبة المالية وهو المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية تم الإشارة لها في غالب النصوص بمفرد "الكيان" وهذا ما يتطلب تحديد اكاديمي للمفهوم. [1]

2-2 القرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 :

تم إصدار هذا القرار في الجريدة الرسمية العدد 19 سنة 2009 بتاريخ 2009/03/25، حيث نجده يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

(1) القانون 07-11، **مرجع سابق**، المواد 41 إلى43.

المطلب الثالث: المحاسبة المالية من المنظور الجبائي

تم استحداث أول مادة ضريبية تلزم المؤسسة بأحكام النظام المالي والمحاسبي بموجب المادة (06) قانون لمالية التكميلي 2009 ونصها "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي –SCF–، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"[1]، وجاءت هذه المادة موازاة مع استكمال القوانين والتنظيم المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي وكذا مع بداية التطبيق الفعلي لهذا النظام بداية من 2010/01/01.

كما يمكن ذكر الوضعيات المختلفة للمحاسبة والمشار لها في أحكام القانون الجبائي والأحكام التنظيمية لوزارة الماليةفي الآتي:

1- **المحاسبة ملزمة وذات طابع مقنع لإدارة الضرائب:**

تم إلزام إدارة الضرائب بمختلف هياكلها وخاصة الرقابية بالتعامل مع المحاسبة على أنها قاعدة بيانات ملزمة وذات طابع مقنع حتى إثبات العكس، يكون هذا الإثبات العكس أي عدم الالتزام بها ورفع الطابع غير ملزم على عاتق الإدارة وفي حالات محددة قانونا. [2]

هذه الفكرة لم تكن موجودة قبل 2014 وكانت سلطة الضرائب تعدل مخرجات المحاسبة دون تعليل وتبرير وقد يصل الأمر لرفض المحاسبة والتقدير الأحادي للأوعية الضريبية مع أن المسار المحاسبي مبرر للعلميات والنتائج.

ووجب الإشارة أن هذا التعديل في علاقة إدارة الضرائب ومحاسبة المؤسسة جاء استجابة للإطار الفكري والتصوري للنظام المحاسبي المالي المتضمن في أحكام القانون 11-07.

2- **المحاسبة قانونية ونظامية:**

تم ذكر قانونية ونظامية المحاسبة في تقنين الضرائب المباشرة[3]، أو الضرائب غير المباشرة[4]، وقانون الإجراءات الجبائية[5] وغيرها.

---

(1) المادة 141 مكرر2، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، ط2021، محدثة بموجب المادة 06 ق.م.ت 2009.

(2) المادتين 29 و30، **قانون المالية 2014**.

(3) المواد 20-152، **قانون ض.م.ر.م**، ط2021.

(4) المواد 46-50 مكرر-65، **قانون الرسم على رقم الاعمال**، ط2021.

(5) المواد 19 و20 و20 مكرر و44، **قانون الإجراءات الجبائية**، ط2021.

وتختلف التسميات في أحكام المواد الضريبية بين المحاسبة القانونية، المحاسبة النظامية، وكثيرا ما يتم ذكر المحاسبة لوحدها أو الوثائق التوضيحية أو الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر والالتزامات المحاسبية.

وقانونية ونظامية المحاسبة تتجسد جبائيا في مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية مطابقة لأحكام المواد من (9) إلى (11) من القانون التجاري ولتوصيات النظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها[1]، هذا ما يستلزم احتواء المحاسبة لـ:

- مسك الدفاتر الإجبارية المتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ ودون بياض أو تغيير من أي نوع كان أو حشو كان أو نقل إلى الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد.

إذا كان دفتر اليومية يقيد فيه يوم بيوم عمليات المقاولة أو المؤسسة التجارية والمالية وغيرها، فإن دفتر الجرد يعرض فيه جرد الأصول والخصوم وبالأخص تفصيل المخزون أول ونهاية الدورة (الكمية والسعر الوحدوي) مع إرفاقه بنسخة من الميزانية وحساب النتائج. [2]

- مسك الدفاتر الملحقة أو المساعدة والتي تعد بمثابة تفصيل للعمليات المنجزة داخل وخارج المؤسسة وحسب طبيعة العمليات، لذا نقف على الدفتر المساعد للمشتريات حـ/3، المبيعات حـ/7، العمليات المختلفة، البنك ح/512، الصندوق حـ/530.
- دفتر الأستاذ لكل حساب (بند) وعمليات الترحيل الأرصدة لميزان المراجعة قبل وبعد الجرد.

إذ نعاين في قانونية ونظامية المحاسبية من الوجهة الضريبية الوجود المادي للوثائق والمستندات المحاسبية وهذا يشكل توافق تام مع توصيات النظام المحاسبي المالي (الفاتورة 07/11، وج ر رقم 2009/19)وأحكام القانون التجاري.

3- المحاسبة صادقة ونزيهة:

ينطوي هنا صدق ونزاهة المحاسبة على عدة محاور، وهي:

---

(1) المادة 43، **قانون الإجراءات الجبائية**، ط2021.

(2) المادتين 09 و10، **قانون تجاري جزائري**، ط2007

- إلزامية وجود الوثائق الثبوتية للقيود المحاسبية وهذا ما يتطابق مع المبدأ المحاسبي على أن كل قيد محاسبي مدعوم بوثيقة قانونية، وما يمكن أن تستوجبه إدارة الضرائب عامة والمراقبة الجبائية خاصة يتلخص في: فواتير الشراء، فواتير البيع، سندات التحويل، الطلبيات، الإشعارات الدائنة والمدينة للعمليات البنكية، فواتير الأعباء، التصريحات الجبائية وشبه جبائية، إلخ...

- المحاسبة مكتملة وغير ناقصة ومترابطة وأي غياب لقسم أو جزء منها قد يؤثر سلبا على إثبات النتائج ويعرقل عملية الاطلاع والرقابة الجبائية، والغياب الجزئي للوثائق قد يمس الوثائق الإجبارية أو الاختيارية.

- المحاسبة صحيحة ومتسلسلة وخالية من الأخطاء: أي أن تكون الإهمالات المسجلة طفيفة وغير خطيرة[1]، كما يجب أن تكون المجاميع صحيحة رياضيا مع تساوي المبالغ المدنية والدائنة والترحيل من جديد[2]، مع ضرورة تطابق الأرصدة المرحلة في الميزانية الختامية المنصرمة مع الأرصدة للميزانية الافتتاحية الحالية.

4- المحاسبة وفق النظام المحاسبي والمالي (SCF):

تم الإشارة إلى المرجعية المحاسبية SCF المستمدة من معايير المحاسبة الدولية في بنود القانون الجبائي: [3]

- أن تكون المحاسبة ممسوكة وفق توصيات النظام؛

- الإمكانية المتاحة أمام المؤسسات لاختتام سنتها المالية في تاريخ آخر في 31 ديسمبر، لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي؛

- وجوب احترام المؤسسات لأحكام SCF مع مراعاة عدم تعارضها من القواعد الجبائية؛

---

(1) بن عمارة منصور، **مرجع سابق**، ص55.

(2) Ministre des finances DGI, **Guide De Vérificateur**, mise à jour28/01/2003, p61.

(3) المواد 43 و139 و141 و152 على التوالي من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، ط2021.

- إذا كان مسك المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.

5- حق مراقبة المحاسبة الممسوكة بواسطة الإعلام الآلي:

أصبح حق الرقابة الجبائية على المحاسبة الممسوكة بوسطة أنظمة الإعلام الآلي مخولا قانونا بموجب المادة (60) من قانون المالية (2002) المحدثة للفقرة (03) من المادة (20) قانون الإجراءات الجبائية، ويمكن أن تشمل المراقبة مجمل العمليات والمعلومات والمعطيات والمعالجات التي تتم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية وقد تكون أجهزة الإعلام الآلي ملك للمكلف.

ولتسهيل عملية المراقبة، يجب على المكلف أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي، هذه المحاسبة تحت سلطة مراقبة الإدارة الجبائية في كل ما تتضمنه من معطيات ومعلومات والمعالجات المعلوماتية الآلية. [1]

وقد ساهم البرنامج المعلوماتي للمحاسبة من الناحية العملية في ربح الوقت والجهد في تنفيذ عملية الرقابة الجبائية.

6- إمكانية مراقبة أنماط محاسبية أخرى:

غالبية بنود القانون الجبائي تشير للمحاسبة المالية العامة، باستثناء المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) هذه الاخيرة، ملزمة أن تقوم بمسك محاسبة تحليلية (محاسبة التسيير الاستراتيجية أو محاسبة التكاليف) التي تقدمها إلى الأعوان المحققين عند كل طلب، كما يتعين عليها تقديم الحسابات الموحدة إذا كانت تمسك محاسبة موحدة.

(1) المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني 1430الموافق 7 ابريل 2009، المادة 23 منه.

7- الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية:

يتوافق القانون أو التشريع الضريبي مع القانون التجاري في مسألة صلاحية الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية لمدة (10) سنوات وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ التحرير فيما يخص الوثائق الثبوتية. (1)

ونحيط علما أن حق التسوية يكون في الأربعة (04) سنوات مالية غير متقادمة، في حين حق الرقابة يمتد لعشرة (10) سنوات مالية.

8- محدودية حالات رفض المحاسبة والتقرير التلقائي:

بعد دخول (SCF) حيز التطبيق ابتداء من 2010/01/01 والمفاهيم الأساسية التي حملها إطاره الفكري والتصوري، تدارك المشرع لخطورة رفض المحاسبة وتهميشها من طرف الفاحص أو المحقق الجبائي وفقا لسلطته التقديرية، وما يشكل هذا الأمر من تصادم ونتائج سلبية على محاسبة المؤسسة الموجهة لعدة مستخدمين من بينهم إدارة الضرائب، حيث بداية من سنة 2014 يخضع إجراء رفض المحاسبة لشروط خاصة ومعللة ويعد استثناءا ينحصر أساسا في: (2)

- مسك المحاسبة غير مطابق لأحكام المواد (09) إلى (10) قانون تجاري وتوصيات SCF،
- المحاسبة تتضمن أخطاء أو اغفالات، أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عملياته مرتبطة بالعمليات المحاسبية،

كما أن هذا التعديل في القانون الضريبي المفضي للتشديد على حالات الرفض وحصرها وضبطها جاء بناء على ما تضمنه الإطار التصوري للمحاسبة على اعتبار أن المحاسبة المالية وفق SCF تمثل وضعية محاسبية مالية أكثر منها وضعية جبائية وأن النظام المحاسبي المالي لم يوضع خصيصا لإدارة الضرائب فقط بل يتعداه لتلبية حاجيات مستخدمو المعلومة المالية كل حسب بواعثه.

---

(1) المادة 64، **ق.ض.م.ر.م**، ط2021.

(2) المادة 43، **ق.إ.ج**، ط2021.

ولم يتوقف التعديل عند هذا الحد، بل تعداه ليفصل بين إجراءين جبائيين لطالما كانا متلازمين، وهما رفض المحاسبة والتقدير التلقائي، أي أنه ليس بالضرورة بعد رفض المحاسبة تلجأ مصلحة المراقبة الجبائية للتقدير الأحادي للأوعية الضريبية، بل هناك فصل واستقلالية وحرية في اختيار طريقة التقدير سواء وفق التلقائي أو الإجراءات التناقضية.

9- التوثيق الجبائي للمخالفات المحاسبية:

أهم ما يميز المراقبة الجبائية للمحاسبة أنها مجموعة إجراءات ومحاضر مكتوبة وجب احترام شكلها وميعادها، حيث أن أجال تقديم المحاسبة والمستندات والوثائق الثبوتية أو التأخر في تقديمها يتم تحريره في وثيقة إدارية.

أما ما يتعلق بالتأخير أو عدم تقديم المحاسبة كليا أو جزئيا ينتج عنه عقوبات وغرامات على رأسها رفض المحاسبة والتقدير التلقائي الذي تطرقنا له من قبل.

ونذكر هنا، أنه يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعي المكلف بالضريبة للتوقيع عليه، كما يكون موضوع إعذار آخر يدعى من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر. [1]

زيادة على ذلك وأثناء كل تدخل أولي يتم تحرير محضر تدون فيه الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة، وفي حالة معاينة عناصر الأصول في عين المكان التي تعتبر عناصر وبنود محاسبيه بالقيمة الحقيقية يتم تدوينها بالتفصيل في محضر إثبات الحالة.

ونلفت الانتباه إلى أمر في غاية الأهمية وهو أن الأصل في عمل إدارة الضرائب الوقوف على القيمة الحقيقية لبنود المحاسبة وعدم اكتفاءها بالقيمة الدفترية أو المستندية وهذا لإعطاء مقاربة واقعية للمحاسبة ولن يتم ذلك إلا بتحرير المحاضر والجرد في عين المكان، فالمراقبة الجبائية مقاربة حقيقية للمحاسبة.

(1) المادة 20 الفقرة09، **ق.إ.ج**، ط2021.

المبحث الثاني: التنظير العلمي للمحاسبة الإبداعية

بعد تطرقنا في المبحث الأول للمحاسبة المالية القانونية وكيف يجب أن تكون وفق القوانين المؤطرة للمحاسبة والقانون التجاري وأحكام القانون الجبائي، نأتي على الوجه الآخر السلبي لنظام المحاسبة وما قد ينطوي عليه من تضليل وخداع واحتيال.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

ويعتبر أول من إستعمل مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة سنة 1986 هو الصحفي البريطاني IAN GRIFFITS[1] في كتاب له بعنوان " المحاسبة الإبداعية " كيف يمكن عمل الأرباح.

ويرى SMITH أنه الكثير في النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانيات كانت نتيجة خفة يد المحاسبة أو المحاسبة الإبداعية وليس نتيجة للنمو الإقتصادي الحقيقي، وعندما إكتشفت الشركات أن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبدعها.[2]

هذه المحاسبة الإبداعية ادت إلى حدوث العديد من الإنهيارات والفضائح المحاسبية والمالية في العديد من المنشئات الإقتصادية الكبرى مثل إنرون ENRON، وولدكوم WORLDCOM وهاركن HARKIN ومريل انديكوا MERILL ENDICO وغيرها.[3]

إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحلين الماليين في الأسواق المالية ليشير

---

[1] IAN GRIFFITS, creative accounting : how to make your profits you want them to be , 1986

[2] أنور أحمد الشيراوي، نفس المرجع، ص 142

[3] هوام جمعة، المحاسبة الإبداعية والإحتيال في التقارير المالية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2020، ص 32

إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي القوائم المالية والمحاسبية.[1]

فهذا النوع من المحاسبة ظهر أساسا خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة مع ضآلة التأصيل العلمي والتنظير له.

ونحاول وضع أهم التعاريف الجامعة والكافية للمحاسبة الإبداعية في:

- يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استعمالها ويجعل المستفيدين يبحثون دائما عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضفي على زيادة قيمة هذه المعلومات. [2]وهذا الجانب الابداعي الإيجابي للرفع من ملاءمة المعلومة المالية والمحاسبية.

أما المحاسبة الإبداعية السلبية تعرف على أنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية عما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغب معدو هذه القوائم. [3]

وتعرف أيضا من وجهة نظرا أكاديمية بأنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبية المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها. [4]

وتعرف كذلك بأنها عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإخضاع لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل مُعد هذه الكشوفات أنه يُبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلة

---

(1) أنور أحمد الشبراوي، **المحاسبة الإبداعية**، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، مصر، 2017، ص57.

(2) محمود رمضان محمد، **الإبداع المحاسبي**، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبة الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005.

(3) أنور أحمد الشبراوي، **مرجع سابق**، ص58.

(4) علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، دار هومة، 2017، ص305.

المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية. [1]

كما نشير أن المحاسبة الإبداعية لها العديد من المصطلحات والتسميات، والتي تحمل في مجملها المعنى السلبي لها، حيث تسمى أيضا إدارة الأرباح (Earning Management)، تلطيف الدخل (Earning Smoothing)، المحاسبة التجميلية (Cosmetic Acconnting)، المحاسبة العدوانية، الخداع في يد المحاسبة، العبث بالدفاتر المحاسبة المتعسفة، المحاسبة الابتكارية، لعبة الأرقام المالية.ؤ

ولكن المصطلحين الأشهر والأكثر استخداما هما المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.

كما يتناسب تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها عملية تحويل الأرقام باستخدام العديد من الوسائل للتأثير على الدخل المحاسبي[2]، وهي مصطلح جديد يستخدم لوصف مفهوم إدارة الحسابات بهدف الحصول على مصالح مشبوهة وغير شرعية في مجملها.

وتعتبر صياغة العمليات المحاسبية لتقديم النتائج المطلوبة أو المحددة مسبقا بدلا من تقديم المعلومات التي تعكس حقيقة الوضع المالي والاقتصادي لتلك الوحدة الاقتصادية.[3]

فوجود المحاسبة الإبداعية يعني ان السوق والمستثمر مخدوعات بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه عملية الطهي (Cooking) للدفاتر المحاسبية تلبي رغبات أطراف معينة بالدرجة الأولى.

في ضوء قراءة ما جاء آنفا من قبل الباحثين يتضح أن المحاسبة الإبداعية تحمل مفهوم واسع ومتشعب ولكن كتعريف جامع ومركزي نساهم به فهي عبارة عن عملية مخططة ومدروسة من قبل الإدارة تستهدف بها غايات ذاتية من خلال تغيير أرقام القوائم المالية الحقيقية من خلال التضليل والخداع والاحتيال والغش والتزوير لإظهارها بصورة غير حقيقية وغير وفية وغير صادقة.

---

(1) **مرجع نفسه**، نفس الصفحة.

(2) ماهر موسى درغام، **مدى إدراك محللي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصارف العامة في فلسطين)**، رسالة ماجستير محاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص43.

(3) ماهر موسى درغام، **مرجع سابق**، ص43.

زيادة على ذلك، وكون المخرجات المالية والمحاسبية المدونة في القوائم المالية هي مدخلات المعالجة الجبائية المنتهية بإجراءات التصريح الجبائي وتأسيس الأوعية الضريبية فالمحاسبة الإبداعية تنتج لنا حتما تصريح كاذب، غير حقيقي، نقص في التصريح، تدليس، غش، احتيال بهدف تقليل العبء الضريبي.

وتعتبر حالة إنرون ENRON أكبر نموذج للإحتيال المحاسبي، هذه الشركة خلال 15 سنة من إنشائها استطاعت أن تصبح أكبر سبع شركات في الولايات المتحدة الأمريكية، توظف أكثر من 21000 عامل متواجدين في أكثر من 40 دولة ويعود سر نجاح الشركة إلى تورطها في عمليات الاحتيال جد متطورة،[1] وخلال أسبوعين من بداية إنهيار أنرون في منتصف أكتوبر 2001، فقد الموظفين أسهم بقيمة أكبر من بليون دولار، وفقد أصحاب المصالح بلايين من الدولارات عندما إنهار السهم من 60 $ للسهم إلى أقل من 1 $ للسهم، والدائنون على وشك فقد أكثر من 3.9 بليون دولار المستحقة على أنرون ، وفي 03 ديسمبر 2001 تم توجيه إنذار إلى الموظفين لمغادرة الشركة في نفس اليوم، وكانت ردة فعل مكتب التدقيق آثر/أندرسون ARTHUR/ ANDERSON انهما خدعا من الشركة وأنه تم حجب معلومات هامة عنهما .[2]

2- الأساس الفكري للمحاسبة الإبداعية:

مثلما تطورت نظرية المحاسبة والفكر المحاسبي من تقنية تسجيل إلى نظام يهدف لإنتاج معلومة ذات جودة عالية في اتخاذ القرار، كذلك الأمر بالنسبة للمحاسبة الإبداعية، حيث استندت لفرضية انتقال الثروة(3)، وتعد دراسة Stolowy and Breton سنة 2003 من الدراسات الهامة التي وضعت إطار نظري لفهم ممارسات التلاعب المحاسبي قائم على مبدأ انتقال الثروة بين الملاك لعدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك الآخرين، وقبل بروز هذا المبدأ كانت نظرية الوكالة نقطة معطفية في بروز الصراعات بين الأطراف.

---

[1] هوام جمعة، نفس المرجع، ص 47.

[2] عائشة بوعزم، جرائم جبائية الشركات، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2020، ص 458.

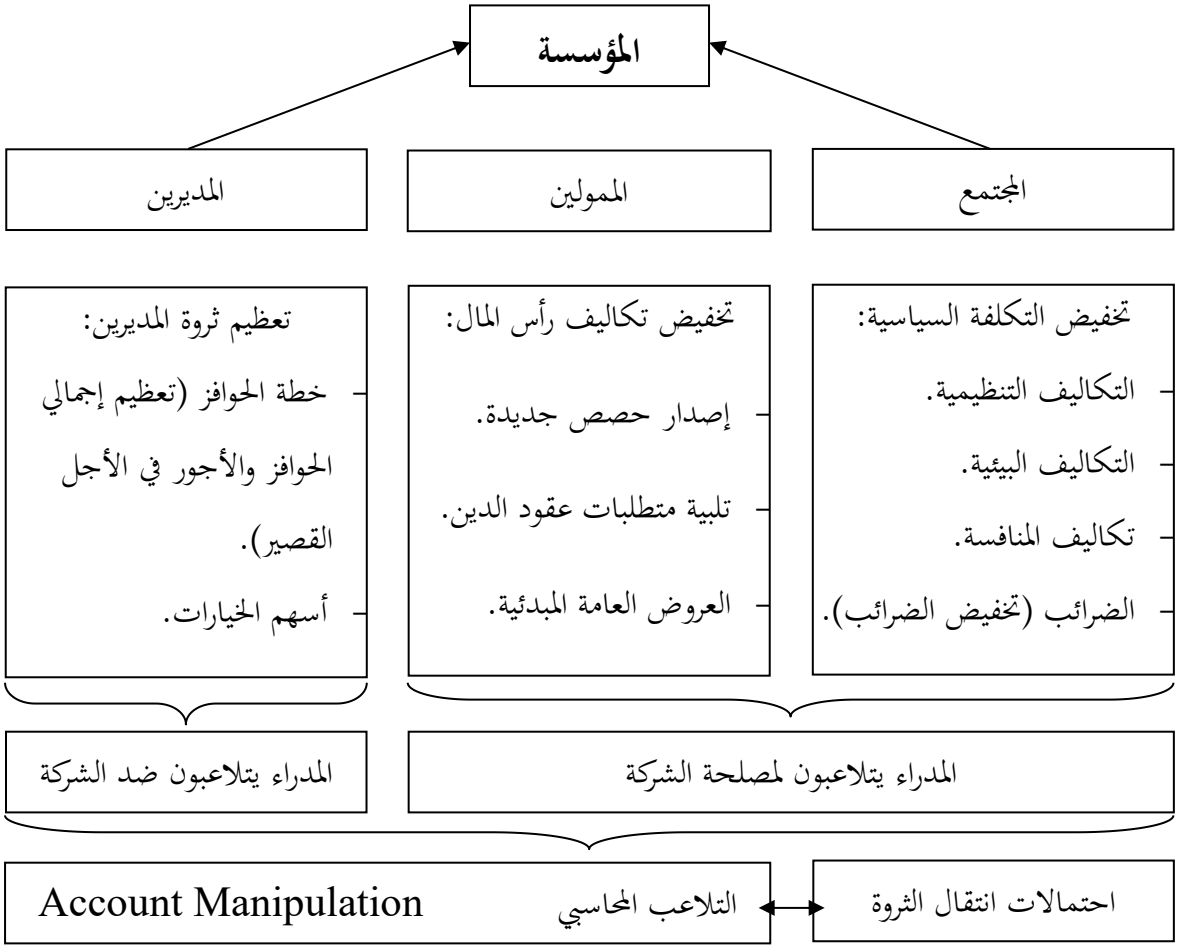
(3)**مرجع نفسه**، ص ص32-33.

- **نظرية الوكالة:** مع تطور الفكر المحاسبي وبالخصوص أثناء الثورة الصناعية نشأت فكرة الوكالة وتعني الفصل بين الملكية والإدارة في المنشأة (المؤسسة) ما أدى إلى بروز صراعات بين الإدارة والملاك (أطراف عقد الوكالة)، وخصوصا عندما تحاول الإدارة تعظيم منفعتها الخاصة على حساب الملاك أو العكس، ونتيجة لذلك يحدث تضارب لأطراف العقد وسعي كل طرف من أطراف الوكالة لتحقيق مصالحه الذاتية التي تتعارض مع مصالح الآخرين يؤدي إلى ظهور مشكلات وكالة داخل الوحدة الاقتصادية.

- **مبدأ انتقال الثروة:** حيث تهدف الإدارة من وراء التلاعب المحاسبي للتأثير في عملية انتقال الثروة ما بين الأطراف[1] وهنا نوضح، أن الوحدة عبارة عن ذمم ومصالح وأصول وخصوم وحقوق للملكية (التزامات واستخدامات) تتقاسمها عدة أطراف مساهمين حاليين ومستقبلين، زبائن، موردين، ...إلخ، وكذا الدائرة الحكومية المتمثلة في الضرائب، كون الضريبة وتحصيلها يتجسد في نقل ذمتها من خزينة المؤسسة للخزينة العمومية، وبالتالي إدارة الضرائب جزء مستفيد من فرضية انتقال الثروة وبالقدر الذي تقرر الأرقام المحاسبية المعلن عنها، هذا يديره التلاعب المحاسبي في توزيع قيمة الثروة لكل طرف.

(1) Stolowy. H and Breton .G, (2003) “Account manipulation :A literature Review and proposed conceptual framenork” avaitable.on-line at: http: //www.emeraldinsight.com.

الشكل رقم (02-02): أسس التلاعب المحاسبي



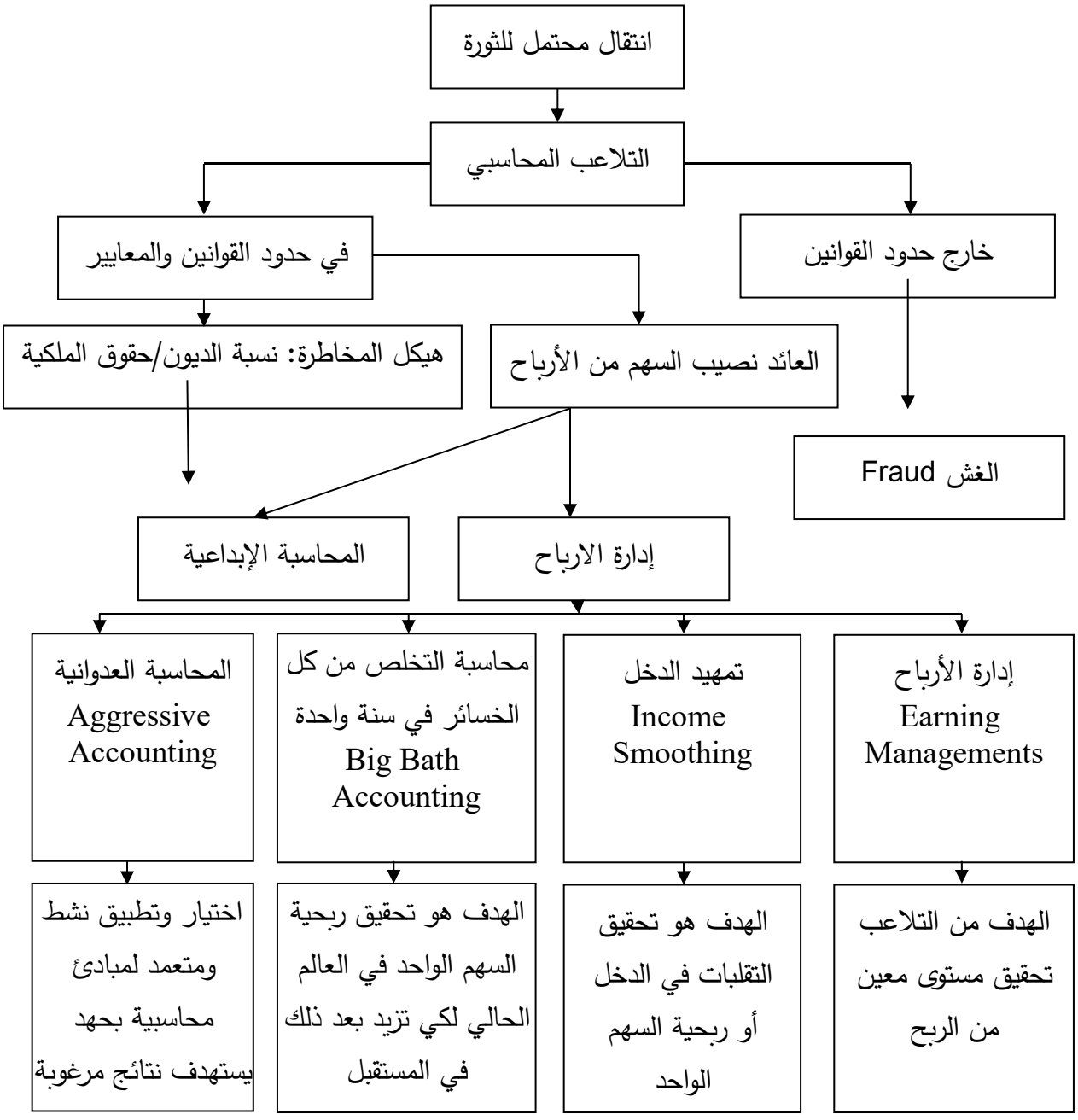
المصدر:Stolowy and Breton, p34

من الشكل أعلاه يمكن التعليق على احتمالات انتقال الثروة كالتالي:

- **علاقة الشركة بالمجتمع:** إذ تتحمل الشركة مجموعة من الأعباء القانونية والتنظيمية وحتى البيئية (الجباية البيئية) والضرائب المفروضة بموجب القانون الجبائي، وعليه تهدف الإدارة في هذا الموقف إلى تخفيض هذه التكاليف بأي وسيلة وتكون بصدد التلاعب في مصلحة الشركة.
- **علاقة الشركة بالممولين:** كون الشركة في بحث دائم عن مصادر التمويل بأقل تكلفة ممكن سواء على طريق القنوات البنكية أو إصدار أسهم وحصص جديدة يحتم عليها وضع مالي مريح وممتاز، فيكون التلاعب هنا لمصلحة الشركة.
- **علاقة الشركة بالإدارة:** تكون الوضعية والاتجاه الغالب في هذه الحالة تعظيم الربح، إذا أن خطة الحوافز والمكافآت مرتبطة برقم الربح، ما يسفر عنه تلاعب الإدارة بالأرقام المالية والمحاسبية ضد مصلحة الشركة.

كما أنه ونظرا لتعارض المصالح فلا يمكن توقع انتقال الثروة في حالة عدم التلاعب المحاسبي، لأن غاية كل طرف نصيبه من ثروة الشركة إلى أقصى حد ممكن مع عدم الاهتمام بالطرف الآخر ما يمهد لفكرة ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

الشكل رقم (02-03): الإطار النظري لممارسات التلاعب المحاسبي



المصدر:Stolowy and Breton

, p34

الشكل أعلاه، يوضح مسار التلاعب المحاسبي انطلاقا من فكرة تعارض مصالح أطراف العلاقة التعاقدية داخل الشركة وقد تمارس التلاعبات المحاسبية خارج الأطر والقوانين والمعايير مشكلة بذلك غش، أو تمارس تحت مسمى المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.

3- التلاعب المحاسبي والمحاسبة الإبداعية:

إذا مورس التلاعب المحاسبي خارج القوانين والمعايير فهو غش صريح وفاضح، في حين تنطوي ممارسات المحاسبة الإبداعية على نوعين من التلاعب: [1]

3-1 طرق تلاعب محاسبي:

ويكون من خلال اختيار فرصة اختيار الطرائق (البدائل المتاحة) والسياسات المحاسبية البديلة الممنوحة في إطار النظام المحاسبي المالي -SCF-مثال ذلك: طرائق تقييم المخزون السلعي، معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية...إلخ، وغالبا ما تكون هذه الفترة مرحلة الاعتراف كمرحلة أولية في التسجيل المحاسبي.

كما يمكن أن يكمن التلاعب في استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثل تقدير العمر الإنتاجي وتمثل هذه مرحلة القياس كمرحلة مركزية في عملية التسجيل المحاسبي وإعطاء قيمة للأحداث المالية والتجارية.

ووجب التنويه أن المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية تعطي مجالا للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية، إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثرا بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.

في ضوء ما سبق يتبين أن التلاعب المحاسبي عملية تضليل وخداع لأصحاب المصلحة المستفيدين من القوائم المالية من قبل الإدارة عن طريق اتباع مجموعة من الإجراءات والطرق

(1) علي عبد الصمد عمر، **مرجع سابق**، ص ص309-314.

المحاسبية الملتوية لتحريف الحقائق لما يخدم مصلحتها، كما يمكن أن يكون قيود محاسبية وهمية أو مصطنعة لا تعبر عن حقيقة نشاط المؤسسة ولا تمثل الذمة المالية الحقيقية.

3-2 **طرائق التلاعب غير المحاسبي:** وهي طرق تتم خارج المبادئ المحاسبية وتمس الجانب القانوني والتنظيمي للعمليات المنجزة وإدخال الصبغة الاحتيالية عليها، يمكن ذكر بعض مظاهرها في:

- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات.
- تسجيل فواتير بيع بتواريخ سابقة.
- تضخيم المخزون من خلال تسجيل مخزون وهمي غير موجود.
- تسجيل عملية بيع صورية غير حقيقية.
- تسجيل عمليات البيع قبل اكتمالها، ...إلخ.

ولهذا فطرائق التلاعب غير المحاسبي تمثل غش أكثر منها أخطاء غير مقصودة وهذا الأمر سنعاود التطرق له بالتفصيل في الاجزاء القادمة من هذه الدراسة.

4- دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية:

مع اختلاف الأسباب والدوافع وراء ممارسات المحاسبة الإبداعية إلا أن وجود مصالح خاصة للأطراف التي تتلاعب بالحسابات هو المحرك الأساسي وراء كل عمليات التلاعب، ونجد دوافع الإدارة في استخدام المحاسبة الإبداعية في العناصر الآتية وهي: [1]

4-1 **التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق:** هدف التلاعب المحاسبي تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسين بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا تعلق الأمر بالسوق المالي فالهدف هو

(1) مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، **أثر استخدام أساليب المحاسبية الإبداعية على القوائم المالية**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد04، جوان 2018، ص ص202-203.

تقديم أفضل صورة ممكنة للأرباح وذلك لتحقيق أقصى سعر يمكن بيع الإصدار به والحصول على مستثمرين جدد.

نعاين هنا أن هذا الدافع للجوء للتلاعب المحاسبي لتحسين الوضعية المالية وصورة المؤسسة في السوق المالي هو دافع ضعيف ونسبي في الجزائر، وهذا راجع لطبيعة التوجه الاقتصادي في الحصول على مصادر التمويل وقلة الاعتماد أو حتى غيابه باللجوء لسوق مالي نشط–البورصة– هذا الأخير غير مهيكل وغير مسيطر لتوافد والتقاء المستثمرين الحاليين والمرتقبين (نجد هذا الدافع في النموذج الاقتصادي الانجلو ساكسوني وليس في النموذج الفرانفوكوني).

4–2 **زيادة الاقتراض من البنوك:** التلاعب المحاسبي للتأثير على الوضعية المالية للمؤسسة ناجم للرغبة في الحصول على التمويل اللازم من البنوك عندما تعاني هذه المؤسسات من مشاكل السيولة لاستمرار عملياتها التشغيلية والاستثمارية وأحيانا للوفاء بالتزاماتها.

نعاين هنا، ومن الناحية العملية في الجزائر ضعف الدراسات التحليلية والتحقيقات البنكية المعمقة للقوائم المالية المودعة ويقتصر في غالب الأحيان منح القرض البنكي على تقديم المؤسسة لضمانات موثقة (عقارات واخرى) مما يضعف هذا الدافع لممارسات التلاعب المحاسبي في بيئة الاعمال الجزائرية.

4–3 **لغايات التصنيف المهني:** يكون التلاعب المحاسبي بغية الحصول على تصنيف متقدم (Qualification) للمؤسسة على منافسيها من المؤسسات التي تعمل في المجال نفسه.

نعاين هنا كذلك، محدودية هذا النمط في بيئة الاعمال الجزائرية، إذ يقتصر غالبا على قطاع الاشغال العمومية والري من أجل الظفر بالمناقصة والصفقة العمومية.مما يبعد هذا الدافع إلى حد كبير.

4–4 **غايات التلاعب الضريبي:** الدافع هنا للتلاعب المحاسبي هو التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات، وكذا زيادة وتضخيم الأعباء وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي (الأساس الضريبي) أي المبلغ الذي على أساسه يتم حساب وتصفية مختلف الحقوق والضرائب والرسوم المستحقة.

هذا الدافع هو الاتجاه الغالب في الجزائر، أي التلاعب وممارسة المحاسبة الإبداعية بهدف التلاعب الضريبي أو التهرب والغش الضريبيين، وهذا من منطلق أن الفكر المؤسساتي في الجزائر قائم على أن القوائم المالية المساهمة في إعداد التصريحات الجبائية تعد خصيصا وبامتياز لأغراض جبائية بهدف تقليل التكلفة الجبائية (العبء الضريبي)، كما أن الضريبة في ثقافة المؤسسة تعتبر عبء يجب التخلص منه.

واذ المصالح متصادمة ومتعارضة بين مالية المؤسسة والقانون الضريبي، فهدف المؤسسة البقاء وتحقيق أكبر قدر من الأرباح دون اقتطاع ضريبي وترى أن هناك ضغط ضريبي مزمن مع غياب الثقافة الجبائية لديها، ومن جهة أخرى إدارة الضرائب تعظم الإيرادات وعلى عاتقها ضمان أكبر مردودية للخزينة العمومية ومخولة بممارسة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها.

هذا ما يقودنا لترجيح الدافع الأهم للتلاعب المحاسبي في الجزائر هو تقديم إقرارات وتصريحات غير حقيقية ومضللة وغير نزيهة لتقليل العبء الضريبي.

إلى جانب الدوافع الأساسية السابقة،هناك بعض الظروف لممارسة المحاسبة الإبداعية:

- تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن إدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.[1]

- وجود المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية وهو أمر يخلق مناخ محفز للمحاسبة الإبداعية، فعادة تتيح التنظيمات المحاسبية حرية الاختيار بين السياسات المحاسبية مثل الاختيار بين التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة. [2]

- سوء استخدام مفهوم الاهمية النسبية، هذه الاخيرة تعني مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير حكم الفرد، فوفق هذا المبدأ يجب على المؤسسات أن تفصح عن الأخطاء المحاسبية التي تعتبر ذو أهمية

---

(1) ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبية الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية**، مجلة العزي، العلوم الاقتصادية الإدارية، المجلد التاسع، العدد32، القادسية، العراق، 2015، ص244.

(2) علي عبد الصمد عمر، **مرجع سابق**، ص306.

نسبية للمستخدمين، فبعض المؤسسات قد ترى أنه ليس من الضروري الافصاح عن الاخطاء التي تمثل ما نسبته 05% من الأرباح.[1]

ما يمكن الإشارة له، أنه وفق بواعث ودوافع الشركة لممارسات المحاسبة الإبداعية في اغلبها تكون بتحسين بنود القوائم المالية أي برفع قيمتها لإظهار وضعية مالية مريحة، إلا إذا كان دافع التلاعب الضريبي تكون التلاعبات المحاسبية تنطوي على الإخفاء والتقليل والتصريح الناقص أو الكاذب وقيود غير صحيحة، وهذا بهدف تقليل الوعاء الضريبي الذي هو أساس اقتطاع الضريبة.

المطلب الثاني: الغش والتهرب الضريبيين والمحاسبة الإبداعية

لإظهار مدى الترابط بين التهرب الضريبي والمحاسبة الإبداعية كوجهين لعملة واحدة وكظاهرتين سلبيتين سنعرج على العناصر الأساسية المكونة لهما.

1- التهرب الضريبي:

فالتهرب الضريبي جريمة اقتصادية لها مفهوم وأسباب واشكال وأركان.

1-1 المفهوم:

هو محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا ويعرف كذلك "التهرب الضريبي هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي".[2]

ويبدأ التهرب من الاقتصاد الخفي، والذي تكون السوق الموازية فيه إحدى مظاهره (التهرب يغذي السوق الموازية بالسلع والخدمات)، وأدناه الاستفادة من خدمة الدروس الخصوصية أو تقديمها بالمقابل، إلى أن يصل إلى مستويات خطيرة كتجارة المخدرات والممنوعات. [3]

---

(1) علي عبد الصمد عمر، **مرجع سابق**، ص308.

(2) J. C Martinez, **La fraude Fiscal**, PUF, 1984, p43.

(3) ونادي رشيد، **الاندماج الاقتصادي للسياسة المالية**، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03، 2014/2013، ص117.

كذلك التهرب من الضريبة هو تخلص المكلف نهائيا من الضريبة المستوجبة عليه للدولة كليا، أو جزئيا دون أن ينقلها للغير[1]، فالتهرب من الضريبة يختلف عن نقل عبء الضريبة ،ففي الحالة الأولى يضيع حق الدولة أما في الحالة الثانية فيتخلص المكلف القانوني منها محملا إياها ودفعها على ذمة المكلف الحقيقي.

ويعد التهرب الضريبي ظاهرة عالمية ليست لها جنسية محددة، مع اختلاف نسبة استفحاله في الدول النامية بمعدلات عالية مقارنة بالدول المتقدمة.

كما لا يمكن تصور وجود ضريبة بلا غش وكما يقال: "أينما توجد شجرة يوجد ظل وأينما توجد ضريبة يوجد غش".

وللتهرب الضريبي نوعين: تهرب مشروع وتهرب غير مشروع.

1-1-1 **التهرب المشروع:** وهو التخلص دفع الضريبة كلها أو جزء منها دون مخالفة القانون الجبائي، ودون أن ينقلها للغير. [2]

ويسمى أيضا هذا النمط من التهرب الضريبي المشروع بالتجنب الضريبي، وهذا التهرب قد يكون مقصودا من المشرع ومتوافقا مع أهدافه من فرض الضريبة في شكل خدعة ضريبية Niche لاستقطاب نشاطات معنية أو الاستثمار في مجالات أو مناطق معينة، أي الابتعاد عن ممارسة النشاطات الخاضعة لضريبة أو رسم مرتفع أو عدم استهلاك مواد تكون الضرائب على الانفاق فيها كالرسم على القيمة المضافة مرتفعة أو خاضعة للضرائب القيمية.[3]

من خلال ما سبق، يمكن تعريفه على أنه تجنب الواقعة المنشأة للضريبة أي الامتناع عن دخول مجال الاخضاع وهو أمر مشروع لا يؤاخذ عليه القانون ويندرج في إطار حرية التصرف المنصوص عليها في الدستور.

---

(1) رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق** ، ص420.

(2) **مرجع نفسه**، ص421.

(3) رشد ونادي، **مرجع سابق**، ص118.

2-1-1 التهرب غير المشروع:

وهو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها للدولة بمخالفة القانون وهذا التهرب ومداه (كليا أو جزئيا) ليس قاصرا على وعاء ضريبة دون أخرى، أي تحقق التهرب سواء كان وعاء الضريبة هو الدخل أو الإنفاق أو رأس مال.[1]

ويطلق على هذا التهرب غير مشروع اسم الغش الضريبي ويتضمن عدة تعاريف لعل أهمها أنه صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، وهذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات حينا وفي عدم دقة القيود حينا آخر وفي مخالفات تضاف إلى عملية أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكبي الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد. [2]

من خلال التعاريف أعلاه، يمكن وضع تعريف الغش الضريبي على أنه الاستعمال غير قانوني للقانون وهو مقاومة الضريبة وعدم الامتثال الضريبي، كما أنه مخالفة صريحة لاحكام القانون الجبائي والنصوص الضريبة باستعمال طرق احتيالية وتدليسية.

ونقف في إطار مفهوم تهرب غير المشروع ونستخلص أنه احتيال وتدليس يندرج في إطار التلاعب والخداع وهذا ما يتوافق تماما مع التلاعب المحاسبي وغير محاسبي المميز للمحاسبة الإبداعية، فكلاهما وجهان لعملة واحدة هدفهما إظهار وضعية غير حقيقية ومزيفة، وإذا كانت المحاسبة الإبداعية فن طهي الأرقام المحاسبية فالتهرب غير مشروع الضريبي هو فن طهي التصريحات الجبائية.

2- أسباب التهرب الضريبي:

يمكن ذكر دوافع التهرب الضريبي الآتي: [3]

---

(1) رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية ،مرجع سابق**، ص421.

(2) لجلط هشام، **الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، نقود مالية، جامعة المدية، ص04.

(3) رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية ،مرجع سابق**، ص426.

2-1 **الأسباب النفسية:** الثقافة الجبائية في المجتمع تعاني من نقص شديد إذ أغلبية الأفراد لا يحسون بالذنب أو بارتكابهم للخطأ عندما يقومون بمغالطة مصلحة الضرائب، ومازال المكلف يفتقد للوعي الضريبي والتحضر الضريبي، إذ ارتبطت الضريبة في ذهنه بالغرامة والاقتطاع المجاني والعقوبة وهذا نتاج تطورات وتراكمات تاريخية.

2-2 **الأسباب السياسية:** بسبب تدعى «LeFiscalisme» التي تستعمل الاقتطاع الجبائي ليس فقط لمجابهة النفقات العامة لكن أيضا للسياسة الاجتماعية حيث أنه عندما تحس الطبقة الاجتماعية أنها ظلمت من طرف الطبقة الحاكمة ترى في التهرب الضريبي شكلا من أشكال المقاومة، وكما يقال: "التهرب الاجتماعي أخطر من التهرب الضريبي".

2-3 **الأسباب التقنية:** ترتكز هذه العوامل في تعقد النظام الضريبي من حيث الغموض، وصعوبات التطبيق والذي قد تعاني منه حتى مصلحة الضرائب هذا التعقيد وعدم الوضوح وكثرة الإجراءات ساهم في غياب التجاوب المكلف مع الالتزامات الضريبية وساهم أيضا في تطور وتفشي ظاهرة التهرب.

2-4 **الأسباب الاقتصادية:** بقاء واستمرار أي مؤسسة يستلزم تحقيق الربح وتدويره وتعظيمه وهذا يتنافى مع فكرة الاقتطاع الضريبي وترسيخ أن الضريبة عبء يجب التخلص منه أكثر من إلزامية تسييره.

2-5 **الأسباب التشريعية:** تتفاوت الأسباب التشريعية فمنها ما تعلق بالتشريع الضريبي، ومنها ما تعلق بالمكلف أو المدين بالضريبة، ومنها ما تعلق بالإدارة الضريبية المكلفة بإحصاء الوعاء وإجراء التصفية وتنفيذ التحصيل، ويمكن تلخيص هاته العناصر في النقاط الآتية:

- عدم استقرار التشريع الجبائي وتعديله باستمرار ما يضعف اليقظة الجبائية لدى المكلف.
- الغموض الذي يميز القاعدة الضريبية وكثرة المعدلات وارتفاعها وهذا ما سنطوره بتطرقنا لعنصر الضغط الضريبي.
- التمايز في المعاملة الضريبية بمنح إعفاءات لقطاع معين دون غيره أو طبقة معينة دون غيرها، ما يخلق الشعور باللاعدالة الجبائية.

- فيما يخص المكلف تتمثل في ضعف الوعي الجبائي لديه واعتبار الضريبة اقتطاع جائر خاصة إذا لم تحقق أي نفع حقيقي للمجتمع، أو يلاحظ ضعف الجزاء على المتهربين، إلى جانب هذا فقدان الثقة بين الدوائر الضريبية والمكلف.

- فيما يخص الإدارة الضريبية نجد أحيانا عدم كفاءة الإدارة الضريبية سواء في العنصر البشري أو الامكانات المادية، مع تفشي ظاهرة المحاباة والمحسوبية والرشوة والتعسف الإداري في نطاق الفساد الإداري والمالي، وكما يقال: الفساد لص التنمية.

نقف عند هذا العنصر المتعلق بالدوافع، لنعاين أن مصلحة الضريبة تتعارض مع مصلحة المكلف (الشركة أو المؤسسة)، إذ تهدف الشركة للاحتفاظ بأكبر قدر ممكن من الربح وتهدف الضرائب لاقتطاع جزء قد يكون كبير من هذا الربح، وهذا ما يجعل الأسباب الاقتصادية تتوافق إلى حد كبير مع غاية استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية لأجل التلاعب الضريبي.

3- أثار التهرب الضريبي:

تداعيات التهرب الضريبي سلبية على كل الأصعدة، نبينها في التالي:

3-1 **الآثار المالية والاقتصادية:** نلخصها في النقاط التالية:

- ظهور قطاع لا يؤدي الضرائب يفوت على الدولة جزاء هاما من الموارد المالية.

- لجوء الدولة إلى وسائل تمويلية أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي وبالتالي تنتسب في مخاطر تمس بالاستقلال المالي للبلد. [1]

- عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأمثل.

- عجز الدولة على أداء واجبتها الأساسية اتجاه مواطنيها.

- الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.

---

(1) ونادي رشيد، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التخطيط، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص43.

- تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل كبيرة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.[1]

- نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام وبالتالي الحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية.

- الإخلال بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة.

3-2 **الأثار الاجتماعية:** وهي لا تقل أهمية من حيث التداعيات السلبية الاجتماعية والنفسية في المجتمع:

- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.

- عدم المساواة بين المكلفين والشعور بعدم المساواة في توزيع العبء الضريبي مع استفادة الكل أي المتهرب وغير المتهرب من خدمات المرافق العامة.

- تصبح الضريبة عامل افساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التماحل والإفلات من الواجب الضريبي. [2]

نعقب على الأثار السلبية للتهرب الضريبي وما يقابلها في ممارسات المحاسبة الإبداعية، هذه الأخيرة وإن كانت محصات جبائيا إلى أنها تؤدي إلى ظهور عمليات وأوعية مهربة من دفع الضريبة وتحرم خزينة الدولة من موارد مالية إضافية، بل أخطر من هذا، فإنها تمارس باسم النظام المالي المحاسبي وحتى من طرف مهنيين في المحاسبة، هذا ما يقودونا لاستنتاج أن التداعيات لكل من التهرب الضريبي والمحاسبة الإبداعية تمثل نقاط تلاقي متعددة.

4- **أشكال التهرب الضريبي غير مشروع:** يمكن التمييز بين شكلي التهرب الضريبي غير مشروع على النحو الآتي:

---

(1) رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية،مرجع سابق**، ص426.

(2)**مرجع نفسه**، ص427.

4-1 **الغش البسيط:** ويعرف هذا النوع من الغش أنه كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة، ويعتبره المشرع محاولة معتمدة لتضليل الإدارة الضريبية باستعمال عنصر التدليس والتمثيل في:

- النقص في التصريح.
- التأخر في تقديم التصريح.
- عدم تقديمه نهائيا.

4-2 **الغش المركب** (الموصوف)**:** أي استعمال المكلف طرق تدليسية واحتيالية في إقرار الوعاء الضريبي وبإرادته، حيث يجمع عناصر الغش وهي:

- **الإخفاء المادي:** عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعملية فعلية (وهمية وغير حقيقية).
- **الإخفاء القانوني:** وذلك بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقة.
- **الإخفاء المحاسبي:** باستعمال قيود محاسبية غير صحيحة وغير نزيهة لا تعكس حقيقة النشاط.

من خلال ما سبق التطرق له في موضوع أشكال التهرب الضريبي غير مشروع، يتبين أن الغش المركب أو الموصوف يتطابق تماما مع ممارسات المحاسبة الإبداعية المنطوية على الإخفاء المادي والقانوني والمحاسبي.

5- الضغط الضريبي:

إن تصميم النظم الضريبية هو فن شأنه شأن بقية أجزاء علم الاقتصاد، أين وجب فيه الإلمام بمؤشرات مهمة كمؤشر الضغط الضريبي، وهذا كون الاقتطاعات الضريبية الإجمالية لها ارتباط مباشر بحجم مختلف التعاملات التي تميز الاقتصاد الوطني وكذا تأثيرها على شرائح المكلفين.

فالضغط الجبائي أو كما يسمى أيضا مستوى الجباية أو الاقتطاع الإجباري وعند الآخرين الضريبة على الاقتصاد يعبر عن شبه الاقتطاع مقارنة بكمية الثروة المنتجة المعبر عنها إما بالناتج الداخلي الخام أو الناتج الوطني الخام، ويسمح لنا بتحديد العبء المالي الذي يتحمله الأشخاص أو الاقتصاد الوطني ككل. (1)

وقد درس أرثرلافير ARTHERLAFFER هذه العلاقة وعبر عنها بمنحناه الشهير(2)، حيث أن مستوى التحصيل الضريبي يتغير طردا مع الضغط الجبائي، ويزيد التحصيل مع زيادة النسب الضريبية إلى أن يصل إلى حد معين يصبح تحرك منحنى التحصيل في الاتجاه العكسي، وعند الذروة يمكن اعتبار الضريبية مثلى وكل زيادة في سعر الضريبة تكون النتيجة عكسية ويقابلها نقص في الإيرادات الجبائية أي بداية التمرد وعدم الامتثال للضريبة ومقاومتها ،ويترجم مقولة لافير (كثرة الضريبة تقتل الضرائب).

"يرتبط المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي بالأثار التي يتركها على النتائج المحلي الخام، فالمعدل الامثل هو ذلك المعدل من ناحية الاقتصادية، أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو ذلك الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها".(3)

فمن خلال مستوى الضغط الضريبي يكون رد فعل المكلف، فكل ما كان مرتفعا كان رد فعل سلبي ومقاومته للضريبة والعكس صحيح، كما نميز بين: (4)

$$\text{الضغط الجبائي الفردي} = \frac{\text{الضريبة}}{\text{الفردي الدخل}}$$

$$\text{الضغط الجباعي} = \frac{\text{الجبائية الإيرادات}}{\text{الخام الداخلي الناتج}}$$

---

(1) قدي عبد المجيد، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري الفترة 1988-1995**، أطروحة دكتوراه دولة علوم اقتصادية، فرع النقود والمالية، 1995، ص212.

(2) ونادي رشيد، **الإدماج الاقتصادي للسياسة المالية، مرجع سابق**، ص126.

(3) قدي عبد المجيد، **مرجع سابق**، ص161.

(4) رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية ،مرجع سابق**، ص430.

ويدل على مدى تحمل المكلف (فرد أو مؤسسة) لثقل الضريبة، كما أن الاقتطاعات تمثل جبائية وشبه جبائية، هذه الأخيرة، لا تدخل خزينة الدولة كالرسوم التي ترفضها بعض المؤسسات كمؤسسة توزيع المياه أو الكهرباء أو مصلحة الضمان الاجتماعي.

في المقارنة، فإن الضغط الضريبي المرتفع عامل يدفع المكلف لممارسات التهرب الضريبي ومخالفة القانون الجبائي، أما بخصوص المكلف أو المؤسسة وفق النظام الحقيقي الملزمة بمسك محاسبة نظامية وقانونية وذات مصداقية فإن التصريح بأسس ضريبية عالية ينتج عنه اقطاع ضريبي وشبه ضريبي مرتفع في حالة وجود مستويات للجباية مرتفعة، هذا ما يضع المؤسسة أمام خيار الوفاء بالواجبات الجبائية أو خيار التلاعب المحاسبي وإدارة الأرباح لأجل التقليل من العبء الضريبي.

6- جريمة التهرب الضريبي:

يعتبر التهرب والغش الضريبي جريمة اقتصادية يعاقب عليه القانون، وقد تم ذكر هذا الأمر في الدستور الجزائري "يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبين".[1]

كما تم ذكر التهرب والغش الضريبين صراحة في القانون الجبائي وفي أحكام القوانين المالية نذكر المادة (29) ق.م 2004، والمادة 13 ق.م 2006، والمادة 45 ق.م 2009.

هذه الجريمة مثلها مثل باقي الجرائم تتضمن ركنين:

6-1 **الركن المادي:** وهو حدوث الضرر المالي للخزينة العمومية كون الاقتطاع الضريبي أقل من قيمته الاصلية حيث حال التهرب الضريبي دون الوصول إلى مبلغ الضريبة المستحقة بدقة.

6-2 **الركن المعنوي (القصد):** يعني توفر النية السيئة لدى المكلف بالضريبة وتعمده التهرب، وهنا الصعوبة بما كان للتمييز بين الأخطاء العمدية وغير العمدية لثبوت الفعل الإجرامي من عدمه.

(1) الدستور الجزائري 2020، المادة 82 منه، الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة في 30 ديسمبر 2020.

ما يقابل هذا العنصر في إطار المحاسبة الإبداعية يرتكز على مقولة: "وجود المحاسبة لا يمنع اللجوء إلى وسائل الغش الجبائي"[1]، فالبنود المحاسبة الخاطئة والمزيفة هي عناصر مادية مثبتة، مع إثبات درجة الخطورة والتكرار المفضي للقصد وسوء النية.

نود أن نضيف هنا، أن الركن المعنوي هو العلاقة بين الشخص وجريمته، وللركن ضروري في تكوين أية جريمة، إلا أنه في جريمة الغش الضريبي ليس له أهمية فائقة' إن يكفى توافر الركن المادي لإثبات الركن المعنوي، وهذا ما سنثبته في تحليلنا لمصطلحات الإحتيال والخطأ وتصويبيهما بالتسوية الجبائية سواء توافر القصد أم لم يتوفر .

المطلب الثالث: طرائق التهرب الضريبي والمحاسبة الإبداعية

تتعدد الأشكال والقنوات التي يتبعها المكلف، جبائيا والمؤسسة محاسبيا للتملص بشكل كلي أو جزئي من الضريبة، فهي في بعض الأحيان هوامش وبدائل الاختيار التي يمنحها النظام المحاسبي والمالي وأحيانا أخرى مزايا التكنولوجيات الحديثة والبرامج المعلوماتية.

1- الغش عن طريق التحايل المحاسبي:

المحاسبة كنظام مولد للمعلومات المالية والحسابية تعد أهم المنابع الأساسية للتصريحات الجبائية، لذا يجبر القانون التجاري الجزائري المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، أي الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يحققون رقم الاعمال يتجاوز رقم أعمال سنوي 30 مليون دج أو الذين يحققون أدنى من هذا الرقم واختاروا الخضوع للنظام الحقيقي قبل 2020، وبعد 2020، الأشخاص المعنويين مهما كان رقم أعمالهم السنوي والطبيعيين الذين يحققون رقم أعمال أكبر من 15 مليون دج باستثناء الحالات الثمانية يجبرهم بمسك محاسبة قانونية وكاملة محكمة بالوثائق الثبوتية وتكون صادقة شكلا ومضمونا.

أما بموجب قانون المالية 2022، فقد خفض سقف الإخضاع بـ 8 ملايين دج ويخص الأشخاص الطبيعيين فقط مع استثناء الفئات الثمانية -08 -، مع إدخال النظام المبسط لفئة المداخيل غير تجارية (BNC).

(1) André Margairaz et Roger, Merkli, **La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc**, Lausaune, 1985, p93.

هذه المحاسبة كذلك القاعدة الأساسية لإجراء التحقيق والمراقبة من طرف أعوان الضرائب المؤهلين.

لذا يسعى المكلف إلى التحايل أو إخفاء حقيقة العمليات المحاسبية وذلك بتخفيض الإيرادات (حـ/7) أو التضخيم في الأعباء (حـ/6) أو الاثنين معا أو مخالفات أخرى.

1-1 التخفيض في الإيرادات:

وذلك باللجوء إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات والنواتج التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، سواء كانت هذه الإيرادات متعلقة: [1]

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي،
- عدم تسجيل الإيرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية بالمداخيل الحقيقية بالنسبة لأصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامون،

كما يمكن أن نضيف مما سبق:

- تحقق الحدث المنشأ (FG) حسب نوعية النشاط وعدم التصريح والتسجيل المحاسبي للعملية،
- إهمال بعض العناصر في تسجيل عملية البيع ومثال ذلك اقتطاع الضمان،
- تحقق الإيراد والمبيعات فعلا (حـ/7) مع إبقاء البضاعة في المخزون (حـ/3) أي مخزون وهمي لعدم إظهار أي أثر لعملية البيع في دفتر محاسبة المبيعات،
- التخفيض في قيمة المبيعات في الكمية والسعر الوحدوي أو حتى الخلط في تصنيفات البضاعة المباعة،
- الفوترة المزورة أو الوهمية لإخفاء الفوترة الحقيقية أو ظروف البيع في التجزئة مع إخفاء الهوامش الربح المطبقة واخفاء المستفيد الحقيقي من السلعة أو الخدمة،
- عدم تسجيل العمليات أو الإيرادات الاستثنائية (خارج الاستغلال) رغم تحققها نذكر على سبيل المثال التنازل عن أصل من الأصول المثبتة (حـ/2)، أو الحصول على مبلغ التأمين كإيراد خارج الاستغلال وجب تقييده محاسبيا وإخضاعه جبائيا،

---

(1) أحمد خيدل، زهيدة كيسي، **جريمة التهرب الضريبي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، غرداية، المجلد14، العدد01، 2021، ص1055.

- وجود تحصيلات بنكية للزبائن (مدين حـ/512، دائن حـ/411) دون وجود فوترة مسجلة محاسبيا،
- عدم التسجيل لبعض الإيرادات المتعلقة ببعض الأنشطة الخاصة كنشاط الترقية العقارية، حيث تسجل الإيرادات حسب نسبة التقدم في الأشغال (L'avancement) أو حسب الانتهاء (l'achèvement). [1]

كما نشير أن إهمال أو تخفيض تسجيلات الإيرادات محاسبيا أو تسجيلها بطريقة مخالفة للحقيقة، هو غش محاسبي وممارسة لمحاسبة إبداعية بغية التهرب الضريبي والتخلص من العبء الضريبي.

كذلك، عدم التسجيل أو التسجيل المحاسبي الناقص وغير الكافي للإيرادات قد يأخذ أشكال متعددة تتجاوز الحالات التي ذكرناها لأن الممارسة العملية أحيانا تتجاوز النظرية في الحالات المحصاة.

1-2 تضخيم الأعباء (حـ/6) أو عدم استيفاءها لشروط الخصم:

تضخيم الأعباء محاسبيا أو عدم استيفاء لشروط الخصم جبائيا[2]، يعتبر في حد ذاته غش محاسبي وغش جبائي ويمكن ذكر التجاوزات في:

- تعظيم المشتريات بهدف تعظيم الاستهلاكات دون فاتورة شراء مبررة،
- تسجيل مشتريات غير مبررة ووهمية،
- تسجيل خدمات أو أعباء أخرى وهمية،
- أن تكون الأعباء خارج الاستغلال، أو خارج الدورة المحاسبية، أو تجاوزت الأسقف الجبائية المقننة، أو غير مبررة بوثائق قانونية، ولم يتم إدماجها جبائيا في الجدول رقم (09) للميزانية الجبائية المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية،
- تسجيل نفس الفاتورة للشراء أو الأعباء مرتين،
- تسجيل بند محاسبي يستجيب لتعريف الأصل وفق SCF في حساب الأعباء،

---

(1) المادة 140 فقرة03، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ط2021.

(2) المواد 141 و168 و169، **مرجع نفسه.**

- تسجيل أعباء مفرطة أو مبالغ فيها مثل فاتورة البنزين مقارنة بقيمة وسيلة النقل،
- تسجيل المحاسبي لأجور مستخدمين وهميين (حـ/63) لا وجود لهم في أرض الواقع،
- تسجيل مخصصات اهتلاك (حـ/681) الأصول مثبتة غير موجودة، أو غير قابلة للاهتلاك كالأراضي (حـ/211)، أو تغيير في معدل الاهتلاك دون مبرر،
- تسجيل أعباء معتبرة وغير مسددة لعدة سنوات مالية ومثال ذلك المقاولة من الباطن (حـ/625) المستعملة بكثرة في نشاط الأشغال العمومية (ETB/TCE)،
- الخلط في التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي بين الأقساط والدفعات وهذا فيما يخص عدم دمج أقساط الاهتلاك مع خصم الدفعات القرض،

فحساب الأعباء حـ/6 بفروعه الرئيسية والثانوية مجال وحقل للغش المحاسبي والإبداع المحاسبي المؤدي للتهرب الضريبي وتقليل الوعاء الضريبي (النتيجة) الذي على أساسه يتم تصفية الضرائب على النتيجة.

1-3 مخالفات ذات أثر محاسبي وجبائي:

ارتأينا أن نضيف هذا العنصر في محور التحايل المحاسبي لأن هناك تجاوزات وخداع محاسبي ذو أثر مالي وجبائي وليس بالضرورة أن يكون تخفيض (-) للإيرادات أو تضخيم (+) للنفقات، يمكن ذكرها في الآتي:

- تضخيم المخزون النهائي (حـ/30 أو حـ/31 أو حـ/35) لأجل تخفيض المبيعات (رقم الأعمال) مع أن الحقيقة قد يكون المخزون تم بيعه وعدم التسجيل المحاسبي له وبقاءه كأموال نائمة،
- عدم تسجيل كل المشتريات أو تخفيضها بهدف التحكم في المبيعات وفي هوامش الربح الخام والصافية،
- البقاء في التسجيل المحاسبي لبنود محاسبية دفترية وغير موجودة في أرض الواقع، وما ينجر عنه من وضعية مالية إبداعية وأعباء ملحقة بتلك البنود المحاسبية،

- مراكز محاسبية معبرة لا تعكس الواقع مثال حساب المورد (حـ/401) تم تخليصه ولا يزال مدون محاسبيا، أو حساب زبائن (حـ/411) تم تحصيله ولا يزال في وضعية مدين، أو تسجيل لقرض وهمي (حـ/16) دون تسوية أو مبرر كتابي له،
- تسجيلات محاسبية غير صحيحة أو تم تعديل وجهتها الحقيقة، مثال تحصيلات زبائن سجلت محاسبيا على أنها تحويل أموال داخلية (حـ/581)، أو خروج أموال من البنك (مدين حـ/512) أو الصندوق (مدين حـ/530) على أساس تحويل أموال وهي في الحقيقة تسديد لالتزامات موردين غير مصرح بهم...إلخ،
- نشير أن حالات الخطأ أو الغش المحاسبي لا تعد ولا تحصى وهي وضعيات مخالفة لتوصيات SCF والتشريع الضريبي وقد ترفع عن المحاسبة الطابع المقنع والقانوني لأنها مظهر من مظاهر المحاسبية الإبداعية ذات الأثر الضريبي السلبي،

2- **الغش عن طريق التحايل المادي:**

المحاسبة كذلك هي في الأصل مقاربة واقعية، ويجب أن تعبر عن حقيقة نشاط المؤسسة ويقصد بالعمليات المادية المتحايل فيها:

- إخفاء السلع الخاضعة للضريبة وخلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية، [1]
- إخفاء الأموال النقدية الحقيقية الموجودة في الصندوق والمعبرة عن حقيقة النشاط،
- ممارسة نشاط خفي إلى جانب نشاطه الأساسي، أو وجود وحدات أو مخازن غير مصرح بها، أو بيع منتجات في السوق الموازية دون فواتير،
- خلق مؤسسات وهمية وبأسماء مستعارة،
- عدم احترام أو تزوير مقاييس الإنتاج المعمول بها في المصفوفة التقنية للإنتاج (Fiche technique)،
- الوضعيات السالفة ليس فقط إخفاء وتحايل مادي بل تمثل عدم تسجيل محاسبي أو تلاعب محاسبي مفضي لتهرب ضريبي،

(1) عوادية خديجة، **دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي**، مجلة المؤسسة،جامعة الجزائر03، المجلد 10، العدد01، 2021، ص147.

3- الغش عن طريق التحايل القانوني:

التحايل القانوني في ميدان الجباية يقصد به استبدال وضعية قانونية أكثر إخضاعا للضريبة محل أخرى أقل إخضاعا، ويأخذ التحايل القانوني مظهر التلاعب في تكييف الحالات القانونية أي تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى معفاة أو خاضعة لضريبة أقل. (1)

هذا وقد يأخذ التحايل القانوني مظهر إنشاء عمليات وهمية تهدف إلى التملص من الضريبة، كحصوله على فواتير مزيفة لعمليات شراء وهمية يتحصل من خلالها على خصم لرسم الذي يمس مشترياته من الرسم على رقم الأعمال.

هذه العمليات الوهمية والصيغات المستبدلة بالوضعيات الحقيقية هي موضوع قيد محاسبي غير صحيح ما يمثل تلاعب محاسبي لغايات التلاعب الضريبي.

4- الغش عن طريق التدليس:

زيادة على طرق التهرب الضريبي المذكورة سالفا، نذكر الأعمال التدليسية التي وردت في القانون الجبائي والجزء المتعلق منها بالمحاسبة: (2)

- إخفاء ومحاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة، وهذا يعني عدم التسجيل المحاسبي لعمليات البيع (حـ/7) وهو تحايل محاسبي،
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول على تخفيض، أو خصم أو أعباء أو إعفاء أو الاستفادة من الامتيازات، وهذا يعني وجود القيد المحاسبي لكن الوثيقة مزورة وهو تحايل قانوني،
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و10 والقانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، وهذا يعني تحايل قانوني ومحاسبي،

---

(1) أحمد خيدل، وزهية كيسي، **مرجع سابق**، ص1057.

(2) المادة 193 الفقرة02، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ط2021.

- كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي، وهذا يعني تحايل مادي وإخفاء للعناصر المادية للنشاط،

مما سبق، يمكن القول أن التدليس المذكور في القانون الجبائي هو تحايل محاسبي وتحايل مادي وتحايل قانوني، وهذه التحايلات هي أوجه المحاسبة الإبداعية، لذا فالمحاسبة الإبداعية يمكن تسميتها المحاسبة التدليسية،

المبحث الثالث: مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية

في هذا المبحث نحاول رصد أساليب المحاسبة الإبداعية على أهم القوائم المالية التي تعتبر قاعدة بيانية للتصريحات الجبائية.

المطلب الأول: التلاعب في قائمة المركز المالي

ترتبط أهمية الميزانية بما توفر من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين[1]، فقائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية وهي صورة فوتوغرافية للذمة المالية للمؤسسة، غالباً بتاريخ 31-12(ن).

1-فرص التلاعب:

مجال التلاعب المحاسبي المتعمد في قائمة المركز المالي قد يمس كل الحسابات الرئيسية والفرعية وفق مدونة (SCF)، ولكن يمكن ذكر هذه الممارسة الإبداعية في المحاور الاتية:

1-1-الأصول غير الجارية (المثبتة):

-التثبيت المعنوي C/20: وذلك عن طريق المبالغة في التقييم والاعتراف المحاسبي بهذه البنود بما يخالف الاصول والقواعد المنصوص عليها في-SCF- مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة.[2]

---

(1) ناظم شعلان جبار، **مرجع سابق** ، ص245.

(2) لعروسي اسيا، **ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم المالية،جامعة المسيلة، المجلد 11، العدد 02، 2018، ص 272.

-التثبيتات المادية C/21: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتطلب الأمر احتساب الاهتلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة القابلة للاهتلاك،[1] كما يمكن إهمال تكاليف مباشرة واساسية في دخول الاستثمار قيد الخدمة، كتكلفة الهدم.

وفي مجال تقييم الأصول المثبتة يسمح المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) بالاختيار بين تحميل الاصول الثابتة أما بمبلغ إعادة التقييم (القيمة العادلة) أو بالتكلفة التاريخية.

كما يفتح تغيير الطرائق المتبعة في محاسبة الاستثمار مجال التلاعب، وهذا سواء في طريقة التقييم أو معدل الاهتلاك الا إذا كان هناك مبرر كاف لذلك.

1-2-الأصول الجارية المتداولة:

-المخزون:

ويعد المخزون بمثابة أموال نائمة، وهو بند مستهدف لممارسات التلاعب المحاسبي بشكل كبير، سواء بتضخيم المخزون لتخفيض الاستهلاكات (حـ/6) او تخفيضه لتضخيم الاستهلاك والتحكم في رقم الأعمال (حـ/7) والنتيجة (حـ/12)

المخزون الأولى + المشتريات – المخزون النهائي = الاستهلاكات.

اضافة الى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون، هذه الأخيرة تتضمن تقنية (PEPS-FIFO) الوارد الأول الصادر الأول، أو التكلفة الوسطية المرجحة CUMP.

وقد يطال التلاعب في المخزون حتى الكمية المتبقية لكل صنف من أصناف البضاعة (حـ/30)، أو المادة الأولية (حـ/31)، أو المنتج النهائي (حـ/35) الخ.... لأن المخزون يظهر في دفتر الجرد: الكمية xالسعر الوحدوي = المبلغ، وهذا لكل صنف ومرجع.

---

(1) **نفس المرجع، نفس الصفحة.**

بند المخزن كأصول جارية يجب أن يتضمن كل الأصناف سواء في مقر المؤسسة، وبند المخزون أو مخزون خارجي (حـ/37) الذي يكون في محل آخر أو بحوزة إدارة الجمارك مثلا.

-**الذمم المدينة:** ويتم التلاعب هنا بإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات العملاء (حـ/411) اي حقوق المؤسسة لدى الغير، واظهاره بصورة غير صحيحة، كعدم ترصيده وإبقائه في المحاسبة رغم تحصيله بالبنك أو الصندوق، او تخصيص مخصص الديون المشكوك فيها (المؤونات) أو ابقاءه في الرصيد لعدة سنوات مالية.

-**النقدية والنقدية المعادلة** (حـ/5):ويتم في هذا البند عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية [1]، أو عدم تسجيل مبالغ دائنة ومدينة أو تسجيلها في غير حسابها، وهذا لكل الحسابات المالية سواء حساب البنك (حـ/512) أو حساب الصندوق (حـ/530) هذا الأخير من البنود الهامة للحسابات المالية، مع الزامية الاستعانة بوسيلة المقاربة البنكية «état de rapprochement bancaire» وهذا للمقاربة بين حساب المؤسسة لدى البنك، وحساب البنك لدى المؤسسة لهدف الوصول للرصيد النهائي الحقيقي .

أما أساليب التلاعب في الخصوم يمكن عرضها في:

1-3-حقوق الملكية:حيث تشمل حقوق الملكية قيمة المؤسسة الحقيقية، ومجالات التلاعب في هذا الصنف قد تنطوي على:

-التلاعب في التغيرات التي طرأت على رأس المال، سواء بالزيادة، حالة الادماج، كيفية حساب وتقدير العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة وكذلك سعر الاصدار . [2]

-عدم التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم (حـ/105)، أو عدم تعميمه لكل الفئة من التثبيتات موضوع عملية إعادة التقسيم.

---

(1) ناظم شعلان جبار، **مرجع سابق**، ص245.

(2) عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، دار هومة، الجزء الأول، 2018، ص 244.

-التلاعب في بند الاحتياطات (حـ/106) بتصنيفاته سواء الاحتياطات القانونية، النظامية، المنظمة أخرى.

-التلاعب في بند الترحيل من جديد (حـ/11) وعدم مطابقته لمحاضر الجمعية العامة والوثائق الثبوتية، حيث يتضمن هذا العنصر الأرباح المحتجزة غير الموزعة على الشركاء بموجب قرار الجمعية العامة.

-التلاعب في نتيجة السنة المالية (حـ/12) سواء بإظهار موجبة (حـ/120) أو سالبة (حـ/129) وهذا بعد ترصيد حسابات المنتجات (حـ/7) للسنة المالية مع حسابات الأعباء(ح 6).

1-4-خصوم غير جارية:

-عدم إدراج الإيرادات والأعباء المؤجلة (حـ/13) وعدم تكييفها وفق طبيعتها، نذكر: إعانات التجهيز، إعانات الاستثمار، الضرائب المؤجلة على الأصول (حـ/133)، الضرائب المؤجلة للخصوم (حـ/134)، المنتجات والأعباء الأخرى (حـ /138). [1]

-المبالغة في تقييم مؤونات الأعباء (حـ/15) مثل مؤونات المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات والمخصصات بسبب الانصراف الى التقاعد الخ ...

-عدم إدراج أو ادراج خاطئ للاقتراضات والديون المماثلة (حـ/16) المتعلق بالعمليات المالية سواء التي تمت بالجزائر أو خارجها، وبالعملية الوطنية أو المنجزة بالعملات الصعبة، وحتى عدم تسجيل قرض متعلق بعقد الايجار التمويلي المجسد للملكية الاقتصادية للأصل.

1-4-الخصوم الجارية:

(1) نفسالمرجع ، ص-ص252-253.

-تضخيم أو تخفيض قيمة بند الموردون (حـ/401) حسب غاية التلاعب، كعدم تسجيل التسديدات النقدية للمودين أو إظهار رصيدمعتبر للحساب لعدة سنوات مالية أو تسجيل لموردون وهميون سواء تعلق الأمر بموردوا البضائع والخدمات أو موردوا التثبيتات (حـ/404).

-تلاعب في تسجيل مبالغ الضرائب المستحقة دائن الحسابات حـ/444، حـ/445، حـ/447.

-عدم إدراج رصيد الخزينة السالبة والتسيقات البنكية (حـ/519).

2-مساهمة قائمة المركز المالي في التصريح الجبائي:

قائمة المركز المالي أو الميزانية المتضمنة الأصول، الخصوم، حقوق الملكية تقدم معلومات مفيدة لإدارة الضرائب عامة ولمصلحة التحقيقات الجبائية خاصة في إطار المراقبة الجبائية وهذه المعلومات هي:

-القيمة الدفترية للتثبيتات المادية والمعنوية للتأكد من وجودها الفعلي وعدم التنازل عنها (الضريبية على فائض قيمة التنازل) [1]، وكذا احتساب أقساط الاهتلاك كعبء قابل للخصم من النتيجة.

-القيمة الدفترية أو المحاسبية المصرح بها للمخزون (حـ/30) بكل أصنافه، والتأكد من الوجود الفعلي له بواسطة محضر جرد المخزن (بضاعة، مواد أولية، منتج تام).

-مبالغ النقدية المصرح بها وإمكانية جردها خاصة النقدية المتعلقة بالصندوق (حـ/530).

-الاطلاع على الذمم المدينة خاصة رصيد الزبائن (حـ/411) ومراجعة هذا الحساب زبون بزبون للتأكد من الوضعية الحقيقية خاصة إذا تعلق الأمر بنشاط الأشغال العمومية وقطاع الخدمات. حيث يتم التصريح بضريبيتين TVAو TAPوفق الحدث المنشأ (FG) القبض الكلي أو الجزئي.

-معاينة الوضعية المالية الصافية للمؤسسة في بند حقوق الملكية (حـ/1)، وتتبع البنود ذات الأثر الجبائي، في مقدمتها الأرباح المحتجزة (حـ/11) والاحتياطات القانونية حـ/106.

-الاطلاع على القيمة الدفترية للمطلوبات وضمان دقتها خاصة حساب المورد (حـ/401، ح،404) والتأكد إذا كانا يمثلا وضعية حقيقية أو وهمية (صورية).

---

(1)**قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CTDTA**، المادتين (172) و(173) منه، ص2022.

وإن كانت بنود وحساباته قائمة المركز المالي متعلقة بالذمة المالية في تاريخ معين الى أنه من الناحية الجبائية كل ارتفاع في الأصول وانخفاض في الخصوم ينتج عنه فارق يدمج للنتيجة بهدف الإخضاع الضريبي.

المطلب الثاني: التلاعب في قائمة الداخل

قائمة الدخل (CR) تمثل نشاط المؤسسة السنوي، وتشمل هذه القائمة الهامة الإيرادات والمنتجات (حـ/7) في الجانب الدائن، والأعباء المختلفة (حـ/6) التي تخص دورات الاستغلال، والاستثمار والتمويل في جانب المدين.

1-فرص التلاعب:

مجالات التلاعب في جدول حسابات النتائج من خلال الأساليب التالية:

-تخفيض القيمة الحقيقية للمبيعات سواء في الكمية المباعة أو السعر الوحدوي للبيع خارج الرسم (HT)؛

-تكييف خاطئ لعملية الإيراد بهدف الاستفادة من معدل منخفض أو معدوم للرسم على القيمة المضافة TVA؛

-عدم تسجيل عمليات الإيرادات، كعملية التسليم للذات (LASM) أو إغفال تسليم كل فواتير البيع حسب الرقم التسلسلي والتاريخ؛

-عدم تسجيل عملية التنازل عن الاستثمار (ح/752) كإجراء خارج الاستغلال؛

-إغفال إيرادات عقارات التوظيف؛

-عدم مطابقة التسجيل المحاسبي لتحقق الواقعة المولدة (الحدث المنشأ) لكل نوعية من النشاط بين الفوترة أو التحصيل أو الاستعمال الأولي.

-عدم التصريح المحاسبي بالمبيعات خاصة إذا تعلق بالمبيعات المحققة نقدا أو في شروط البيع بالتجزئة؛

-المبالغة والإفراط في الأعباء وعدم مراعاتها للشروط الضمنية (الأسقف) والشكلية للخصم (خارج الاستغلال، خارج الدورة، مبالغ فيها إلخ.....)؛

-التسجيل المحاسبي الخاطئ لمبلغ الاستهلاكات (ح/600، ح/601) وتضخيمها بهدف الاستفادة من العبء.

-التلاعب وإدراج لأعباء وهمية، مثال أعباء المقاولة عن الباطن (ح/625)؛

-التلاعب في مبالغ حسابات المستخدمين (ح/63) سواء بالزيادة أو النقصان وكذا العناصر المكونة للأجر الخاضعة للإقتطاعات الجبائية أو شبه جبائية أو معا؛

-التلاعب في بند مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة (ح/681) مقارنة بالتثبيتات والذمم المدينة.

-المبالغة في الأعباء المختلفة للصيانة والتصليح والأتعاب والعمولات.

2-مساهمة قائمة الدخل في التصريح الجبائي:

تساهم قائمة الدخل في تقديم معلومات ملائمة لإدارة الضرائب عامة، ولمصلحة التحقيقات الجبائية لاتخاذ قرار حول صحة هذه القائمة، وتتمثل هذه المعلومات في:

-إظهار النتيجة المحاسبية (RC) (ح/12) التي على أساسها تحدد النتيجة الجبائية (RF)في الجدول رقم-09-من الحزمة الجبائية، وإعداد التصريح الخاص ب IBS (GN°04).

-تحدد رقم لأعمال السنوي (المبيعات أو الإيرادات المهنية) المفوترة ومقارنة مع رقم الأعمال السنوي المصرح به في التصريحات -صنف ج 50-إذا كانت الحدث المنشأ التسليم القانوني (الفوترة) أو المادي (التسليم)؛

-توفير معلومات متعلقة بضرائب أخرى كرسم التكوين والتمهين[1] الذي أساسه الكتلة الأجرية (ح/63) بمعدل (01%) لكل منها بشرط توظيف المؤسسة لأكثر من (20) عامل.

(1) قانون المالية 2022، المادة 56، المحدثة للمادة 196 مكرر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-توفير معلومات حول الضرائب خارج الاستغلال المتعلقة بالتنازل عن الأصول المثبتة وطريقة حساب الفائض الخاضع بعد الاستفادة من نسب التخفيضات.

وقائمة الدخل الشامل تتضمن معلومات أساسية لأعداد مختلف التصريحات الجبائية (-TAP TVA—ضرائب أخرى)، بإستثناء النتيجة التي تستلزم معالجة خارج المحاسبة -EXTRA COMPTABLE، وهذا ما يقودنا للقول أن أي تلاعب وخداع في معلومات هذه القائمة هو تلاعب وخداع في التصريحات الجبائية.

المطلب الثالث: التلاعب في الوثائق والمستندات المحاسبية.

لا يمكن أن يتم التسجيل المحاسبي دون وثيقة والمحررات أو بيان كتابي، هذا الأخير قد يكون محل تلاعب وتدبير، ويعد هذا النوع من التلاعب غير محاسبي أخطر ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1-التزوير:

يقصد بالتزوير تغيير الحقيقة في نقود أو أوراق مالية أو سندات كانت في الأصل موجودة وصحيحة، ومن صور التزوير تغيير العلامات أو الرسومات أو الأرقام من قبل الشخص المزور في العملة أو الأوراق المالية، ونلاحظ أن التزوير لا يقع إلا على العملة الورقية والسندات والمحررات الرسمية والعرفية والتجارية. [1]

فمن التعريف السابق يتضح أن التزوير هو تغيير حقيقة أي محرر كان وهو تلاعب يرد في أصل المحرر سواء في التاريخ أو الإمضاء أو غيرها، وهذا بهدف تحقيق مصلحة المزور ومن ثم إلحاق الضرر بالغير.

وقوام الركن المادي للتزوير يتجلى في: المحررة، تغيير الحقيقة، والضرر.

(1) محمد صبحي نجم،**شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم الخاص**-الطبعة 06، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005، ص26.

وقد تم الإشارة للتزوير في بنود القانون الجبائي في عدة مواد، حيث يعتبر تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة عمل تدليسي[1]، كما يترتب عن إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة إعادة تسديد مبالغ الرسم المستحقة الدفع [2]

ويؤدي إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة إلى تطبيق غرامة جبائية تساوي 50% من قيمتها وهذه الغرامة تطبق على الأشخاص الذين قاموا بإعدادها وعلى الأشخاص الذين أعدّت بأسمائهم[3].

هذا التزوير في المحررات يقع تحت طائلة العقوبات الجبائية والجنحية المنصوص عليها في بنود المادة (303) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فالتزوير من الناحية الجبائية يعد مناورة تدليسية وفي حالة إثباتها من طرف إدارة الضرائب وزيادة على العقوبات الجبائية والجنحية، تعرض مرتكبها لمراقبة جديدة لنفس التقييدات المحاسبية والفواتير والمذكرات وبالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة. [4]

وفي إطار ممارسة عمليات المراقبة الجبائية، مصالح التحقيق في إطار طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى وفي إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، يمكنها التحقيق في الصيغة الرسمية للوثائق والمستندات للحكم على صحة المحررات المقدمة وعدم تزويرها Authentification des documents.

2-الوثائق والمستندات:

الوثائق والمستندات التي على أساسها تسجيل التقييدات المحاسبية متعددة، إذا سوف نعرض أهمها:

2-1 الفاتورة:

للفاتورة أهمية بالغة في المجال الضريبي والمحاسبي، لذا حظيت بجملة من الأحكام والضوابط من طرف المشرع. حيث أن كل بيع أو تأدية خدمة بين الأعوان الاقتصاديين يكون

(1) المادة (193) **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، ط 2022.

(2) **نفس المرجع**، المادة (219) مكرر.

(3) المادة (17) قانون المالية 2006.

(4) المادة (20) فقرة 08، قانون الإجراءات الجبائية، ط 2022.

مصحوب بفاتورة أو وثيقة تحل محلها [1]، فالفاتورة وثيقة تجارية تبرر انتقال الملكية القانونية من البائع إلى المشتري، وكل عقد تجاري يثبت بفاتورة مقبولة. [2]

فالفاتورة وجودها ضروري لأنها أداة لإثبات المعاملة التجارية، كما أن لها وظيفة مالية ومحاسبية واقتصادية، وهي وسيلة تمكن إدارة الضرائب من مراقبة مدى خضوع المكلف للقوانين الضريبية، سواء لتبرير البيع، المشتريات، أو خصم الرسم والاستفادة من الأعباء.

وللفاتورة شروط وبيانات قانونية يمكن ذكرها في: [3]

-بيانات تتعلق بالبائع:

-اسم الشخص الطبيعي ولقبه؛

-تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري؛

-العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني عند الاقتناء؛

-الشكل القانوني وطبيعة النشاط؛

-رأسمال الشركة عند الاقتضاء؛

-رقم السجل التجاري؛

-رقم التعريف الجبائي؛

-طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة؛

-تاريخ تحرير الفاتورة ورقم تسلسلها؛

-تسمية السلع المبيعة وكميتها و/أو تأدية الخدمة؛

---

(1) القانون 04-02 المؤرخ في 2004/06/23،القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، المادة (10)، ج ر رقم 2004/42.

(2) القانون التجاري الجزائري، **مرجع سابق**،المادة (30) منه، ط 2007.

(3) المرسوم التنفيذي 05-468 مؤرخ في 2005/12/10، **شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسلم والفاتورة الاجمالية**، ج ر رقم 2005/80 المادة (03) منه، ص 19.

-سعر الوحدة دون الرسوم؛

-السعر الإجمالي بدون احتساب الرسوم للسلع والخدمات؛

-طبيعة الرسوم و/أو الحقوق و/أو المساهمات ونسبتها المستحقة؛

-السعر الإجمالي بكل الرسوم، محررا بالأرقام والأحرف.

-**بيانات تتعلق بالمشتري:** ونذكرها:

-اسم الشخص الطبيعي ولقبه؛

-تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري؛

-الشكل القانوني وطبيعة النشاط؛

-العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني عند الاقتضاء؛

-رقم السجل التجاري،

-رقم التعريف الإحصائي.

والفاتورة تخضع لأحكام الشكل والمضمون وهي أساس المعاملات التجارية والقيود المحاسبية، كما أنها أساسية في عملية التحقيق الضريبي في المحاسبة في جوانب عديدة تتعلق بالتأكيد من صحة الأوعية الضريبية المصرح بها ولغايات أخرى نذكر منها تحقق الحدث المنشأ للضريبة.

2-2-وصل التسليم:

يقبل استعمال وصل التسليم بدل الفاتورة في العمليات التجارية المكررة والمنظمة عند بيع سلع إلى نفس الزبون، وتحرر فاتورة إجمالية للعمليات المنجزة تقيد فيما كل المبيعات التي البائع

قيدها مع كل زبون خلال فترة شهر واحد والتي كانت محل وصولات التسليم، كما تقيد فيها أرقام وتواريخ وصولات التسيلم. [1]

فكل عملية بيع تستلزم وصل تسليم كتحويل مادي للسلع والمنتجات، وهذا ما يقابله جبائيا الحدث المنشأ المتمثل في التسليم المادي (مدين ح/30، دائن ح/380) عند المشتري، و (مدين ح/600، دائن ح/30) عند البائع.

2-3-سند التحويل:

عندما يقوم العون الاقتصادي بنقل سلعة باتجاه وحداته للتخزين، والتحويل والتعبئة و/أو التسويق بدون أن تتم عملية تجارية، فإن يجب أن يبرر حركة هذه المنتوجات بواسطة سند تحويل [2]

كما يجب أن يرفق سند التحويل المؤرخ والمرقم بالسلع أثناء تحويلها ويقدم عند أول طلب له من ضباط الشرطة القضائية وأعوان الرقابة المؤهلين.

هذا يعني أن سند التحويل يكون بين المقر الاجتماعي أو الرئيسي ووحدات المخازن أو التسويق، كما أن هذا السند يكون محل طلب من أعوان الرقابة التجارية أو الجبائية أو غيرهما للتأكد من صحة إجراءات تحويل البضائع والسلع.

2-3-المستندات والدفاتر:

المعاملات التجارية تستلزم محررات أخرى من غير المذكورة أعلاه، ويمكن الإشارة لها في الآتي:

-مستندات النقل كوثائق يسلمها الناقل أو من يمثله إلى الشاحن أو من يمثله، وتتمثل في سندات الشحن إذا تعلق الأمر بالنقل البحري، ورسالة النقل الجوي عندما يتعلق الأمر بالنقل الجوي. [3]

---

(1) المرسوم التنفيذي 05-468،**مرجع سابق**.

(2) نفس المرجع المادتين (12) و (13) منه .

(3) زمام خليل، فتاك علي، **مدى أهمية المستندات في تنفيذ البائع لالتزاماته في البيع الدولي للبضائع**، مجلة البحوث في القانون والعلوم السياسية جامعة ابن خلدون، تيارت، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص 382.

–وثيقة التأمين كعقد يتعهد بموجبه شركة التأمين بتعويض كامل أو جزء من الخسارة التي قد تلحق بالبضاعة المؤمن علما أثناء الشحن[1]،وتمتد هذه الوثيقة للتامين على أصول الشركة الثابتة والمنقولة.

–شهادة المنشأ كمستند له أهمية في تحديد مدى مطابقة البضاعة لما تفق في العقد، وتساهم هذه الوثيقة جهات الاستيراد من حيث فرض الرسوم الجمركية وتخفيضها [2].

–الشهادة الصحية للمواد الغذائية والمحاصيل الزراعية واللحوم والحيوانات، وشهادة النوعية لبعض المنتجات التي تستلزم فحص الجودة، وشهادة المطابقة مع المقاييس المعتمدة والمواصفات القانونية والتنظيمية [3]، وغيرها من الشهادات.

–الدفاتر تتمثل في أهم دفتريين: دفتر اليومية ودفتر الجرد، اللذان وجبا مسكهما مع بداية النشاط والمصادقة والتأشير عليها من القسم التجاري للمحكمة المختصة.

–وثائق تتعلق بالعمليات البنكية والمصرفية، فإذا كان المبلغ دائن في الكشف البنكي يستوجب إشعار دائن avis de crédit، أما إذا كان المبالغ مدينا يستوجب إشعار مدين avis de débit، وهي وثائق ثبوتية للتأكد من الجهة التي تعاملت معها المؤسسة.

والوثائق والمستندات والدفاتر التجارية والمحاسبية، أو بالأحرى والمحررات الخاصة بالعمليات التجارية والمالية للمؤسسة هي موضوع بحث وتحري من مصالح المراقبة الجبائية، والشق الجبائي لا يكتفي بالقيد المحاسبي بل وكذلك التأكد من صحة بالوثائق الثبوتية والتأكيد من غياب عدم الفوترة، أو فوترة مزورة أو فاتورة مجاملة، صحة وصولات التسليم وصحة، بيانات الفاتورة إلخ.

ويعني الأمر، أن المحاسبة الإبداعية لا تكتفي بطهي الأرقام والقيود المحاسبية بل تتعداه للطهي وتدبير الوثائق والمستندات والمحررات التبريرية.

---

(1)زمام خليل، فتاك علي،**مرجع سابق**، ص 382.

(2) **مرجع نفسه، نفس الصفحة.**

(3)**مرجع نفسه**، ص 384.

خلاصة الفصل الثاني:

المحاسبة الإبداعية هي الشكل السلبي والاحتيالي في الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي وتمثل ممارسة عملية لا تمت بصلة للمحاسبية القانونية والنظامية.

يمكن وضع نتائج هذا الفصل على النحو الآتي:

-المحاسبة كنظام تشغيل ومولد للمعلومات تعد مصدر أساسي لصناعة التصريحات الجبائية المتضمنة مختلفة الأوعية الضريبية التي على أساسها تصفى الضرائب والرسوم المستحقة.

-اهتم القانون الضريبي في كثير من مواده بالمحاسبة وطريقة مسكها، وشروط قبولها أو رفضها واعتبر التحايل المحاسبي شكل من أشكال التهرب الضريبي.

-تمثل المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التهرب والغش الضريبيين، وهناك علاقة وطيدة بين التلاعب في الأرقام والقيود المحاسبية وطهيها وبين التصريح الخاطئ أو غير صحيح لأجل تقليل الوعاء والعبء الضريبي.

-التحقيق المحاسبي والجبائي هو عمل بحثي في مضمونة بامتياز يمس كل القيود المحاسبية المتعلقة بالبنود المحاسبية المصرح بها، وهدف هذا العمل البحثي هو الإجابة على إشكالية ما إذا تعبر المحاسبة على حقيقة نشاط المكلف.

الفصـــل الثالث:

ضبط المفاهيم والفعالية وعرض بدائل الحوكمة والأخلاقيات والتحقيق الإلكتروني

الفصل الثالث:ضبط المفاهيم والفعالية وعرض بدائل الحوكمة والإخلاقيات والتحقيق الالكتروني

تمهيد:

لا يكفي تفعيل المسائل الفنية المتعلقة بالصرامة في عملية التحقيق في المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بل هناك بدائل وضوابط أخرى لا تقل أهمية تساهم مباشرة في الحد من التلاعب المحاسبي وغير المحاسبي.

الأمر يتعلق بضرورة توفر المحقق الجبائي على أدلة الإثبات والقرائن الدامغة وتكييف الخطأ والغش والتدليس وتحديد المصطلحات والمفاهيم،كما أضحت الحوكمة الضريبية وإرسائها وتفعيل الأخلاقيات أكثر من ضرورة، فالمحاسبة الإبداعية هي في الأصل انحراف في سلوك مهني المحاسبة قبل الممارسة للتلاعب المحاسبي وقد تكون نتيجة تواطؤ وانحراف في سلوك المحقق الجبائي الأمر الذي يقودنا لدراسة اخلاقيات مهنة المحاسبة ووظيفة التحقيق.

لذا تضمن هذا الفصل البدائل أو الحلول الأخرى لممارسات المحاسبة الإبداعية عبر طرح ما يلي:

المبحث الأول: أدلة الإثبات ومفاهيم أساسية

المبحث الثاني: الحوكمة الضريبية وأخلاقيات المهنة

المبحث الثالث: الفعالية والتحقيق الإلكتروني

المبحث الأول: أدلة الإثبات ومفاهيم أساسية محاسبية وجبائية

للوقوف على ضبط المفردات وتحليلها ارتأينا التفصيل على النحو التالي :

المطلب الأول: أدلة الإثبات أو القرائن

التسوية الجبائية وفقا لإجراء الرقابة الجبائية أمر بالغ الأهمية لأنه ذو أثر جبائي ومالي يؤثر سلبا على مالية المؤسسة، لذا على المحقق الجبائي الحصول على دليل الإثبات أو القرينة التي على أساسها يعدل الوضعية الجبائية للمؤسسة، وقد يكيفها على أساس جريمة غش ضريبي واستجابة لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات "لاجريمة ولا عقوبة ولا تدبير امن الا بنص قانوني" لأجل هذا، وجب التفصيل في هذا العنصر لأهميته في مسار التحقيق المحاسبي والجبائي.

1- مفهوم الدليل أو القرينة:

يمكن تعريف الدليل على أنها المعلومات والحقائق التي يستند إليها الفرد لتكوين رأي حول موضوع أو نقطة معينة، كما عرفت القرينة بأنها جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.[1]

كما يقصد بها أيضا أي الأدلة ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة إثبات وقرائن محاسبية تساعده في إبداء رأيه. [2]

ونص المعيار الدولي للتدقيق رقم 500، على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة.

وهناك تباين بين القرائن وأدلة الإثبات، وتعتبر القرائن بديلا عن دليل الإثبات حيث قد يلجأ المدقق إليها في الحالات التي يستعصي عليه وجود دليل إثبات قاطع، وتختلف أدلة الأثبات عن القرينة في أن الأدلة تتجه إلى حقيقة البند المطلوب تدقيقه مباشرة، في حين أن القرينة تتجه بطريقة غير مباشرة من خلال الحقيقة المتصلة بهذا البند (الحساب).

---

(1) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006م، ص177.

(2) رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، جامعة الزيتونة الأردنية، 2015، ص171.

فتوفر أدلة الإثبات أو القرائن الدالة على عدم صحة التصريحات الجبائية مرحلة هامة وضرورية يجب أن يحوزها المحقق الجبائي بعد استكماله لإجراءات التحقيق الشكلية والضمنية.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فلم يتم ذكر أدلة الإثبات أو القرائن في القانون الجبائي بكل فروعه باستثناء المادتين(34) و(35) ق.إ.ج الخاصة بالمناورات التدليسية، إذ يكتفي في حالات التسوية بمصطلح "عناصر"«Les éléments» مثال ذلك في "حالة عدم وجود عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات ...إلخ"[1]، كذلك "الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، ...إلخ"[2].

ومع أن تعديل الوضعية الجبائية هو تسوية قانونية تحتاج لأدلة إثبات وقرينة كشرط أساسي، ضف إلى ذلك أن المادة (82) من الدستور الجزائري2020تؤكد أنه "لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون" لكن هذا القانون يحتاج لدليل إثبات وقرائن.

2- خصائص أدلة الإثبات:

فعالية أدلة الإثبات تتجسد في تميز هذه الأدلة بخاصيتين مهمتين:

2-1 **الكفاية:**

تعني الكفاية كمية الأدلة اللازمة التي يقوم المدقق بجمعها لإجراء عملية التدقيق، معتمدا في ذلك على خبرته وأحكامه المهنية في جمع القدر الكافي من هذه الأدلة. [3]

أي أن الكفاية تعتبر قياس لكمية أدلة الإثبات وتتأثر الكفاية على مجموعة من العوامل:

- الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص.
- درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر المطلوب تدقيقه للاختلاسات والتلاعبات.

---

(1) المادة 189، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق**، ط2021.

(2) المادة 193، **مرجع نفسه.**

(3) رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص175.

2-2 الملاءمة أو مناسبة الأدلة:

مناسبة الدليل أو ملاءمته هو المؤشر الذي يقاس به نوعية هذا الدليل، وحتى يتميز الدليل بانه مناسب يجب أن يكون ذات أهمية وموثوقية متصلة بهدف من أهداف التحقيق. [1]

ومثال على ذلك، عند التحقق في بند المخزون (حـ/3) فإن هدف التحقيق هو التأكد من الوجود الفعلي للمخزون، ومن الملكية ومن صحة التقييم، وفي هذه الحالة فإن مطابقة محضر الجرد أو حضور المحقق لعملة الجرد ومراجعة صحة تقييمه وفحص المستندات الدالة على ملكية المخزون تمثل أدلة ملاءمة ومتصلة بأهداف التحقيق.

ومما سبق، فإن التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة الممارس من هيئة مخولة بذلك، تحتاج لأدلة اثبات وقرائن متمثلة في معلومات وقيود محاسبية وحقائق ومحاضر، ...إلخ، لتبرير التصحيحات أو التقويمات الجبائية.

3- أنواع أدلة الإثبات:

يمكن تقسيم أنواع أدلة الإثبات التي يحتاجها المحقق لتأكيد التسوية الجبائية المقترحة في:[2]

3-1 الوجود الفعلي:

الوجود الفعلي لعناصر وبنود الأصول سواء الثابتة أو الجارية هو أكبر دليل إثبات، ويتم تجسيده بمحضر جرد مستوفي لإجراءات الشكل والمضمون، وزيادة على ذلك طلب المحقق للوثائق الملكية سواء عقود أو فواتير أو بطاقات رمادية، ...إلخ.

3-2 المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات:

المستندات بكافة أنماطها تعتبر أكثر الأدلة والبراهين أهمية من وجهة التحقيق، وهي وسيلة إثبات للقيود المسجلة في السجلات المحاسبية، كما وجب أن تكون هذه المستندات قانونية وحقيقية ورسمية ويمكن تصنيف هذه المستندات إلى:

---

(1) رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص172.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2014، ص ص132-135.

- مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير لشراء والكشوفات البنكية، وهذه سهلة الحصول عليها بممارسة حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية.
- مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع والشيكات والتصاريح الجبائية وشبه الجبائية.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر المحاسبية (مع إلزامية التأشير والمصادقة عليها من القسم التجاري للمحكمة المختصة إقليميا)، وكشوف الرواتب، ...إلخ.

يجب أن تكون المستندات مطابقة للشروط القانونية في الإعداد كاحتوائها على التاريخ، الرقم التسلسلي، اسم المؤسسة، العنوان أو المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي، الكمية، السعر الوحدوي، ...إلخ.

3-3 الإقرارات المعدة خارج المؤسسة:

وهي إقرارات من أطراف خارج المؤسسة تتضمن شهادات من الموردين (حـ401) والعملاء (حـ/411) والبنوك أو حتى الكشف التفصيلي للزبائن على صحة العمليات المنجزة وحجمها، وحتى الأرصدة المتبقية، ...إلخ.

4-3 الإقرارات المعدة داخل المؤسسة:

تتمثل في إقرارات معدة داخل المؤسسة تتضمن معلومات تفصيلية على الطرقة المعتمدة مثلا في تقسيم المخزون أو بطاقة فنية على مكونات ومدخلات المنتج النهائي، ...إلخ.

5-3 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

فالرقابة الداخلية لأي مؤسسة هي الخطة التنظيمية وهي مجموعة من الإجراءات والمراحل المترابطة والمتناسقة فيما بينها، فهذا النظام الرقابة الداخلي الخالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب، فمن خلال اختبار المحقق الجبائي للمفردات موضوع الفحص أو لعينة مدروسة في إطار نظام رقابة داخلية قوي وسليم لدليل مادي على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية.

6-3 صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:

أي أن النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى ارتباط البيانات والمعلومات معا وتناسقها، وهذا الترابط والتناسق دليل إثبات على سلامة المعلومات المحاسبية، وهنا يمكن ذكر هذا الترابط والتناسق في:

- حسابات الميزانية الختامية للسنة المنصرمة تعادل حسابات الميزانية الافتتاحية للسنة الحالية.
- وجود علاقة منطقية بين المصاريف والمبيعات وكذا العلاقة بين المبيعات والربح.
- وجود نسب مؤيدة ومتناسقة بين السنوات المالية أو حتى مع المؤسسات المماثلة.
- عدم وجود اختلاف لمخصص استهلاك (حـ/681) للآلات بين السنة لحالية والسنة السابقة دون وجود زيادة للأصول الثابتة.
- مجموع الحسابات المدينة يساوي مجموع الحسابات الدائنة.

4-وسائل الحصول على أدلة الإثبات:

يقوم المحقق الجبائي بجمع الأدلة للحكم على مدى سلامة المحاسبة والتصريحات الجبائية، لذا يقوم بجمع تلك الأدلة عن طريق: [1]

4-1 الجرد الفعلي:

تستخدم هذه الطريقة للتحقيق من الوجود الفعلي والحقيقي والمادي للأصل أو عناصر الاستغلال المادية، حيث يقف المحقق الجبائي على عملية الجرد سواء بالعد أو الوزن أو قياس، وسواء لكل عناصر الاستغلال أو لعينة معبرة مثل المخزون والنقدية والكتلة الأجرية.

وحتى يكون الجرد الفعلي ذات حجية يجب أن يدون في "محضر معاينة" «Proces Verbal de constat»يتضمن التاريخ والساعة والأعوان المحققين والمضمون والمصادقة ...إلخ.

كما يجب أن يفرق بين تصنيفات المواد موضوع الجرد بدقة، كما يمكن أن يمتد الجرد خارج المقر الاجتماعي للشركة ليشمل مخزون في الخارج (حـ/37).

---

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص136.

4-2 المراجعة المستندية أو الدفترية:

وهي جوهر عملية الرقابة حيث أنها تقوم على عملية التحقيق من وجود مستند يؤيد كل عملية التي تمت في المؤسسة، كذلك التحقق من سلامة وقانونية المستندات، والمستندات تشمل: فواتير البيع، والشراء، والشيكات، وطلبات الشراء، سندات التحويل، فواتير الأعباء، الاتفاقيات المبرمة...إلخ.

كما يجب التأكد أن المستند يخص المؤسسة، والدورة المالية، وأنه مرتبط بعملية حقيقية وليست وهمية، مع التأكد من أن المستندات مترابطة فيما بينها.

وفي حالة وجود كم هائل من المستندات في حالة المؤسسات الكبرى، يمكن للعون المحقق استخدام عينات إحصائية بدل التحقيق الشامل، كما يمكنه الاستعانة بطلب إجراء الرسمية على الوثائق في إطار عملية رسمية الوثائق من جهات أخرى «Authentification des documents».

4-3 نظام المصادقات:

وهي اعترافات من طرف جهة أو شخص خارج المؤسسة (المدينين والدائنين) بصحة أو بعدم صحة بيانات أو رصيد معين، وتعتبر المصادقات أكثر أدلة الإثبات صلاحية واقناعا.

4-4 نظام الاستفسارات:

يمكن مخاطبة الإدارة الجبائية للمؤسسة موضوع الرقابة الجبائية سواء شفويا أو كتابيا، في إطار إجراء "طلب معلومات" أو إجراء "طلب تبريرات وتوضيحات" وتكون المدة الممنوحة للرد في كل الحالات ثلاثين (30) يوم من تاريخ الاستلام. [1]

هذا الاستفسار هو مجموعة من الأسئلة للحصول على معلومات وإجابات مرضية عن هذه الأسئلة.

---

(1) المادة 19، **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق**، ط2021.

وتفضل الأسئلة الكتابية على الأسئلة الشفوية، هذه الأخيرة أقل صلاحية من أدلة الإثبات، كما يمكن تحرير الاستفسارات لعدة مرات وفي كامل مراحل التحقيق الجبائي.

4-5 المراجعة الحسابية:

يقوم المحقق بالتحقيق من صحة العمليات الحسابية التي قام بها المحاسب والمدونة في المستندات المحاسبية والكشوف والدفاتر والتأكد من التوازن الحقيقي في العمليات وخلوها من الأخطاء، إذ يقوم بعمليات التجميع والتضريب حتى يقتنع بصحة الحسابات والنتيجة، وقد يمتد هذا التحقيق الحسابي لفواتير البيع ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة ودفتر الجرد.

4-6 المراجعة القياسية:

إذ يقوم المحقق في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر، كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة (TVA) للمبيعات برقم الأعمال المحقق، أو يقيس حقوق الطابع برقم الأعمال المحصل نقدا، أو يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي بحجم الكتلة الأجرية للعمال، أو حتى يقيس ربحية المؤسسة خلال السنوات الأخيرة.

4-7 المراجعة الانتقادية:

التحقيق في المحاسبة هو في حد ذاته فحص انتقادي للمحاسبة والتمعن ودقة الملاحظة عند تصفح الدفاتر المحاسبية، والوقوف على الحالات غير الطبيعية الملفتة للانتباه، مثل وجود أرصدة عملاء (حـ/411) دون تحرك لعدة سنوات مالية، أو وجود أرصدة دائنة للموردين (حـ/401) محولة منذ سنوات طويلة، أو استهلاك أعباء مبالغ فيها تخص الأصول الثابتة...إلخ.

4-8 المقاربات:

تستعمل هذه الوسيلة للحصول على أدلة إثبات من خلال إعطاء أو اختبار القيد المحاسبي في مقاربة واقعية من خلال الربط والمقارنة بين المعلومات كأن يطابق التسجيلات والحسابات الدائنة والمدينة ليومية البنك في المؤسسة مع ما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشوفات

والإشعارات الدائنة والمدينة للبنك، وهذه المقاربة فعالة في التأكد من صحة أو عدم صحة المعلومات المحاسبية.

هذا ما يقودنا للقول، أن المحاسبة موضوع التحقيق المحاسبي والجبائي هي موضوع جرد فعلي، ومراجعة مستندية، ونظام مصادقات، ونظام استفسارات ومراجعة حسابية، ومراجعة قياسية، ومراجعة انتقادية ومقاربات، بهدف الحصول على أدلة إثبات وقرائن تؤكد أو تنفي طابع المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: التجاوزات من المنظور المحاسبي

الحكم على مدى سلامة ونزاهة القوائم المالية والتصريحات الجبائية متوقف أساسا على التشخيص وتكييف الواقعة من طرف مصلحة التحقيقات المحاسبية والجبائية، لذا من الضروري استيعاب المفردة أو المصطلح.

1- المفهوم المحاسبي للخطأ:

1-1 تعريف الخطأ:

تعرف الأخطاء وفقا لمعايير التدقيق الدولية بانها التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو الخطأ في جمع البيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح. [1]

وهي كذلك عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي غير قصد، وهذه الاخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية انطلاقا من عدم تمثيلها للحقيقة وعدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات المناسبة. [2]

---

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين "اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة- معيار التدقيق الدولي رقم 240 (مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند التدقيق)،2003.

(2) محمد التهامي، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص 140.

نلاحظ توافق التعريفات للخطأ على أنه من غير قصد معنوي (القصد) وكما يقال الخطأ إنساني، إلا أن نتائج الخطأ تسيء إلى مصداقية القوائم المالية وقد تكون ذات أثر سلبي على التصريحات الجبائية.

1-2 أسباب الخطأ:

هناك العديد من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى وقوع الخطأ منها: [1]

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها نتيجة نقص أو انعدام الخبرة المهنية المحاسبية.
- تقصير وإهمال الموظفين في تأدية الواجبات المنوطة بهم، وعدم بذلهم للعناية المهنية.
- الرغبة في إخفاء اختلاس أو عجز مما يؤدي بهم إلى ارتكاب الأخطاء لإخفاء تلك المخالفات.
- رغبة الإدارة واستعدادها لارتكاب الاخطاء لتحقيق غرض معين مثل التهرب الضريبي.

من خلال الأسباب، يمكن اعتبار الخطأ فعل غير مقصود نتيجة جهل للمهنة أو إهمال أو عدم كفاءة، كما يمكن اعتباره مقصود لغايات التهرب الضريبي.

1-3 أنواع الأخطاء:

تنقسم الأخطاء من ناحية قصد الارتكاب: [2]

1- **أخطاء عمدية (إرتكابية):** وهي الأخطاء التي تتم مع التدبير المسبق بهدف إخفاء حقيقة معينة أو تغطية اختلاس معين.

2- **أخطاء غير عمدية:** وهي الأخطاء التي ترتكب عن غير قصد ولا يكون هناك تدبير للقيام بها، والتي من الممكن أن تنشأ نتيجة الجهل بالمبادئ المحاسبية أو التقصير في أداء الواجب.

1-3-1 أخطاء الحذف (السهو):

تكون هذه الاخطاء عند عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها عند التسجيل الاولي لها، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو إحداهما إلى حساباتها الخاصة، ويمكن أن نميزها بين:

---

(1) غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص148.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صدقي، **مرجع سابق**، ص148.

1- **السهو أو الحذف الكلي:** فهذا الحذف يمس طرفي التسجيل المحاسبي (المدين والدائن) وهو بذلك لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، وتسمح المراجعة المستندية الشاملة للحسابات باكتشافه، كما أن الحذف يعطينا معلومات لا تعبر عن الرصيد الحقيقي للخزينة، فهو انحراف يقدر بقيمة عدم تسجيل التدفق المالي (القيد المحذوف).

2- **السهو أو الحذف الجزئي:** الحذف الجزئي لقيد معين (مدين أو دائن) يعطينا ميزان مراجعة غير متزن، ما يسمح بسهولة اكتشافه عن طريق المراجعة المحاسبية ما يقابل هذا السهو جبائيا، هو ما هو الأثر على الاوعية الجبائية وحقوق الخزينة العمومية وهذا هو السؤال المهم، فقد يكون سهو أو حذف غير مقصود محاسبيا وموضع لتسوية ضريبية، مثال ذلك، عدم قيد عملية شراء أو بيع يعني مشتريات غير مصرح بها أو مبيعات غير مصرح بها محل إخضاع ضريبي إضافي أو العكس، سهو في عدم احتساب مخصصات استهلاك يعني غياب التسوية الضريبية.

فالمعيار الجبائي هو الأثر السلبي للخطأ على مصالح الخزينة العمومية

1-3-2 الأخطاء الارتكابية:

تحدث هذه الأخطاء في العمليات الحسابية (الجمع، الطرح، الضرب، الترحيل) ويمكن أن تأخذ هذه الأخطاء شكل: [1]

1- **أخطاء حسابية:** هذه الاخطاء قد تؤثر وقد لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، فأخطأ الجمع في حساب مجموع المبلغ بكل الرسوم في فاتورة معينة لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، لكن حدوث خطأ حسابي في استخراج رصيد معين يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

2- **أخطاء رقمية:** تحدث هذه الأخطاء عند التسجيل المحاسبي للعمليات وعند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ مثال تسجيل 5400دج لبيع منتوجات إلى زبون معين والقيمة الحقيقية للفاتورة 4500دج.

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص142-143.

5- **أخطار متكافئة أو معوضة:** وهي الأخطاء التي تعوض بعضها البعض، بمعنى الخطأ الذي يرتكب قد يحدث خطأ آخر بنفس القيمة وبالجانب المعاكس للخطأ الأول مما يؤدي إلى تكافؤ الخطآن، وهذه الأخطاء صعبة الاكتشاف.

8- **الأخطاء الفنية:** وهي أخطاء نتيجة عدم فهم المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها، وهذه الأخطاء قد تكون عمدية أو غير عمدية، كالخلط بين المصروف الإرادي والرأسمالي عدم تكوين الاحتياطات، فهذه الأخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة لكن تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة وعلى ربحيتها ومركزها المالي.

مما سبق، يمكن القول أن الأخطاء الفنية هي أخطاء ضمنية تشوه الصورة الصادقة للقوائم المالية ومخرجاتها المتمثلة في التصريحات الجبائية بأنماطها ما يضع المحقق الجبائي أمام إبداء رأي سلبي وإجراء تعديلات على جباية المؤسسة.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى وحتى الأخطاء الحسابية والرقمية والمتكافئة كل حسب الحالة، كون في الجباية الأرقام تعني المبالغ والخطأ في كتابة الرقم الحقيقي يؤثر على الوعاء الضريبي، كما أن المحقق ملزم باعتماد الرقم الموجود في المستند لتأسيس المادة الضريبية.

فمثلا، إن تم تسجيل مشتريات بقيمة 78.000دج في حين فاتورة الشراء مبلغها 87.000دج، فالمشتريات المستهلكة في إطار التحقيق هي 87.000دج دون اعتبار الخطأ الرقمي مع الأخذ بعين الاعتبار بالطبع الرقم المسجل 87.000دج (الفارق 9.000دج).

2- المفهوم المحاسبي للغش (الاحتيال):

يمكن تقديم الاحتيال المحاسبي وطرقه ومواقع ارتكابه على النحو التالي:

2-1 مفهوم الغش:

يمكن تعريف الاحتيال بأنه فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين وأطراف خارجية ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية. [1]

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبيين، **مرجع سابق**، ص202.

كما عرف الاحتيال بأنه تعمد إخفاء او تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقية، أو الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في الأغراض الخاصة. (1)

من تعاريف الاحتيال أو الغش، نلاحظ الاحتيال هو تحريفات مقصودة أي توافر عنصر النية والقصد، عكس الخطأ فهو تحريفات غير مقصودة.

كذلك، وإن كان كلاهما يؤثر على البيانات والقوائم المالية والتصريحات الجبائية بشكل جوهري، فإن عمليات الاحتيال مخطط لها بهدف تحقيق غرض غير مشروع.

وعرف الغش بأنه خطأ عن قصد، وأنه كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس وخيانة الامانةفمفاهيم الغش تصب في مفهوم الاحتيال والتدليس وخيانة الأمانة.

2-**2 طرق الغش:**

يمكن أن يرتكب الاحتيال من خلال الطرق المستعملة في: (2)

2-2-1 **التلاعب في الدفاتر والسجلات:**

وهي تحريفات عمدية بغية التلاعب لإخفاء سرقة أو عجز أو سوء استعمال، ويمكن أن يتم من خلال:

- حذف أو إخفاء عمليات معينة من الدفاتر والمستندات مثل سرقة مبالغ نقدية ثم قبضها من العملاء ولم يتم إثباتها بالدفاتر على الإطلاق.
- إثبات مدفوعات وهمية واختلاس قيمتها أو استعمالها في تغطية اختلاس سابق، كإضافة أسماء وهمية إلى كشف اجور العمال أو تزوير إيصالات الدفع وهمية.

---

(1)غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص151.

(2)**مرجع نفسه**، ص153.

- عدم إثبات النقدية أو الشيكات المتعلقة بالعملاء.
- عدم إثبات مبيعات نقدية واختلاس قيمتها.
- عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات أو اختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاسات أخرى.
- القيام بعملية تلاعب وتزوير في الدفاتر والسجلات.
- التعمد في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية بصورة خاطئة.
- عدم إثبات بعض عمليات الشراء.
- إظهار مخزون آخر المدة بأكثر من قيمته الحقيقية.

2-2-2 التلاعب في حسابات المؤسسة:

أحيانا تعمل الإدارة على التلاعب في الحسابات والدفاتر، وذلك باستعمال طرق غير مشروعة بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي، بشكلين:

1- **التلاعب في الحسابات بتضخيم نتيجة الدورة:** وهذا من خلال الرفع الغير مشروع للنواتج ويكون بتسجيل مبيعات وهمية أو من خلال التخفيض غير المشروع في الأعباء والهدف من وراء هذا التلاعب يكمن في:

- الاحتفاظ من قبل المسيرين بثقة أصحاب المؤسسة وإيهامهم بالتسيير الجيد.
- محاولة رفع أسهم المؤسسة في السوق المالية (البورصة) في حالة إن ما كانت المؤسسة مدرجة.

جبائيا، تضخيم نتيجة الدورة وحصة المساهمين يمكن أن يكون هدفه إبعاد الشكوك عن المؤسسة وتجنيب برمجتها لعملية تحقيق محاسبي وجبائي، هذا ما يضع معيار النتيجة المصرح بها للبرمجة للرقابة الجبائية ليس دائما معيار فعال وصحيح.

2- **التلاعب في الحسابات قصد تخفيض نتيجة الدورة:** ويتم بعدة طرق، أبسطها عدم تسجيل المبيعات المتعلقة بالدورة أو تأجيلها للدورات اللاحقة، أو الرفع وتضخيم الأعباء بالإفراط في

المؤونات أو الاهتلاكات أو تسجيل أعباء وهمية أو التقييم الخاطئ لمخزون نهاية الدورة، والهدف من هذا التلاعب هو:

- محاول التهرب الضريبي بتقليص وعاء الضرائب على النتيجة IBSوIRG/تحرري).
- محاولة الحصول على إعانات من طرف الدولة.
- تخفيض أسهم المؤسسة في البورصة للسماح من تحقيق أغراض شخصية.

مما سبق، يتبين أن عمليات الاحتيال والتدليس تنطوي على حالات عديدة من الصعب إحصاءها جميعا، ولكن قد تمس الدفاتر والسجلات المحاسبية وقد تمس الحسابات أي القيود المحاسبية، كما أنها في كل الحالات تتصف بالمناورات والعمليات الوهمية وتضليل والخداع والتزوير.

3- مواقع ارتكاب الأخطاء والغش:

قد يكون ارتكاب الخطأ أو الغش في أي مرحلة من مراحل العملية المحاسبية، نذكر:

3-1 مرحلة التسجيل في الدفاتر:

وتمثل مرحلة الاعتراف المبدئي، حيث لا يتم تسجيل أو تقييد عملية معينة في الدفاتر المحاسبية، مثل اختلاس قيمة مبيعات وعدم إثباتها، كما قد تنطوي على التسجيل في غير حسابها (حـ/) أو في غير طرفيها أي المدين بدل الدائن أو الدائن بدل المدين.

3-2 مرحلة التجميع والترحيل:

وتتم عند الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، مع قيام المحاسب بعملية ترحيل حساب إلى حساب آخر وترحيل المبلغ الخطأ إلى حساب آخر...إلخ.

3-3 مرحلة التلخيص وإعداد القوائم المالية:

وهي المرحلة الأخيرة حيث تنتج المخرجات وتصبح معلومات ويمكن أن تأخذ فيها الأخطاء أشكال:

- إدراج مبلغ أو بنود غير صحيحة في القوائم المالية.
- حذف مبالغ أو بنود.
- إعطاء وصف غير كاف لبعض البنود.

4- مسار الخطأ والاحتيال:

يجب الإخطار أن المخاطر الناجمة عن معلومات خاطئة ناتجة عن الاحتيال تكون أكبر وأسوأ من مخاطر معلومات ناتجة عن الأخطاء[1]، والسبب في ذلك يرجع إلى أن الاحتيال يضم خطط متقدمة ومصممة لإخفائه مثل التزوير، والإخفاء المتعمد في تسجيل المعاملات واستعمال عمليات وهمية لذا تكون عمليات التحقيق لاكتشافه صعبة، كما أن عملية الاحتيال قد تصاحبها عملية تواطؤ.

ويمكن تمييز الحسابات والعمليات الأكثر تعرضا للخطأ والاحتيال عن غيرها، والتي يجب أن يولى لها المحقق الجبائي أهمية خاصة وهذا يتوافق مع استراتيجية الرقابة الجبائية الموجهة للحسابات الأكثر عرضة للتدليس والخطأ دون غيرها من الحسابات المعدومة الأثر الجبائي.

إذ أن الحسابات الكبيرة تكون عرضة للخطأ أكثر من الحسابات البسيطة، كما أن الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية تكون أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء، وكذلك الحسابات التي يتم تقديرها عرضة للخطأ أو الاحتيال (المؤونات والاهتلاكات)، والحسابات أو العمليات الحسابية المركبة والأكثر تعقيدا قد تكون عرضة للخطأ أكثر من الحسابات البسيطة.

المطلب الثالث: التجاوزات من المنظور الجبائي

من خلال هذا العنصر، نحاول الوقوف على المفردات الجبائية ومعانيها وهذا أمر بالغ الأهمية لأن تصنيف الواقعة أثناء التحقيق الجبائي ينتج عنه تسويات جبائية مرفقة مع غرامات وعقوبات جبائية وقد تصل لعقوبات جنحية.

---

(1) رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص269.

1- إشكالية المصطلح الجبائي:

يرتبط المصطلح المالي عامة والجبائي خاصة لعدة مجالات اقتصادية واسعة تعكس تنوع الحياة من جهة واتساع ميادين البحث المالية، والجباية كأحد الفروع المالية وتمثل مجموعة الموارد المالية للميزانية العامة فهي تنفرد بمصطلحات خاصة بها.

فمن زاوية حساب الربح، في دول المنظومة الأنجلو ساكسونية فإن حساب الربح مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وأهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة، في حين أن حساب الربح في دول المنظومة الفرانكفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية[1]، وهو حال المحاسبة والجباية في الجزائر، الأمر الذي يستلزم وضوح المصطلح الجبائي ومدى مجاراته للأحداث، وكذا قدرة الجباية على إنتاج المصطلحات واستيعابها وقدرتها كذلك على إيجاد المصطلح العربي الموافق للمصطلح الأجنبي.

1-1 تحديات للمصطلح الجبائي:

هناك عدة تحديات للمصطلح الجبائي في شكله الحالي، وعوامل ذلك في: [2]

- اندماج الاقتصاد العالمي وما يفرزه من تدفقات وحركات رؤوس أموال، وانتقال للاستثمارات في البحث عن بيئات أكثر استقرار وأفضل مردودية، هذا ما يجعل الأمر أكثر تعقيدا في عدم ضبط المصطلح الجبائي أو عدم تحيينه أو تمييزه عن باقي المصطلحات.
- دور المعلوماتية وانتشار شبكة الاتصالات بشكل غير مسبوق وبروز أنشطة جديدة مرتكزة على الخدمات السريعة والمولدة لنمط جديد يعرف بالاقتصاد الافتراضي بآلياته ومنتجاته من بينها التجارة الإلكترونية.

وهذا الواقع، يضع الجباية أمام تحدي ضبط المفاهيم والعمليات وتكييف الوقائع لأن الأمر يتعلق بجباية متطورة وليس جباية تقليدية.

---

(1) لعياشي نور الدين، **المحاسبة المالية وفق SCF**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2018، ص16.

(2) عبد المجيد قدي، **مواقف وآراء اقتصادية**، دار هومة، الجزائر، 2016، ص ص177-178.

- تطور الأسواق المالية في الاقتصاديات الناشئة وظهور مقترحات وأفكار ونظرية وتطبيقية تستوجب مصطلحات جبائية موافقة لها.

كما يمكن أن نضيف جملة من التحديات والمعوقات للمصطلح الجبائي في:

- التباين في استعمال دلالة المصطلح الجبائي من إدارة ضريبية لأخرى، أو منطقة لأخرى هذا ما يعني غياب التوحيد للمصطلحات.
- تميز المصطلح الجبائي بالغموض وقابليته لعدة تأويلات، هذا ما يضعه تحت سلطة التقدير الشخصي.
- تباين في الألفاظ والمعاني بين المصطلح الأجنبي والمصطلح باللغة العربية الأصيلة، هذه الأخيرة هي أداة ربط المصطلح بالبيئة التي يستخدم فيها.
- المصطلح الجبائي في الجزائر تكرسه وتنتجه القوانين واللوائح وليس الدراسات الأكاديمية واجتهادات الباحثين، وهذا الإنتاج للمصطلح في بنود القواعد القانونية للجباية لا يرافقه في غالب الأحيان تحليل وتأصيل، ونعاين هنا فجوة بين المؤسسة الأكاديمية ومؤسسة القرار.
- افتقاد الكثير من أعوان الجباية للبعد الفكري والنظري لمصطلحات المحاسبة والجباية والاعتماد على الممارسة العملية هذا ما يؤدي في بعض الأحيان التعسف في تكييف الوقائع.

2- **الخطأ جبائيا:**

سوف نقوم بمسح معظم محتوى القوانين الجبائية نذكرمنها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ق.ض.م.ر.م CIDTA–قانون الرسم على رقم الأعمال TCA–قانون الضرائب غير مباشرة CII–قانون التسجيل والطابع، وقانون الإجراءات الجبائية CPF–بغرض استخراج أسباب تصحيح الوضعية الجبائية، بمعنى آخر المرادفات والمعاني المتداولة في القانون الجبائي والمقابلة للتلاعب لمحاسبي.

- في متن المادة (224) ق.ض.م.ر.م الفقرة (04) "...في حالة وجود أخطاء واضحة مرتكبة عند إعداد هذا الكشف...إلخ".
- في متن المادة (228) ق.ض.م.ر.م الفقرة (1) "...يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات، ...إلخ".

- في متن المادة (297) ق.ض.م.ر.م "يمكن أن تصحح الإغفالات الكلية أو الجزئية الملحوظة...وكذا الاخطاء المرتكبة...إلخ.
- في المادة (327) ق.ض.م.ر.م الفقرة (01) "دون الإخلال بالآجال ...يجوز استدرك كل خطأ يرتكب ...إلخ.
- في متن المادة (40) ق.إ.ج "كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة ...إلخ.
- في متن إعادة (43) ق.إ.ج "تتضمن المحاسبة اخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ...إلخ.
- في متن المادة (74) ق.إ.ج "الفقرة (05) "يرجأ التحصيل ...أو أخطاء مادية تم إثباتها...إلخ.
- في متن المادة (95) ق.إ.ج الفقرة (01) "يمنح المدير الولائي ...بالنسبة للأخطاء الظاهرة ...إلخ.

مما سبق جاءت مرادفة الخطأ دون شرح في القانون الجبائي لكنها ملازمة لمصطلحات الإغفال أو معلومات غير صحيحة وجاءت في حالات أخرى تحت مسمى الأخطاء المادية والاخطاء الظاهرة، هذه الاخيرة مبهمة وإلى أي مدى اعتبار الخطأ ظاهر أو غير ظاهر.

2-1 النقص في التصريح:

استعملت مرادفة النقص في التصريح في القانون الجبائي في عدة مواقع:

- في متن المادة (229) ق.ض.م.ر.م الفقرة (2) "...وفي حالة النقص في التصريح أو عدم صحة الوثائق والمعلومات والإثباتات المقدمة...إلخ".
- في متن المادة (282) مكرر2 "إن التصريحات التي تشوبها النقص أو التدليس والتي تكون محل تسوية من طرف الإدارة...إلخ".
- في متن المادة (38) مكرر2 ق.ر.ر الاعمال (TCA)"وفي حالة النقصان في الثمن أو في التقدير...إلخ.
- في متن المادة (109) قانون التسجيل "لا يطبق ... إلا إذ كان النقصان في تقدير ...إلخ".
- في متن المادة (193) ق.ض.م.ر.م الفقرة (1) "عندما يصرح المكلف...دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح...إلخ".

فقد تم استعمال مصطلح النقص في التصريح في بنود عدة مواد «Insuffisance de déclarations» وهذا النقص الناتج عند ارتكاب الخطأ الحسابي أو القياسي أو الارتكابي أو المعوض.

2-2 الإغفال والسهو والإخفاء:

كذلك مرادفة الإغفال والسهو نجدها في:

- في متن المادة (134) فقرة (01) ق.ض.م.ر.م "كما يترتب على إخفاء المداخيل... وكذا إغفال أو نقص في التصريح...إلخ".
- في متن المادة (153) ق.ض.م.ر.م "يتعين على المكلفين ... أن هناك إغفالات أو نقائص في المعلومات المقدمة ...إلخ".
- في متن المادة (164) ق.ض.م.ر.م "تطبق غرامة...تم الكشف فيها عن إغفالات أو عدم صحة الوثائق والمعلومات...إلخ".
- في المادة (192) ق.ض.م.ر.م "يترتب على المكلف ...وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها...إلخ".
- في متن المادة (228) فقرة (01) ق.ض.م.ر.م "علاوة على فقدان...كل مرة يثبت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات ...إلخ".
- في متن المادة (285) ق.ض.م.ر.م "قصد إعداد سجلات ...يترتب على الحقوق المغفلة تطبيق زيادات...إلخ".
- في متن المادة (44) ق.إ.ج "في حالة ما إذا تجاوزت...أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة...إلخ".

كما أدرجت مصطلحة السهو في:

- في متن المادة (106) فقرة (01) ق.إ.ج "مع مراعاة أحكام ...استدراك ما كان محل سهو أو نقص...إلخ".

حيث نلاحظ تعدد تسميات الأخطاء وتنوعها بين السهو، الإخفاء، الإغفال وقد جاءت هذه التسميات في الغالب مصاحبة لعبارة "عدم صحة الوثائق والمعلومات" أو "نقص في التصريح والمعلومات" وهي عبارة أكثر دلالة ووضوح وتتوافق مع التلاعب في الأرقام والتصريحات.

ونضيف كذلك، أن مصطلح "الإغفال" أي حجب الشيء جاء في النسخة الأجنبية للقانون الجبائي تحت مرادفة «Omission» وتعني "نسيان وسهو" باللغة العربية وليس إغفال، والنسيان في الغالب خارج عن الإرادة ولا يتضمن عنصر القصد.

3- **التدليس والاحتيال والغش:**

يعتبر كل من فعل التدليس والاحتيال والغش أخطاء مقصودة ومعتمدة، وهي المستوى الأعلى للتلاعب المحاسبي والضريبي، نجدها مذكورة في القانون الجبائي:

يقصد بالأعمال التدليسية خاصة: [1]

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين وخاصة المبيعات بدون فوترة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيان بتقديم أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين (09) و(10) من القانون التجاري، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

---

(1) المادة (193)، فقرة (2)، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق**، ط2021.

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة، وممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيس أو ثانوي.

وفق أحكام المادة السالفة فقد تم التدقيق وضبط الأعمال التدليسية حيث تمثلت في: إخفاء ومحاولة إخفاء –التزوير في الوثائق–مبيعات دون فوترة–القيام عمدا بنسيان قيود محاسبية غير صحيحة ووهمية–تدبير المكلف لإمكانية عدم دفعه–ممارسة نشاط غير قانوني–عدم توفر محاسبة قانونية محررة، وهذا يتوافق إلى حد كبير مع التعريف المحاسبي للتدليس على أنه خطأ معتمد وتحريف مقصود للمعلومات مشكلا بذلك محاسبة إبداعية.

وأيضا استعملت كلمة التدليس والاحتيال والغش في:

- في متن المادة (194) مكرر ق.ض.م.ر.م "عندما يتبين ...طرقا تدليسية...إلخ".
- في متن المادة (19) مكرر(3) ق.إ.ج "في حالة التعسف...في حالة المناورات التدليسية...إلخ".
- في متن المادة (20) ق.إ.ج الفقرة (05) "لا يمكن...في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا...إلخ".
- في متن المادة (21) ق.إ.ج الفقرة (06): "مع مراعاة أحكام المادة 96 ...إلا إذا كان المكلف قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية".
- في متن المادة (34) ق.إ.ج "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية...إلخ".

والقانون الجبائي زيادة على ذكره للأعمال التدليسية فقد أشار للطرق والأساليب والمناورات التدليسية والممارسات التدليسية.

- في متن (35) ق.إ.ج "لا يمكن الترخيص بإجراء حق معاينة ...العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية...وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية".
- في متن المادة (179) ق.إ.ج "...التي تسمح بتفادي استعمال سيء أو تدليس للوثائق والدعائم المعلوماتية...إلخ".
- في متن المادة (114) ق.ر.رأ (TCA) "... في حالة استعمال طرق تدليسية...إلخ".
- كما تم ذكر الأعمال التدليسية على وجه الخصوص في أحكام المادة (118) من قانون TCA وهي مطابقة لأحكام المدة (193) ق.ض.م.ر.م.

فالقانون الجبائي حدد حالات التدليس وأوجب النطق بحكم التدليس على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها (Exercice clos).

أما الغش والتهرب فقد تم ذكره على النحو الآتي:

- في متن المادة (134) ق.ض.م.ر.م الفقرة (02) "يلزم كل مدين... باستعماله وسائل الغش للزيادة المقررة في المادة 193-2 وللعقوبات المنصوص عليها في المادة 303".

من خلال هذه المادة، فخضوع التدليس والغش لنفس العقوبات الجبائية والجنحية يفي تطابقها في المعنى تمام، وهذا يتوافق مع التعريف المحاسبي".

- في متن المادة (29) قانون المالية 2004 "دون المساس بالأحكام الواردة...تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي...".

أيضا ومن خلال هذه المادة، فقد تم تكييف الغش الجبائي على أنه تهمة وجريمة.

- في متن المادة (13) قانون المالية 2006 "تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقية وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية الجمركية".

وهذا ما يؤكد أن أعمال الغش على خلاف أعمال الأخطاء تدرج في بطاقية وطنية خاصة بالغشاشين FNF.

- في متن المادة (17) قانون المالية 2006 "...وفيما يخص حالات الغش المتعلقة بإصدار الفواتير المزورة...إلخ".

وهذا يعني أن الفواتير المزورة شكل من أشكال الغش والتدليس.

- في متن المادة (51) قانون المالية 2010 "...بترتيب على إعداد فواتير مزورة وفواتير المجاملة تطبيق غرامة 50% من قيمتها، وتطبيق هذه الغرامة في حالات الغش التي لها صلة بإعداد الفواتير المزورة ...إلخ".

وهذا يعني كذلك أن فواتير المجاملة كذلك شكل من أشكال الغش والتدليس.

وبموجب قانون المالية 2021 في مادته (74) تم تعديل المادة (13) قانون المالية 2006 "تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب "بطاقية وطنية لمرتكبي المخالفات التدليسية" ويسجل في هذه البطاقية مرتكبو المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية والبنكية والمالية.

حيث تم استبدال مفردة الغش بمفردة التدليس.

ما سبق ذكره بخصوص الأخطاء والتدليس والمرادفات المصاحبة لهما في القانون الجبائي يظهر أن التدليس كان أدق تعريفا وضبطا من الخطأ والسهو والإغفال، هذا الأخير وإن دل فإنما يدل على النقص في التصريح أو التصريح الخاطئ أو التصريح الكاذب. مع أن كلاهما ذووا أثر جبائي يستدعي التسوية.

4- مفاهيم أخرى ووجوب الإثبات للتدليس:

تقضي القواعد العامة في القانون المدني لاسيما المادة (86) الفقرة (02) منه بأنه يعتبر تدليسا، السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسة إذا ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملابسة[1].

(1) بن زارع رابح، **المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر،2014، ص61.

كما تعرف المادة (372) قانون العقوبات الجزائري التدليس وتعبر عنه بالنص الذي يمارس باستعمال طرق ووسائل احتيالية بغرض التوصل إلى الاستحواذ على مال الغير دون وجه حق.

فكل من القانون المدني وقانون العقوبات يتفقان على اعتبار أن السلوكات التدليسية هي تلك التي تتجه إلى استعمال وسائل احتيالية تجاه الغير، وتتضمن عنصر أو ركن القصد والنية المبينة.

4-1 وجوب إثبات المناورات التدليسية:

يتعين على الإدارة الجبائية إقامة الدليل على ارتكاب المناورات التدليسية من طرف المكلف (المؤسسة) وهو شرط لازم لترتيب المسؤولية الجبائية.

يقع عبء إثبات وجود المناورات التدليسية على عاتق الإدارة الجبائية بصفتها مدعيا، وفي ذلك تطبيق للقواعد العامة التي تحكم الإثبات والتي تقضي بأن البينة على المدعي.

وقد تم ربط قرينة الإثبات للمناورات التدليسية في نص المادة (34) ق.إ.ج، لأجل ذلك فإن دليل وجود مناورات تدليسية وجب أن يكون واضحا لا لبس فيه، وهذا مرهون بتقديم الإدارة الجبائية المستندات والوثائق والعناصر المادية للتدليل والتي تحصلت عليها في إطار المعاينة أو الرقابة (التحقيق في المحاسبة) من طرف أعوان مؤهلين قانونا.

أما إذا فشلت الإدارة في التعليل وإثبات المناورات التدليسية نتيجة عدم كفاية الادلة أو بطلان الإجراءات الرقابة فإن دعواها ترفض أمام الجهة القضائية المخصصة لعدم التأسيس.

5- مفردات أخرى:

نذكر هنا، مصطلحات ذكرت في القانون الجبائي دون مفهوم محدد لها:

- في متن المادة (166) ق.ض.م.ر.م "يترتب على كل نقص ملحوظ في رقم الأعمال الإجمالي...على المؤسسة الأجنبية".
- في متن المادة 132 فقرة2 في الفقرة الأخيرة منها "يترتب عن عدم التصريح أو التعليل أو نقص المعلومات...المادتين 192 و193".

- في متن المادة 282 مكرر 9 ق.ض.م.ر.م "إن التصريحات التي يشوبها نقص أو تدليس...إلخ".
- في متن المادة (43) ق.إ.ج "لا يمكن رفض المحاسبة...تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية".

من خلال المواد السالفة، فقد تم ذكر عبارات غير واضحة ولكنها مؤدية للعقوبات وحتى لرفض المحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي، حيث ذكرت عبارة "نقص ملحوظ" وعبارة "متكررة" دون الإشارة إلى العتبة أو مقدار قياس حجم النقص كي يكون ملحوظ، أو عدد مرات ارتكاب الخطأ ما يعطي أو يفتح الباب على التأويل والسلطة التقديرية وحتى فرصة التعسف في استعمال القانون.

كما وجب الإشارة أيضا، أن غياب التعليل والتبرير يعتبر خطأ من الناحية الجبائية وقد تتعامل معه الإدارة خارج الأطر التناقضية إلى التقييم الأحادي.

كما أن كل الأخطاء أي النقص في القيمة والتدليسات المتعلقة بالعمليات المحاسبية تؤثر سلبا على الوعاء الضريبي أو المادة الضريبية الخاضعة وهو المبلغ الذي على أساسه يتم تصفية الضريبة.

6- استدراك الخطأ والتدليس:

جبائيا، فإن إدارة الضرائب بموجب حق الرقابة المخول لها قانونا لاسيما وفق أحكام المواد (18) و(19) تملك حق استدراك الأخطاء والتدليسات بمعنى تصويبها وتسويتها: [1]

- يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات فيما يخص: تأسيس الضرائب وتحصيلها-القيام بأعمال الرقابة-قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

(1) المادة (39)، **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق**، ط 2021.

بمعنى أن حق استدراك الأخطاء يمتد لأربعة سنوات مالية للوراء، وكل خطأ أو سهو أو إغفال مؤدي لنقص في التصريح يصحح جبائيا في إطار حق التسوية.

أما حق الرقابة فيمكن أن يمتد لسنوات متقادمة (10) سنوات إذا كانت ذات تأثير على السنوات مالية غير متقادمة مع إبقاء التسوية الجبائية للخطأ على السنوات غير متقادمة جبائيا. [1]

في حالة التأكد أن المكلف عمد إلى طرق تدليسية فإن أجل التقادم يمدد سنتين ماليتين إضافيتين (02) مع رفع دعوى قضائية ضده.

فإدارة الضرائب في حالة إثباتها للتدليس بأشكاله تمارس التسوية الجبائية في حدود (04) سنوات حالية مضاف لها (02) سنتين.

7- عقوبات وغرامات الخطأ والتدليس:

يمكن تمييز الخطأ والتدليس من الناحية الجبائية على أساس العقوبات الردعية سواء جبائية أو جنحية.

7-1 غرامات الخطأ:

وتسمى أيضا الزيادات بسبب نقص التصريح، تضاف على مبلغ الحقوق (الضرائب) المتملص منها: [2]

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000دج ويقل عن مبلغ 200.000دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000دج.

فأي حقوق متملص منها ناتجة عن خطأ في الوعاء أو تصريح ناقص تضاف لها غرامات الوعاء أعلاه ونستثني هنا الإيداعات أو التصريحات المتأخرة.

---

(1)المادة (41)، **مرجع نفسه.**

(2) المادة (116)، فقرة (02)، **قانون الرسوم على رقم الاعمال، TCA**، ط2021.

7-2 غرامات الاعمال التدليسية:

تتضمن العقوبات الخاصة بالتدليس بين عقوبات جبائية وأخرى جنحية.

7-2-1 عقوبات جبائية:

بموجب المادة (193) فقرة (02) ق.ض.م.ر.م فعند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

كما لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ100%.

وتطبق نسبة 100% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

أما فيما يخص استعمال طرق تدليسية في مجال الرسم على القيمة المضافة، تطبق غرامة 100% على مجمل الحقوق. [1]

7-2-2 عقوبات أخرى:

قد تم استحداث عقوبات ذات طابع جبائي، جمركي، تجاري على المكلف المسجل في البطاقة الوطنية لمرتكبي المخالفات التدليسية: [2]

- الاستبعاد من الاستفادة من الامتيازات الجبائية والجمركية المرتبطة بترقية الاستثمار.
- الاستبعاد من الاستفادة من التسهيلات الممنوحة من الإدارة الجبائية والجمركية والإدارة المكلفة بالتجارة.
- الاستبعاد من المناقصة في الصفقات العمومية.
- الاستبعاد من عمليات التجارة الخارجية.

---

(1) المادة (41) **قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق**،ط2021.

(2) **قانون المالية 2021**، المادة 82.

7-2-3 العقوبات الجنحية:

فضلا عن العقوبات الجبائية، هناك عقوبات جنحية عن كل تملص أو محاولة تملص باللجوء إلى الأعمال التدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة: [1]

- غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج، عندما لا يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج.
- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000دج إلى 500.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج ولا يتجاوز 1000.000دج.
- الحبس من (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000دج إلى 2000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000دج ولا يتجاوز 5000.000دج.
- الحبس من سنتين (02) غلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 200.000دج إلى 5.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000دج ولا يتجاوز 10.000.000د أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.

كما أن العود في أجل (05) سنوات ينتج عنه مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية أو جزائية، وعقوبات خاصة أخرى مثل المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة ...إلخ.

8- إجراء التحقيق المحقق في المحاسبة:

بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية لاسيما المادة (20) منه تملك إدارة الضرائب سلطة الرقابة والتحقيق في محاسبة المؤسسة لأجل التأكد من صحة ونزاهة القيود المحاسبية المدونة في السجلات المحاسبية ومع امتداد وضبط سلطة التحقيق بـ:

---

(1) المادة (303)، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق**، ط2021.

- أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المستخرجة في إطار التحقيق المصوب.
- عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق المكلف، لا يجوز للإدارة بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية. [1]

المبحث الثاني: الحوكمة الضريبية والميثاق الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمحقق الجبائي

نحاول من خلال هذا المبحث طرح أهم الحلول متمثلة في تفعيل الحوكمة وأخلاقيات المهنة لكل من المهني المحاسب والمحقق الجابي.

المطلب الأول: الحوكمة الضريبية

فالحوكمة الضريبية لها مفهوم ودواعي ومبادئ وأهداف نبينها في الآتي:

1- تعريف الحوكمة:

يعد مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي أخذت في الانتشار على الساحة الدولية في الآونة الأخيرة، وهو المصطلح الذي اتفق على ترجمته إلى "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة" أو "حوكمة المؤسسات"[2]، وقدتعدى تعاظم الاهتمام بها في الاقتصاديات المتقدمة والناشئة على حد سواء في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية والمصرفية التي شهدها العديد من الدول.

---

(1) المادة (24)، **قانون المالية 2016**.

(2) محمد زيدان، **اهمية إرساء وتعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع المصرفي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 09، 2009، ص15.

ولقد وصف تقرير (Cadbury)، عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها "نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب".[1]

كما عرف معهد المحققين الداخليين (IIA, 2002) حوكمة المؤسسات في مجلة (Tone At the Top) والصادرة عنه بأنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها".[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن ذكر المعنى الأساسي لمفهوم حوكمة المؤسسات في النقاط الآتية:

- مجموعة من الأنظمة والقواعد الخاصة بالرقابة والتوجيه والإشراف على أداء المؤسسات.
- تسيير العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.
- التأكيد على أن المؤسسات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح.

كما أن الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة أو وسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها أصحاب المصالح، ويمكن ذكر مخرجات الحوكمة في: [3]

- حماية حقوق المساهمين؛
- حماية حقوق أصحاب المصالح؛
- تحقيق الإفصاح والشفافية؛
- تأكيد المعاملة المتساوية والمساءلة؛
- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة.

2- **الحوكمة الضريبية:** فمن خلال الوقوف على دواعى الحوكمة نستنتج الحاجة لها.

---

(1) علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، ص33.
(2) **مرجع نفسه، نفس الصفحة.**
(3)**مرجع نفسه** ، ص37.

2-1 دواعي الحوكمة الضريبية:

تظهر الحاجة الملحة لإرساء آلية الحوكمة الضريبية للأسباب التالية:

- إدارة الضرائب أحد أهم أصحاب المصلحة داخل المؤسسة فهي الضامن لتحديد الوعاء الضريبي وتصفية الحقوق وتحصيلها.
- المؤسسة ممول للخزينة العمومية ومن حق هذه الأخيرة، معرفة حقوقها وواجباتها الجبائية.
- منع أشكال التعسف والتقديرات الشخصية لبعض أعوان الإدارة الجبائية.
- المتغير الضريبي جزء مهم من محيط المؤسسة، فعلى هذه الأخيرة التحلي باليقظة الجبائية وضمان أمنها الضريبي.
- ممارسات التلاعب والخداع والاحتيال في إطار المحاسبة الإبداعية يعد نزيف حقيقي لأموال الخزينة العمومية ما يستوجب تفعيل آليات التوجيه والرقابة.
- التحقيق المحاسبي والجبائي ليس فقط لمكافحة التهرب والغش الضريبيين بل يتعداه لنشر الثقافة الضريبية ولإطلاع المؤسسة على التزاماتها الجبائية.
- الحوكمة الضريبية ضمان للشفافية والجودة في التصريحات الجبائية كما أنها مساءلة للمؤسسة.
- دعم أواصِر الثقة وتحسين العلاقة بين الإدارة والممول (المؤسسة).

من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية يمكن تعديل وإصلاح التشريع الضريبي ليتميز بالوضوح والدقة والبساطة حتى تتمكن المؤسسات من الإيفاء بمتطلبات الحوكمة المتمثلة في الإفصاح والشفافية لحماية حقوق أصحاب المصالح من بينهم مصلحة لضرائب.

2-2 تعريف الحوكمة الضريبية:

مفهوم الحوكمة الضريبية مفهوم حديث النشأة مقارنة بالحوكمة المؤسسية بمعناها العام، ويمكن ذكر أهم تعاريفها في:

مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير

المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة. [1]

كما تعرف على أنها الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارات الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور. [2]

على ضوء ما سبق يمكن وضع تعريف جامع للحوكمة الضريبية على أنها الأسلوب الرشيد لممارسة الإدارة الضريبية لوظائفها وهي آلية تضمن لها كصاحبة مصلحة في المؤسسات أشغال التوجيه والرقابة والمساءلة، كما تفرض عليها العدالة وبساطة الإجراءات ووضوح النص الضريبي وحماية حقوق المكلف.اضافة الى أن الحوكمة شمل المشاركة كذلك بالاضافة للشفافية والمساءلة.

(1) سلاف نواف المومني، مهند محمد العبيني، **الحوكمة الضريبية والإيرادات الضريبية**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد03، مارس، 2018، ص191.

(2) محمد بوشوشة، **تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة،جامعة الوادي، المجلد04، العدد01، 2021، ص107.

الشكل رقم (03-01): نظام الحوكمة الضريبية



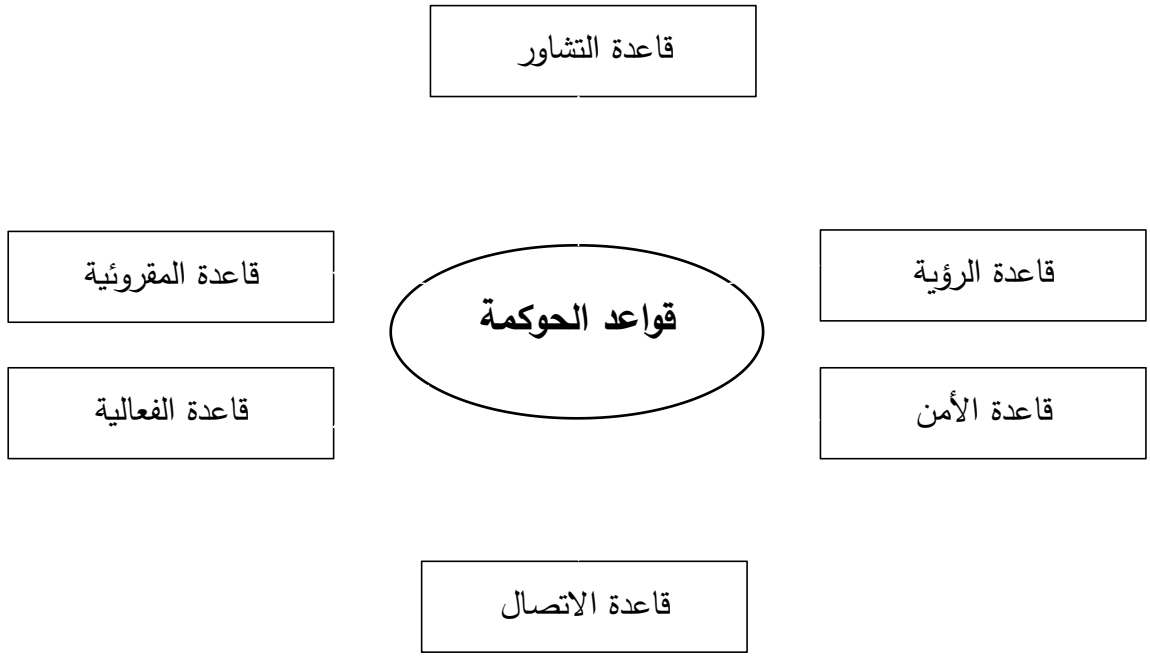
المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما تقدم من تعاريف الحوكمة.

3- قواعد الحوكمة الضريبية:

ونقصد بها تلك القواعد التي تضمن تحقيق أهداف الحوكمة الضريبية: الشفافية، العدالة، وتبادل المعلومات، والمسؤولية وبالتالي فهذه القواعد هي التي تحكم عمل الجباية بصفة عامة من مرحلة التفكير في إصدار القوانين الجبائية إلى غاية إنفاق الإيرادات الجبائية. (1)

هذه المقاييس تقيس الجودة النظام الضريبي وتحديد فعالية مختلف الأطراف ذات الصلة بالجباية (المكلفين، الإدارة الجبائية).

الشكل رقم (03-02): قواعد الحوكمة الضريبية



المصدر: Mustafa Sahli, **La gouvernance fiscale et les sept règles capitales**, ENAG, Alger, 2014, p20.

4- أطراف الحوكمة الضريبية:

لا يمكن تصور حوكمة ضريبية دون الدعائم التالية: (2)

(1) محمد بوشوشة، **مرجع سابق**، ص209.

(2) عزور علي، عيادي عبد القادر، الحوكمة الضريبية كمدخل لتفعيل التنسيق الضريبي العربي، مجلة معهد العلوم االقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ، المجلد 23، العدد01، 2020، ص653.

4-1 الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبة أهم حلقة في الحوكمة الضريبية، إذ لا يكفي وضع الأهداف دون النظر إلى الإمكانات المادية والبشرية والقانونية وحتى التكنولوجية لضمان التطبيق الفعال، كما يجب تحديد السلطات والمسؤوليات بدقة ومؤهلات الوظائف وشروط التعيين.

4-2 التشريع الضريبي:

ويتناول القواعد والأحكام والمبادئ الضريبية وينظم حقوق الإدارة ويعزز ويحمي حقوق وضمانات دافعي الضرائب.

4-3 المكلفون:

ويمثلون القطعة الأساسية في المجتمع الضريبي وهم الممولون للخزينة العمومية لذا وجب الحفاظ على هذه العلاقة بصفة دائمة، وكلما كانت سلوكاتهم تجاه الضرائب نزيهة وقوية كلما عزز نجاح النظام الضريبي، فتعزيز الوعي الضريبي والامتثال للقانون الضريبي يعد أولوية لتطبيق الحوكمة الضريبية.

4-4 المهنيون:

سواء خبراء المحاسبة أو المستشارون الجبائيون، فمن الناحية العملية هم وسطاء وممثلون عن المكلفون، لدرايتهم بإجراءات الإقرار والدفع ولتكليفهم بالمسائل المحاسبية والجبائية أمام الإدارة، لذا الاحترافية والنزاهة الملزمين بها تعد أولوية في إنجاح الحوكمة الضريبية.

5- المساءلة الجبائية تمكين للحوكمة الضريبية:

التحقيق المحاسبي والجبائي شكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة تستعمله الإدارة الضريبية كمساءلة للمؤسسة حول مدى شفافية ونزاهة المحاسبة والأوعية الضريبية لذا فهو أداة رقابة على محاسبة وجباية المؤسسة ويجسد بذلك حوكمة ضريبية فعالة، كما أنه يساهم في توجيه المؤسسة لنقاط الضعف والقوة، في نظام الرقابة الداخلية ذات الطابع المحاسبي والجبائي، ويمكن ذكر نقاط الحوكمة الضريبية من خلال التحقيق المحاسبي والجبائي في:

- يعد التحقيق الضريبي المعمق في المحاسبة أداة رقابية خارجية للوقوف على مدى المصداقية والشفافية والجودة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية.
- يعد التحقيق المحاسبي والجبائي أداة لمجابهة التهرب والغش الضريبيين، وهذا الأخير ظاهرة سلبية تعمل الحوكمة الضريبية على مكافحتها.
- عملية التحقيق تُعرف المكلف بالحقوق والواجبات والضمانات وتعلمه بالنقائص والتجاوزات المرتكبة سواءً المحاسبية أو الجبائية.
- من خلال التحقيق الضريبي في المحاسبة يمكن الوقوف على المشاكل والعراقيل العملية للنشاط وصعوبات التطبيق لبعض القواعد والأحكام الضريبية غير الملاءمة لبيئة الأعمال، هذا ما يساهم في إثراء الإصلاح الضريبي وتعديل النصوص.
- التحقيق يكشف ويحد من الممارسات التدليسية والاحتيالية لبعض المكلفين، وبالتالي يحول دون المنافسة غير شريفة مع المكلفين النزهاء وهذا يعد عدالة ضريبية تهدف لها الحوكمة الضريبية.
- التحقيق سبيل لاكتشاف الخطأ والغش والتدليس والإغفال مع تصحيحه وتوريد موارد مالية إضافة لخزينة الدولة، فهو بذلك أحسن ضمان لحق صاحب المصلحة وهو إدارة الضرائب.
- من خلال التحقيق الضريبي في المحاسبات يمكن معرفة الأنشطة ذات الخطر الكبير في التهرب الضريبي ما يساهم في تصور واقعي لتوجهاتجهود الحوكمة الضريبية.
- التحقيق الضريبي المعمق أداة في تحسين جودة القوائم المالية وهذا ما يعزز الشفافية والمصداقية المطلوبة في إطار الحوكمة الضريبية.

6- الحوكمة الضريبية صمام أمان أمام لمحاسبة الإبداعية:

يعد التحقيق المحاسبي والجبائي آلية رقابية وهو مراجعة جبائية خارجية بالنسبة للمؤسسة (المكلف) لضمان حق الدائرة الضريبية باعتبارها صاحبة المصلحة.

وحيث أن موضوع هذا التحقيق المحاسبة ومخرجاتها والتصريحات الجبائية المكتتبة فهو يدعم أسس الحوكمة الضريبية، هذه الأخيرة تتضمن مبادئ تتنافى مع ممارسات المحاسبة الإبداعية في عدة نقاط نذكرها:

- الحوكمة الضريبية تصبو للشفافية وجودة المعلومات المحاسبية المكونة للتصريحات الجبائية، بينما المحاسبة الإبداعية تهدف لمختلف أشكال التلاعب المحاسبي وتجميل الصورة للأرقام على الصورة الحقيقية.
- الحوكمة الضريبية ضامن للحفاظ على الموارد المالية من الغدر والتهرب، بينما المحاسبة الإبداعية تهدف للتهرب والغش الضريبيين.
- الحوكمة الضريبية ترتكز على أخلاقيات مهنة المحاسب والموظف وتضمن السلوك الحسن، بينما المحاسبة الإبداعية تمارس نتيجة انحراف في سلوك وضمير المهني وكذا تواطؤ أو حتى فساد الموظف.
- هدف الحوكمة الضريبية زيادة الثقة بين الإدارة والمؤسسة وتحقيق العدالة، في حين المحاسبة الإبداعية خيانة أمانة تؤدي للاعدالة بين المؤسسة الممارسة لها والمؤسسة النزيهة في دفع الضرائب.

وفق هذا التعارض في الأهداف، يمكننا القول أن العلاقة عكسية بين آلية الحوكمة الضريبية وممارسات المحاسبة الإبداعية، فكلما تدعمت وتعززت الحوكمة الضريبية في مفهومها ومبادئها وأطرافها كلما انخفضت وتضاءلت مستويات ممارسة المحاسبة الإبداعية، والعكس صحيح.

7- أهداف الحوكمة الضريبية:

الحوكمة الضريبية تسعى لتحقيق جملة من الغايات يمكن ذكر اهمها في العناصر التالية:

- تحسين فعالية النظام الجبائي من خلال جعله أكثر مردودية في تحصيل الإيرادات بما يجعله مقبولا لدى المكلفين دون الشعور بالظلم والسعي لتحقيق مصالح جميع الأطراف (الدولة والمكلفين) من خلال سعي الحوكمة إلى إلغاء جميع أشكال التمييز في تطبيق التشريع الضريبي ولا يتحقق ذلك إلا بتوفير الشفافية التامة. [1]
- حماية حقوق الخزينة، وتعزيز دور الإدارة في مراقبة تصريحات المؤسسة (المكلف).
- تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والجبائية لدى المؤسسة.

---

(1) محمد بوشوشة، **مرجع سابق**، ص107.

- الوصول لعلاقة ثقة واحترام وتبادل معلومات وتواصل بين إدارة الضرائب والمؤسسة.
- تعزيز ضمانات المكلف (المؤسسة) في إطار الرقابة وحمايته من شكال التعسف والفساد.
- مساعدة المؤسسة في رفع مستوى الأداء الجبائي وفي تشكيل أمنها ويقظتها الجبائية.
- الوقوف على نقائص وصعوبات التطبيق النص الضريبي والعمل على التعديل والإصلاح بما يتوافق مع محيط المؤسسة.
- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المتضمنة للأخطاء والإغفالات العمدية والمشوهة لسمعة المؤسسة.

المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة

لايمكن تصور ممارسات لمحاسبة إبداعية الا في حالة غياب الوازع الأخلاقي لذا من الأهمية تحليل موضوع الاخلاقيات.

1- تعريف الأخلاق:

الأخلاقيات هي عبارة عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية والتي يمتلكها كل فرد والتي تمثل الخصائص التي يتعين أن توافر في السلوك الأخلاقي لهم. [1]

كما تعرف على أنها مجموعة من القيم والخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة والعدالة والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية والإحساس بالمسؤولية، ولابد من ضرورة التزام المحاسبين والمراجعين بالقواعد الأخلاقية بخلاف المتطلبات القانونية أو المعايير التي تفرضها الدولة.

من خلال التعريفين السابقين، يمكن القول أن الأخلاق هي السلوك السوِي الذي يجب أن لا يتنازل عليه المهني أثناء تأدية مهامه، تضمن الأخلاق زيادة على الكفاءة تضمن النزاهة والاتقان والالتزام بالمبادئ والشفافية وجودة الأداء، كما أنها النقيض المطلق للغش والتلاعب المقصود.

---

(1) أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص136.

2- الإطار المنظم لمهنة المحاسبة:

نتيجة للإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر والمتمثل في الأساس في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) إلى إحداث تغيرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، نذكر محطاتها الهامة في:

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 (الجريدة الرسمية رقم 2010/42) المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أعاد هذا القانون الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية وأهم ما جاء فيه:

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة (CNC) تحت سلطة وزير المالية مهمته منح الاعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (المادة 04 من القانون 10-01).
- تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني (المادة 08 من القانون 10-01).
- إنشاء ثلاث (03) منظمات مهنية للفصل بين المهام وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين-الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CAC)-المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي المتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

- كما تم إصدار عدة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات وقواعد السير لكل من المجلس الوطني للمصف الخبراء المحاسبي، لمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمحاسبين المعتمدين، هذه المراسيم التنفيذية على التوالي: رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، رقم 11-27 المؤرخ في2011/01/27.

نضيف على هذا، أهم المراسيم في:

- المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 2011/01/17 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

3- المراجعة القانونية الإلزامية:

هذه المراجعة الزامية بموجب احكام القانون التجاري ونفصل فيها كالآتي.

3-1 تعريف المراجعة:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

كما أن المراجعة المحاسبية إلزامية لشركات المساهمة، وتكون مهمة محافظ الحسابات وهو المهني المسجل على جدول المصف الوطني، تكون مهمته التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة. [1]

(1) المادة 715 مكرر 04، **القانون التجاري الجزائري**، ط2007.

على ضوء ما سبق، فإن المهني محافظ الحسابات مسؤول على ضمان صحة ونزاهة العمليات المحاسبية وعمليات الجرد لأصول الشركة ومهمته تتمثل في الفحص والتحقيق والتقرير،أما الشركات الملزمة بالمراجعة القانونية الالزامية هي شركات الأموال فقط (SPA,SARL) ويستثنى منها شركة ذات مسؤولية محدودة شخص واحد (EURL).

كما تحدد عهدت محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

2-3 مهام محافظ الحسابات:

يضطلع محافظ الحسابات بـ: [1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة.

3-3 حالات التنافي والموانع:

تم ذكر حالات التنافي في القانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة لأجل ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية واخلاقية، وذكرت هذه الحالات في: [2]

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة كما يمنع محافظ الحسابات من:
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات مباشرة أو غير مباشرة.

---

(1) المادة 23، القانون رقم 10-01 (ج.ر رقم 2010/42).

(2) المادتين 64 و65 من القانون رقم 10-01، **مرجع سابق**.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.
- عدم ممارسة مهام محافظ حسابات في مؤسسات يحوزن فيها هؤلاء المحافظي أزواجهم أو آباؤهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة، جزء من رأسمال أو أي شكل آخر من المنافع الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

4- مهام مهني المحاسبة:

زيادة عما تم ذكره عن المراجعة القانونية لشركات المساهمة من طرف محافظ أو محافظي الحسابات، وجب ذكر مهام كل المهنيين المسؤولين عن التسجيل المحاسبي.

4-1 **المحاسب المعتمد:**

تتمثل مهامه في:

- مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات التجارة وحساباتهم والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.
- إعداد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي وُكل بها، كما يمكنه مساعدة زبونه (الشركة) لدى مختلف الإدارات المعنية.

4-2 **محافظ الحسابات:**

إضافة على المهام المذكورة سالفا، فهو كذلك ملزم بإعداد: [1]

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

---

(1) المادة 25، القانون رقم 10-01، **مرجع سابق**.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

3-4 **الخبير المحاسب:**

يهل الخبير المحاسب ممارسة وظيفة محافظ حسابات، كما أنه يقوم أيضا بـ: [1]

- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.
- المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- يؤهل لتقديم استشارات الشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

5- **حالات عدم تقيد المهنيين بالسر المهني:**

المبدأ العام هو احتفاظ المهنيين للمحاسبة سواء خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد بالسر المهني للمهام الموكلة لهم، إلا في الحالات التالية: [2]

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إراءة موكليهم؛
- عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.

6- **الصفات الواجب توافرها في المهنيين:**

قد حدد القانون 10-01 جملة من المميزات الخاصة بمهني المحاسبة وهذا نظرا لحساسية ومسؤولية المهام الموكلة لهم ونشير لها في:

---

(1) المادتين 18 و19، **مرجع نفسه.**

(2) المادة 72، **من القانون رقم10-01، مرجع سابق.**

6-1 أداء اليمين:

يؤدي كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الهيئة الخاصة بكل مهني، يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم على النحو الآتي:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الامور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

ويحرر محضر بذلك، هذا اليمين هو التزام أمام الله بإتقان الوظيفة والإخلاص وكتمان السر والسوك المحترف الدال على بذل العناية المهنية اللازمة، والشرف الدال على الأمانة.

6-2 الاستقلالية والموضوعية:

يكون عمل مهني المحاسبة وفقا لأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات التجارية بكل استقلالية وموضوعية وحيادية كي يتسنى لهم إصدار حكم أو رأي عن الحالة المالية للمؤسسة، وهذا مع تجنب حالات التنافي التي تؤثر على الاستقلالية والموضوعية.

6-3 الأمانة والنزاهة وبذل العناية المهنية:

على مهني المحاسبة (الخبير، المحافظ، المحاسب) أن يلتزموا بالأمانة وحفظها، والنزاهة كما أن السر المهني جزء من الأمانة الملزم بها أخلاقيا وقانونيا.

أما العناية المهنية المطلوبة تعني بذل المجهودات المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل عمله، وبالنسبة لمحافظ الحسابات بذل المجهودات الملاءمة خلال مراحل الفحص والتحقيق والتقرير.

6-4 الكفاءة المهنية أو الأهلية:

بحكم المهام المنوط لمهني المحاسبة، فعليهم أن يكونوا في مستوى هذه المهمة سواء من التأهيل العلمي أو المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام بمتطلبات الوظيفة.

كما يجدر الإشارة هنا، أنه من بين شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد حيازتهم على التوالي: الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها، الشهادة الجزائرية للمحاسب، وهذه الشهادة تشترط شهادة الليسانس مضاف لها تكوين متخصص لسنتين بالنسبة لخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، وشهادة التكوين المهني مع خبرة للمحاسب المعتمد.

إضافة على هذا، ومن بين شروط الواجب توافرها لممارسة المهن المحاسبة هو الجنسية الجزائرية، ما يعني استبعاد الأجنبي من ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر.

7- المسؤولية والأخطاء التأديبية والعقوبات:

المهام الموكلة للمهني المحاسب تجعله مسؤولا وفي حالة الاخلال بهذه المسؤولية يتحمل العقوبة.

7-1 الخطأ المهني:

كل خطأ مهني يعرض لعقوبات تأديبية، كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عن شخص طبيعي أو شركة مساهمته في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. [1]

كما تعرض الأخطاء المهنية أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.

7-2 المسؤوليات:

تنقسم هذه المسؤولية الى مدنية وجزائية وتأديبية.

---

(1) المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 2013/01/13، ج.ر رقم 2013/03، المادة2.

7-2-1 المسؤولية المدنية:

حيث يعد الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامها مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية ويعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهام، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات. (1)

7-2-2 المسؤولية الجزائية:

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني. (2)

7-2-3 المسؤولية التأديبية:

يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

7-3 درجات الأخطاء:

تعتبر لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوي وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتحدد درجات الأخطاء كالآتي: (3)

7-3-1 أخطاء الدرجة الأولى:

وتتمثل في: تصريح بمراجعة كاذبة-تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم-الانتقادات غير مؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو

---

(1) القانون 10-01، **مرجع سابق**، المادتين 60 و61 منه.

(2) **مرجع نفسه**، المادة 62منه.

(3) المرسوم التنفيذي 13-10، **مرجع سابق**، المواد 6-7-8 و9 منه.

بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم–نقص الالتزام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

7–3–2 **أخطاء درجة ثانية:**

تتمثل في: في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى–رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة–فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به–الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله–عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

7–3–3 **أخطاء درجة ثالثة:**

تتمثل في: في حالة تكرار خطأ الدرجة الثانية–خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف–استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته–عدم دفع الاشتراك المهني–عدم اكتتاب تأمين مهني–مقاولة أعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص طبيعيين أو معنويين غير مسجلين في الهيئات المهنية–استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للهيئات المهنية الثلاثة.

7–3–4 **أخطاء درجة رابعة:**

تتمثل في: في حالة تكرار خطأ الدرجة الثالثة–إفشاء السر المهني–إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها–تصرفات معتمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة–ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف–ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

8– **العقوبات:**

تكون العقوبة حسب درجة الاخطاء المذكورة أعلاه كالآتي: [1]

- خطأ الدرجة الأولى: الإنذار.

(1) المرسوم التنفيذي 13–10، **مرجع سابق**، المادة 5 منه.

- خطأ الدرجة الثانية: التوبيخ.
- خطأ الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة(06) أشهر.
- خطأ الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول.

على ضوء ما سبق، نلاحظ أن خدمة أو مهنة المحاسب سواء مسك الدفاتر المحاسبية وإنجاز القيود أو المصادقة على انتظامها في إطار المراجعة القانونية هي مهنة ترتكز على أخلاقيات وقيم ومبادئ، كما أن المهني مسؤول مدنيا وجزائيا وتأديبيا عن أخطائه، هذه الأخيرة تعني كل تقصير وعدم احترام للواجبات المهنية والأخلاقية.

لذا، فالمحاسبة الصادقة والنزيهة تعني مهني صادق ونزيه، ولا يمكن تصور تلاعب وغش محاسبي وإقرارات ضريبية كاذبة دون يد مهنية غير نزيهة وغير صادقة وانحراف عن أخلاقيات المهنة.

فالمحاسبة الإبداعية الممارسة هي في الأصل تلاعب وتضليل وخداع من مهني افتقد لأخلاقيات المهنة.

المطلب الثالث: أخلاقيات وصفات المحقق

بالموازاة مع تحسين اخلاقيات المحاسب فهناك اخلاقيات عون الضرائب عامة والمحقق خاصة لضمان الحدمن تفشي ظاهرة المحاسبة الإبداعية.

1- أسلاك الإدارة الجبائية:

تعد أسلاك خاصة بالإدارة الجبائية الأسلاك الآتية: [1]

- سلك مفتشي الضرائب؛
- سلك مراقبي الضرائب؛
- سلك أعوان المعاينة؛
- سلك المحللين الجبائيين؛

(1) المرسوم التنفيذي 10-299، المؤرخ في 2010/11/29، ج.ر رقم 2010/74،المادة 3 منه.

- سلك المبرمجين الجبائيين.

وبما أن أعمال الرقابة لاسيما التحقيق الجبائي في المحاسبة تكون مقتصرة على سلك المفتشين فقط دون غيرهم من الأسلاك، فسوف نقوم بعرض خصوصيات سلك التفتيش بما يتوافق مع أهداف الدراسة.

2- شروط التوظيف والتقييم:

تشير المادة (06) من المرسوم التنفيذي 10-299 المؤرخ ف2010/11/29، أن التوظيف والترقية في سلك مفتشي الضرائب تكون للحائزين على الإجازات والشهادات الآتية:

- علوم اقتصادية.
- علوم قانونية وإدارية.
- علوم تجارية.
- مالية ومحاسبية.

أي أن القانون ذكر المؤهل "شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية" أو "ليسانس" دون ذكر التخصص باستثناء علوم مالية ومحاسبية كشعبة أقرب لمهام التحقيق المعمق في المحاسبة، كما أن احتمال توظيف تخصص علوم قانونية وإدارية وارد في الظفر بمنصب محقق محاسبة وتقويم هذا المنصب كوظيفة يستلزم دراية بالتقنيات المحاسبية والجبائية أكثر من المفاهيم الإدارية والقانونية.

كما نشير أن الترقية من رتبة لرتبة أعلى تعتمد سواء على عامل المؤهل العلمي المطلوب أو عامل الاقدمية من خلال الامتحان المهني أو التسجيل في قائمة التأهيل وإثبات عشر (10) سنوات من الخدمة الفعلية.

أما رتبة مفتش قسم للضرائب وفي حالة التوظيف الخارجي المباشر تشترط شهادة تكوين لمدة (02) سنوات من معهد تمويل التنمية أو المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي (القليعة) دون مسابقة، والمترشحون الحائزون على شهادة الماجستير أو شهادة معادلة لها مع إجراء المسابقة.

وتشير المادة (15) إلى تقييم الموظف إلى الترقية في الدرجة أو تقييم المردودية وحتى الأوسمة التشريفية ومكافآت إلى المعايير الآتية:

- احترام أدبيات وأخلاقيات المهنة؛
- الكفاءة المهنية؛
- طريقة تقديم الخدمة؛
- الأداء والمردودية على أساس النتائج الفردية والجماعية.

وهذا ما يعني أن عون الضرائب عامة، وسلك مفتشي الضرائب خاصة يحتكمون لمعايير موضوعية في الترقية والامتيازات أهمها أخلاقيات المهنة والكفاءة المهنية.

3- رتب سلك التفتيش والمهام:

حسب نص المادة (21) من المرسوم التنفيذي 10-299، بأن سلك مفتشي الضرائب. بضم خمس (05) رتب:

- رتبة مفتش الضرائب؛
- رتبة مفتش رئيسي للضرائب؛
- رتبة مفتش مركزي للضرائب؛
- رتبة مفتش قسم للضرائب؛
- رتبة مفتش رئيس للضرائب.

مع العلم أن منصب محقق محاسبة يستوجب رتبة مفتش رئيسي للضرائب على الأقل وهذا ما سوف نراه لاحقا.

أما فيما يخص المهام المسندة: فقد نصت المواد (23) و(24) و(25) و(26) من نفس القانون على أنها:

- يكلف مفتشو الضرائب على الخصوص:
  - تنفيذ ومتابعة أشغال الوعاء والتحصيل ومراقبة الضرائب.

- معالجة منازعات الضريبة.
- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

- يكلف المفتشون الرئيسون للضرائب زيادة على مهام مفتشو الضرائب بـ:

- القيام بمهام التحليل والتدقيق.
- تحليل النتائج المستخرجة بالنظر للأهداف المحددة واقتراح كل التدابير الموجهة لتحسينها.

- يكلف المفتشون المركزيون للضرائب زيادة على مهام المفتشون الرئسيون بـ:

- قيادة مهام التوجيه والتنسيق والمراقبة.
- تنشيط المصالح وتنسيقها وتأطيرها.
- مراقبة تسيير المصالح الجبائية ومحاسبتها وإعداد محاضر المراقبة.
- تأطير نشاطات التكوين

- يكلف مفتشو الأقسام للضرائب زيادة على مهام المفتشون المركزيون بـ:

- تصور واقتراح كل تدبير تشريعي وتنظيمي في المجال الجبائي.
- المبادرة بتدابير من شأنها تحسين إجراءات التسيير.
- تأهيل المشاريع التي تبادر بها الإدارة الجبائية.

- يكلف المفتشون الرؤساء للضرائب زيادة على مهام مفتشو الأقسام للضرائب بـ:

- الإشراف وتوجيه أشغال الوعاء التحصيل الضريبي والمراقبة ومنازعات الضرائب والتحليل وكذا التدقيق.
- إعداد وتطبيق كل الدراسات والنصوص المتعلقة بالاستراتيجية والسياسة الجبائيتين.

نجد أن المهام المسندة قانونا لرتب مفتشي الضرائب جد دقيقة وحساسة تتمثل أهمها في التحليل والتدقيق، وتأطير التكوين واقتراح تدابير تشريعية وتنظيمية من الجباية وغيرها، وهذه المهام تتطلب كفاءة ومهارة عالية واحترافية من الناحية العملية.

4- صفة المحقق الجبائي ومهامه:

فالمحقق الجبائي هو مهندس العملية التحقيق المحاسبي والجبائي لذا تسليط الضوء على صفاته ومهامه امر بالغ الأهمية.

4-1 المحقق الجبائي:

يمكن التمييز هنا بين رئيس فرقة التحقيق أو التقييم وبين محققو المحاسبية أو التقييم (Vérificateur de comptabilité)في التعيين: [1]

- يعين رؤساء فرق التحقيق أو/والتقييم من بين:
- مفتشي الأقسام للضرائب الذين يثبتون سنتين (02) أقدمية بهذه الصفة.
- المفتشين المركزيين للضرائب الذين يثبون أربع (04) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.
- المفتشين الرئيسين للضرائب الين يثبتون خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.
- يعين محققو المحاسبة و/أو التقييم من بين:
- مفتشي الأقسام للضرائب المرسمين.
- المفتشين المركزيين للضرائب الذين يثبتون ثلاث (03) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.
- المفتشين الرئيسين للضرائب الذين يثبتون أربع (04) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.

هذا ما يعني أن منصب محقق محاسبة و/أو تقييم وكذا رئيس فرقة تحقيق هو منصب عال يستلزم على الأقل رتبة مفتش رئيسي، هذا الأخير حسب القانون المذكور يشترط إما شهادة الليسانس للتعليم العالي أو شهادة معادلة لها في حالة التوظيف المباشر على أساس المسابقة، إما الترقية على أساس الأقدمية في الرتبة الأدنى أو في الامتحانات المهنية الداخلية.

4-2 مهام رئيس فرقة والمحقق الجبائي:

المهام المسندة لرئيس الفرقة والمحقق على التوالي تتمثل في: [2]

- يكلف رؤساء فرق التحقيق و/أو التقييم الذي هم في الخدمة على مستوى المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات والمصالح الخارجية للإدارة الجبائية في:
- تنفيذ برنامج التحقيق المسند إلى فرقهم ومتابعته؛
- ضمان مهام البحث في إطار التحقيقات؛

---

(1) المرسوم التنفيذي 10-299، **مرجع سابق**، المادتين 78 و79 منه.

(2)**مرجع نفسه**، المادتين 72 و73 منه.

- توجيه وتنشيط ومراقبة أشغال محققي المحاسبة و/أو التقييم الموضوعين تحت سلطتهم.

- يكلف محققو المحاسبة و/أو التقييم الذين هم في الخدمة على مستوى المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات والمصالح الخارجية للإدارة الجبائية بما يأتي:

- القيام بإنجاز برنامج تحقيق المحاسبة المسند إلى فرقتهم؛
- القيام بكل أعمال البحث التي تسمح بأحسن إلمام بالمادة الخاضعة للضريبة في إطار برامج المراقبة وإعادة تقييم المعاملات العقارية؛
- تنفيذ أشغال التقييم.

نجد أن المهمة الأساسية للمحقق الجبائي هي إنجاز وتنفيذ برنامج التحقيق السنوي في المحاسبة، إضافة إلى أعمال البحث التي تسمح بالإلمام الجيد بالمادة الضريبية، هذه المهمة موضوعها الجباية والمحاسبة وهي من المواد الخام التي تتطلب دراية وكفاءة وبحث مستمر للحصول على المنتج النهائي المتمثل في المعلومات القابلة للتطبيق.

5- تصنيف رتبة المحقق والزيادة الاستدلالية:

يمكن عرض الجانب التقني لتصنيف رتبة المحقق والزيادة الاستدلالية للمنصب كالآتي: [1]

الجدول رقم (03-01): تصنيف والزيادة الاستدلالية

السلك	الرتب	التصنيف		الزيادة الاستدلالية كمحقق	زيادة استدلالية كرئيس فرقة تحقيق
		الصنف	الرقم الأدنى الاستدلالي		
مفتشو الضرائب	مفتش رئيسي الضرائب	12	587	125	165
	مفتش مركزي	13	628	125	165
	مفتش قسم	14	671	125	165
	مفتش رئيس	16	763	125	165

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرسومين الرئاسيين 22-138 و22-139 ص-ص04-05 (ج.ر رقم 2022/23).

(1)المرسومين الرئاسيين 22-138 و22-139، ج.ر رقم 2022/23، صص04-05.

مع العلم أن النقطة الاستدلالية تقدر بـ: 45دج للنقطة، مما يعني الزيادة الاستدلالية على منصب المحقق تقدر بـ: 125 x 45دج=5625دج مبلغ الخام

وهو مبلغ زهيد ولا يقارن بالنظر لمهام البحث والتحليل وكشف التلاعبات المحاسبية والضريبية.

6- آراء أخرى حول أنواع المحققين الجبائيين:

بالإضافة للصفات الواجب أن تميز عون إدارة الضرائب وسلوكه، ارتأينا أن نطرح آراء أخرى خاصة بالمحقق، هذا الأخير قد يأخذ إحدى الأشكال الآتية أو أكثر: [1]

6-1 Le Carriériste:

وهو المحقق الذي يحمل فكرة تكوين وتشكيل الأرقام أكثر من فكرة دعم المؤسسة في احترام القانون الأهم له أن يثبت للسلم الإداري الأعلى أنه يقوم بالعمل قانونا، وهو محقق يجري التسوية الجبائية مهما كان الأمر ربما بهدف الترقية في المسار الوظيفي مع أن لغة الأرقام مخيفة لكن الأمر لا يهم هذا النوع من المحققين.

6-2 الصداقة المزيفة: Le Faux Amical

وهو المحقق الذي أثناء عملية التحقيق ذو سلوك ودي ومسالم، ويبدي المساعدة مع المؤسسة ولا يضع تبريراتها محل شك، لكن لحظة التبليغ بالنتائج يفاجئ المكلف أو المؤسسة موضوع التحقيق بنتائج غير متوقعة.

6-3 عادل: L'équitable

وهو المحقق الذي يسعى لتطبيق القانون المحاسبي والجبائي بالعدل وروح القانون ويتفادى النقاط المبهمة لصالح المؤسسة.

(1) Rédha Khelassi, **Précis d'audit Fiscal de l'entreprise,** Berti Edition, Alger, 2013, p175.

6-4 المرأة المحققة: La Femme Contrôleuse

البعض يرى أن المرأة المحققة أكثر صرامة وحزم وتعقيب وأقل موضوعية، الآخرين يظنون العكس ويعتبرون المرأة المحققة فرصة يجب استغلالها، كونها أكثر لباقة وتفهم وهذا لأسباب بسيكولوجية، لذا بعض المكلفين الخاضعين للتحقيق يرون أن التعامل مع المرأة المحققة أسهل.

كإضافة لنفس الفكرة، أشغال التحقيق تستلزم جهد كبير في التنقل والحصول على المعلومة والعمل بعين المكان والتعامل مع أصناف مختلفة من المكلفين وهذا أمر صعب للغاية من الناحية العملية للمرأة المحققة.

وفي أي حال، على المؤسسة موضوع التحقيق التأقلم مع طريقة التعامل مع ضرورة تحضير التبريرات والتوضيحات المطلوبة.

6-5 السلوكيات أمام المحقق الجبائي:

يمكن التمييز هنا بين سلوكيات واجبة أو مرغوبة وسلوكيات واجب تجنبها أمام المحقق الجبائي:[1]

6-5-1 السلوكيات الواجب اتباعها:

ويمكن ذكرها في:

- **الاستقبال الجيد للمحقق:** اللقاء الأول له دور أساسي وهام في عملية التحقيق، لذاوجب حسن الاستقبال والتفهم أن المحقق يقدم بواجبه وعمله.
- **تخصيص محل:** المؤسسة تخصص محل مقبول ولائق يسمح للمحقق الجبائي بإنجاز التحقيق في أحسن الشروط، إلا في حالة القوة القاهرة.
- **التحقق من صفة المحقق:** من خلال تقديم المحقق لبطاقته المهنية وتأكيد اسمه على الإشعار بالتحقيق من باب إخطار المكلف.

(1) Rédha Khelassi, **Op-cit**, 2013, p176-177.

- **التجاوب والحذر:** كون المحقق على إطلاع بالملف الجبائي للمكلف ونوعية النشاط وحيثياته فعلى المكلف إعطاء أجوبة واضحة ومبررة ودون تسبيق وأيضا لا يعطي مؤشرات غير مدروسة أو عشوائية يمكن أن تعطي نتائج سلبية.

فالتحقيق غالبا يتمثل في ثنائية سؤال –جواب ما يستلزم وقت تريث خاصة الأسئلة غير مباشرة ومعقدة، مع إمكانية الاستعانة بخبرة مستشار.

- حق **الإعلام بالحقوق والواجبات:** يمكن للمكلف الاستعلام على مدة التحقيق، الضمانات، الإجراءات، الآجال، ...إلخ.

2-5-6 السلوكيات الواجب تجنبها:

المؤسسة دائما في جدول أعمالها إمكانية خضوعها لعملية التحقيق الجبائي والمحاسبي، لذا وجب عليها:

- تجنب القلق والارتباك ومن خلال اللقاء الأول الكلام غير موزون والعشوائي.
- تجنب لعب دور عدم الاهتمام أو المخادعة والكذب وضرورة إدخال عامل الوقت للرد على الأسئلة.
- تجنب اللامبالاة وعدم الحضور والتهرب من الإجابة.

7- أخلاقيات مهنة عون الضرائب:

يمكن ذكر أهم الأخلاقيات المهمة لعون الضرائب في: [1]

- **الالتزام بتأدية اليمين:** كل موظف مدعو للقيام بمهام التفتيش والمراقبة والمعاينة يؤدي اليمين أمام المحكمة، مع حمله لبطاقة مهنية وبطاقة انتداب.
- **واجب الالتزام بخدمة الدولة:** يتعين عليه احترام سلطة الدولة وفرض احترامها ورعاية مصالح الامة.

---

(1) وزارة المالية (و.م)، المديرية العامة للضرائب (م.ع.ض)، **دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب**، الجزائر، 2021، ص ص8-13.

- **الالتزام بممارسة الوظيفة وحدها:** يمنع عليه الجمع بين وظيفته ونشاط خاص مربح باستثناء إنتاج الاعمال الفنية والعلمية والأدبية أو مهام التدريس والتكوين.
- **ممارسة الوظيفة بصفة شخصية وفعلية ومستمرة،** أي عدم تقويض مهام، وأساسه في ذلك المواظبة والمداومة في العمل.
- **الالتزام بتأدية الخدمة بكل استقلالية.**
- **الالتزام بالحياد:** ويعني الحياد اتجاه المكلفين والمعاملة على قدم المساواة وعدم التفضيل.
- **عدم التعسف في استغلال الوظيفة:** أي عدم القيام بحماية مكلف الضريبة أو الضغط على مكلف بالضريبة أو التدخل في القضايا التي يتكفل بها عون آخر أو قبول مكافآت مالية أو مزايا عينية يمنحها له المكلفون بالضريبة.
- **إلتزام الحياد بين الزملاء :** أي بناء العلاقات المهنية بين الزملاء على أساس الاحترام المتبادل بغض النظر عن الوظيفة أو الرتبة أو المعتقدات الفلسفية أو اعتبارات أخرى، وكذا تجنب السلوك العنيف والابتزاز في العمل.
- **الالتزام بالتحفظ:** من خلال الامتناع عن كل عمل أو سلوك أو تعليق يتنافى مع وظائفه.
- **الالتزام بالنزاهة:** أن السلوك اللائق والمحترم وهذا سواء أثناء ممارسة الوظيفة وأيضا خارج المصلحة ويمنع على الموظفين اختلاس أموال عمومية، أو تلقي رشاوي أو القيام بتخفيضات غير مؤسسة قانونا.
- **الالتزام باحترام الانظمة الداخلية للإدارات:** يعني قواعد الانضباط والمجلس والنظافة والأمن.
- **الالتزام بالسر المهني:** أي المنع من إفشاء أو تمكين الغير من الاطلاع على أية وثيقة أو خبر يحوزه أو يطلع عليه بحكم ممارسته وظيفته، عدا في حالات خاصة.

8- **قواعد المسؤولية:**

يمكن ذكر مختلف المسؤوليات لعون الضرائب في: [1]

(1) وزارة المالية (و.م)، المديرية العامة للضرائب (م.ع.ض)، **مرجع سابق**، ص ص22-25.

8-1 المسؤولية المدنية:

نتيجة الخطأ والضرر الملحق بالغير يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، وهذا نتيجة عدم الانتباه أو الإهمال بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته.

8-2 المسؤولية الجزائية:

يعتبر عون الضرائب مسؤولا من الناحية الجنائية في حالة ارتكابه جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات.

ويلغي الإجراء الجنائي تجاه العون آليا الإجراء التأديبي، وإذا كانت الاخطاء جسيمة وبنية مبيتة يصبح العون غير مؤهل لممارسة عمله ويتم فصله من الوظيف العمومي بإجراء جزائي، وتتمثل الممارسات الجنائية في:

- التعسف في استعمال السلطة ضد الشيء العمومي.
- ممارسة السلطة قبل توليها أو الاستمرار فيها على وجه غير مشروع.
- الرشوة: وتعني طلب أو قبول بشكل مباشرة أو غير مباشر عطايا وعود أو هبات أو هدايا أو أية مزايا أخرى، سواء لأداء عمل أو الامتناع عن عمل من واجباته.
- استغلال النفوذ وإساءة استغلال الوظيفة.
- الغدر.
- اختلاس الأموال.
- الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم.
- الثراء غير مشروع.
- عدم التصريح أو التصريح الكاذب بالممتلكات.

8-3 المسؤولية التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية. [1]

---

(1) وزارة المالية (و.م)، المديرية العامة للضرائب (م.ع.ض)، **مرجع سابق**، ص ص26-27.

8-3-1 الأخطاء التأديبية:

ويمكن تصنيفها إلى:

- **أخطاء درجة أولى:** تتمثل في الإخلال بالانضباط العام والسير الحسن للمصالح.
- **أخطاء درجة ثانية:** -المساس سهوا أو إهمالا بأمن المستخدمين والأملاك-المساس بالواجبات القانونية الأساسية.
- **أخطاء درجة ثالثة:** -تحويل غير قانوني للوثائق الإدارية-إخفاء معلومات ذات طابع مهني-رفض تنفيذ تعليمات السلطة في إطار تأدية المهام دون مبرر مقبول-إفشاء أو محاولة إفشاء السر المهني-استعمال تجهيزات وأملاك الدولة لأغراض شخصية.
- **أخطاء درجة رابعة:** -الاستفادة من امتيازات مقابل تأدية خدمة-ارتكاب أعمال عنف-اتلاف وثائق إدارية قصد الاساءة للسير الحسن للمصلحة-تزوير الشهادات أو المؤهلات أو كل وثيقة سمحت له بالتوظيف أو الترقية-الجمع بين الوظيفة ونشاط مربح آخر.

8-3-2 العقوبات التأديبية:

وتتمثل في:

- **عقوبات الدرجة الأولى:** -التنبيه-الإنذار الكتابي-التوبيخ.
- **عقوبات الدرجة الثانية:** -التوقيف عن العمل من يوم (01) إلى ثلاثة (03) أيام-الشطب من قائمة التأهيل.
- **عقوبات من الدرجة الثالثة:** -التوقيف عن العمل من أربعة (04) ايام إلى ثمانية (08) ايام-التنزيل من درجة إلى درجتين-النقل الجبري.
- **عقوبات الدرجة الرابعة:** -التنزيل إلى الدرجة السفلى مباشرة-التسريح.

مما سبق يمكن القول أن الجانب المهني لأعوان الضرائب مقنن وفق القانوني الأساسي بصيغته الحالية أو المزمع في إطار مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية، كما أن مدونة السلوك الأخلاقي توضح المبادئ والقيم الواجب التحلي بها وتحمل العون المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية على كل انحراف في سلوكه، وقد يمثل انحرافه عن السلوك السوي عمل جنائي كالرشوة

والفساد واستغلال النفوذ...إلخ، أو خطأ تأديبي كإخفاء معلومات ذات طابع مهني وتواطؤ أو إتلاف وثائق إدارية ما يجعلنا أمام تواطؤ ومساهمة مباشرة أو غير مباشرة في تفشي ممارسات المحاسبة الإبداعية.

فالمساس بأخلاقيات المهنة هو بطريقة أخرى فساد مصحوب بتواطؤ يساهم في تفشي التلاعب المحاسبي لغايات التهرب الضريبي، كما أن المهنة تتطلب كفاءة وأمانة، كما في قوله عز وجل:﴿قَالَ اجْعَلْنِي عَلَىٰ خَزَائِنِ الْأَرْضِ ۖ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ﴾[يوسف، الآية:55]، فحفظ الامانة خلق والعلم كفاءة.

9- أهداف أخلاقيات المهنة:

قواعد الأخلاق والسلوك والممارسة صممت لتشجيع الممارسة الأخلاقية سواء لمهني المحاسبة أو اعوان التحقيق، والهدف من الأخلاقيات يكمن في: [1]

- الرغبة في رفع مستوى أداء المحاسبة ومهنة التحقيق الضريبي، حيث هناك علاقة سببية وثيقة بين الالتزام بالأخلاق وبين مستوى الأداء، فتربية المحاسب أو المحقق الجبائي وانضباطه مهمة لممارسة المهنة.
- الحاجة إلى حماية المهنة المحاسبية أو الجباية من انحرافات بعض الذين لا يلتزمون بالأخلاق، والذين تسول لهم أنفسهم الفساد والتزوير والكذب والخداع والمراوغة لتحقيق مآرب مادية وشخصية.
- هناك أطراف عديدة بحاجة ماسة للمعلومة المحاسبية الصادقة لاتخاذ القرار من بينهم إدارة الضرائب والمستثمرين والعملاء والموردين وعدم الالتزام بالأخلاقيات يلحق ضرر لهذه الشريحة.
- ضمان حقوق الأطراف المحيطة بالمؤسسة على الوجه الأكمل، وفي حالة عدم الانضباط الأخلاقي تضيع الحقوق.

---

(1) عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2018، ص160.

- الإفصاح الكامل والصريح يعني إقرارات ضريبية نزيهة وضمان حقوق الخزينة العمومية، وهذا لا يتحقق في ظل ممارسة غير أخلاقية.

10- معوقات تطبيق أخلاقيات المهنة:

نذكر مجموعة من المعوقات الكابحة والمؤثرة سلبا على تطبيق قواعد السلوك الأخلاقي المهني في: [1]

- رغم وجود القوانين المتعلقة بأخلاقيات المهنة إلا أنها قاصرة وغير مفعلة عمليا، كما أنه ليس هناك رقابة على مدى الإلتزام بها وغياب تفعيل الجانب الردعي.
- ضعف التأهيل الأكاديمي في الجامعات والعملي في مكاتب المحاسبة ومصالح الضرائب وعدم التحسيس بذلك وغياب الإدراك لقواعد السلوك المهني.
- بيئة الأعمال والتي يعمل فيها مهني المحاسبة والظروف الاجتماعية والاقتصادية لأعوان التحقيق لا تدعم الالتزام بأخلاقيات المهنة.

كما يمكن إضافة:

- عدم التشجيع وتقليد الأوسمة للمهنيين والموظفين الأكفاء والامناء كحافز مهني أو حتى ترقيتهم في مسارهم المهني.
- عدم قيام إدارة الضرائب بتنبيه لجنة الانضباط والتأديب بمخالفات أخلاقيات المهنة ما يعد تساهل في هذا المجال يساهم في تفاقم التلاعبات المحاسبية والضريبية المصنفة في درجة الخطر.

المبحث الثالث:الفعالية والتحقيق الالكتروني وجباية المهن الحرة

سنقوم بدراسة عنصرالفعالية ومختلف الأهداف المتوخاة من آلية التحقيق، مع ربط هذه الفعالية بعناصر ملازمة وأساسية لها، وهما الجودة والشفافية وتقييم الأداء، كما نطرح بديل التحقيق الالكتروني وأهمية توجيه التحقيق نحو المهن الحرة.

---

(1) عمر علي علد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي ، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص190.

المطلب الأول: فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي وجودته

التحقيق لايكون من أجل التحقيق بل يجب أن يكون فعال وذو جودة.

1- تعريف الفعالية:

تكتسي دراسة الفعالية أهمية كبيرة في جميع الدول متقدمة كانت أو نامية، حيث تعتبر مرادف لنجاح الآلية أو السياسة.

وعلى الرغم من عدم وجود تعريف محدد متفق عليه إلا أنه يمكن عرض تعريفها في:

عرفها فريق من الباحثين منهم (باشتمان) و(إتزيوني) و(نيجادي) على أنها قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية-الأهداف التشغيلية هو ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي وفي ضوء متغيرات البيئة المحيطة-وقد لقي هذا التعريف قبولا واعتبر أكثر شمولا، لكون الأهداف التشغيلية مؤشرا لقدرة المنظمة على تحقيق المرونة بما يتلاءم مع البيئة (الداخلية والخارجية) المحيطة بها.[1]

كما تعرف الفعالية على أنها القدرة على تحصيل النتيجة المطلوبة والمتوقعة.

مما سبق يمكن القول أن الفعالية هي القدرة والتمكن من الوصول للأهداف الموضوعة مسبقا من قبل الهيئة أو المنظمة أو الإدارة.

2- فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي:

التحقيق في المحاسبة من طرف الهيئات الضريبية المؤهلة يعد أهم شكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة، وهذه الأخيرة هي الضامن للنظام الضريبي التصريحي.

لذا ففعالية التحقيق المحاسبي والجبائي يعد مكونة من مكونات فعالية النظام الضريبي وجزئية أساسية.

---

(1) محمد حمو، منور أوسرير، **مرجع سابق**، ص183.

كما أن فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي تقاس بأهداف متعلقة بالنظام الضريبي (المردودية المالية والفعالية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية)، وأهداف متعلقة بتقنية التحقيق والتحري.

2-1 أهداف عامة للتحقيقات المحاسبية والجبائية:

يمكن ذكر الأهداف المرسومة للتحقيقات المحاسبية والجبائية في إطار الرقابة الجبائية في:

- **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث يبقى الهدف الكلاسيكي قائما ومتمثل في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع والسرقة بممارسات التهرب والغش الضريبيين، والهدف هو استرجاع الأموال المهربة أو غير مصرح بها أو المخفية وضمان تمويل الميزانية بحقوق وضرائب إضافية.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فزيادة الأموال لتغطية النفقات العمومية هو تحسين للرفاهية الاقتصادية.

- **الهدف الإداري:** فمن خلال آلية التحقيق المحاسبي والجبائي يكون للإدارة الضريبية جملة من المكاسب:[1]
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها واتخاذ القرارات المناسبة لمواجهتها.
- إمكانية تقدير نسبة التهرب والغش الضريبي، إذ يعتبر التحقيق الجبائي أحسن مؤشر قياس الغش الضريبي وهذا بمقارنة الاوعية (رقم أعمال والنتيجة) المصرح بها قبل التحقيق الجبائي مع الاوعية المشكلة أو المعترف بها في إطار عملية التحقيق المحاسبي والجبائي.
- يساعد التحقيق المحاسبي والجبائي السلطة الضريبية في الوقوف على نقائص النص القانوني الجبائي والثغرات القانونية التي تساهم على التملص والتهرب الضريبي، ومن ثم إيجاد حلول لها.

---

(1) محمد حمو منور أوسرير، **مرجع سابق**، ص ص28-29.

- **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة تصرفات المكلفين للقوانين والأنظمة، أي الامتثال الضريبي للقانون الجبائي وأحكامه، كون الرقابة الجبائية عامة تركز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين المقصرين في الواجبات الجبائية.
- **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في:

- محاربة انحرافات الممول والتقصير في واجباته تجاه المجتمع، كون الضريبة هي مساهمة للمجموعة الوطنية ومرتبطة بالمواطنة.
- إرساء مبدأ العدالة الاجتماعية ووقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة، والتحقيق الجبائي يتميز على أنه دوري، سنوي، مستمر على خط مستقيم ليغطي كل المكلفين بموضوعية دون استثناء.

2-2 أهداف فنية للتحقيقات المحاسبية والجبائية:

ينفرد التحقيق المحاسبي والجبائي إضافة إلى الأهداف السالفة، بأهداف محددة بوضوح في خطة الأهداف، ونذكرها في: [1]

- قمع الغش والتهرب الضريبيين؛
- كشف وتصويب الأخطاء والتدليسات والاحتيالات الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، فالموضوع الأساسي للتحقيق الجبائي التأكد من سلامة وصحة القيود المحاسبية والمستندات والوثائق الثبوتية، وفي حالة معاينة تجاوزات محاسبية وجبائية مخالفة لقانون الجبائي تكون هنالك تسوية جبائية، وحتى متابعة جزائية في بعض الحالات؛
- التغطية الرقابية لأكبر عدد ممكن من الملفات الجبائية، وتحقيق هذا الهدف مرتبط بعدة عوامل أخرى على رأسها الإمكانات البشرية والمادية والتكنولوجية والقانونية؛
- عمل التحقيق المحاسبي والجبائي على الملفات ذات الخطورة الجبائية القصوى، فكلما كانت مؤشرات والهوامش الدالة على الاحتيال والتصريح الكاذب أكبر ووفق الأنشطة والأشخاص والقطاعات كلما كان التحقيق مبرر وفعال؛

(1) Instruction N°004/M.F/D.G.I, **Orientation Stratégiques du contrôle fiscal, 26/12/2012**, p2.

- تحسين تحصيل الضرائب المستخرجة في إطار التحقيقات المحاسبية والجبائية مع ضمان جودتها وثباتها وهذا ما سنتناوله لاحقا؛
- ردع التلاعبات بالقوانين الجبائية؛
- معرفة اتجاهات الاحتيال والتدليس وحتى مواقعها الجغرافية؛
- تمكين المكلف من معرفة الواجبات الجبائية والمحاسبية وخلق علاقة ثقة وإكسابه ثقافة ضريبية، وهذا كون التحقيق يعتبر أكبر وأطول تفاعل بين إدارة الضرائب والمكلف تصل لحدود تسعة (09) أشهر في أقصى الحالات.

3- جودة التحقيق المحاسبي والجبائي:

مخرجات التحقيق هي منتج وجب أن يتصف بالجودة فضلا عن الفعالية.

3-1 جودة التحقيق:

لا تكفي الفعالية للوصول إلى الأهداف دون ضمان الجودة، خاصة وأن جودة التحقيق المحاسبي والجبائي هي ضمان للكفاءة وضمان للتحصيل الفعلي للضرائب والحقوق المستخرجة وضمان لبقاء نتائج دون تعديل في إطار المنازعات سواء الضريبية أو القضائية.

وعرفت الجودة على أنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة. [1]

كما أن الجودة تعني تقليل ارتكاب الأخطاء إلى أدنى حد ممكن، مع اتصاف التحقيق بالمهنية والموضوعية والمصداقية إلى أقصى حد ممكن.

وتكمن أهمية جودة التحقيق في المحاسبة في كون إدارة الضرائب وحتى المستخدمين الآخرين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات التحقيق المحاسبي والجبائي والمدونة في التقرير الختامي للتحقيق الجودة التامة.

(1) إيمان ابراهيم حسين، **مرجع سابق**، ص209.

فالجودة تفيد إدارة الضرائب في الإخضاع الضريبي وضمان تحصيل فعلي وتجنب إسقاط الحقوق المستخرجة في إطار المنازعات، والمستخدمين الآخرين يعتمدون على هذه الجودة في اتخاذ قرارهم ورسم سياستهم على تلك القوائم المصححة في إطار التحقيق.

وعليه يمكن تعريف جودة التحقيق المحاسبي والجبائي على أنها نتائج ومخرجات وتسويات التحقيق الدامغة والمدعمة بأدلة الإثبات والملاءمة والمعللة بمراجع قانونية، حيث تشكل هذه الجودة حجية أما المكلف (المؤسسة) الذي خضع للتحقيق.

وإن كانت الفعالية هي مدى قدرة التحقيق المحاسبي والجبائي لتحقيق أهدافه المتعددة والمتنوعة، فإن التحقيق وفقا لمستوى عال من الجودة هو حماية لأموال الخزينة العمومية وضمان لجميع مستعملي القوائم المالية.

2-3 مزايا جودة التحقيق:

إن اتباع نظام لتحقيق جودة التحقيق المنجز، يحقق العديد من المكاسب على المستوى المالي، الجبائي، الاقتصادي والقانوني:

- إعطاء تأكيدات بأن النتائج المتوصل لها من خلال التحقيق المحاسبي والجبائي معللة ومؤسسة سواء بالنسبة للإدارة المركزية أو لمسيري المؤسسة موضوع التحقيق.
- الجودة في التحقيق يعني ضمان للمبالغ المستخرجة وتحصيلها، كون لجوء المؤسسة للمنازعة يكون غير مجدي.
- جودة التحقيق تدل على اتباع المحقق الجبائي لمعيار الكفاءة والموضوعية واحترامه لمتطلبات المهنة وأخلاقياتها.
- اتباع وسائل الجودة من الوسائل المقنعة للمؤسسة ولمهني المحاسبة.
- التحقيق ذات الجودة العالية جزءا هاما من الحوكمة الضريبية الفعالة ورسالة لأصحاب المؤسسات للتحلي بالمصداقية والنزاهة في إعداد القوائم المالية والتصريحات الجبائية وتفادي الأخطاء الجوهرية.

3-3 شفافية التحقيق المحاسبي والجبائي:

إن ظهور مفهوم الشفافية هو نتيجة لقصور الأداء وترويج وتفشي الغش والتلاعب وعدم الالتزام بالكفاءة والمهنية وغياب النزاهة، كما استخدم هذا المصطلح كثيرا لمكافحة الفساد.

ويمكن تعريفها على أنها تدفق المعلومات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب على أن تتصف هذه المعلومات بالشمولية والأهمية والجودة والاعتمادية. [1]

وتكمن أهمية الشفافية في توفير معلومات ونتائج تحقيق حقيقية وواضحة ومعللة عن عمليات البحث والتحري في المستندات المحاسبية.

وتوفر الشفافية لإدارة الضرائب معلومات مهمة ومفيدة لتقييم المخاطر وإيجاد الحلول لها.

4- تقييم أداء التحقيق من طرف وزارة المالية:

يرتبط التحقيق المحاسبي والجبائي المنجز بتقييم الأداء ارتباطا وثيقا، وهذا التقييم من طرف السلطة الوصية يعتبر جزءا من نظام الرقابة، فالتقييم يعني دراسة وتحليل جوانب القوة والضعف التي تكتنف إنجاز العملية.

وتقييم الأداء هو التعرف أو الحكم على مدى فعالية المنظمة أو قياس إنتاجيتها. [2]

4-1 منافع تقييم الأداء:

يمكن ذكر منافع تقييم أداء التحقيق المحاسبي والجبائي في النقط الآتية:

- تحسين إدراك المحقق الجبائي وتطوير مفاهيم المرتبطة بالأداء (الأساليب، الطرق، ...)؛
- وضع حد للسلوكات اللاأخلاقية للمحقق الجبائي وتطبيق العقوبات الردعية عليها؛
- تثمين الكفاءات وتحفيزها وتشجيعها؛

---

(1) طلال محمد علي الججاوي، إيمان جواد أحمد الخفاجي، **محاسبة الاستدامة والشفافية**، دار الأيام لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2019، ص94.

(2) إيمان إبراهيم حسين، **مرجع سابق**، ص157.

- تحديد جوانب الضعف وطرق علاجها؛
- تسطير برنامج التدريب والتنمية للموارد البشرية والمادية والتكنولوجية وكذلك اختيار العمالة الجيدة وغيرها؛
- وضع حد للتواطؤ والتعسف الإداري والتقديرات الشخصية.

2-4 مظاهر التقييم:

يمكن معاينة مظاهر تتبع وتقييم أشغال التحقيقات المحاسبية والجبائية من خلال ما يلي:

- تم إنشاء قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية لدى المديرية العامة للضرائب ضمن مهامه الأساسية ضمان متابعة نشاطات الرقابة الجبائية وتقييم نتائجها[1]، وتتكفل بمهمة تقييم نتائج الرقابة الجبائية المديرية الفرعية لمتابعة الرقابة الجبائية للمؤسسات على المستوى المركزي.
- في حالة وجود تخفيض للضرائب المستخرجة ما بين التبليغ الأولي والتبليغ النهائي في حدود نسبة تتجاوز 25%، فعلى المصلحة تقديم تقرير بذلك يبرر هذا التخفيض وإرساله للسلطة الوصية[2]، وهذا لضمان الجودة وتقييم ومتابعة عمليات التحقيق.

وزيادة على هذا، فمهمات التحقيق المنجزة قد تكون موضوع لتقييم نجاعتها ومدى قانونيتها من طرف المفتشية العامة للمالية (IGF)، هذه الاخيرة تقوم بإعداد تقرير عن المهمة. [3]

المطلب الثاني: تفعيل التحقيق الإلكتروني في المحاسبة

أصبح أكثر من ضروري مواكبةتكنولوجيا المعلومات الحديثة والتحول من التحقيق التقليدي الورقي الى تحقيق الكتروني رقمي.

---

(1) الجريدة الرسمية رقم 2021/47، ص27.

(2) Ministre finances, DGI, instruction N°95/MF/DGI/DRV SDCF/2019, 03/11/2019

(3) Direction générale des impôts, DRV, instruction N°151 MF/DGI/DRV/2017, 27/12/2017.

1- تكنولوجيا المعلومات:

إن تكنولوجيا المعلومات الحديثة على صلة وثيقة بالعلم، وهي تطبيق المعرفة العلمية لحل مشكلات الإنسان المادية.

ويشير مصطلح التكنولوجيا إلى إمكانية التطبيق العلمي للأساليب العلمية المتطورة والحديثة على اعتبار أن هذه الأساليب العلمية غالبا ما تتعلق بالتطورات الجديدة في العمليات أو الإنتاج إضافة إلى التقدم العلمي المؤثر في مختلف الأنشطة.

عرفت تكنولوجيا المعلومات على أنه "جميع الطرق والأجهزة والتطبيقات والوسائل المادية، والبرمجيات المستخدمة في جمع المعلومات ونقلها، خزنها واسترجاعها ومعالجتها وإيصالها إلى مستخدميها".[1]

كما عرفت أنها تلك الأنظمة والأجهزة التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة لإيصال المعلومات، وتقديمها إلى الجهات المستفيدة، بأقل جهد، وأسرع، وأيسر السبل".[2]

1-1 مكونات تكنولوجيا المعلومات:

تتكون تكنولوجيا المعلومات من خمسة مكونات: [3]

1-1-1 المكونات المادية:

هي الأجزاء الملموسة للحاسوب، وشبكات الاتصال، وتتمثل في أجهزة الإدخال (الفأرة، لوحة المفاتيح، ...)، أجهزة التشغيل (وحدة الحساب والمنطق، وحدة الرقابة والتحكم، ...)، أجهزة الإخراج (الشاشات، الطابعات)، أجهزة التخزين (الأسطوانات الصلبة، الأقراص، ...)، أجهزة الاتصال (المودم، الأسلاك، ...).

---

(1) عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العلمي**، الجزء الثاني، مرجع سابق ،2018، ص204.

(2) **مرجع نفسه، نفس الصفحة**

(3)**مرجع نفسه، نفس الصفحة.**

1-1-2 البرمجيات:

وهي البرامج المسجلة أو برامج المالكين أو الحزم البرمجية أي أنها برامج حاسوبية تجهز من قبل مصنعي الحواسيب وتنقسم إلى برمجيات التطبيق وبرمجيات التشغيل.

- **برنامج التشغيل:** وهو برنامج يتم تحميله تلقائيا عند بدء تشغيل الحاسوب للتحكم في أجهزته ووظائفه المختلفة والاستفادة من مميزاته.
- **البرمجيات التطبيقية:** وتسمى أيضا الحزم التطبيقية ويتم تحميلها بالضرورة بعد تحميل نظام التشغيل فهي لا تعمل من دونه، تستعمل لتنفيذ التطبيقات والوظائف المحاسبية، ويوجد العديد من البرمجيات المحاسبية، يمكن أن تكون برمجيات خاصة تصممها المؤسسات لاستعمالها الخاص دون سواها، أو برمجيات عامة (جاهزة) في السوق تلبي رغبات واحتياجات مختلف المؤسسات.

1-1-3 الموارد البشرية:

وهم الكوادر المؤهلة والمدربة لتنفيذ النشاطات المختلفة لذلك، ويجب أن تكون ذات مستويات وكفاءات مختلفة حسب النظام ووظائفه، لذا فتدريب القوى العاملة أصبح حاجة ملحة.

1-1-4 قواعد البيانات:

وهي مدخلات المعالجة، وقاعدة البيانات هي الوعاء الذي يحتوي على البيانات الأساسية في مجموعة منظمة ومتكاملة من الملفات، لسهولة تسييرها واسترجاعها عند الحاجة، هذه القاعدة مهمة لعملية المعالجة والتشغيل، كما أن البيانات هي المادة الخام الأساسية التي سيقوم الحاسوب بتنفيذ تعليمات البرمجيات التطبيقية عليها حرفيا للحصول على المعلومات.

1-1-5 شبكات الاتصال:

وهي مجموعة حواسيب مرتبطة مع بعضها البعض ومتصلة فيما بينها، وهي التي تضمن النقل الإلكتروني للبيانات من موقع لآخر باستخدام الحاسوب، برامج الاتصال، أو بين الحواسيب وبعض الأجهزة الإلكترونية الأخرى كالطابعة والفاكس.

2- الإعلام الآلي والمحاسبة الإلكترونية:

الإعلام الآلي أحدث نقلة نوعية في جميع مجالات الحياة وساهم في ظهور المحاسبة الإلكترونية.

2-1 إدخال الإعلام الآلي:

يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لنظام المعلومات المحاسبية مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع.

إن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات وهي: [1]

- حجم العمليات.
- السرعة في معالجة البيانات.
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.
- إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

فوسيلة الإعلام الآلي تمكن المعالجة السريعة للبيانات المحاسبية لإنتاج قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتعكس السرعة سواء في المعالجة او إعداد هذه القوائم، بغية السماح لإنتاج معلومات ذات جودة عالية في الوقت والمكان المناسبين.

كما أن الإعلام الآلي لا يقتصر على النظام المحاسبي، بل يمتد لأنظمة معلومات أخرى في المؤسسة، كنظام الموارد البشرية، التسويقية، التمويلية، التجارية، ومختلف قنوات أنظمة الرقابة الداخلية.

2-2 المحاسبة الإلكترونية (E-Accounting):

بدء ظهور المحاسبة الإلكترونية كأحد المفاهيم والمصطلحات المعاصرة لتكنولوجيا المعلومات، وقد انتشر سريعا هذا الفرع من المعرفة كنتيجة لتغير دور مهنة المحاسب، حيث أن

(1) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص112.

التطور التكنولوجي السريع في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال (TIC) أدى إلى ميكنة الجزء الآلي المتكرر في المحاسبة[1]، وتحوله للحاسوب لينفذ آليا بمجهود بشري محدود

هذا ما يعني أن المحاسبة أصبحت في أنظمة كمبيوترية في أغلب المؤسسات كأمر واقع، حيث لم تعد المعالجة والمخرجات وفق نظام محاسبي يدوي بل وفق نظام حاسوبي (استخدام الحاسوب)، ضف على ذلك: المهني أو المحاسبي تقلص دوره عما كان في مسك المحاسبة يدويا إلى إدخال البيانات وترتيب وتصنيف المستندات الثبوتية، لذا أصبح معد للقوائم المالية أكثر منه محاسب.

3- أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على المحاسبة:

لقد ترتب على استخدام الحسابات الإلكترونية والبرمجيات على المحاسبة تغييرا على معظم النظام المحاسبي على النحو الآتي: [2]

3-1 المستندات والدورة المستندية:

أخذت المستندات شكل بطاقات (Fiche) ذات أحجام وأشكال معينة حتى يسهل إدخال ما بها من البيانات إلى الكمبيوتر، كما حدث تغيرا في مسار الدورات المستندية، حيث يتم استخدام المستندات في التسجيل في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ في آن واحد.

3-2 الدفاتر والسجلات (Journaux):

لقد تم الاستغناء عن معظم الدفاتر والسجلات وأصبحت داخل الكمبيوتر في شكل ملفات (Dossiers)، كما أن هذه الملفات تحتوي على أعمدة أو خانات متتالية لإثبات القيم المدينة والدائنة والرصيد، بدلا من أن تأخذ شكل (T) كما هو الوضع في النظام اليدوي.

---

(1) إيمان ابراهيم حسين، **مرجع سابق** ، ص ص61-62.

(2) **نفسالمرجع** ، ص63.

3-3 القوائم والتقارير:

بخصوص هذا فإن معظم المستويات الإدارية تعتبر مخرجات الحاسبات الإلكترونية بمثابة قوائم وتقارير يمكن الاستعانة بها في اتخاذ القرارات ويمكن طبعها مباشرة من الحاسوب، كما أثر استخدام برمجيات الحاسوب على دورية التقارير إذ أصبحت تعد على فترات متقاربة وهذا ما يساعد الإدارة في حل المشاكل الإدارية بسرعة وفي الوقت المناسب.

3-4 دليل الحسابات:

تأثر دليل الحسابات باستخدام الوسائل الإلكترونية، إذ يحتوي على كود (Code)لكافة الحسابات، حيث تستخدم طريقة الرموز بدلا من الأسماء الانشائية الوصفية.

4- أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على المحاسب والكمبيوتر:

ترتب عن استخدام الحاسبات الإلكترونية تأثيرا كبيرا على مهنة المحاسب في: [1]

- تجميع المستندات التي تتضمن البيانات (DATA).
- إعداد البيانات بطريقة ملاءمة للإدخال في الكمبيوتر.
- إدخال البيانات.
- المشاركة في وضع برنامج الكمبيوتر.
- تفسير النتائج الخارجة ليسهل في ضوئها اتخاذ القرارات المختلفة.
- إعادة عرض مخرجات المحاسبة بطريقة تناسب الإدارة (شكل تقديم المعلومات)

كما نشير أن للكمبيوتر أصبح له دور يتمثل في:

- استقبال البيانات.
- تبويب/تصنيف، تحميل البيانات حسب التعليمات الواردة للبرنامج.
- تخزين البيانات وتشغيل البيانات.

(1) إيمان ابراهيم حسين، **مرجع سابق**، ص65.

5- أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على المفاهيم والأساليب:

لقد فتح استخدام الحاسب الإلكتروني في مجال المحاسبة آفاقا جديدة لم تكن في الحسابات اليدوية ويمكن ذكرها: [1]

- مفهوم النماذج والتجارب، ومفهوم التشغيل الفوري للبيانات، ومفهوم الشمولية عند دراسة المشكلة أو حتى العينة المستهدفة، ومفهوم تحليل النظم ودراسة سلوكها.
- ظهر أسلوب التشغيل الإلكتروني في مجال تحليل وحفظ واسترجاع البيانات والمعلومات مهما كان حجم الاعمال كبيرا وهذا الأمر لم يكن في النظام اليدوي.
- ظهور الأساليب الرياضية والاحصائية والهندسية في مجال تحليل البيانات.
- إمكانية تقديم بيانات ومعلومات احتمالية عن المشكلة تحت ظروف مختلفة وتحت سياسات بديلة بدرجة الدقة المطلوبة وفي الوقت المناسب.

6- معطيات المحاسبة الإلكترونية:

المحاسبة الممسوكة بواسطة الإعلام الآلي ووفق برنامج مختص في النظم المحاسبية لإدخال البيانات ومعالجتها وإخراج المعلومات يسمح بتوفير خدمات عديدة ومتنوعة:

الشكل رقم (03-03): معالجة العمليات



المصدر: من تصور الطالب بناء على ما سبق

والدفاتر المساعدة أو الملحقة تكون إلكترونية في الرمز "j" وهي:

- الدفتر المساعد للمشتريات (Achats). JA-ACHAT
- الدفتر المساعد للمبيعات (Ventes).JA-VENTE
- الدفتر المساعد للبنك (Banques).JA-BANQUE

(1) المرسوم التنفيذي 09-110، **مرجع سابق**، المادة 19 منه.

- الدفتر المساعد للصندوق (Caisse). JA-CAISSE
- الدفتر المساعد للعمليات المختلفة (O.D). JA-OD
- الدفتر المساعد للمخزون (Stocks).JA-STOCKS
- الدفتر المساعد للاستثمارات (Investissement). JA-INVEST

كما يمكن البحث عن العمليات من جهة أخرى في ملف الحسابات "C" حسب مدونة الحسابات لـ: .SCF، كما يمكن معاينة دفتر الأستاذ لكل حساب في الرمز "GL-C"، ويمكن معاينة الحسابات في الرمز "BAL".

ويتم ذلك بالدخول والخروج كل مرة حسب حاجة المستعمل، أو يمكن الانتقال من الحساب الرئيسي إلى الحساب الفرعي المراد فحصه.

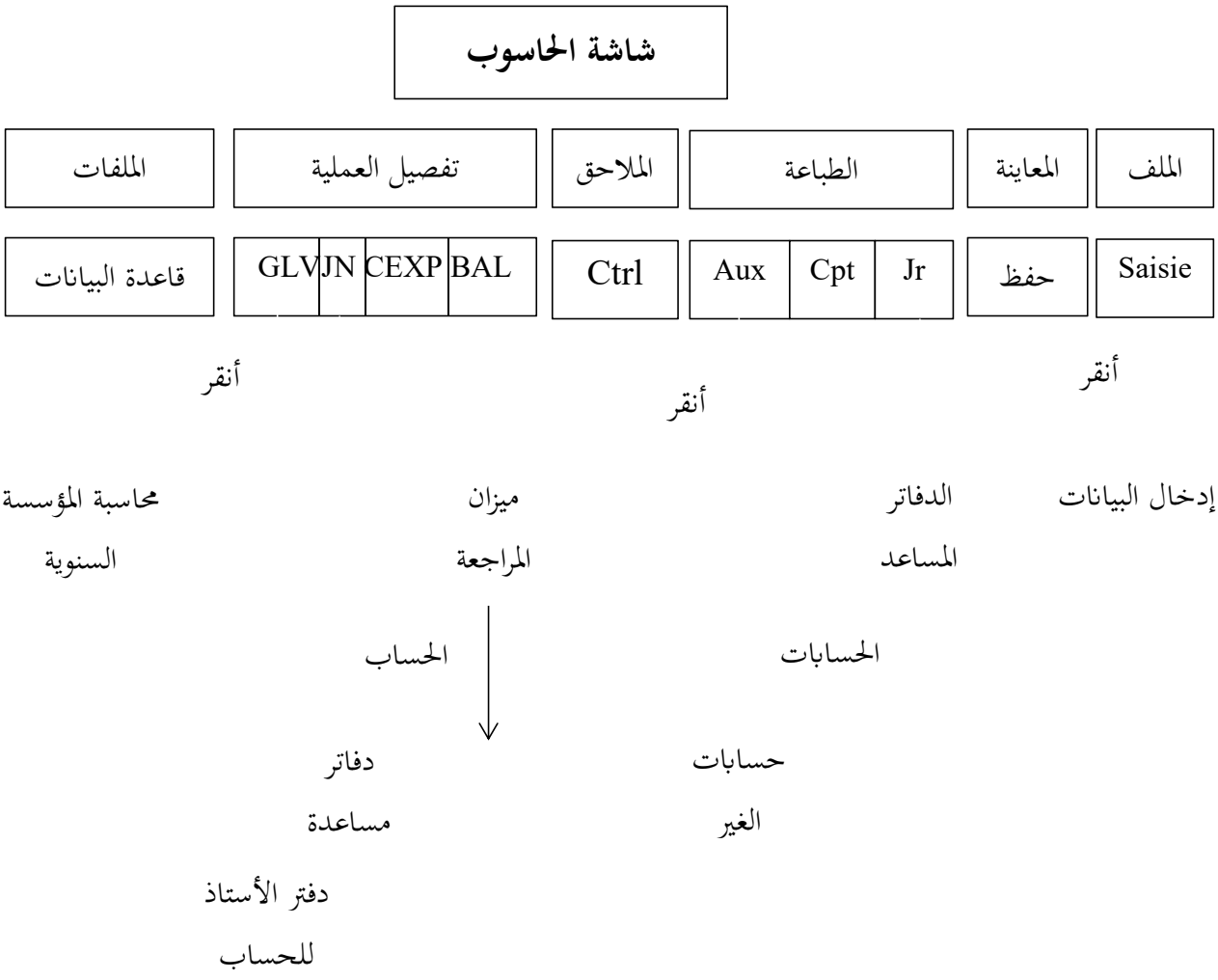
ويمكن معاينة حسابات الغير للعملاء أو الموردون أو أخرى حـ/411، ح/401 في الرمز "Auxi".

نشير كذلك أن لوحة المفاتيح للحاسوب تضمن السرعة في الانتقال والخروج مثال:

- Ctrl+F10: للحصول على الآلة الحاسبة.
- Alt+j: للحصول على ملفات الدفاتر المساعدة.
- Alt+c: للحصول على ملفات الحسابات (c).
- Echap: الخروج.

كما يمكن طبع أي وثيقة سواء حساب، ميزانية، ميزان الحسابات، دفتر مساعد، الحزمة الجبائية، إلخ.

الشكل رقم (03-04): تقديم نموذج للمعطيات الإلكترونية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على برنامج المحاسبة إلكترونية DLG-PCCOMPTA

نشير كذلك أن مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي يشمل فروع محاسبية أخرى وببرامج خاصة مثل برنامج إلكتروني للمخزون وحركته، برنامج الموارد البشرية والأجرة، برنامج إلكتروني للتثبيتات.

7- أثر المحاسبة الإلكترونية على التحقيق الإلكتروني الجبائي:

من الإيجابيات تقنين التحقيق الالكتروني والاثر الإيجابي لهذه التقنية على عملية التحقيق وهذا ما سنتطرق له.

1-7 السند القانوني:

تم الترخيص للمحقق الجبائي بحق الرقابة في المحاسبة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وهذا حسب نص المادة -20) ق.إ.ج الفقرة (3).

كما خولت هذه المادة القانونية في حالة المحاسبة الممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي أن تمتد المراقبة لمجمل العمليات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

هذا يعني إطلاع المحقق على المحاسبة الإلكترونية بكل ملفاتها ودفاترها وعملياتها ومخرجاتها المكونة للقوائم المالية والتصريحات الجبائية.

كما أن القانون الجبائي ذكر الإطلاع والمعاينة لمجمل التسجيلات الإلكترونية مع عدم ذكره للكيفية أو معالجة المحقق للبيانات والمعلومات، فهذا الأمر مرتبط بحنكة وكفاءة المحقق في التحليل والتركيب والاستنتاج.

وزيادة على ذلك، وفي حالة التحقيق في عين المكان وهو الأصل في التحقيق، يمكن للمحقق استعمال تجهيزات الإعلام الآلي المملوكة للمكلف (المؤسسة).

وقد تطرق المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة انظمة الإعلام الآلي وفي مادته (23) إلى "-يجب أن تحترم المحاسبة الممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي الإجراءات الجبائية المعمول بها، ويجب أن تتم مراقبة هذه المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية طبقا للمادة (40) من القانون 01-21 المؤرخ في 2001/12/22" ومحتوى هذا النص القانوني يشير صراحة إلى وضع المحاسبة الإلكترونية والملفات الإلكترونية وقاعدة البيانات والمعالجات تحت تصرف الإدارة الجبائية بعنوان الرقابة الجبائية.

7-2 آلية التحقيق الجبائي الإلكتروني في المحاسبة:

يرتبط التحقيق بالمحاسبة ارتباطا وثيقا، فموضوع التحقيق هو المحاسبة سواء المالية أو التحليلية أو أخرى، فبتغير طريقة مسك المحاسبة وهذا وفق تقنية الإعلام الآلي والبرمجيات فسوف تتغير منهجية واساليب ومسار التحقيق دون إجراءاته، لأن هذه الأخيرة مرتبطة بالوثائق المتعلقة بالشكل والمضمون والآجال.

7-2-1 مساهمة التكنولوجيا في دعم التحقيق الجبائي:

تساعد نظم المعلومات الإلكترونية بدرجة كبيرة في مهمة التحقيق في المحاسبة ويمكن ذكرها في:

- اختصار كبير في الوقت والجهد.
- إعطاء التحقيق الجبائي معيار الكفاءة، وهذا يعني الوصول للأهداف، والأخطاء والإغفالات إن وجدت في ظرف قياسي مقارنة مع التحقيق الجبائي اليدوي.
- حفظ المعطيات آليا وإمكانية طبعها فورا.
- المعاينة ليومية إلكترونية للأحداث تتضمن التعريف بمنجز العملية، التاريخ، التوقيت، نوع العملية...إلخ.
- وجود دعائم التخزين للتسجيلات والمعطيات للفترات المحاسبية المقفلة أو غير المقفلة.
- من خلال كل تسجيل محاسبي هناك مصدر ومحتوى وتحميل كل معلومة وكذا مراجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها.
- يمكن سرعة الإثبات من إخراج المعلومات المالية وغير مالية، وهذا يظهر الأخطاء بسرعة ويمكن من فورية التصويب مقارنة بالتشغيل اليدوي.
- تساعد المحقق من استخدام أساليب التحليل بالمقارنات والنسب ويستخرج مؤشرات ومعالم تساعد في المراقبة وتقويم الأداء بسرعة. [1]

(1) إيمان ابراهيم حسين، **مرجع سابق**، ص67.

2-2-7 مزايا التحقيق الجبائي الإلكتروني:

بعنوان التحقيق في المحاسبة الممسوكة بواسطة الإعلام الآلي ومعاينة البرنامج المستعمل، يمكن تحقيق عناصر جدا إيجابية نذكرها في الآتي:

- الإمكانية للمحقق الجبائي بنقل أي ملف أو عملية في اليومية أو الحساب من برامج التشغيل الإلكتروني المحاسبي المستعمل في المؤسسة إلى ملف "EXCEL" في حاسوب الإدارة وهذا عن طريق (Ctrl+A) ثم نسخها (Ctrl+V)
- التأكد من العمليات الحسابية (الضرب، الطرح، الجمع، الأرصدة) بسرعة فائقة.
- الحصول في أقرب وقت عن النتائج المحاسبية المصرح بها في القوائم المالية مثل رقم الاعمال، النتيجة المحاسبية، نوع الاعباء وحجمها، تركيبة التثبيتات، ...إلخ.
- إمكانية القيام بعدة عمليات رياضية وحسابية حسب الهدف المراد الوصول إليه من المحقق لأغراض التأكد من صحة وسلامة القيود المحاسبية، وهذا عن طريق المزايا التي يوفرها ملف (EXCEL) مثل filtrer, Trier، ...إلخ.
- مقارنة المعطيات المحاسبية مع المعطيات الملف الجبائي أو معطيات المتوفرة في إطار حق الاطلاع في وقت وجيز جدا.
- إمكانية إجراء طريقة حساب المواد أو الحساب المالي في اليوم نفسه.
- مقارنة التسجيلات المحاسبية الإلكترونية مع الوثائق والمستندات الورقية بالكامل أو حسب العينة بطريقة سريعة.
- الوصول للأخطاء والتدليس والسهو والنسيان في ظرف وجيز.
- إمكانية طبع أي عملية أو دفتر أو حساب كدليل إثبات.
- بقاء المحاسبة الإلكترونية كأرشيف عند المحقق وحفظها في دعامة إلكترونية.
- إمكانية مضاعفة عدد الملفات موضوع التحقيق سنويا في إطار تغطية أكبر عدد ممكن من المؤسسات.

ويضاف لكل هذا، عدة إيجابيات وهذا حسب المنهجية والطريقة التي يعتمدها المحقق، كما أن عنصر كفاءة وحنكة، هذا الأخير يعتبر معيار أساسي في نجاح هذا النمط من التحقيق.

7-2-3 شروط نجاح التحقيق الجبائي الإلكتروني:

لضمان نجاح وفعالية وكفاءة هذا التحقيق في المحاسبة الممسوكة بالإعلام الآلي، لابد من توافر شروط أساسية مجتمعة في:

- ضمان سلامة وأمن الحاسب الإلكتروني وسلامة الاوامر والتعليمات من المنظور المحاسبي.[1]
- ضمان اكتمال القيود والمعطيات المحاسبية ومطابقتها للنسخة الورقة للقوائم المالية.
- التأهيل العلمي والعملي للمحقق الجبائي ومعرفته لطبيعة الحاسبات الإلكترونية ونظم تشغيلها.
- الحس المعرفي للمحقق الجبائي وخبرته في معاينة عناصر الخطأ والحسابات ذات الأثر الجبائي والعمليات المشكوك فيها.
- الإمكانات المادية المتمثلة في الحواسيب وشبكات الاتصال والانترنت والطابعة، ...إلخ.
- متابعة التطورات المعاصرة في مجال الحسابات الإلكترونية وتطبيقاتها في مجال المحاسبة والمراجعة من خلال المطبوعات والنشرات والندوات والمؤتمرات وشبكات المعلومات.

المطلب الثالث: المحاسبة الإبداعية في المهن الحرة

بعيدا عن محاسبة الأنشطة التجارية والصناعية حيث التدفقات في الغالب ملموسة ومادية، فقطاع المهن الحرة قد ينطوي على ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث تكون تدفقات هذا القطاع غير ملموسة(الخدمة).

1- المهنة الحرة:

مع أن العلاقة وثيقة بين النشاط التجاري وغير التجاري، إذ أن الاثنان يؤديان أو يبحثان عن نتيجة واحدة وهي تحقيق الربح، فطابع الربح لا يقتصر على التاجر بل يشمل أيضا صاحب المهنة الحرة، لكن مهنة الخدمة الحرة تعتبر نشاط غير تجاري وهو نشاط مستقل وشخصي يرتكز على

(1) إيمان ابراهيم حسين، **مرجع سابق**، ص73.

المعرفة والتقنية والفكر وهو نشاط خدماتي. ولا يعتبر صناعي ولا تجاري ولا حرفي كما أنه نشاط مقنن ويستوجب الاعتماد لممارسته. [1]

1-1- خصائص المهنة الحرة:

تتميز المهنة الحرة بالخصائص التالية: [2]

1-1-1- الطابع الفكري:

لا يستطيع صاحب المهنة الحرة ممارسة هذه المهنة إلا بالاستعانة بالعمل التصوري والفكري، كما أن الاستعانة بأجهزة الإعلام الالي والوسائل التقنية زيادة على العمل اليدوي لا ينزع عن المهنة طابعها الفكري.

1-1-2- مهنة مستقلة:

ولهذا سميت بالمهنة الحرة، حيث يمارس صاحب هذه المهنة نشاطه بكل حرية وهو غير مرتبط بأي عقد تبعية باستثناء وقوعه تحت المسؤولية الأخلاقية فيما يخص أعماله المهنية.

1-1-3- مهنة شخصية:

لا يمكن اعتبار المهنة مهنة حرة، إلا إذا كان صاحبها يمارسها بصفة شخصية دون الاستعانة بشخص آخر بنفس الصفحة ويسعى لنفس الغاية.

1-2- أصناف المهنة الحرة:

نذكر أصناف المهن الحرة في العناصر الآتية: [3]

(1) Claude Triquére, **Comptabilité et fiscalité des professions non commerciales**, groupe study rama-vocatis, France, 2010, p.

(2) وزارة المالية، م ع الضرائب، **مديرية العلاقات العمومية والاتصال**، جباية المهن الحرة، 2018، ص03.

(3)وزارة المالية، م ع الضرائب، **مديرية العلاقات العمومية والاتصال ،مرجع سابق**، ص04.

- **صنف المهن الطبية:** ويتعلق الأمر بأصحاب المهن الطبية الذين ترتكز نشاطهم الرئيسي أساسا على تقديم العلاجات الطبية وشبه طبية ومنهم على وجه الخصوص: الجراحون–الاطباء–القابلات–أطباء الأسنان–البياطرة.
- **صنف المهن القضائية:** هذه الفئة ترتبط أنشطتهم وخدماتهم بالجهاز القضائي ويتعلق الأمر بـ: المحامين–المدافعين القضائيين–المترجمين.
- **صنف الوظائف والدواوين:** تتعلق أنشطة هذه الفئة بتحرير العقود الرسمية وتنفيذ قرارات العدالة، ونجد على وجه الخصوص: الموثقين–المحضرين القضائيين–محافظي البيع بالمزايدة.
- **صنف التقنيين:** تخص هذه الفئة أصحاب المهن الذين يكتسي نشاطهم طابعا تقنيا مثل: خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين–المهندسين المعماريين–الأعوان التجاريين–المصورين–وكلاء التامين والمؤمنين الأحرار–المستشارين القانونيين والجنائيين–الوكلاء.

مما سبق يمكن القول أن المهنة الحرة تخص أشخاص يملكون كفاءات أو شهادة في مجالات تتطلب التخصص والدراية، ومع أنهم لا يملكون صفة التاجر إلا أن هدفهم تحقيق الربح.

2- **التعريف الجبائي للمهنة الحرة:**

عرف القانون الجبائي المهنة الحرة كونها مداخيل غير تجارية أو أرباح المهن غير التجارية BNC وتعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية وكمداخيل مماثلة للأرباح غير تجارية أرباح المهن الحرة أو الوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة تاجر. [1]

كما نضيف أن المداخيل المحققة في المهن الحرة تدعى الإيرادات المهنية تسجل محاسبيا في حـ/706 "تقديم الخدمات الأخرى" حسب مدونة النظام المحاسبي المالي –SCF–عكس الأنشطة التجارية والصناعية والحرفية حيث المداخيل تدعى أرقام الأعمال.

3- **محاسبة المهن الحرة:**

محاسبة المهنة الحرة تسجل الإيرادات والأعباء وكل العمليات المنجزة مثلها الأنشطة التجارية والصناعية والحرفية وحسب مدونة حسابات SCF.

(1) قانون المالية 2020، المادة (22) منه.

غير أن الأنشطة الأخرى الحدث المنشأ لرقم الأعمال هو العملية التجارية أو الصناعية أو الحرفية المجسدة في فاتورة البيع، كما أن هذه الأنشطة في الغالب تتميز بفواتير شراء البضائع أو المواد الأولية ووجود المخزون ونقل الملكية للزبون والتزامات تجاه الموردين، أما المهنة الحرة فمصدر الدخل هو "الخدمة المنجزة "حسب طبيعة نشاط كل مهنة حرة.

4- أهمية التحقيق الجبائي خارج المحاسبة:

دور التحقيق الجبائي في المحاسبة هو الوصول إلى الاوعية الضريبية الحقيقية، هذه الأخيرة وفي الغالب ليست بالضرورة تلك القيم والإيرادات المهنية المسجلة في المحاسبة للمهنة الحرة، لذا على المحقق الجبائي الكشف عن المداخيل المهنية الحقيقية بتشكيلها من خلال "الخدمة المنجزة" المولدة للأتعاب الخاصة بكل مهنة، وعلى سبيل المثال:

- أتعاب الموثق وفق التعريفة الرسمية المقننة لأتعابه حسب طبيعة العقود المنجزة.
- أتعاب المحامي حسب عدد القضايا المنجزة والمسجلة في كتابة الضبط على مستوى الجهات القضائية.
- أتعاب المحاسب حسب عدد المحاسبات المنجزة باسمه أو تقارير المراجعة الإلزامية لدى الجهات المعنية.

فكل مهنة حرة لديها عنصر أساسي ومباشرة لتوليد المداخيل يكفي معرفته لتشكيل الوعاء الذي يعكس حقيقة لنشاط.

4-1 مهنة التوثيق نموذجا:

ارتأينا ان نوضح امر التحقيق الضريبي للمهنة الحرة بأخذ مهنة التوثيق نموذجا.

4-1-1 تعريف الموثق:

عرف الموثق على أنه ضابط عمومي، مفوض من قبل السلطة العمومية يتولى تحرير العقود التي يشترط فيها القانون الصبغة الرسمية وكذا العقود التي يرغب الأشخاص إعطاءها هذه الصبغة.[1]

من التعريف نستخلص أن الموثق يعتبر ضابط عمومي مساعد للسلطة في تحرير العقود ومنها الصبغة الرسمية، وهذه المهنة الحرة تقع في دائرتها إثبات الوقائع القانونية مثل: البيع، الهبة، الإيجار، المبادلة، الوكالة، اعتراف بالدين، ...إلخ.

4-1-2 محاسبة الموثق:

نشاط التوثيق الواقع تحت النظام الحقيقي المبسط ملزم باستيفاء الالتزامات الجبائية والمحاسبية هذه الأخيرة تتمثل في:

- دفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفاتر الملاحقة أو المساعدة، فواتير الأعباء وكل الوثائق المنصوص في المواد (09) إلى (11) قانون تجاري.
- إلزامية مسك سجلات أو محاسبة ملحقة (Documents annexes) تتمثل في: [2]

- فهرس العقود.
- السجل اليومي للزبون.
- السجل اليومي للمكتتب.
- سجل الإيرادات والمصاريف.

ويجب أن يتضمن فهرس العقود يوميا وحسب التسلسل الزمني ودون بياض أو نقص أو إحالة على الهامش كل من اسم ولقب وموطن الأطراف، المبالغ التي يتلقاها الموثق، مبلغ العقد وطبيعته، طبيعة السند، تاريخ السند وحقوق التسجيل.

---

(1) قانون رقم 02-06 المؤرخ في 20فبراير 2006، المادة (06) منه.

(2) المرسوم التنفيذي 08-242، ج.ر رقم 2008/45، ص20

4-1-3 الالتزام الجبائي الخاص بالموثق:

تم ذكر عدة واجبات لمهنة التوثيق في قانون التسجيل والطابع، فقد ألزمت أحكام هذا القانون الموثق بمسك دفتر أو فهرس العقود مع تفصيل هيئات العقد أو الخدمة، كما فرضت على الموثوقون خلال الأيام العشرة الأولى من شهر يناير وابريل ويوليو وأكتوبر من كل سنة أن يقدموا إلى مفتشي التسجيل (إدارة الضرائب) التابعين لمقر إقامتهم فهارسهم ليؤشروا عليها ويذكروا في تأشيراتهم عدد العقود المسجلة.

4-1-4 أتعاب الموثق:

تحسب أتعاب الموثق أو إيراداته المهنية (الحساب حـ/706) حسب طبيعة العقد المنجز، وهي أي الاتعاب تكون في الغالب نسبية (%)، وفي بعض الأحيان ثابتة في حالة الوكالة، الوصية، الفريضة.

كما أن أتعاب الموثق مقننة وفق التعريفة الرسمية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي 08-242 المؤرخ في 03 غشت2008 (ج.ر رقم 2008/45)، وسنذكر أهم الأتعاب حسب العقود الأكثر تداولا:

الجدول رقم (03-02): التعريفة الرسمية لأتعاب الموثق

العقد أو الخدمة	التعريفة (% أو DA)
• **البيع بالتراضي:**	
- من دينار واحد إلى 500.000دج	03
- من 500.000دج إلى 1.000.000دج.	02
- ما زاد على ذلك.	01
• **عقد الشهرة:**	
- من دينار واحد إلى 500.000دج.	03
- من 500.000دج إلى 100.000دج.	02
- ما زاد على ذلك.	01

• **القرض:**	
- من دينار واحد إلى 500.000دج.	2.5
- من 500.000دج إلى 1.000.000دج.	01
- ما زاد على ذلك.	0.5
• **الإيجار بالتراضي:**	
- من دينار واحد إلى 500.000دج.	01
- ما زاد على ذلك.	0.75
• **الهبة بين الأحياء:**	
- من واحد دينار إلى 500.000دج.	03
- من 500.000دج إلى 1.000.000دج.	02
- ما زاد على ذلك.	01
• **عقد زواج:**	
- 1% من مبلغ الصداق بشرط ألا يقل عن 1000دج.	01 3000دج
• **الوصية**	3000دج
• **الفريضة**	

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على الجريدة الرسمية رقم 2008/45، ص ص09-20

4-1-5 التحقيق الجبائي في محاسبة الموثق:

بعد استيفاء جميع إجراءات التحقيق في المحاسبة، يباشر المحقق الجبائي في فحص انتقادي لقيود المحاسبية بغرض التأكد من صحة ومصداقية التصريحات.

وفي حالة المهن الحرة، المحقق الجبائي ملزم بفحص خارج المحاسبة أي في الحدث المنشأ أو المولد للإيرادات المهنية.

فيما يخص مهنة التوثيق، المحقق يعاين ويستخرج عدد وطبيعة العقود المنجزة والمدونة في الفهرس اليومي للعقود كمستند محاسبي ملحق مع تدوين مبلغ كل صنف من أصناف الوقائع القانونية المنجزة من طرف الموثق.

4-1-6 تأسيس الإيرادات المهنية في إطار التحقيق:

بهدف الوصول لأتعاب الموثق الممثلة لإيراداته المهنية وبعد تفصيل عدد ومبالغ كل صنف من العقود على حدى، يمكن للمحقق استعمال طريقة رياضية في حساب الأتعاب حسب جدول أتعاب الموثق المذكور سالفا.

4-1-6-1 أتعاب الموثق النسبية:

- القيمة الإجمالية للعقود من 1دج إلى 500.000دج (الفئة الأولى للبيع).

الأتعاب= القيمة الإجمالية للعقود x النسبة الموافقة للفئة

مثال: (القيمة الأولى من جدول الأتعاب السالف نسبة 03%)

الأتعاب= 42.500.000 (مجموع المبالغ) x 0.03= 1.275.000دج

- القيمة الإجمالية للعقود من 500.000 إلى 1.000.000دج (الفئة الثانية للبيع).

الأتعاب= ((القيمة الإجمالية لكل العقود/عدد العقود –500.000) x النسبة الموافقة للفئة الثانية +(500.000 x النسبة الموافقة للفئة الثانية))x عدد العقود)

مثال: (القيمة الثانية من جدول الأتعاب السالفة نسبة 02%.

الأتعاب= ((61.300.000 (مجموع المبالغ) /89(عدد العقود)) –500.000 (0.02x) +15000) 89x) =1.671.000دج

حيث أن: 15000 تمثل نسبة ثابتة للفئة الأولى للبيع (500.000x0.03=15000).

- القيمة الإجمالية للعقود ما زاد عن 1.000.000دج (الفئة الثالثة).

الأتعاب= ((القيمة الإجمالية لكل العقود/عدد العقود –500.000) x النسبة الموافقة للفئة الثالثة)+ (500.000 x النسبة للفئة الثانية)+(500.000x النسبة فئة أولى)) x عدد العقود)

الأتعاب= ((1.630.210.000/211 (عدد العقود)x0.01)+ 10.000+15000)x211 =30.522.100دج.

حيث أن: 10000 تمثل نسبة ثابتة للفئة الثانية لعقد البيع (500.000x0.02=10.000).

هذه الطريقة، يمكن تعميمها على كل أصناف العقود المنجزة للحصول على الإيرادات المهنية أي الأتعاب الممثلة للحساب حـ/706، يكفي فقط تطبيق السنة المحددة لكل عقد وفق جدول الاتعاب المقنن.

بعد الحصول على الأتعاب حسب طبيعة كل عقد، يقدم المحقق بمقارنة الإيرادات المهنية الكلية (مجموع الأتعاب الموثق) مع رقم الاعمال أو الإيرادات المهنية المصرح به (قائمة الدخل أو حساب النتائج):

- الإيرادات المهنية المشكلة > الإيرادات المهنية المصرح بها ⇐ وجود إيردات مهنية غير مصرح بها أو مخفية تخضع لكل الضرائب مع غرامات الوعاء.
- الإيرادات المهنية المشكلة = الإيرادات المهنية المصرح بها ⇐ صدق ونزهة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية.

4-1-6-2 أتعاب الموثق الثابتة:

هذه الأتعاب متعلقة بالوقائع قانونية ممثلة في الوكالة والوصية والكفالة والفريضة.

الأتعاب= عدد العقود X الرسم الثابت

مثال: (عدد الإجمالي للوصية والفريضة يقدر بـ 185)

الاتعاب= 185x 3000دج= 555.000دج

مما سبق، فإن التحقيق الجبائي المعمق في الوثائق خارج المحاسبة للمهنة الحرة التوثيق هو تحقيق أكثر جودة وفعالية عما لو اكتفى المحقق الجبائي بالقيود المحاسبية المصرح بها، كما أن هذه الطريقة تعكس بدقة حقيقة النشاط الممارس.

وفي الأخير، فإن الأمر لا يتعلق بمهنة التوثيق فقط، فلكل مهنة حرة سبب مباشر في الأتعاب، فإذا تعلق الأمر بمهنة المحاماة فعدد القضايا المسجلة في الجهات القضائية مؤشر فعال وإذا تعلق الامر بمهنة الطب فسجل الزبائن وسجل التأمين الصحي مؤشر فعال للمهنة، وإذا تعلق الامر بالمخابر الطبية فعتاد الأشعة والمواد الأساسية للتحليل مؤشر فعال للمهنة.

خلاصة الفصل الثالث:

بالموازاة مع أعمال التحقيق في محاسبة المكلف (المؤسسة) هناك شروط أساسية مصاحبة للتحقيق تسمح بتحقيق الفعالية أو الأهداف المرجوة من هذا التحقيق.

فالحوكمة الضريبية وتفعيل الأخلاقيات أو السلوك الواجب إتباعه من مهنيو المحاسبة والمحقق الجبائي والصفات التي ينبغي التحلي بها وإدخال تكنولوجيا الاتصال والمعلومات في عملية التحقيق كلها مجتمعة تشكل حلولا تساهم في ردع ممارسات المحاسبة الإبداعية، ونتائج الفصل نطرحها كالآتي:

-الحصول على دليل الإثبات أو القرينة يعد شرط أساسي للحكم على أن المحاسبة تمثل صورة إبداعية احتيالية لغاية التهرب الضريبي.

-عرض القانون الجبائي لعدة مصطلحات ومفاهيم دون ضبطها بشكل دقيق مما يخلق إشكالية المصطلح وتكييفه نذكر هذه المصطلحات: الخطأ، السهو، الإغفال، التجاوز، تصريح ناقص، تدليس، غش إلخ...

-إرساء الحوكمة الضريبية وتفعيل أخلاقيات المهنة والصرامة في التطبيق يعدان شكلان من أشكال الحلول الممكنة والمتاحة لمجابهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

-المديرية العامة للضرائب لا تكتفي بالتحقيق من أجل التحقيق بل تهتم بفعالية التحقيق في بلوغ أهدافه مع جودة منتوج التحقيق وشفافيته.

-إدخال تكنولوجيا المعلومات من خلال التحقيق الإلكتروني في محاسبة المكلف يوفر الجهد والوقت والجودة والشفافية والكفاءة في أقل وقت ممكن.

-المحاسبة الإبداعية ليست خاصة فقط بالأنشطة التجارية والصناعية والخدماتية بل تتعدى ذلك لقطاع المهن الحرة، هذا الأخير قد ينطوي على ممارسات للتلاعب والاحتيال المحاسبي لغاية التلاعب الضريبي.

الفصـــل الرابـع:

دراسـة تطبيقيـة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية

تمهيد:

من أجل معرفة واقع مساهمة عمليات التحقيق المحاسبي الجبائي في الكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية قمنا بدراسة ميدانية تمكننا من الوقوف على الحقائق من الناحية العملية وإسقاط الدراسة النظرية على الواقع.

لذا ومن خلال هذا الفصل، قمنا بعرض الأجهزة المكلفة بالرقابة عامة والتحقيق خاصة مع المهام والاختصاصات الموكلة لها، لنأخذ بعدها عينة معبرة لعشرين (20) مؤسسة خضعت للتحقيق عل مدار البرامج السنوية 2010-2020.

اختيار العينة كان لعدة معايير انتقاء موضوعية متعلقة بحجم النشاط وتنوعه وحجم الأخطاء المكتشفة وتعددها وهذا ما قمنا بعرضه من عدة جوانب بداية من الإخطار ببدء عملية التحقيق وإجراءات الشكل والوضعية الجبائية وتبليغ الإخضاع الضريبي الإضافي.

قمنا بعدها بتحليل إنجازات مصلحة التحقيقات الجبائية كما ونوعا مع مختلف المؤشرات المرافقة لها ودلالتها دون ان نهمل جانب إيجابي آخر للتحقيق المحاسبي والجبائي يتمثل في المساهمة في فك النزاع الضريبي على مستوى القضاء لذا تناولنا هذا الفصل من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: تقديم هيئات الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الثاني: حالات عملية للتحقيق المحاسبي والجبائي.

المبحث الثالث: إنجازات مصلحة التحقيقات المحاسبية والجبائية.

المبحث الأول: تقديم هيئات الرقابة الجبائية في الجزائر

يمكن عرض الهيئات المخولة بالرقابة الجبائية في الجزائر على المستويين المركزي والمحلي والجهوي.

المطلب الأول: الوصاية المديرية العامة للضرائب

المديرية العامة للضرائب تعتبر هيكل من هياكل الإدارة المركزية لوزارة المالية، حيث تشتمل الإدارة المركزية لوزارة المالية تحت سلطة وزير المالية على ما يأتي:[1]

1- **الأمين العام:** ويلحق به مكتب البريد والمكتب الوزاري للأمن الداخلي، ويساعده ستة (06) مديري دراسات وأربعة (04) رؤساء دراسات.

2- **رئيس الديوان:** ويساعده ستة (06) مكلفين بالدراسات والتلخيص يكلفون كل على التوالي بما يلي:

- تحضير تدخلات الوزير أمام البرلمان،
- الشؤون القانونية،
- العلاقات مع هيئات التنفيذ،
- العلاقات مع الحركة الجمعوية،
- إعداد وتقييم ومتابعة برامج نشاط الوزارة،
- الملفات المسجلة في مجلس الوزراء وفي اجتماعات الحكومة.

3- **الهياكل:** وتشمل ما يلي:

- المديرية العامة للتقرير والسياسات،
- المديرية العامة للميزانية
- المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة،
- المديرية العامة للضرائب،
- المديرية للرقمنة والمعلوماتية وأنظمة المعلومات الاقتصادية،
- المديرية العامة للعلاقات الاقتصادية والمالية الخارجية،

---

(1) المرسوم التنفيذي رقم 21-252 مؤرخ في 25 شوال 1442 الموافق 6 يونيو 2021، **يتضمن الإدارة المركزية لوزارة المالية**، ج.ر، رقم 2021/47، ص5، المادة01.

- المديرية العامة للأملاك الوطنية،
- المديرية العامة للاستشراف،
- المديرية العامة للجمارك، ويحكمها نص خاص،
- المفتشية العامة للمالية، ويحكمها نص خاص،
- مديرية المالية والوسائل والمنشآت، مديرية الموارد البشرية،
- مديرية الوكالة القضائية للخزينة،
- مديرية الاتصال.

4- المديرية العامة للضرائب Direction générale des impôts (D.G.I)

وتعتبر هذه المديرية جزء من الإدارة المركزية لوزارة المالية، وحيث يتمحور جزء هام من دراستنا في مصالح هذه الهيئة المركزية، لذا سنقوم بتسليط الضوء عليها.

4-1 **مهام المديرية العامة للضرائب:** تكلف هذه المديرية المركزية بالمهام الآتية: [1]

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية،
- ضمان التدابير الضرورية لإعداد الوعاء وتصفية وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية، وكذا تحصيل الرسوم والرسوم شبه الجبائية والموارد الأخرى،
- تعريف وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء وبالرقابة وبالتحصيل وبالمنازعات الضريبية.
- إنجاز البرامج الاستراتيجية للعصرنة، وضمان تنفيذها،
- تطوير ونشر النظام المعلوماتي وإنشاء واجهات وأدوات الاتصال،
- ضمان التحكم في المشاريع المرجعية في مجال التكنولوجيا المعلومات والاتصال،
- الإشراف على تحضير الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تشتمل على أحكام جبائية والتفاوض بشأنها،
- تنفيذ الإجراءات اللازمة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين،

---

(1) المرسوم التنفيذي رقم 21-252، **مرجع سابق**، ص ص22-23، المادة 05 منه.

- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بمختلف أنواع الضرائب والحقوق والرسوم،
- وضع أدوات التحليل ومراقبة التسيير لمردودية نجاعة المصالح الجبائية.
- السهر على تحسين العلاقات بين المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة بتحليل المهام والمخولة للمديرية العامة للضرائب (م.ع.ضDGI).

حيث نلاحظ مهام جد حساسة وهامة ومن تلك المهام المرتبطة بشكل مباشر بموضوع بحثنا نعاين:

- ✓ دراسة وإعداد واقتراح النصوص التشريعية والتنظيمية،
- ✓ تبسيط الإجراءات المتعلقة بالرقابة،
- ✓ ضمان التحكم في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال،
- ✓ مكافحة الغش والتهرب الضريبيين،
- ✓ تحسين العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف،

هذه الوظائف المخولة لـ (م.ع.ض) هي تكليف ومسؤولية الهيئة على إيجاد البدائل والحلول من الناحية النظرية والعملية.

4-2 مكونات المديرية العامة للضرائب:

تتضمن المديرية (م.ع.ض) ثلاث (03) أقسام "Division" نذكرها مع التركيز على قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية لارتباطه بالدراسة: [1]

4-2-1 قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية: ويمكننا ذكر صلاحياته ومكوناته في:

4-2-1-1 الصلاحيات: ويكلف هذا القسم بـ:

- تنفيذ السياسة الجبائية ووضع التدابير التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي،
- إعداد وتنسيق تدابير قوانين المالية والنصوص التطبيقية المتعلقة بها،
- المساهمة في دراسة وإعداد والتفاوض بخصوص مشاريع الاتفاقات والمعاهدات الجبائية الدولية، والسهر على تطبيقها،

(1) المرسوم التنفيذي رقم 21-252، **مرجع سابق**، ص ص 23-30.

- السهر على التطبيق السوي للتشريع والتنظيم الجبائيين في معالجة قضايا المنازعات.

4-2-1-2 **مكونات القسم:** يتكون هذا القسم من مديريات وهذه الأخيرة تتفرع لعدة مديريات فرعية:

1- **مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين:** وتتكون من أربعة (04) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية لتحضير قوانين المالية،
- المديرية الفرعية للجباية المباشرة،
- المديرية الفرعية للجباية غير المباشرة،
- المديرية الفرعية للأنظمة الجبائية الخاصة.

2- **مديرية العلاقات الجبائية الدولية:** وتتكون من أربعة (04) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للدراسات الجبائية الدولية،
- المديرية الفرعية للاتفاقيات الجبائية الدولية،
- المديرية الفرعية لتسوية الخلافات الجبائية الدولية،
- المديرية الفرعية للتعاون الجبائي الدولي.

ج- **مديرية المنازعات الجبائية:** وتتكون من خمسة (05) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية لمنازعات الرقابة الجبائية،
- المديرية الفرعية لمنازعات الوعاء والتحصيل واسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة،
- المديرية الفرعية للجان الطعن،
- المديرية الفرعية للتظلم الولائي،
- المديرية الفرعية للمنازعات القضائية.

ما يمكن الإشارة له في هذا الشأن، ولأهمية وخصوصية عمليات الرقابة الجبائية المتضمنة شكل التحقيق المحاسبي والجبائي، فقد تم تخصيص مديرية فرعية لمعالجة منازعات الرقابة الجبائية في الهيكل الجديد للمديرية العامة للضرائب.

4-2-2 **قسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية:**

4-2-2-1 **الصلاحيات:** يضطلع هذا القسم ويكلف بالآتي:

- تحديد وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء والتحصيل،
- ضمان متابعة نشاط المصالح فيما يتعلق بجباية الأشخاص والشركات وكذا الجباية العقارية،
- ضمان التكفل العملي بجباية المحروقات وتلك المتعلقة بالنشاط المنجمي،
- إعداد استراتيجية عصرنة المنظومات والإجراءات المهنية للمديرية العامة للضرائب قصد تسهيل إدماجها الإعلامي،

4-2-2-2 **مكونات القسم:** يتكون هذا القسم من المديريات المحاسبة والفرعية الآتية:

1- مديرية التسيير الجبائي: وبدورها تتكون من خمسة (05) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية لجباية الأشخاص الطبيعيين،
- المديرية الفرعية لجباية الشركات،
- المديرية الفرعية لجباية المحروقات والنشاطات الاستخراجية،
- المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة،
- المديرية الفرعية لمتابعة المزايا الجبائية.

2- **مديرية التحصيل والموارد الجبائية المحلية:** وتتكون من ثلاثة (03) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية لإجراءات التحصيل،
- المديرية الفرعية للملاحقات وتصفية الحسابات،
- المديرية الفرعية للموارد الجبائية المحلية.

ج- **مديرية عصرنة المنظومات المهنية والقيادة:** وتتكون من أربعة (04) مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لقيادة استراتيجية العصرنة،
- المديرية الفرعية للعلاقات مع المهن،
- المديرية الفرعية لتوحيد المقاييس والمناهج،
- المديرية الفرعية للتقديرات وتقييم النجاعة.

4-2-3 **قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية:** ويكلف بالخصوص بـ:

4-2-3-1 **الصلاحيات:** تتمثل في:

- تحديد وتبسيط الإجراءات المتعلقة بالرقابة والتحقيقات الجبائية،
- تصميم استراتيجيات مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وكذا تنفيذها،
- ضمان متابعة نشاطات الرقابة الجبائية وتقييم نتائجها.
- 4-2-3-2 **مكونات القسم والصلاحيات:** يتكون هذا القسم من مديريتين (02) وهما:

4-2-3-2-1 **مديرية الرقابة الجبائية:**

1- الصلاحيات: وتكلف بالخصوص بما يلي:

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

2- المديريات الفرعية: وتشمل:

- المديرية الفرعية للمعايير والإجراءات،
- المديرية الفرعية للبرمجة،
- المديرية الفرعية لمتابعة الرقابة الجبائية للمؤسسات،
- المديرية الفرعية لمتابعة الرقابة الجبائية على الدخل والممتلكات.

4-2-3-2-2 **مديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية:**

1- الصلاحيات: وتتمثل أهمها في:

- التنسيق مع المصالح الأخرى للمديرية العامة للضرائب في مهام جمع المعلومات الضريبية المنجزة في إطار ممارسة حق الاطلاع،
- إجراء ومتابعة التحقيقات ذات الطابع الجبائي، لاسيما تلك المنجزة في إطار ممارسة حق التحقيق وحق المعاينة والتلبس الجبائي،

- مكافحة الغش والتهرب الضريبيين العابر للحدود، والتكفل بطلبات تبادل المعلومات والمساعدة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية.

2- **المديريات الفرعية:** وتشمل:

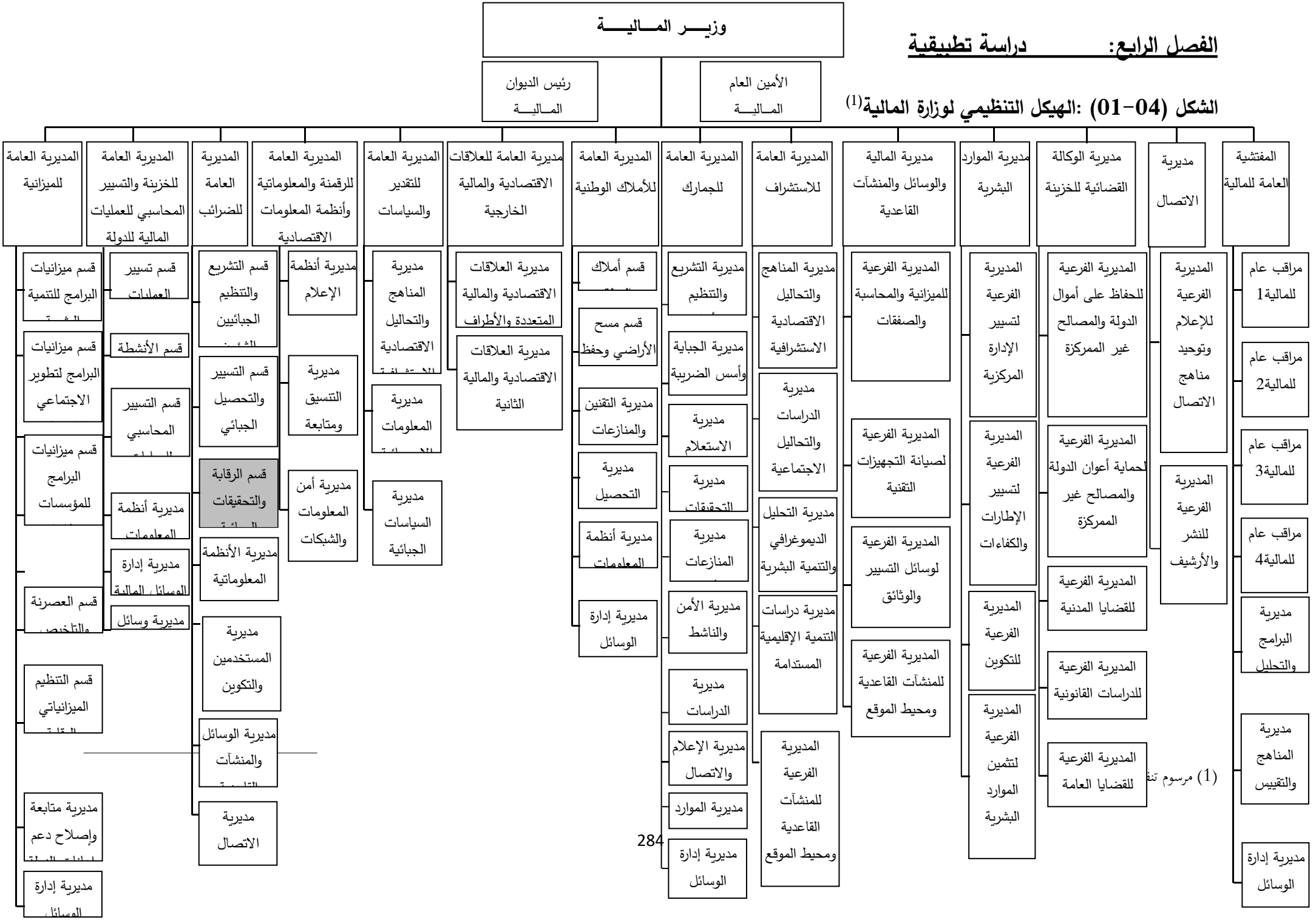
- المديرية الفرعية للبطاقيات وقواعد المعطيات،
- المديرية الفرعية لمعالجة وتحليل المعلومات الجبائية،
- المديرية الفرعية للتدخلات والتحقيقات الجبائية،
- المديرية الفرعية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.

إضافة إلى الأقسام والمديريات والمديريات الفرعية المكونة للمديرية العامة للضرائب (D.G.I)، نجد (04) مديرية اخرى ملحقة مكلفة بالدعم والمساندة، نذكرها في:

- مديرية الأنظمة المعلوماتية،
- مديرية المستخدمين والتكوين،
- مديرية الوسائل والمنشآت القاعدية وعمليات الميزانية،
- مديرية الاتصال،

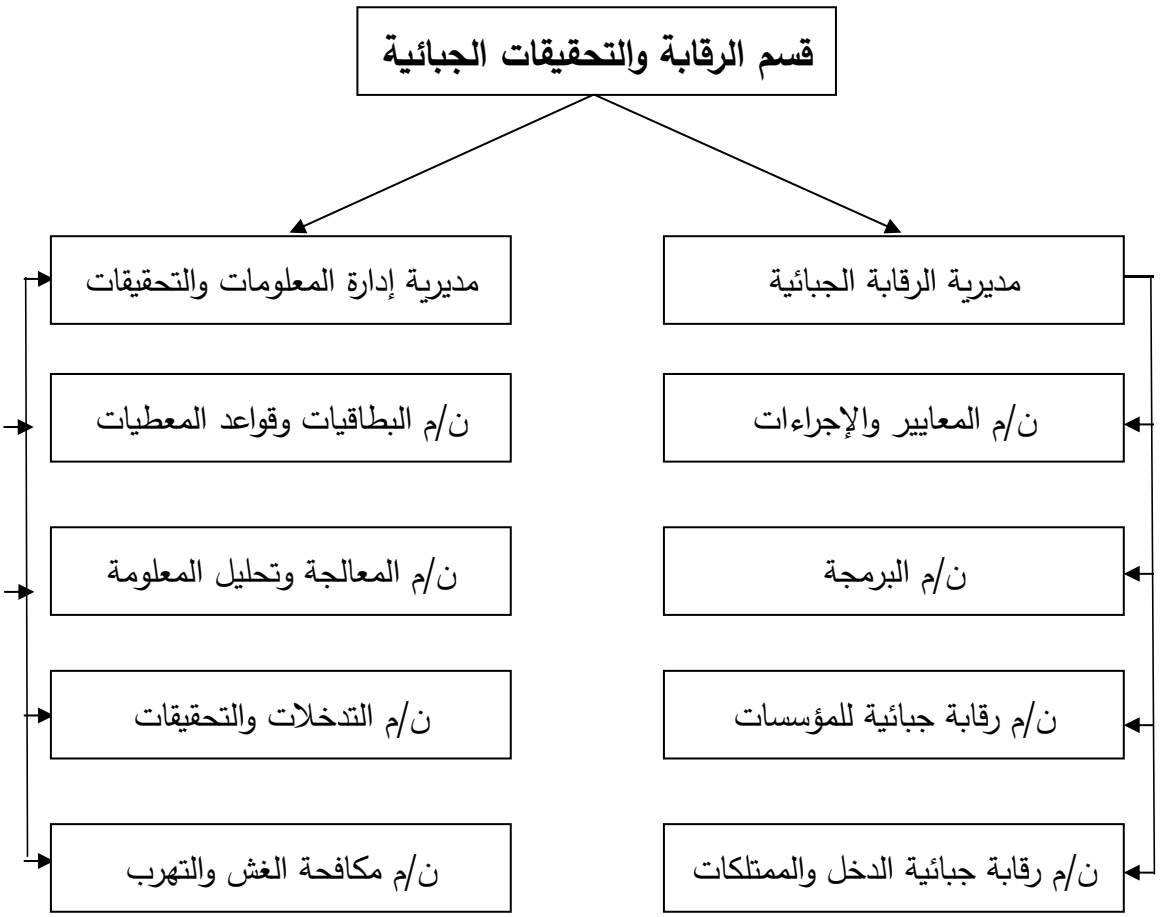
يستوقفنا في الهيكلة الجديدة للمديرية العامة للضرائب إعطاء مكانة مهمة للرقابة الجبائية والتحقيقات، حيث خصص التنظيم الجديد "قسما"'Division' كاملا للرقابة، كما خصص مديرية للرقابة الجبائية على المستوى المركزي، وحظيت عمليات المتابعة والتقييم والجودة وتتبع مسار الرقابة وأنشطتها بأهمية خاصة في التركيبة الجديدة للمديرية العامة للضرائب.

الشكل (04-01) :الهيكل التنظيمي لوزارة المالية[1]



(1) مرسوم تنف

الشكل رقم (04-02) الهيكل التنظيمي لقسم الرقابة والتحقيقات الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على المرسوم التنفيذي 21-252، **مرجع سابق**، ص ص27-28.

المطلب الثاني: المصالح المركزية والجهوية للرقابة الجبائية

يمكن ذكر الهيئات المخولة بالرقابة الجبائية في الجزائر والتي لها نطاق وطني أو جهوي في الآتي:

1- مديرية كبريات المؤسسات: (D.G.E)

1-1 مجال الأشخاص والإقليم:

يخضع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات: [1]

(1) قانون المالية 2002، المادة 32 منه، ج.ر رقم 79، ص16.

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات الخاضعة للقانون 86-14 المؤرخ 19 غشت 1986،
- الشركات العاملة في الجزائر، العضوة في مجمعات أجنبية، وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة، كما هي مذكورة في المادة 165-1 ق.ض.م.ر.م،
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 ق.ض.م.ر.م والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج.
- مجمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة 100 مليون دج.

نشير أنه من الناحية العملية، فإن خضوع شركات رؤوس الأموال الوطنية لسلطة مديرية كبريات المؤسسات (DGE) يستلزم تحقيق رقم أعمال أو يفوق عتبة 2000 مليون دج لسنتين ماليتين متتاليتين.

2-1 **المهام:** تكلف هذه المديرية المركزية لكبريات المؤسسات بمهام تخص الوعاء، التحصيل، الرقابة ومجال تسيير الوسائل، ويمكن ذكرها في: [1]

- تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها،
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوي،
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم نتائجها،
- تدرس التظلمات وتعالجها،
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية،
- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، الأمر بالصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتعهد على تنفيذها وتحيينها.

3-1 **المكونات:** تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية:[2]

---

(1) مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان 1427الموافق لـ 2006/09/18، ج.ر، رقم 59، ص ص7-8.

(2) مرسوم تنفيذي رقم 06-327،**مرجع سابق**.

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات،
- المديرية الفرعية للتسيير،
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات،
- المديرية الفرعية للمنازعات،
- المديرية الفرعية للوسائل،

وتتضمن أيضا:

- قباضة،
- مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة،
- مصلحة الإعلام الآلي،
- تنظم المديريات الفرعية في مكاتب لا يتجاوز عددها ثلاثة (03) مكاتب، هذه الأخيرة تتضمن بين (02) إلى (03) مصالح.

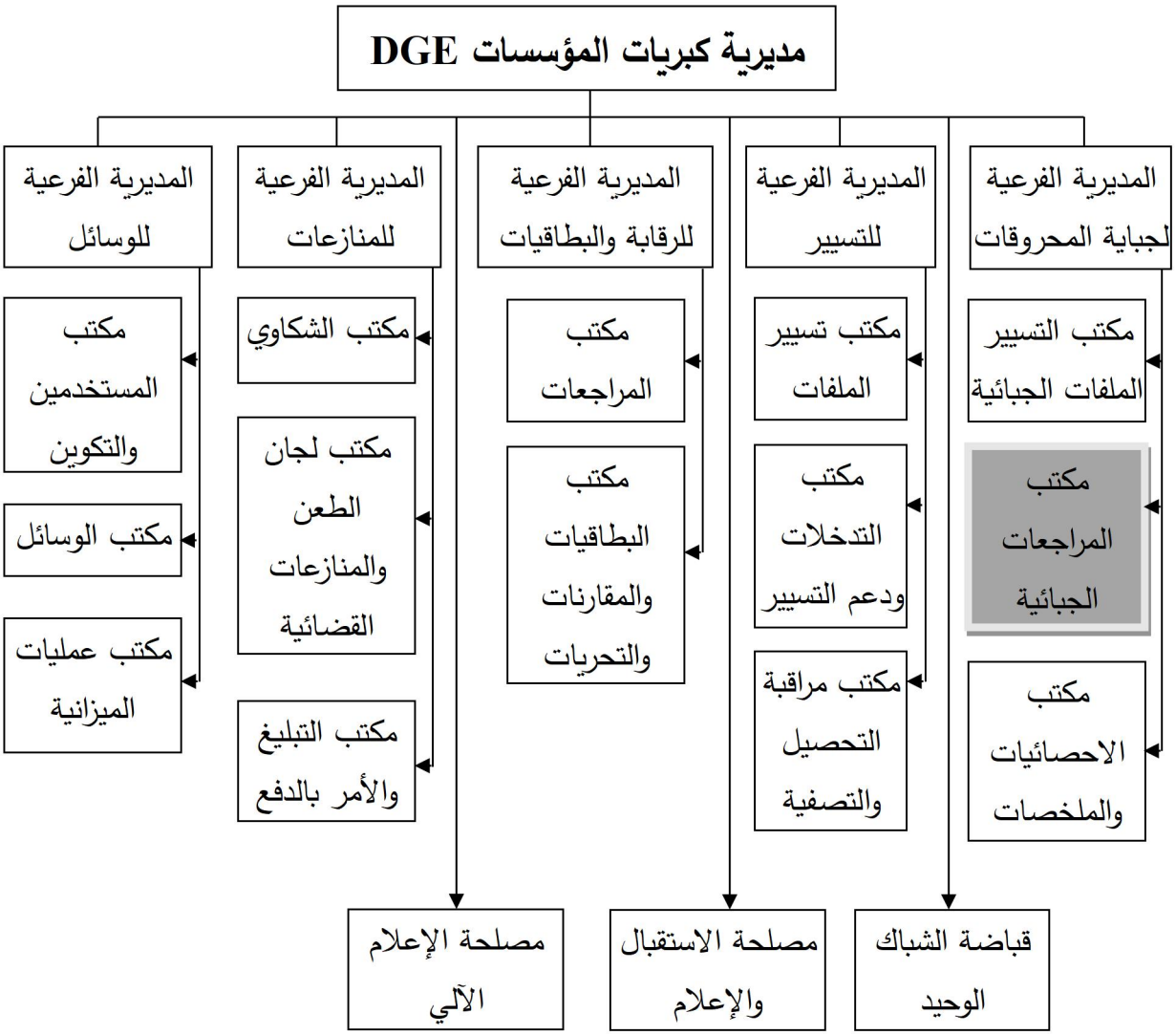
تنظيم وصلاحيات كل هيكل بموجب قرار وزاري مشترك بين وزير المالية والسلطة لمكلفة بالوظيفة العمومية، حسب القرار المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق لـ 2009/02/21 المنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

كما يعين مدير كبريات المؤسسات ونواب المدير بمرسوم، و أن وظيفتهم تعتبروظائف عليا في الدولة.

ما يمكن إضافته في هذا الشأن أن مديرية كبريات المؤسسات ذات اختصاص وطني، ومقرها في الجزائر العاصمة (بن عكنون)، كما أنها من الهيئات السباقة لإدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال من خلال إجراءين التصريح عن بعد Télédeclaration والدفع عن بعد Télepaiement، وإجراء المحرر الجبائي، وتنفرد بقباضة أو شباك وحيد في إطار المحاور الوحيد.

4-1 الهيكل التنظيمي:

الشكل رقم (04-03): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGE



المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على القرار الوزاري المشترك 2009/02/21، ج.ر رقم 2009/20، ص ص ص12-14.

2- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات: (SRV)

2-1 المكونات:

تنظم المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات في (3) أقسام: [1]

- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم،

(1) قرار وزاري مشترك بتاريخ 2009/02/21، ج.ر، رقم 2009/20، **مرجع سابق**، ص16.

- قسم المساعدة على الرقابة،
- قسم الوسائل.

2-2 **المهام:**

تكلف المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات بأقسامها الثلاثة (03) بالأعمال الآتية:[1]

- تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك،
- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات،
- تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية،
- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية،
- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها،
- تسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة،
- تصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

كما يمكن إضافة مهام أساسية أخرى لهذه الهيئة في: [2]

- تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية،
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين أو أكثر.

كما نضيف أنه وظيفة رئيس المصلحة الجهوية للبحث والمراجعات وظيفة عليا في الدولة، وأن المرتب المرتبط بوظيفته هو المرتب المرتبط بتصنيف مدير ولائي للضرائب.

---

(1) قرار وزاري مشترك بتاريخ 2009/02/21، ج.ر، رقم 2009/20، **مرجع سابق**، ص16.

(2) المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ2006/09/18، **يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها**، ج.ر، رقم 2006/59، ص09.

2-3 الاختصاص الإقليمي:

تقع المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات بالجزائر العاصمة ووهران وقسنطينة، وتقسم هذه المصالح كالآتي:[1]

2-3-1 المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات بالجزائر العاصمة:

وتشمل أو تغطي الولايات التالية: الجزائر-وسط، الجزائر-غرب، الجزائر-شرق، البليدة، المدية، تيبازة، تيزي وزو، بومرداس، الجلفة، الأغواط، ورقلة، الوادي، تامنغست، إليزي، غرداية، البويرة، برج بوعريرج، المنيعة، جانت، توقرت، إن صالح، إن قزام، المغير.

2-3-2 المصلحة لجهوية للأبحاث والمراجعات بوهران:

وتغطي الولايات التالية: تلمسان، سيدي بلعباس، وهران-غرب، وهران-شرق، عين تموسنت، سعيدة، معسكر، أدرار، البيض، النعامة، بشار، تندوف، شلف، عين الدفلى، مستغانم، تيارت، تيسمسيلت، غليزان، تيميمون، بن عباس، برج باجي مختار.

2 -3-3 المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات بقسنطينة:

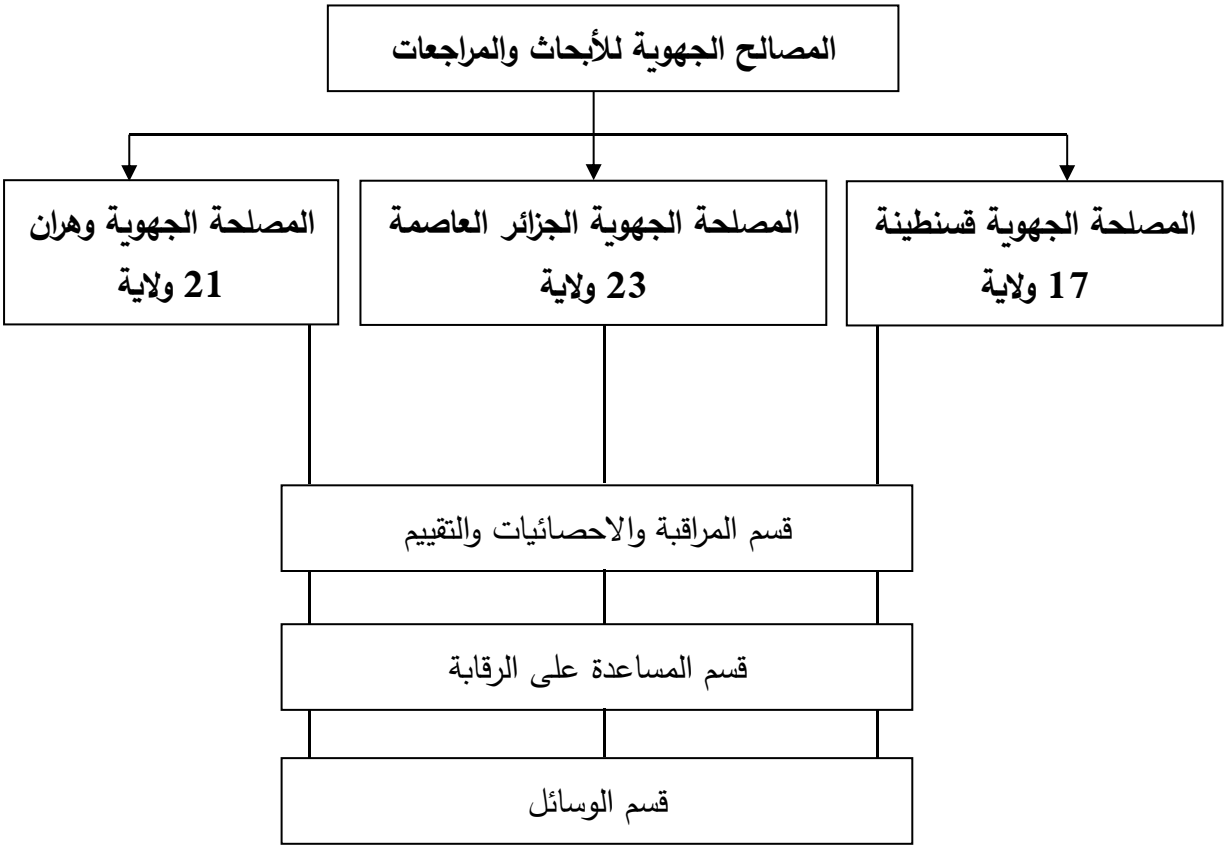
وتغطي الولايات التالية: باتنة، جيجل، خنشلة، بسكرة، قسنطينة، ميلة، أم البواقي، سكيكدة، قالمة، سوق أهراس، تبسة، عنابة، الطارف، بجاية، سطيف، المسيلة، أولاد جلال.

وهذا يعني أن تقسيم المديرية الولايات للقطر الوطني على المصالح الجهوية الثلاثة للأبحاث والمراجعات هو بشكل عمودي من الشمال إلى الجنوب.

---

(1) قرار مؤرخ في 29 صفر 1443 الموافق 2021/10/6، **يحدد الاختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية لأبحاث والمراجعات**، ج.ر، رقم 2021/90، ص21.

الشكل رقم (04-04): المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV)



المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على قرار وزاري مشترك 2009/02/21، ج.ر، رقم 2009/20، **مرجع سابق**، ص16

المطلب الثالث: المصالح المحلية للرقابة الجبائية

يمكن ذكر المصالح المحلية المكلفة بالرقابة الجبائية في الآتي:

1- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية(SDCF):

وهي إحدى المديريات الفرعية الخمسة (05) المكونة للمديرية الولائية للضرائب.

1-1 **المهام:** تكلف هذه المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المكونة من أربعة (04) مكاتب بالأعمال الآتية:[1]

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها،

(1) قرار وزاري مشترك 2009/02/21، ج.ر، رقم 2009/20، **مرجع سابق**، ص19.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية،
- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة،
- متابعة برامج المراقبة والمراجعة،
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة،
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية،
- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا،
- المشاركة في أشغال التحسين للمعايير المرجعية،

2-1 **المكونات:** تتكون هذه المديرية الفرعية من (04) مكاتب: [1]

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية(BRIF)،
- مكتب البطاقيات والمقارنات،

مكتب المراجعات الجبائية(BRV)،

- مكتب مراقبة التقويمات.

(1) **نفس المرجع**، نفس الصفحة.

3-1 الهيكل التنظيمي:

يمكن عرض مكونات المديرية الولائية للضرائب على النحو التالي :

الشكل رقم (04-05): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية البليدة



المصدر: مرسوم تنفيذي رقم 06-327 بتاريخ 2006/09/18، ج.ر،رقم 2006/59، **مرجع سابق**، ص11.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بمركز الضرائب:

تم استحداث مراكز الضرائب (CDI) وكذا المراكز الجوارية للضرائب (CPI) كتنظيم وهيكلة جديدة للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية، حيث تصبح هذه الهيكلة تدريجيا وعلى مستوى كل القطر الوطني الممثلة للإدارة الجبائية على المستوى المحلي.

كما أن هاتين الهيئتين مزودتين بنظام المعلومات ذات الطابع الجبائي أو ما يعرف بجبايتك SI-JIBAYATIC في إطار رقمنة وعصرنة الإدارة الجبائية.

2-1 مهام مركز الضرائب الرقابية:

يمكن ذكر أهم مهام مركز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية زيادة على مهامه المكلف بها قانون، في مجالات الوعاء، التحصيل، المنازعات والاستقبال والإعلام في:

- تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي غير الخاضعة لمجال اختصاص كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة،
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات،
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها.

2-2 مكونات مركز الضرائب (CDI):

تنظم مراكز الضرائب التي يسيرها رئيس مركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية ومصلحتين (02) وقباضة:

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات،
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث،
- المصلحة الرئيسية للمنازعات،
- مصلحة الاستقبال والإعلام،
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل،
- القباضة.

للعلم كذلك، أنه يمكن إنشاء مركز للضرائب أو أكثر على مستوى كل ولاية، وان وظيفة رئيس مركز الضرائب منصب عال ويعين بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

2-2-1 مكونات المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

هذه المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث والتي لها علاقة مباشرة بموضوع البحث، تتكون من أربع (04) مصالح.[1]

---

(1) مرسوم تنفيذي رقم 06-327 بتاريخ 2006/09/18، ج.ر،رقم 2006/59، **مرجع سابق**، ص11.

2-2-1-1 مصلحة البطاقيات والمقارنات:

وتكلف هذه المصلحة بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بالوعاء الضريبي وكذا مراقبتها وتحصيلها،
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها،
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2-2-1-2 مصلحة البحث عن المادة الضريبية:

وتعمل هذه المصلحة في شكل فرق وتكلف لاسيما:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع،
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين الماكن انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

2-2-1-3 مصلحة التدخلات:

وهذه المصلحة تعمل في شكل فرق، مهامها تتمثل في:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ حق التحقيق وحق الزيارة وحق المراقبة والمراقبة عند المرور، وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها،
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات الجمعة.

2-2-1-4 مصلحة المراقبة:

وهي بدورها تعمل في شكل فرق ومهامها تتمثل في:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات في عين المكان،
- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعيته إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

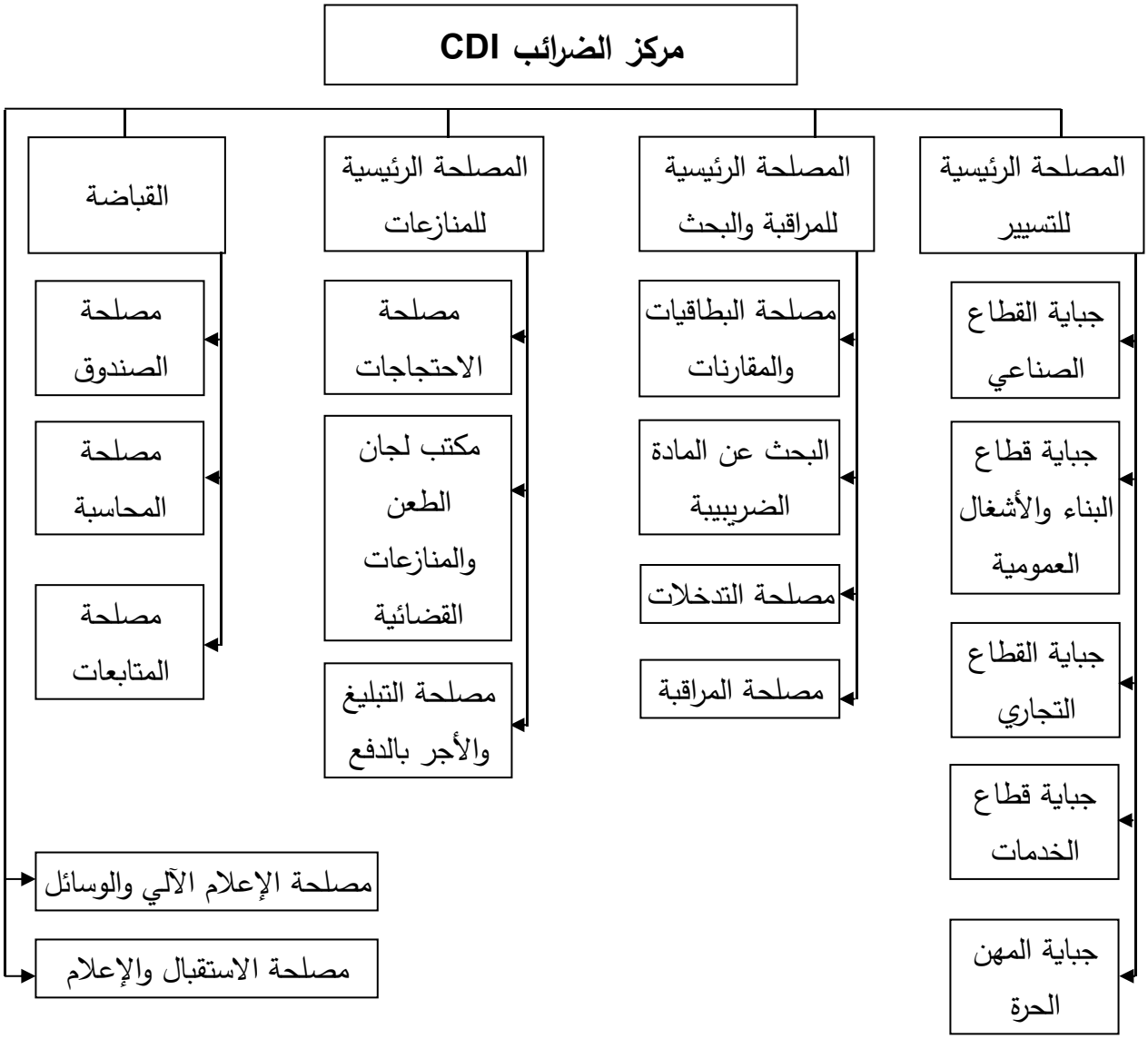
هذا يعني أن المكلف بإنجاز وتنفيذ برامج المراقبة الجبائية بجميع أشكالها بما فيها التحقيق المحاسبي والجبائي هي مصلحة المراقبة على مستوى المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، كما أنها مكلفة بإنتاج وضعيات إحصائية دورية (التقارير السنوية للبرامج) مع تقييم مردودية البرامج السنوية المنجزة.

أما فيما يخص، اقتراح تسجيل مكلفين للبرمجة فيمكن أن يكون انطلاقا من مصالح أخرى كمصلحة البحث عن المادة الضريبية ومصلحة التدخلات.

ونشير أيضا، أن كل مصالح المركز الضريبي مرتبطة بالنظام المعلوماتي جبايتك 'JIBAYATIC' في إطار رقمنة خدمات الإدارة الضريبية، هذا النظام الذي يعتمد على تكنولوجيا الإعلام والاتصال (TIC)ومرتبط بقاعدة بيانات مع الإدارة المركزية، حيث يوفر للمكلف التصريح والدفع عن بعد، ويوفر للعون عامة وللمحقق الجبائي خاصة معاينة وفحص بيانات المكلف بدقة دون الحاجة للمكلف الجبائي الورقي.

3-2 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI)

الشكل رقم (04-06): الهيكل التنظيمي CDI



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المواد من (88) إلى (101) من القرار الوزاري المشترك 2009/02/21، ج.ر، رقم 2009/20.

المبحث الثاني: حالات عملية التحقيق المحاسبي والجبائي

ارتأينا أخذ عينة مؤسسات أو كما تسمى جبائيا المكلفين بالضريبة أو المدينين بالضريبة، وعددها (20) مؤسسة، نرمز لها بالرمز (م) لأجل الاختصار، وهذه العينة موزعة على (10) إلى (11) سنوات مالية أي تغطي ما بين 10 إلى 11 برامج رقابة سنوية للفترة ما بين 2010-2021.

ولأجل أن تكون هذه العينة معبرة، فقد استندت معايير الانتقاء على الآتي:

- الشكل القانوني ما بين شخصية معنوية وشخصية طبيعية،
- نوعيةالنشاط الممارس الممثل لعدة قطاعات: تجاري، تجارة الجملة، إنتاجي، أشغال عمومية والري، خدماتي،
- الطرائق المتعددة في تأسيس الأوعية،
- التسويات لعدة بنود محاسبية،
- إجراءات التقدير الأحادي في حالة رفض المحاسبة،
- إجراء التحكيم كنزاع قبلي وكضمان للمكلف،
- حجم مبالغ التسوية الجبائية.

المطلب الأول: الفحص الشكلي لمحاسبة المكلفين

باعتبار أن المكلفين الخمس وعشرين (20) قد تم إدراجهم بصفة رسمية في البرامج السنوية للتحقيقات المحاسبية والجبائية، فهم موضوع رقابة جبائية في شكلها التحقيق في المحاسبة.

لذا سوف نعرض أكبر قدر ممكن من المعلومات حول الهوية التجارية للمكلفين وإجراءات الشكل الواجب توافرها والتي طبقت على العينة، وصولا لرأي المحقق الجبائي حول شكل المحاسبة ومدى مطابقتها للقانون الجبائي والتجاري والمحاسبي الساري المفعول.

1- تقديم العينة موضوع الدراسة:

يمكن عرض وتقديم المؤسسات موضوع الدراسة والتي خضعت فعليا للتحقيق في لمحاسبة من قبل مصلحة التحقيقات المحاسبية والجبائية لولاية البليدة التي تشمل عدة أنشطة ومناطق صناعية على النحو الآتي:

الجدول رقم (04-01): عينة المؤسسات (المكلفين) موضوع التحقيق

المكلف	الشكل القانوني	نوعية النشاط	برنامج التحقيق	الفترة المحقق فيها	الضرائب المحقق فيها
م(01)	شخص طبيعي	مقاول ETB/TCE	2010	من 2006 إلى 2009	BIC/IRG-TAP-ضرائب أخرى-TVA
م(02)	شخص معنوي	إنتاج الزجاج	2010	من 2006 إلى 2009	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(03)	شخص طبيعي	مقاول ETB/TCE	2011	من 2007 إلى 2010	BIC/IRG-TAP-ضرائب أخرى-TVA
م(04)	شخص معنوي	إنتاج الصفائح	2013	من 2009 إلى 2012	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(05)	شخص معنوي	إنتاج الألمنيوم	2016	من 2012 إلى 2015	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(06)	شخص معنوي	استراد وبيع على الحالة	2016	من 2012 إلى 2015	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(07)	شخص معنوي	إنتاج المسامير	2016	من 2012 إلى 2015	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(08)	شخص معنوي	استراد وبيع على الحالة	2016	من 2012 إلى 2015	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA

					أخرى
م(09)	شخص معنوي	استراد الحواسيب	2017	من 2013 إلى 2016	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(10)	شخص طبيعي	تجارة جملة الأسمدة	2018	من 2014 إلى 2017	BIC/IRG-TAP-ضرائب أخرى-TVA
م(11)	شخص معنوي	تحويل الورق	2019	من 2015 إلى 2018	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(12)	شخص طبيعي	تحويل الورق	2019	من 2015 إلى 2018	BIC/IRG-TAP-ضرائب أخرى-TVA
م(13)	شخص معنوي	تجارة متعددة	2019	من 2015 إلى 2018	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(14)	شخص معنوي	تجارة الألمنيوم	2019	من 2015 إلى 2018	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(15)	شخص معنوي	استيراد الأثاث	2020	من 2016 إلى 2019	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(16)	شخص طبيعي	تحويل الورق	2020	من 2016 إلى 2019	BIC/IRG-TAP-ضرائب أخرى-TVA
م(17)	شخص معنوي	طحن القهوة	2020	من 2016 إلى 2019	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى

م(18)	شخص معنوي	إنتاج الأثاث	2021	من 2017 إلى 2020	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(19)	شخص معنوي	محطة خدمات	2021	من 2017 إلى 2020	RCM/IRG-IBS-ضرائب-TAP-TVA أخرى
م(20)	شخص طبيعي	مقاول ETB/TCE	2021	من 2017 إلى 2020	BIC/IRG-TAP-TVA-ضرائب أخرى

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على برامج التحقيق السنوية 2010-2021، مديرية الضرائب البليدة.

من الجدول أعلاه يمكن معاينة الآتي:

- الشكل القانوني للمكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي والجبائي يتنوع بين الشخصية الطبيعية والشخصية المعنوية في شكليها شركة ذات مسؤولية محدودة (ش.ذ.م.م) أو شركة ذات مسؤولية محدودة ذات شخص وحيد (ش.ذ.م،ذ.ش.و).
- الضرائب المحقق فيها متنوعة وذات طبيعة مختلفة (BIC/IRG-RCM/IRG-IBS-TAP-TVA-ضرائب أخرى) لذا فالفترة غير متقادمة هي أربع سنوات مالية حسب نص المادة (106) قانون الإجراءات الجبائية.
- الشكل القانوني ونوعية أو طبيعة نشاط المكلف هما المحددان للوضعية الجبائية التي تخضع لها المؤسسة حسب بنود القوانين الضريبية.
- المكلفين موضوع الرقابة لم يتم إخضاعهم للتحقيق الضريبي المعمق من قبل، أو تم إخضاعهم في فترات قبل الفترة المعنية بالتحقيق (على الأقل أكثر من 10سنوات)، وهذا احتراما لضمانات المكلف سيما "عدم تجديد التحقيق لنفس الفترة"

للإشارة كذلك، ومن أجل الوقوف على التوجيهات الحديثة لعمليات الحقيق في المحاسبة كان اختيار المؤسسات أكثر على مستوى برامج الرقابة الجبائية للسنوات الأخيرة بالتحديد من 2019 إلى 2021.

نلاحظ أيضا أن الوضعية الجبائية بمعنى الضرائب والرسوم تتحدد حسب الشخصية القانونية للمكلف سواء معنوي (SARL, SPA, EURL, EPE) وبالتالي الخضوع وجوبا لـ: IBS-TAP-

IRG/TVAصنف ريوع رؤوس الأموال المنقولة (RCM)–وضرائب أخرى، أم شخص طبيعي ويخضع وجوبا لـ: TVA–IRG–TAP /مداخيل مهنية وحسب السلم التصاعدي–وضرائب أخرى.

هذه الضرائب والرسوم يتم إظهارها وجوبا في الإشعار بالتحقيق (الإخطار أو الإعلام المسبق ببدء عملية التحقيق)، مع إضافة عبارة "ضرائب ورسوم أخرى" لتبرير التسوية الجبائية في حالة وجود ضرائب يخضع لها المكلف موضوع التحقيق ولم تكن في الحسبان، مثال ذلك، حق الطابع (DT)، رسم التكوين والتمهين (TA, TF)، ضريبة الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور (IRG/TS) إلخ...

وللتوضيح أكثر فيما يخص الوضعية الجبائية وفق بنود القانون الضريبي يمكن طرح ما يلي:

- **الرسم على القيمة المضافة (LA T.V.A)**: ووعائها الضريبي يتمثل في رقم الأعمال (ح/7) خارج الرسم، معدلاتها 09%، 19%، معفي حسب الحالة وهذه المعدلات ابتداء من 2017، وقبلها كانت بعدلات 07%، 17%، معفي حسب نوعية العمليات المنجزة.

هذا الرسم يمثل آلية ونظام في حد ذاته، يخضع لقواعد الحدث المنشأ حسب كل نشاط مع الاستثناءات الواردة، وتقنية الخصم وحالات إعادة الدفع وجملة من القواعد والضوابط.

السند القانوني: المواد من (01) إلى (50) قانون الرسوم على رقم الاعمال.

- **الرسم على النشاط المهني (TAP)**: ووعائه الضريبي رقم الاعمال خارج الرسم (ح/7)، معدلات حسب نوعية النشاط الممارس.
  - إنتاجي 01% قبل 2022 ومعفى بعد 2022.
  - تجاري وخدماتي 02% قبل 2022 و1.5% بعد 2022.
  - نقل المحروقات عن طريق الأنابيب بنسبة 03%.

  مع وجود تخفيضات بشروط محددة (30%، 50%، 75%).

السند القانوني: المواد 217 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ق.ض.م.ر.م.

- **الضريبة على أرباح الشركات (IBS)**: وتخص الشخصية المعنوية فقط،ووعائها النتيجة الجبائية الموجبة المتحصل عليها انطلاقا من النتيجة المحاسبية (ح/12)، وبالموازاة المعالجة الجبائية للأعباء والإيرادات وفق التشريع الضريبي الساري المفعول، ومعدلات هذه الضريبة:
  - 19% لأنشطة إنتاج السلع،
  - 23% لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية باستثناء وكالات السفر،
  - 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

- 10% معدل تفصيلي في حالة اعادة الاستثمار في الأنشطة الإنتاجية.

للإشارة فهذه المعدلات وفق التشريع الحالي وتم اعتمادها منذ قانون المالية التكميلي 2015.

السند القانوني: المواد من (136) إلى (150) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ق.ض.م.ر.م.

- **ضريبة الدخل الإجمالي (IRG):** صنف أرباح مهنية وتخص الشخصية الطبيعية وشركات الأشخاص (SNC)،وعائها الدخل الإجمالي الصافي، وهي ضريبة تصاعدية وفق جدول تصاعدي.

السند القانوني: المواد من (01) إلى (103) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ق.ض.م.ر.م، والمادة (104) من نفس القانون المحدد للجدول التصاعدي، هذا الأخير تم تعديله بموجب قانون المالية 2022، حيث أصبح الحد الأدنى السنوي للإخضاع 240.000دج بدل 120.000دج، والحد الأقصى السنوي للإخضاع 3.840.000دج بدل 1.440.000دج، كما تم التوسع في عدد شرائح الدخل.

- **ضرائب أخرى:** بالإضافة إلى الضرائب المذكورة سالفا، فكل المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي والجبائي يبلغون في إطار الإشعار بالتحقيق باحتمال تسوية وضعيتهم الجبائية تجاه ضرائب ورسوم أخرى في حالة المخالفة، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

- ضريبة الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور والمنح والريوع العمرية المنصوص عليها في بند المواد (66) إلى (76) ق.ض.م.ر.م، ومحاسبيا تخص الحساب (ح/64).
- رسم التكوين والتمهين (TA, TF) وعاء الكتلة الأجرية السنوية بشرط أن يتجاوز عدد العمال 20، ومعدله 01% لكل رسم، كما يقصد بالكتلة الأجرية أو السنوية الأجور إجمالي المبالغ المدفوعة للمستخدمين قبل خصم المساهمات الاجتماعية والتقاعد وضريبة الدخل الإجمالي صنف الأجور.

هاذين الرسمين غير قابلين للخصم من النتيجة الجبائية ومنصوص عليهما في بنود المواد (196) مكرر، مكرر1، مكرر2 من ق.ض.م.ر.م.

- حق الطابع ويخص التحصيلات النقدية أو التسديدات نقدا (ح/530 الصندوق) ونسبته 01% من الوعاء بكل الرسوم متضمنة (TTC) دون أن يقل المبلغ المستحق من 5دج أو يفوق 2500دج، حسب نص المادة (100) قانون الطابع.

- **ضرائب العائد:** ضريبة الدخل الإجمالي صنف ريوع رؤوس الأموال المنقولة (RCM) وتخص شركاء شركات الأموال وتمثل عائدات الأسهم والحصص الاجتماعية الموزعة، وعاءها الدخل القابل للتوزيع بعد ضريبة أرباح الشركات ومعدلها (15%) محررة سواء للوطني أو الأجنبي، ومعدل 05% للشخص المعنوي الوطني، هذه الضريبة منصوص عليها في بود المواد (45) إلى (48) ق.ض.م.ر.م وكذا المادة (104) من نفس التقنين.

2- **تحليل الإجراءات المتبعة:**

كل عمليات التحقيق الضريبي المعمق في المحاسبة تخضع لإجراءات الشكل المنصوص عليها في القوانين الضريبية، لاسيما المادة (20) و(20) مكرر قانون الإجراءات الجبائية (ق.إ.ج)، ولا يمكن تجاوزها وإلا نكون أمام حالة بطلان الإجراءات.

لذا سوف نعرض الإجراءات الخاصة بالعينة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية على النحو الآتي:

الجدول رقم (04-02): الإجراءات الشكلية للتحقيق المحاسبي والجبائي

المكلف	الاشعار بالتحقيق	التدخل الأول	التبليغ والتكميلي /الأولي	رد المكلف	جلسة التحكيم	التبليغ النهائي	رقم الورد الفردي
م(01)	2010/04/13	2010/04/25	2010/11/28	2011/0/03	/	2011/03/15	2011/103 2011/171
م(02)	2010/03/28	2010/04/11	2010/12/26	2011/01/31	/	2011/03/22	2011/113
م(03)	2011/04/27	2011/05/08	2011/11/23	2012/01/02	/	2012/03/19	2012/80
م(04)	2013/11/18	2013/12/01	2013/12/29 2014/12/28	2014/01/12 2015/01/14	/	2014/11/30 2015/05/28	2013/341 2015/83
م(05)	2016/0/07	2016/06/19	2016/12/14	2017/01/31	/	2017/03/28	2017/229
م(06)	2016/05/11	2016/05/22	2016/11/28	/	/	2017/03/02	2017/107
م(07)	2016/06/19	2016/06/23	2016/11/28	/	/	2017/03/08	2017/393

م(08)	2016/09/18	2016/09/29	2016/12/18	2017/01/30	/	2017/03/23	2017/111
م(09)	2017/07/02	201/07/12	2017/10/03	2017/11/05	/	2017/03/08	2018/35
م(10)	2018/07/02	/2018/07/12	2018/11/08	2018/12/16	/	2019/01/06	2019/85
م(11)	2019/05/13	2019/05/26	2019/12/28 2020/05/10	2020/06/08	/	2020/07/20	2020/551
م(12)	2019/06/02	2019/06/13	2019/11/11	2019/12/16	/	2020/01/21	2020/06
م(13)	2019/05/27	2019/06/06	2019/10/06	/	/	2020/01/05	2020/62
م(14)	2019/05/28	2019/06/09	2019/10/22 2019/12/30	2019/11/19 /	/	2020/06/25	2020/181
م(15)	102020/13	2020/10/25	2020/12/23 2021/04/18	/ /	/	2021/06/03	2021//216
م(16)	2020/10/13	2020/10/25	2020/12/20 2021/05/16 2021/07/22	2021/09/06	/	2021/11/22	2021/505 2021/816
م(17)	2020/10/14	2020/10/25	2020/12/20 2021/07/06	2021/07/28	/	2021/09/12	2021/265
م(18)	2021/06/09	2021/06/20	2021/12/20	2022/01/2	/	2022/02/16	2022/14
م(19)	2021/06/10	2021/06/0	2021/12/20	2022/01/24	/	2022/02/16	2022/28
م(20)	2021/06/16	2021/06/28	2021/12/2	2022/01/30	2022/06/30	2022/07/20	202/.. 2022/..

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على ملفات التحقيق لكل العينة–مكتب التحقيقات المحاسبية والجبائية–البليدة.

من الجدول أعلاه، المتضمن الإجراءات الواجب إعدادها للعينة موضوع الدراسة وكذا لكل قضايا التحقيق المحاسبي والجبائي نعاين:

- فترة التحضير لكل القضايا موضوع التحقيق لا تقل عن عشرة (10) أيام كحد أدنى، وتمثل هذه الفترة مهلة لتحضير المحاسبة وللتحضير النفسي للمكلفين، أي لا يمكن أن تقل هذه الفترة عن (10) أيام بين تاريخ استلام الإشعار ويوم التدخل الأول كما جاء في نص المادة (20) ق.إ.ج.
- اليوم الأول للتدخل هو اليوم الموالي لفترة التحضير ويكون مدون في الإشعار بالتحقيق ويمثل يوم عمل مفتوح باستثناء العطلة القانونية، كما يبدأ سريان فترة (10) أيام من تاريخ استلام الإخطار بالتحقيق سواء اليد باليد مع تأشيرة وختم المؤسسة أو بالبريد المضمون.
- كل عملية من عملية التحقيق في المحاسبة تتضمن إشعار بإعادة التقويم أو ما يسمى التبليغ الأولي وهو خلاصة النتائج المتوصل إليها، كما أن هذا التبليغ يجب أن يكون حتى في حالة غياب التقويم.
- في خلال المدة (40) يوما الممنوحة في إطار التبليغ الأولي للمكلف حق الرد سواء بقبول نتائج التحقيق أو رفضها مع التبرير والإثبات، كما أن عدم رد المكلف (غياب الرد) يعتبر قانونا قبول ضمني.

وفي العينة المدروسة، نعاين غياب رد عن نتائج التحقيق بالنسبة للمؤسسات م(06)، م(07)، م(13)، م(15)، وهذا يترجم في الغالب بقبول نتائج التحقيق لمتانة وكفاية أدلة إثبات الوضعية الجبائية الجديدة لهاته المؤسسات.

- نعاين أن تواريخ التبليغات الأولية لنتائج التحقيق كانت في نهاية سنة البرمجة وغالبا شهر ديسمبر وهي تعتبر مدة طويلة باستثناء المؤسسات م(04)، م(08)، م(15)، م(16)، م(17)، حيث تواريخ مباشرة التحقيق كانت على التوالي: ديسمبر، سبتمبر، أكتوبر.

في نفس السياق فإن المؤسسات المستثناة من طول فترة التحقيق (م(04)، م(11)، م(15)، م(61)، م (17) تتضمن تبليغين أولين تخص سنة البرمجة والسنة الموالية وهو إجراء قانوني، حيث تبلغ نتائج التحقيق للسنة الأولى فقط (ن-3) لتجنب التقادم الجبائي ثم تتبع بتبليغ أولي آخر للسنوات المتبقية (ن-2، ن-1، ن) للإكمال التحقيق في الفترة المعنية، ولكن الملاحظ أن التبليغ الأولي الآخر للسنوات الثلاث المتبقية مؤرخ في أشهر متأخرة من السنة الموالية للبرمجة تصل لشهر ديسمبر.

- غالبية المكلفين الخاضعين للتحقيق لم يمارسوا ضمانة إمكانية التحكيم التي جاءت بها أحكام المادة (31) ق.م 2012، باستثناء المكلف م(20) الذي طلب تحكيم المدير الولائي للضرائب في نتائج التحقيق وكان طلبه مدون في رده.
- التبليغ النهائي هو إجراء قانوني نسجله لكافة المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات عدم إعداده، كما أن تواريخ تسليمه للمكلفين كلها مسجلة للسنة الموالية لسنة الإشعار بالتحقيق.

وفي إطار التبليغ النهائي الذي يتضمن الوضعية الجبائية النهائية يتم معالجة رد المكلف نقطة بنقطة مع التعليل من طرف المحقق الجبائي، ويمكن أن ينتج عن هذا التبليغ الوضعيات الثلاثة:

- الوضعية الجبائية المبلغة أوليا تبقى دون تغيير،
- الوضعية الجبائية المبلغة أوليا تعدل جزئيا،
- إلغاء الوضعية الجبائية المبلغة أوليا والتنازل عن التسوية الجبائية.

كل عمليات التحقيق الجبائي والمحاسبي تختتم بإعداد ورد فردي مرقم ومسجل، وهذا في حالة وجود تسوية جبائية وضرائب ورسوم إضافية.

ونعاين هنا أن سنة إعداد الورد الفردي هي السنة الموالية لسنة برنامج التحقيق، وقد تكون السنة الموالية الثانية كما هو الحال في المؤسسة م(04)، وهذا ما يؤكد مرة أخرى فكرة الفترة الزمنية الطويلة لإجراءات التحقيق المتعارضة مع فكرة سنوية التحقيق.

3- تقييم المحاسبة شكلا:

إبداء رأي المحقق حول وجود المحاسبة شكلا وكيفية مسكها يبدأ من اليوم الأول للتدخل، بمعنى اليوم الأول بعد انتهاء الفترة الدني المدونة في الإشعار بالتحقيق (10) أيام، وهو الأمر الذي سوف نطرحه على النحو الآتي:

الجدول رقم (04-03): المعالجة الشكلية للمحاسبة

المكلف	المحاسبة المقدمة	مسك المحاسبة	إجراءات مكملة	رأي المحقق الجبائي	السند القانوني	طريقة تأسيس الأوعية
م(01)	نظامية وكاملة	يدويا	/	مقبولة	م(09)-(11) قانون تجاري و PCN	إجراءات تناقضية

م(02)	نظامية وكاملة	يدويا	/	مقبولة	م(09)-(11) قانون تجاري وPCN	إجراءات تناقضية
م(03)	نظامية وكاملة باستثناء وضعيات الأشغال	يدويا	محضر+إعذار	مقبولة	م(09)-(11) قانون تجاري وPCN وSCF(2010 إلى 2012)	إجراءات تناقضية
م(04)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	م(09)-(11) قانون تجاري وPCN وSCF(2010 إلى 2012)	إجراءات تناقضية
م(05)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(06)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(07)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(08)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(09)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(10)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(11)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(12)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات

		pc.compta				تناقضية
م(13)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(14)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(15)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(16)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(17)	نظامية وكاملة	يدويا	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(18)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(19)	نظامية وكاملة	إلكترونيا برنامج pc.compta	/	مقبولة	قانون تجاري وSCF	إجراءات تناقضية
م(20)	غياب كلي للمحاسبة	غياب	محضر +إعذار	لا توجد	مخالفة قانون تجاري وSCF	التقدير التلقائي

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على التبليغات الأولية للمكلفين –مكتب التحقيقات المحاسبة الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه، يمكن التعليق على رأي مصلحة التحقيقات المحاسبية والجبائية حول المحاسبة شكلا، في الآتي:

- وجود محاسبة مستوفية للشروط الشكلية لمسك المحاسبة المالية والمنصوص عليها في بنود المواد من (09) إلى (11) قانون تجاري جزائري وتوصيات النظام المالي والمحاسبي (SCF) والقوانين المؤطرة له، وهذا لمعظم المكلفين موضوع التحقيق باستثناء م(03) حيث عاين المحقق الجبائي غياب وضعية الأشغال وهي وثائق هامة في نشاط مقاولة البناء، أما م(20) فعاين المحقق غياب

كلي للمحاسبة وهذا بعد انتهاء فترة التحضير (10) أيام وآجال المحضر والإعذار، الذي يمنح فترة (08) أيام إضافية.

نقصد بالوجود الماي للمحاسبة بتوفر:

- الدفاتر الإجبارية بما فيها دفتر اليومية ودفتر الجرد مؤشران ومصادق عليهما من القسم التجاري للمحكمة المختصة إقليميا؛
- الدفاتر الاختيارية الملحقة أو المساعدة لكل من: الصندوق (ح/53)، البنك (ح/51)، المشتريات (ح/3)، المبيعات (ح/7)، العمليات المختلفة (O.D).
- فواتير الشراء، فواتير البيع، سندات التحويل؛
- الفواتير المبررة للأعباء؛
- التصريحات الجبائية وشبه جبائية؛
- الكشوفات البنكية، الإشعارات المدينة، الإشعارات الدائنة.
- رأي المحقق الجبائي يكون بناء على مطابقة المحاسبة المقدمة مع المواد المنظمة للدفاتر والسجلات المحاسبية، سيما المواد من (09) على (11) قانون تجاري، وكذا المطابقة مع القوانين أو المرجعية المحاسبية المعتمدة SCF سيما القانون 07/11.

في نفس السياق، فالقضايا المبرمجة للسنوات 2010 و2013 كما هو حال المكلفين م(01)، م(02)، م(03) وم (04) في كل أو جزء من الفترة المحقق فيها تستند للمرجعية المحاسبية قبل 2010 أي المخطط الوطني للمحاسبة (PCN).

- طريقة أو وسيلة مسك المحاسبة في غالب المؤسسات تمت بواسطة جهاز الإعلام الآلي وبرنامج المحاسبة الإلكترونية (Pc.compta) الأكثر استعمالا في المؤسسات الجزائرية، مع استثناء م(01)، م(02)، م(03)، م(17)، حيث كان مسك المحاسبة يدويا.

ومسك المحاسبة يدويا أو الكترونيا لا يعتبر مخالفة للتشريع الضريبي، بل هوإمكانية تفحص المحقق الجبائي لمحاسبة المكلف الممسوكة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي.

وهنا، يمكننا القول أن البرامج الإلكترونية المستعملة في غالبية محاسبات المكلفين بالرقابة هي امتياز وتسهيل لعمليات التحقيق، إذ تسمح هذه البرامج بسرعة معالجة المعلومات وإجراء المقاربات والمقارنات وهو ما يتعارض مع الفترة الطويلة لغلق واختتام عملية التحقيق التي تطرقنا لها من قبل.

- رأي المحقق الجبائي كان إيجابي بقبوله للمحاسبة المقدمة للتحقيق، باستثناء المكلف م(20)، حيث عاين المحقق غياب المحاسبة، هذا الغياب المنصوص عليه في المادة (44) من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على: " في حالة تقديم المحاسبة إلا في حالة القوة القاهرة، بعد إنقضاء أجل ثمانية (08) أيام"
- المحاسبة المقبولة شكلا كما في حالة أغلبية المكلفين تؤهلها للتقييم الضمني وتخضع للإجراءات التناقضية عامة، هذه الإجراءات التناقضية يقصد بها وجود علاقة حوار ومخاطبة وتبريرات وطلب معلومات وشروحات بين إدارة الضرائب والمكلف الخاضع للرقابة.
- أما حالة المكلف م(20) التي تميزت بغياب كلي ونهائي للمحاسبة والوثائق المبررة فتعتبر استثناء عن القاعدة العامة للإجراءات التناقضية والمحقق يباشر إجراءات التقدير الأحادي أو التلقائي لتأسيس الأوعية الضريبية.

المطلب الثاني: الفحص الضمني لمحاسبة المكلفين

بعد انتهاء المحقق من إبداء رأيه حول الوجود المادي والشكلي للمحاسبة، يباشر في تفحص مضمون المحاسبة التي تعد لب التحقيق في المحاسبة.

فالتقييم الضمني يقصد به التأكد من صحة ومصداقية ونزاهة القيود المحاسبية المسجلة في الدفاتر والمستندات وهل تعبر هذه التسجيلات المحاسبية عن حقيقة نشاط المكلف.

لأجل هذا سوف نقوم بإظهار النقائص والأخطاء والإغفالات والسهو التي تم اكتشافها وتصويبها في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي.

1- تحليل الأخطاء المستخرجة:

في إطار التحقيق في المحاسبة، ينطوي تحت مفهوم الخطأ كل الإغفالات والسهو والتجاوزات المرتكبة في الدفاتر المحاسبية سواء دفتر اليومية أو دفتر الجرد أو الدفاتر المساعدة أو الوثائق المحاسبية والتصريحات الجبائية وشبه جبائية.

لذا سوف نقوم بتبيان نوعية الاخطاء وأثرها المحاسبي والجبائي في الجدول التالي:

جدول رقم (04-04): نوعية الأخطاء المحاسبية والجبائية

	الأخطاء المرتكبة	السند المحاسبي	السند الجبائي
م(01)	1- مبالغ الحساب الجاري البريدي غير مقيدة محاسبيا لسنة 2006.	ح/512	/
	2- رصيد دائن للصندوق سنتي 2006 و2007.	ح/530	/
	3- فواتير الأعباء للمورد الخدمات وهمية حيث أن مورد الخدمات تم تصفية شركته قبل سنة 2005.	ح/625	/
	4- فوارق غير مبررة لطريقة الحساب المالي المعتمدة للسنوات 2006، 2007 و2008.	/	فوارق غير مبررة للحساب المالي
م(02)	1- فوارق غير مبررة في طريقة حساب المواد (مخ1+مشتريات-مخ2=استهلاكات).	/	- فوارق غير مبررة لحساب المواد
	2- فارق بين رقم الأعمال TCR ورقم الاعمال G50 غير خاضع TAP-TVA.	/	- مخالفة الحدث المنشأ لعملية الإنتاج.
	3- حقوق الطابع غير مسددة لتحصيلات الزبائن النقدية.	/	- المادة (100) قانون الطابع
م(03)	1- إعفاء رقم الاعمال من TAP بالنظر لتاريخ سريان الإعفاء.	/	- قرار الإعفاء
	2- إعفاء رقم الأعمال من TVA دون تقديم وثيقة الإعفاء.	/	- غياب قرار أو وثيقة الإعفاء.
	3- عدم تقييد المحاسبي لثلاثة فواتير شراء.	ح/380	/
م(04)	1- تم نسيان إدخال المواد الأولية لعدة فواتير شراء في عملية الإنتاجية حيث اكتفت المؤسسة بالقيمة دون الكمية.	ح/30	/
	2- تطبيق تخفيض 30% فيما يخص TAP مع العلم أن التحصيل كان نقدا.	ح/600	- المادة (219) ق.ض.م.ر.م

	3- فوارق غير مبررة لطريقة الحساب المالي للسنوات 2010، 2011، 2012.	/	- فوارق غير مبررة للحساب المالي
م(05)	1- إعفاء رقم أعمال من TVA وفق وثيقة إعفاء تخص مؤسسة أخرى لسنة 2012. 2- عدم رجوع البضاعة للمخازن رغم تسجيل قيد إلغاء فاتورة البيع.	/ ح/30	- غياب وثيق إعفاء. /
م(06)	1- تم إعفاء المبيعات في الداخل من TVA على أساس شراءها من الخارج دون دفع TVA	/	- مخالفة المادة (23) قانون TCA وعدم إحترام وجود التعريفة الجمركية.
م(07)	1- عدم تسجيل فائض قيمة الصرف على أنه منتوج خارج الاستغلال سنة 2012. 2- بداية تسجيل مخصصات الاهتلاك من تاريخ اقتناء التثبيت (فيفري2012) وليس من تاريخ تركيب وبداية التشغيل. 3- عدم دفع رسوم التكوين (01%) ورسم التمهين (01%) من الكتلة الأجرية للعمال الذين تجاوز 20 عامل بصفة دائمة	ح/76 ح/681 /	/ / - المادة (55) قانون المالية 1998.
م(08)	1- عدم تسجيل (03) فواتير بيع في المحاسبة تم الحصول عليهم بموجب حق الاطلاع. 2- عدم تدوين محاسبيا تحصيلات بنكية للزبائن والفوترة الخاصة بهم.	ح/700 ح/700 ح/411	/
م(09)	1- تم إخضاع معدل TVA بـ07% على الحواسيب في حين المعدل الإخضاع 17% للسنوات 2014، 2015، 2016، ما يعني إخضاع إضافي لمعدل 10%.	/	المادة (23) قانون TCA

م(10)	1- عدم تسجيل الفوترة الخاصة بالتحصيل البنكي للزبون سنة 2014. 2- عملية تحويل الأموال من الصندوق للبنك غير صحيحة ما يعني خروج أموال غير مبررة. 3- عدم إخضاع إعانات الغرفة الفلاحية كمنتوج خارج الاستغلال	ح/700 ح/411 ح/581 ح/7	/
م(11)	1- تسجيل تثبيت يجاوز بكثير القيمة المنخفضة 30.000دج على أساس عبء يعاد إدماجه للنتيجة. 2- عدم تسديد رسم التكوين والتمهين بنسبة 01% لكل منهما من كتلة الأجور ومع توفر شروط هاذين الرسمين.	ح/21 ح/6	- المادة (141) ق.ض.م.ر.م - المادة (55) قانون المالية 1998.
م(12)	1- الحساب "470" تحصيلات قيد التخصيص لم يتم ترصيده لعدة سنوات مالية، ويمثل حساب عبور للتحصيلات غير معرفة وجب تسويته كرقم أعمال غير مصرح به.	ح/470	/
م(13)	1- مبيعات الأبواب تخضع لمعدل TVA 17% وليس 07%، وإخضاع رقم الأعمال لمعدل 10%. 2- مبلغ محصل من الزبون تم تقييده محاسبيا على أساس تحويل أموال داخلية	/ ح/581 ح/411	- المادة (23) من TC1
م(14)	1- عدم تقييد محاسبيا لفاتورة شراء سنة 2015 ما يعني رقم أعمال غير مصرح به. 2- عدم توافق بين الاستهلاكات في جدول حسابات النتائج وجدول حركة المخزون لسنة 2015. 3- تم تقييد محاسبيا تثبيت على أساس مواد أولية ما يعني تضخيم للاستهلاكات.	ح/380 ح/300 ح/600 ح/21 ح/601	/ / / / /

	4- وصول فاتورة شراء مواد أولية للمصلحة في إطار حق الاطلاع غير مقيدة محاسبيا سنة 2015.		
م(15)	1- تم تقييد تكلفة الشراء من الخارج (D10) على أساس يوم التسديد وليس يوم الاستيراد. 2- هامش ربح المطبق لمبيعات التجزئة أقل من هامش ربح تجارة الجملة. 3- رسم التكوين والتمهين غير قابل للخصم من النتيجة يعاد إدماجه. 4- خسارة الحقوق الزبائن غير المحصلة غير قابلة للخصم جبائيا في غياب الدعوى القضائية.	ح/380 ح/76 / / ح/654	/ / - مخالفة القانون التجاري والجبائي. - م(55) قانون المالية 1998.
م(16)	1- تحقيقات المصلحة أظهرت أنه عدة زبائن للمؤسسة غير معروفين جبائيا (Inconnus) ما يعني أن المبيعات تمت في شروط التجزئة.	ح/411	- المادة (5) و(9) قانون المالية 2019.
م(17)	1- تحويل أموال من الصندوق للبنك غير مبرر لأن الحساب الدائن للبنك يؤكد أن الأمر يتعلق بمؤونة استيراد وليس تحويل أموال. 2- تم تطبيق معدل IBS بـ19% دون احترام شروط مسك محاسبة منفصلة لكل من نشاط طحن وتحميص البن ونشاط الشراء والبيع على الحالة.	ح/581 /	/ - م(150) ق.ض.م.ر.م
م(18)	1- تم إعداد فاتورة شراء وتسجيلها في المحاسبة لتبرير انتقال البضاعة من المقر الاجتماعي لنقطة البيع، مع أن القانون يشترط سند تحويل فقط، وهذا ما نجم عليه تضخيم للإستهلاكات وبالتالي إعادة إدماجها	ح/380	/
م(19)	1- سنة 2019، تم ترصيد حساب الأرباح المحتجزة للسنوات من 2015 إلى 2018 ما يعني توزيع	ح/11 ح/455	- المواد من (45) إلى (48) ق.ض.م.ر.م والمادة (104)

	الدخل دون دفع حقوق IRG صنف ريوع رؤوس الأموال المنقولة.		ق.ض.م.ر.م
م(20)	1- تحصيلات بنكية للزبائن على مستوى الكشف البنكي SGA وBADR غير مصرح بها وغير مقيدة محاسبيا للسنوات 2017، 2018، 2019	ح/512 ح/411	- طريقة التقدير التلقائي، المادة (44) ق.إ.ج.

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على التبليغات الأولية، عنصر "تقييم المحاسبة في المضمون "مكتب التحقيقات الجبائية-البليدة.

الجدول أعلاه يوضح الأخطاء والإغفالات المرتكبة والمستخرجة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي.

حيث أن هناك أخطاء متعددة، كما أن لكل محاسبة مكلف تجاوزات من المنظورين المحاسبي والجبائي تختلف عن الأخرى.

وقد تكون المخالفة للقانون المحاسبي والمرجعية SCF أو مخالفة التشريع الضريبي بقوانينه المتعددة أو للإثنين معا.

كما نعاين أن الخطأ قد يمس عدة بنود محاسبية وذات أثر جبائي، نذكر الحسابات: ح/512، ح/530، ح/625، ح/380، ح/30، ح/600، ح/76، ح/581، ح/700، ح/411، ح/21، ح/470، ح/654، ح/11، وهذه الحسابات تتعلق بالإيرادات أو الأعباء أو الأصول والخصوم وحتى حقوق الملكية.

هذا ما يعني أن التسجيلات المحاسبية تعد قاعدة بيانات مهمة واساسية لعملية التحقيق الضريبي المعمق، ومن خلالها تمكن المحقق من إظهار واكتشاف التلاعب المحاسبي لغاية التهرب الضريبي.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى هناك أخطاء ارتكبت نتيجة جهل أو عدم امتثال المكلف للقانون الضريبي مع أن التسجيلات المحاسبية تكون صحيحة.

2- التسوية الجبائية:

الخطأ يعني وضعية جبائية جديدة، لذا بعد إظهار وكشف الأخطاء والتجاوزات، سنقوم بتبيان الأثر الجبائي سواء للخطأ المحاسبي أو الجبائي مع الأوعية الضريبية الإضافية التي على أساسها يتم تصفية الضرائب والرسوم حسب تداعيات كل خطأ.

الجدول رقم (04-05): التسوية الجبائية المقترحة

	التسوية المقترحة	السنوات المعنية	الوعاء الضريبي الإضافي الخاضع	الضريبة	المعدل
م(01)	1- تحصيلات غير مصرح بها	2006	3.651.433	TAP	%02
	2- رصيد دائن للصندوق يدمج	2007	1.941.541	TAP	%02
	للنتيجة.	2006	1.674.201	TVA	%17
	3- فواتر أعباء مزورة تدمج مع	2007	1.941.541	TVA	%17
	إعادة دفع TVA	2006	1.473.907	TVA	إعادة دفع TVA
	المسترجعة.	2007	2.171.470	TVA	المسترجعة
	4- فوارق الحساب المالي	2008	4.191.350	TVA	إعادة دفع TVA
	تخضع لجميع الضرائب	2009	921.620	TVA	المسترجعة
	والرسوم	2006	10.723.343	IRG	جدول تصاعدي
		2007	14.555.103	IRG	جدول تصاعدي
		2008	27.195.806	IRG	جدول تصاعدي
		2009	5.576.734	IRG	جدول تصاعدي
م(02)	1- فوارق حساب المواد يتم	2007	155.872	TAP-TVA	%02-%17
	تقييمها وإخضاعها لجميع	2008	7.208.359	TAP-TVA	%02-%17
	الضرائب.	2009	47.698.216	TAP-TVA	%02-%17
	2- الفارق بين TCR وG50	2007	152.755	IBS	%25
	يخضع لـ TVA وTAP	2008	7.064.192	IBS	%19
	3- إعادة دفع حق الطابع	2009	800.456	IBS	%19
	للخزينة العمومية	2007	144.566	IRG/RCM	%10
		2008	5.721.995	IRG/RCM	%10
		2009	648.370	IRG/RCM	%10
		2006	81.378	DT	%01 إعادة دفع

		2007	164.125	DT	01% إعادة دفع
		2008	140.384	DT	01% إعادة دفع
		2009	5139	DT	01% إعادة دفع
م(03)	1- إعادة إخضاع رقم الاعمال TAP.	2010	5.205.846	TVA	17%
	2- في غياب وثيقة الإعفاء يخضع رقم الاعمال TVA	2007	40.094.998	TAP	02%
		2009	113.707.605	TAP	02%
	3- إخضاع فواتير الشراء غير المسجلة محاسبيا وتطبيق معامل القيمة المضافة لحصول على رقم الأعمال غير مصرح به	2010	6.507.307	TAP	02%
		2010	2.759.049		
		2010	2.234.830	IRG/BIC	10%
م(04)	1- إخضاع المواد الأولية غير مسجلة محاسبيا وتطبيق معامل القيمة المضافة للحصول على رقم الأعمال.	2009	6.410.064	TAP	02%
		2010	1.982.369	TVA-TAP	17%-02%
		2011	2.879.829	TVA-TAP	17%-02%
		2012	9.353.902	TVA-TAP	17%-02%
	2- إعادة دفع حق TAP على التخفيض 30% لمخالفة التشريع.	2009	5.631.864	TVA	17%
		2009	1.999.312	IBS	19%
		2010	7.807.721	IBS	19%
	3- فوارق الحساب المالي تخضع لجميع الضرائب	2011	2.822.233	IBS	19%
		2012	9.166.824	IBS	19%
		2009	1.619.444	IRG/RCM	10%
		2010	6.324.254	IRG/RCM	10%
		2011	2.286.008	IRG/RCM	10%
		2012	7.425.127	IRG/RCM	10%

م(05)	1- إعادة إخضاع رقم الأعمال لـ TVA	2014	2.229.285	TAP	%02
		2012	4.579.283	TVA	%17
	2- اعتبار عدم رجوع البضاعة على أنها مبيعات محققة	2014	2.229.285	TVA	%17
		2014	2.184.699	IBS	%23
		2014	1.682.218	IRG/RCM	%10
م(06)	1- إخضاع الواردات المستورة بالإعفاء من TVA لـ TVA في الدخل	2014	66.543.874	TVA	%17
		2015	34.130.237	TVA	%17
م(07)	1- إخضاع فائض قيمة الصرف للضرائب على النتيجة	2012	3.231.770	TF-TA	
		2013	9.920.191	TF-TA	%01-%01
	2- تصحيح قسط الاهتلاك حسب تركيب التثبيت	2014	10.082.182	TF-TA	%01-%01
		2015	18.064.064	TF-TA	%01-%01
	3- دفع رسم التكوين ورسم التمهين على كتلة الأجور	2012	(18.120.689-)	خسارة مصرحة	%01-%01
			(4.204.551-)	خسارة معتمدة	
م(08)	1- إخضاع فواتير الشراء غير مصرح بها وتطبيق معامل هامش الربح للحصول على رقم الأعمال.	2013	2.410.499	TVA-TAP	%17-%02
		2014	1.332.950	TVA-TAP	%17-%02
		2013	2.362.290	IBS	%25
		2014	961.789	IBS	%23
	2- إخضاع الفوترة غير المصرح بها	2013	1.771.718	IRG/RCM	%10
		2014	740.578	IRG/RCM	%10
م(09)	1- إخضاع رقم الاعمال للمعدل العادي 17% بدل المعدل 07%	2014	1.083.353	TVA	إعادة دفع
		2015	876.388	TVA	إعادة دفع
		2017	1.331.978	TVA	إعادة دفع
م(10)	1- إخضاع الفاتورة غير	2014	427.350	TVA-TAP	%07-%02

	مصرح بها. 2- خروج الأموال غير مبرر يخضع IRG 3- الإعانة الفلاحية تخضع لضرائب النتيجة	2014 2015	2.027.350 744.800	IRG IRG	جدول تصاعدي جدول تصاعدي
م(11)	1- إعادة إدماج مبلغ التثبيت للنتيجة. 2- دفع رسم التكوين والتمهين	2016 2017 2018 2016 2016	4.001.864 5.364.355 6.853.276 2.024.456 1.639.809	TF-TA TF-TA TF-TA IBS IRG/RCM	%01-%01 %01-%01 %01-%01 %19 %10
م(12)	1- تسوية مبالغ الحساب ح/470 كرقم أعمال غير مصرح به	2015 2017	1.401.710 1.470.588	TVA-TAP TVA-TAP	%17-%01 %19-%01
م(13)	1- إخضاع رقم الأعمال لمعدل TVA 17% بدل 07% 2- اعتبار تحويل الأموال غير مبرر وإخضاعه للضرائب	2018 2018 2018	1.848.739 1.811.764 1.340.705	TVA-TAP IBS IRG/RCM	%19-%02 %26 %15
م(14)	1- إخضاع فاتورة الشراء غير مصرح بها وتطبيق معامل القيمة المضافة. 2- إدماج الاستهلاكات الوهمية 3- إدماج مبلغ التثبيت في النتيجة. 4- إخضاع فاتورة الشراء المحصل عليها وتطبيق	2015 2015 2016 2015 2016 2015 2016	5.273.078 1.168.042 10.314.257 482.518 463.596 4.260.820 4.093.729	TVA-TAP IBS IBS IRG/RCM IRG/RCM IRG/RCM IRG/RCM	%17-%01 %19 %19 %10 %15 %10 %15

	معامل القيمة المضافة				
م(15)	1- إدماج الاستهلاكات للنتيجة الخاصة بمعامل تحويل العملة. 2- تطبيق معامل هامش الربح للتجزئة اكبر من المصرح به. 3- إدماج مبلغ رسم التكوين والتمهين للنتيجة. 4- إدماج مبلغ حـ/654 خسارة الحقوق للنتيجة	2016 2016 2017 2018 2019 2016 2017 2018 2019	772.358 3.815.342 298.528 2.134.563 477.388 2.823.353 220.911 1.579.911 353.267	TVA-TAP IBS IBS IBS IBS IRG/RCM IRG/RCM IRG/RCM IRG/RCM	%17-%02 %26 %26 %26 %26 %10 %10 %15 %15
م(16)	1- تسوية مبيعات الزبائن غير معرفين جبائيا وتطبيق هامش ربح 30% بدل 22% المصرح به.	2016 2017 2018 2019 2019 2016 2017 2018 2019	3.498.049 3.701.330 12.56.208 435.770 2.985.924 3.463.069 3.664.317 1.243.646 431.412	TVA-TAP TVA-TAP TVA-TAP TAP TVA IRG IRG IRG IRG	%17-%01 %19-%01 %19-%01 %01 %19 جدول تصاعدي جدول تصاعدي جدول تصاعدي جدول تصاعدي
م(17)	1- اعتبار خروج الأموال من الصندوق اقتطاع غير مبرر يخضع IRG/RCM 2- في غياب محاسبة منفصلة يطبق معدل IBS	2016 2016 2017 2018 2019	212.757 328.301 188.412 3.018.982 8.982.527	TVA-TAP IBS IBS IBS IBS	%17-%01 %26 %26 %26 %26

	26%بدل 19%	2016	155.865	IRG/RCM	%10
		2018	6.756.651	IRG/RCM	%15
م(18)	1- إدماج المشتريات غير مبررة لنقطة البيع بدل سند التحويل للنتيجة الجبائية	2017	3.256.946	IBS	%19
		2018	5.309.753	IBS	%19
		2017	2.638.126	IRG/RCM	%10
		2018	4.300.900	IRG/RCM	%15
م(19)	1- إخضاع الدخل الموزع على الشركاء لـ IRG/RCM	2019	151.650.411	IRG/RCM	%15
م(20)	1- إعادة تأسيس الوضعية الجبائية من خلال الكشوفات البنكية والإخضاع TVA-TAP مع اعتماد هامش ربح صافي 30% لأن الامر يتعلق بتقدير تلقائي	2017	106.929.615	TAP	%02
		2019	5.462.185	TAP	%02
		2017	2.653.115	TVA	%19
		2018	26.433765	TVA	%19
		2019	5.462.185	TVA	%19
		2017	9.184.428	IRG	جدول تصاعدي
		2018	16.755.773	IRG	جدول تصاعدي

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على الأخطاء المدونة في التبليغ الأولي كل قضايا العينة-مكتب التحقيقات الجبائية.

الجدول أعلاه يقدم عدة معطيات:

- في إطار التسوية الجبائية وفق التحقيق المحاسبي والجبائي، فإن كل خطأ أو إغفال أو سهو أو تجاوز له أثر على الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية.
- التسوية أو تصويب الأخطاء قد تمس رقم الأعمال كوعاء ضريبي للرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط المهني TAP، أو قد تمس النتيجة الجبائية كوعاء لضريبة أرباح الشركات IBS أو ضريبة الدخل الإجمالي على عائد الشركاء في حالة الشخصية المعنوية، وضريبة الدخل الإجمالي صنف أرباح مهنية في حالة الشخصية الطبيعية.

كما قد تمت التسوية الجبائية أو الإخضاع الضريبي الإضافي لضرائب ورسوم أخرى، مثال رسم التكوين والتمهين، وحق الطابع وإعادة دفع TVA المسترجعة في حالة مخالفة قواعد الاسترجاع.

- الفترة المعنية بالتسوية ليس بالضرورة الفترة المعنية بالتحقيق (04 سنوات مالية)، فهي متغيرة ومتعلقة بسنة ارتكاب الخطأ، وتمثل فترة لا تتجاوز (04) سنوات مالية كحد أقصى وسنة واحدة كحد أدنى.
- الأخطاء المرتكبة تنتج عنها أوعية ضريبية جديدة، تمثل المبالغ التي على أساسها تتم عملية تصفية الضرائب والرسوم هذه الأوعية الإضافية موضحة بالمبالغ في الجدول أعلاه، باستثناء حالة إعادة دفع TVA وحقوق الطابع فهي مدونة في شكل حقوق وليس أوعية.
- يتم تطبيق سعر الضريبة أو الرسم وفق القانون الضريبي الساري المفعول المتعلق بكل سنة مالية، بالإضافة إلى تعليل الوضعية الجبائية الجديدة للمكلف بالقدر الكاف مع إرفاق المواد القانونية المبررة كي يتسنى للمكلف تقديم ملاحظاته.

3- رد المكلف والوضعية النهائية:

رد المكلف على الوضعية الجبائية الجديدة يعد ضمانة ممنوحة له قانونا، وأجال الرد محددة بأربعين (40) يوما من تاريخ استلام إشعار إعادة التقييم-التبليغ الأولي.

لأجل هذا، سوف نقوم بتحليل ردود المكلفين حول عناصر التسوية الجبائية التي تم عرضها من قبل.

الجدول رقم (04-06): ردود المكلفين ومعالجتها

م	وضعية الرد	موضوع الرد	تحليل ورأي المصلحة	الوضعية النهائية
م(01)	في الآجال	1- النظر في إدماج فواتير الأعباء الوهمية وطلب نسبة الإدماج. 2- تخفيض نسبة العقوبة المعتمدة 100%. 3- مجموع تحصيلات البنك سنة 2005 تقدر 88.652.230 وليس 89.816.695	1- الفواتير المقدمة تخص مورد خدمات غير موجود وهي ممارسة تدليسية. 2- العقوبة 100% لأنه تم تكييف المخالفة كممارسة تدليسية. 3- بعد إعادة حساب التحصيلات فالمبلغ المعتمد يعتبر صحيحا	الوضعية دون تعديل

م(02)	في الآجال	1- لم يتم الأخذ في الحسبان لمعدل ضياع المواد الأولية لذا نقترح 02% إلى 03%	- في غياب وثيقة ثبوتية أو محضر معاينة منجز تقترح المصلحة معدل 01% للعملية الإنتاجية	تعديل جزئي بإدراج معدل ضياع 01% يخص العملية الإنتاجية
م(03)	في الآجال	1- وجود قرار إعفاء من TAP للسنوات 2007 و2009. 2- تجدون وثيقة الإعفاء من TVA مرفقة.	1- قرار الإعفاء ساري المفعول من 2009/12/26 ولا يخص سنتي 2007 و2009. 2- يتم أخذ وثيقة الإعفاء TVA في الحسبان	تعديل جزئي بأخذ وثيقة الإعفاء المقدمة
م(04)	في الآجال	1- معامل القيمة المضافة مبالغ فيه 1.60. 2- فقدان الاستفادة من تخفيض 30% الخاص TAP 3- فارق طريقة الحساب المالي	1- معامل القيمة المضافة مستخرج من محاسبتكم، وذلك بالعلاقة: $\frac{\text{الأعمال رقم}}{\text{الاستهلاكات}}$ 2- التحصيلات النقدية لا تسمح بتطبيق تخفيض 30%. 3- تبقى الفوارق للحساب المالي غير مبررة	الوضعية دون تعديل
م(05)	خارج الآجال	1- فاتورة البيع محاسبيا تم إلغاؤها	1- في غياب سند رجوع البضاعة للمخزون من الزبون، العملية تعتبر حقيقية	الوضعية دون تعديل
م(06)	غياب الرد	/	/	الوضعية دون تعديل

م(07)	غياب الرد	/	/	الوضعية دون تعديل
م(08)	خارج الآجال	1- طلب منح استهلاكات المبيعات غير مصرح بها	1- يتعلق الأمر بمبيعات غير مصرح بها، لذا فالاستهلاكات لا يمكن منحها	الوضعية دون تعديل
م(09)	في الآجال	1- الأخطاء المرتكبة نتيجة جهلنا بالقانون الجبائي	1- عدم جواز الاعتذار بجهل القانون	الوضعية دون تعديل
م(10)	في الآجال	1- طلب إعفاء من غرامات الوعاء	1- الإعفاء من غرامات الوعاء ليس من صلاحياتنا بل من اختصاص المنازعات	الوضعية دون تعديل
م(11)	في الآجال	1- الاستيراد يخص قطع غيار وليس تثبيت	1- الوثائق التي بحوزة الإدارة (فاتورة المورد) توضح صراحة أن الاستيراد يخص آلة إنتاجية	الوضعية دون تعديل
م(12)	في الآجال	1- إخضاع التحصيلات قيد التخصيص حـ/470 لضريبة IRG وليس TVA وTAP	1- التحصيلات تخص زبائن المؤسسة لم يتم تسويتها لفترة طويلة والخضوع يكون لجميع الضرائب	الوضعية دون تعديل
م(13)	غياب الرد	/	/	الوضعية دون تعديل
م(14)	في الآجال	1- طلب استرجاع TVA على المشتريات غير المصرح بها	1- الفواتير غير مسجلة محاسبيا تفقد حق استرجاع TVA	الوضعية دون تعديل

م(15)	غياب الرد	/	/	الوضعية دون تعديل
م(16)	خارج الآجال	1- وثائق الزبائن مثل السجل تجاري وشهادة الوجود مرفقة مع الرد	1- الوثائق المقدمة غير صحيحة بعد طلب المعلومات المرسلة.	الوضعية دون تعديل
م(17)	في الآجال	1- نشاط المؤسسة إنتاجي يتمثل في طحن القهوة. 2- عملية خروج الأموال تم تسويتها بقيد محاسبي سنة 2022	1- هناك فواتير بيع تمثل البيع على الحالة للقهوة الخضراء. 2- عملية التسوية تمت بعد تبليغكم بنتائج التحقيق	الوضعية دون تعديل
م(18)	في الآجال	1- عدم تسجيل سند التحويل لجهلنا بالقانون المنظم للممارسات التجارية	1- إعدادكم لفاتورة شراء داخلية بدل سند تحويل نتج عنه تضخيم للاستهلاكات	الوضعية دون تعديل
م(19)	في الآجال	1- المداخيل الموزعة سنة 2019 تخص سنوات من 2015 إلى 2018، لذا معدل IRG هو 10% وليس 15%	1- يتم إخضاع عوائد الأسهم لمعدل تاريخ دفعهم للشركاء حسب نص المادة (121) ق.ض.م	الوضعية دون تعديل
م(20)	في الآجال+ طلب التحكيم	1- هناك تقادم جبائي TVA سنة 2017. 2- هامش ربح مبالغ فيه يقدر بـ 30% ونطالب بـ 04% إلى 06%. 3- عدم الأخذ بالاعتبار	1- الإشعار بالتحقيق يتضمن ضرائب متنوعة ومتعددة، لذا فالسنة 2017 غير متقادمة جبائيا حسب نص المادة (106) ق.إ.ج 2- هامش 30% يتناسب	تعديل جزئي بعد جلسة التحكيم، يخص اعتماد هامش ربح صافي في 10% بدل 30% من رقم

		للخسارة المصرح بها في النتيجة **التحكيم:** - مراجعة هامش الربح الصافي في حدود 04%-06%	وطريقة التقدير التلقائي. 3- في حالة التقدير الأحادي لا تؤخذ الخسارة في عين الاعتبار. **قرار جلسة التحكيم:** - بالنظر لغياب المحاسبة، فالطريقة المعتمدة صحيحة، ويعدل هامش الربح الصافي لحدود 10% وإبداء المكلف قبوله مع إمضاء محضر جلسة التحكيم.	الأعمال المعترف به.

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على ردود المكلفين والتبليغات النهائية المسلمة للمكلفين- مكتب التحقيقات الجبائية- البليدة.

من الجدول أعلاه، ومن خلال إجابات المكلفين حول نتائج التحقيق ووضعية مصلحة التحقيق اتجاه عناصر الرد، يمكن استنتاج ما يلي:

- تعالج ردود المكلفين وملاحظاتهم حول مخرجات التحقيق سواءا كانت في الآجال أو خارج الآجال (40يوم) ويتم الرد كتابيا في إطار التبليغ النهائي.
- هناك حالات غياب الرد، مثال م(06)، م(07)، م(13)، م(15) وهذا الغياب يعتبر قبول ضمني لنتائج التحقيق.
- أغلب الوضعيات الجبائية بقيت نهائية دون تعديل بعدد 17 مكلف من 20 مكلف، هذا ما يعني أن التسويات الجبائية مبررة وذات جودة، ما جعل ردود هاته المؤسسات غير مؤسسة.
- في حالة تقديم المتكلف لردود كافية وثبوتية مثل حال المكلفين م(02)، م(03) فقد تم أخذ المبررات في عين الاعتبار وتعديل الوضعية الجبائية.

- المكلف م(20) المسجل في برنامج التحقيق 2021، طالب بحقه في التحكيم المنصوص عليه في المادة (31) قانون المالية 2012، مع العلم أن الطريقة المعتمدة في محاسبة هذا المكلف هي التقدير التلقائي وفق نص المادة (44) ق.إ.ج.

في هذا الإطار، فإن التحكيم يعتبر نزاع قبلي، يستلزم جلسة تحكيم بحضور المحقق ورئيس الفرقة والمكلف ومستشاره ومحاسبه والمدير الولائي للضرائب.

تجسدت جلسة التحكيم بمحضر يصادق عليه أعضاء الجلسة، وقد اختتم التحكيم بمحضر للمكلف م(20) بمراجعة هامش الربح الصافي إلى 10% بدل 30% من رقم الاعمال المعترف به.

ما يمكن قوله، أن التحقيق المحاسبي والجبائي يمثل علاقة دائمة بين الإدارة والمكلف ومستشاريه، مضمونه مسائل جبائية ومحاسبية بامتياز.

المطلب الثالث: طرائق تأسيس الأوعية ومخرجات التحقيق

بعدما سبق عرضه حول تقييم المحاسبة موضوع التحقيق شكلا ومضمونا، ارتأينا الوقوف على مختلف الأساليب التي تم اعتمادها في تشكيل الاوعية الضريبية مع إظهار نتائج التحقيق للعينة موضوع الدراسة.

1- طرائق تشكيل الاوعية الضريبية:

جدول رقم (04-07): طرائق التسوية الضريبية

م	برنامج	الطريقة المعتمدة	رأي المحقق حول المحاسبة	الإجراءات المتبعة
م(01)	2010	- تسوية لبنود محاسبية. - طريقة حساب المواد	محاسبة غير صادقة وممارسات تدليسية	الإجراءات التناقضية
م(02)	2010	- طريقة حساب المواد - تسوية التصريحات	محاسبة غير صادقة	الإجراءات التناقضية
م(03)	2011	- تسوية التصريحات الجبائية. - مشتريات غير مصرح بها.	محاسبة غير صادقة	الإجراءات التناقضية
م(04)	2013	- طريقة الحساب المالي. - تسوية التصريحات الجبائية	محاسبة غير صادقة	الإجراءات التناقضية

م(05)	2016	– تسوية بند محاسبي. – تسوية جبائية	محاسبة تتضمن أخطاء	الإجراءات التناقضية
م(06)	2016	– تسوية التصريحات الجبائية.	عدم الامتثال للقانون الضريبي	الإجراءات التناقضية
م(07)	2016	– تسوية بنود محاسبية. – تسوية جبائية	محاسبة غير صادقة	الإجراءات التناقضية
م(08)	2016	– تسوية مشتريات غير مصرح بها. – تسوية بند محاسبي.	محاسبة غير صادقة	الإجراءات التناقضية
م(09)	2017	– تسوية للتصريحات الجبائية	عدم الامتثال للقانون الجبائي	الإجراءات التناقضية
م(10)	2018	– تسوية بنود محاسبية.	محاسبة غير صادقة	الإجراءات التناقضية
م(11)	2019	– تسوية بند محاسبي. – تسوية تصريح ضريبي	محاسبة تتضمن أخطاء	الإجراءات التناقضية
م(12)	2019	– تسوية بند محاسبي.	محاسبة تتضمن أخطاء	الإجراءات التناقضية
م(13)	2019	– تسوية بند محاسبي. – تسوية تصريح ضريبي	محاسبة تتضمن أخطاء	الإجراءات التناقضية
م(14)	2019	– تسوية مشتريات غير مصرح بها. – تسوية بنود محاسبية.	محاسبة غير صادقة	الإجراءات التناقضية
م(15)	2020	– تسوية بنود محاسبية. – تسوية تصريحات جبائية	محاسبة غير صادقة	الإجراءات التناقضية
م(16)	2020	– تسوية جبائية.	عدم الامتثال للقانون	الإجراءات التناقضية

			الجبائي	
م(17)	2020	- تسوية بند محاسبي. - تسوية تصريح ضريبي	محاسبة تتضمن أخطاء	الإجراءات التناقضية
م(18)	2020	- تسوية بند محاسبي.	محاسبة تتضمن أخطاء	الإجراءات التناقضية
م(19)	2021	- تسوية جبائية على أساس بند محاسبي	محاسبة تتضمن أخطاء	الإجراءات التناقضية
م(20)	2021	- طريقة التقدير التلقائي من خلال التحصيلات البنكية	غياب كلي ونهائي للمحاسبة	التقدير الأحادي أو التلقائي

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على مضامين التبليغات الأولية والنهائية لقضايا التحقيق-مكتب التحقيقات الجبائية البليدة.

تعقيبا على الجدول أعلاه، يمكن معاينة ما يلي:

- قبل برنامج التحقيق 2014، مصلحة التحقيق كانت تعتمد بشكل كبير على طريقتي "حساب المواد" و"الحساب المالي" في تأسيس الأوعية الضريبية وهي طرق خارج المحاسبة.

لكن بموجب المادتين (29) و(30) قانون المالية 2014، وبموجب التنظيم فقد تم اشتراط توفر حالة "رفض المحاسبة" المنصوص عليها في المادة (43) ق.إ.ج لاعتماد الطريقتين السالفتين الذكر.

يمثل هذا التعديل نقطة انعطاف في منهجية التحقيق المحاسبي والجبائي بعد برنامج التحقيق 2014.

- غالبية التسويات الجبائية المنجزة اعتمدت على بند أو بنود محاسبية غير صادقة، باستثناء حالات المؤسسات م(06)، م(09)، م(16)، إذ جاءت التسوية لعدم تطبيق أحكام القانون الضريبي.

وهذا ما يؤكد أن الغش الضريبي أساسه غش محاسبي إذا تعلق الأمر بمؤسسات تخضع لنظام الإخضاع الحقيقي.

- أبدى المحقق الجبائي رأيه الفني حول مضمون المحاسبة بصيغة "محاسبة غير صادقة وممارسات تدليسية" في حالة م(01 لوجود عدة أخطاء محاسبية ووثائق مزورة بهدف الاستفادة من عبء بغير وجه حق.

- أيضا رأى المحقق الجبائي الغالب حول مضمون المحاسبة، جاء تحت صيغة "محاسبة غير صادقة"«Défaut de sincérité» إذا تعلق الأمر بفوارق غير مبررة أو أكثر من قيد محاسبي غير صحيح وذو دلالة أو غياب تسجيل محاسبي، وهو الأمر بالنسبة للمؤسسات: م(02)، م(03)، م(04)، م(07)، م(08)، م(10)، م(14)، م(15).
- قد تكون المحاسبة المقدمة للتحقيق كاملة ونظامية وصادقة في التسجيلات باستثناء خطأ محاسبي أو قيد غير صحيح له أثر على جباية المؤسسة فيكون رأي المحقق الجبائي في صيغة "محاسبة تتضمن أخطاء" دون رفع صفة المصداقية والنزاهة على المحاسبة وهو حال م(05)، م(11)، م(12)، م(13)، م(17)، م(18)، م(19).
- تبقى حالات تتميز بمحاسبة صادقة ونزاهة مع مخالفة القوانين الضريبية بقصد أو بجهل، ما يستدعي إجراء إخضاع ضريبي إضافي بعد إبداء لمحقق رأيه في صيغة "عدم الامتثال الضريبي" وهو حال التحقيق في المؤسسات: م(06)، م(09)، م(16).
- كان رأي المحقق الجبائي حول حالة محاسبة م(20) في صيغة "غياب كلي ونهائي للمحاسبة" وتكييف الحالة وفق نص المادة (44) ق.إ.ج.
- كل المؤسسات اتبع فيها المحقق طريقة الإجراءات التناقضية الممثلة في التواصل وطلب المعلومات والشروحات وجلسات عمل مع ممثلي المؤسسات، في حين التحقيق في محاسبة المؤسسة م(20) تم وفق طريقة التقدير الأحادي من جانب مصلحة التحقيق والاعتماد على عناصر أخرى في تشكيل المادة الخاضعة للضرائب.

ما يمكن قوله أو استنتاجه، أن كل القيود المحاسبية هي الموضوع الأساسي للتحقيق الضريبي، كما أن التعديل في منهجية التحقيق والتشديد في حالات رفض المحاسبة والتقدير التلقائي أفرز الطريقة الحالية وهي تسوية الأخطاء المحاسبة وتصحيح التصريحات الجبائية إن وجدت وهذا ابتداء من سنة 2014 وجاء هذا التعديل استجابة لمتطلبات SCF كون المحاسبة تقدم معلومات مفيدة لعدة مستخدمين من بينهم إدارة الضرائب، كما يبقى رأى المحقق الجبائي حول نزاهة ومصداقية المحاسبة هو الأنسب بافتراض توفر الموضوعية والاستقلالية.

2- **مخرجات التحقيق:**

جدول رقم (04-08): نتائج التحقيق ونسب الإخفاء

المكلف	طبيعة الضريبة	الحقوق	%	الغرامة الوعاء	نسبة ضرائب المباشرة (TAP, IRG, IBS)	نسبة الضرائب غير مباشرة TVA
م(01)	TVA TAP IBS IRG أخرى	9.373.023 72.315 - 20.840.012 -	%31 % 0.24 - %68.76	8.912.017 7.231 - 20.840.012 -	%69	%31
مجموع		**30.285.350**	**100**	**29.759.260**	**%69**	**%31**
م(02)	TVA TAP IBS IRG/RCM DT	9.360.616 1.101.251 1.532.472 628.494 391.026	%72 %08 %12 %05 %03	2.336.179 260.428 362.181 153.922 58.398	%28	%72
مجموع		**13.013.859**	**100**	**3.171.108**	**%28**	**%72**

%18	%82	221.249 788.535 131.055 55.871	%18 %66 %11 %05	884.994 3.206.199 524.219 223.483	TVA TAP IRG IRG/BIC	م(03)
%18	**%82**	**1.196.710**	**100**	**4.838.895**	**المجموع**	
%35	%65	843.539 59.118 1.035.314 422.176	%35 %04 %43 %17	3.374.154 412.522 4.141.256 1.627.831	TVA TAP IBS IRG/RCM	م(04)
%35	**%65**		**100**	**9.555.763**	**المجموع**	
%62	%38	289.365 4.459 125.620 25.233	%62 %02 %27 %09	1.157.456 44.586 502.481 168.222	TVA TAP IBS IRG/RCM	م(05)
%62	**%38**		**100**	**1.872.745**	**المجموع**	

م(06)	TVA	17.114.599	%100	4.278.650	–	%100
	TAP	–	–	–		
	IBS	–	–	–		
	IRG/RCM	–	–	–		
المجموع		**17.114.599**	**%100**	**4.278.650**	–	**%100**
م(07)	TVA	–	–	–	%100	–
	TAP	–	–	–		
	IBS	–	–	–		
	IRG/RCM	–	–	–		
	TF+TA	865.766	%100	126.642		
المجموع		**865.766**	**%100**	**126.642**	**%100**	–
م(08)	TVA	267.579	%20	159.096	%80	%20
	TAP	74.869	%05	7.487		
	IBS	771.784	%57	202.946		
	IRG/RCM	251.230	%18	37.685		
المجموع		**1.365.462**	**%100**	**407.214**	**%80**	**%20**
م(09)	TVA	3.291.719	%100	822.930	–	%100
	TAP	–	–	–		

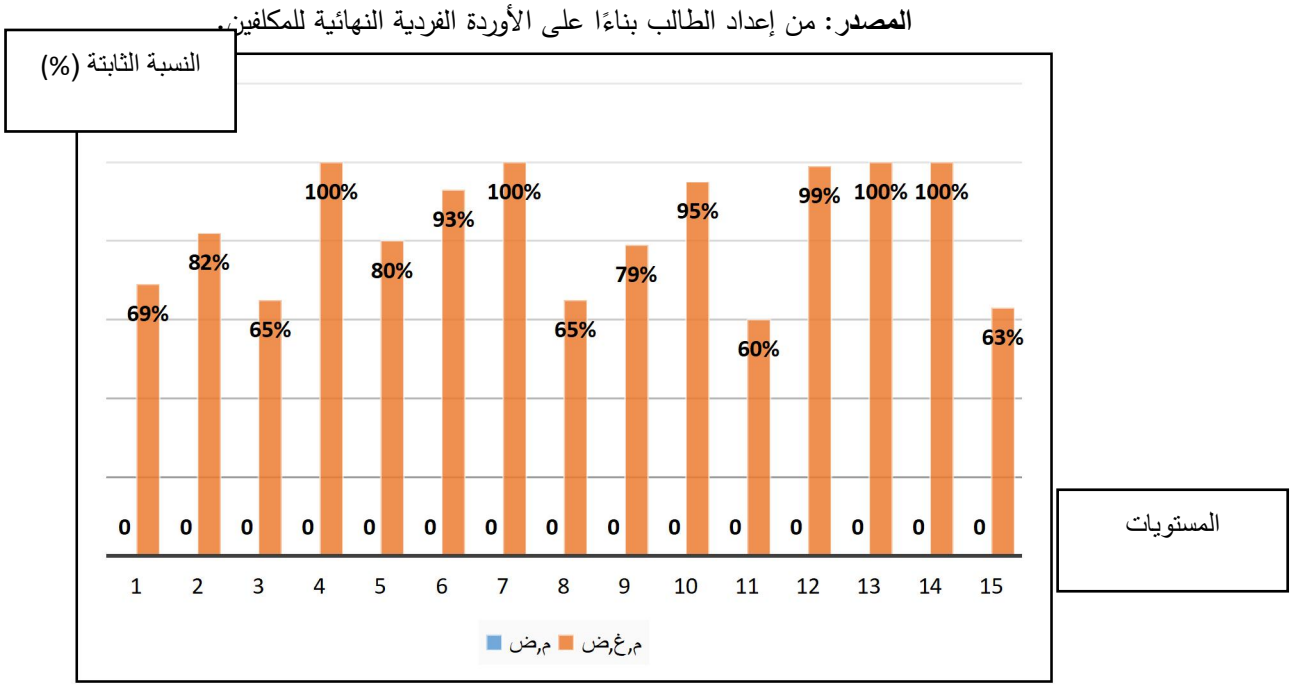
		-	-	-	IBS	
		-	-	-	IRG/RCM	
%100	-	**822.930**	**%100**	**3.291.719**	**المجموع**	
		10.898	%07	72.650	TVA	
%07	%93	855	%01	8.547	TAP	م(10)
		242.563	%92	970.253	IRG	
%07	**%93**	**254.316**	**%100**	**1.051.450**	**المجموع**	
		-	-	-	TVA	
		-	-	-	TAP	
-	%100	96.162	%44	384.647	IBS	م(11)
		24.597	%19	163.981	IRG/RCM	
		44.658	%37	324.392	TA+TF	
-	**%100**	**165.417**	**%100**	**873.020**	**المجموع**	
		129.426	%35	517.702	TVA	
%35	%65	2.873	%02	28.723	TAP	م(12)
		233.467	%63	933.864	IRG	
%35	**%65**	**249.286**	**%100**	**1.480.289**	**المجموع**	
%61	%39	278.555	%61	1.114.221	TVA	م(13)

		3.698	%02	36.975	TAP	
		117.765	%26	471.058	IBS	
		50.277	%11	201.106	IRG/RCM	
%61	**%39**	**450.295**	**%100**	**1.823.360**	**المجموع**	
%21	%79	224.106	%21	896.424	TVA	م(14)
		7.910	%01	52.731	TAP	
		545.409	%51	2.181.637	IBS	
		275.292	%27	1.157.932	IRG/RCM	
%21	**%79**	**1.052.717**	**%100**	**4.288.724**	**المجموع**	
%05	%95	19.695	%05	131.301	TVA	م(15)
		1.545	%01	15.448	TAP	
		417.005	%70	1.748.715	IBS	
		159.878	%24	594.403	IRG/RCM	
%05	**%95**	**598.123**	**%100**	**2.489.867**	**المجموع**	
%40	%60	525.981	%40	2.103.925	TVA	م(16)
		8.891	%02	88.913	TAP	
		755.115	%58	3.080.855	IRG	
%40	**%60**	**1.289.987**	**%100**	**5.273.693**	**المجموع**	

م(17)	TVA	36.168	%01	3.617	%99	%01
	TAP	2.127	%0	213		
	IBS	3.254.737	%75	797.801		
	IRG/RCM	1.029.071	%24	254.930		
	المجموع	**4.322.103**	**%100**	**1.056.561**	**%99**	**%01**
م(18)	TVA	–	–	–	%100	–
	TAP	–	–	–		
	IBS	1.627.673	%64	406.918		
	IRG/RCM	908.948	%36	227.237		
	المجموع	**2.536.621**	**%100**	**634.155**	**%100**	**%0**
م(19)	TVA	–	–	–	%100	–
	TAP	–	–	–		
	IBS	–	–	–		
	IRG/RCM	22.747.562	%100	5.686.890		
	المجموع	**22.747.562**	**%100**	**5.686.890**	**%100**	–
م(20)	TVA	6.564.322	%37	1.641.081	%63	%37
	TAP	2.247.836	%13	551.035		
	IRG	9.031.518	%50	2.257.879		

المجموع	17.843.676	%100	4.449.995	%63	%37
متوسط الإخضاع للضرائب المباشرة (∑ م/20)				%67.75	-
متوسط الإخضاع للضرائب غير المباشرة (∑ م/20)				-	%32.25

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على الأوردة الفردية النهائية للمكلفين.



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق

الجدول أعلاه يوضح مبالغ التسويات الضريبية النهائية التي أفرزتها التحقيقات الجبائية للمكلفين العشرين (20) موضوع دراستنا.

ما يمكن استنباطه من مخرجات التحقيق ما يلي:

- كل عمليات التحقيق أفرزتإخضاع ضريبي إضافي يتضمن حقوق متنوعة (IRG/RCM-IRG- IBS-TAP-TVA -أخرى) متبوعة بغرامات الوعاء.
- غرامات الوعاء المطبقة على الحقوق الأساسية متعلقة بالنقص في التصريح أو تصريح غير صحيح:
  - 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000دج، أو يساويه،
  - 15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 ويقل أو يساوي 200.000دج،
  - 25 % إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 200.000دج.

حيث طبقت نسبة الغرامة الوعاء على كل المكلفين موضوع التحقيق باستثناء المكلف م(01)، هذا الأخير تم تكييف الممارسة على أساس أنها تدليسية لذا تم تطبيق غرامة الوعاء 100% على الحقوق IRG المتملص منها.

- مبالغ التسوية متفاوتة حسب درجة الخطأ المرتكب، حيث وصلت التسوية لمستويات مرتفعة، مثلما هو حال المكلف م(01) بإجمالي التسوية 60.044.610دج (حقوق+ غرامة)، وم(06) بإجمالي 21.393.249دج (حقوق+ غرامة)، وم(19) بإجمالي 28.434.452دج (حقوق + غرامة)، وم(20) بإجمالي 22.293.671دج (حقوق +غرامة).

كما نعاين مستويات منخفضة للتسوية الضريبية، مثلما نلاحظ للمكلفين م(07) بإجمالي 992.408دج (حقوق +غرامة)، وم(11) بإجمالي 1.038.437دج (حقوق +غرامة)، وم(12) بإجمالي 1.729.575دج (حقوق +غرامة)، م(13) بإجمالي 2.273.655دج (حقوق +غرامة).

- حجم التسوية الضريبية تكون بدلالة حجم الخطأ أو الإغفال المرتكب ومدى خطورته بغض النظر عن الإجراءات المطبقة سواء تناقضية أو تقدير تلقائي.

وهذا ما نلاحظه من خلال مقارنة مخرجات التحقيق للمكلف م(01) المقدر بـ 60.044.610دج المنجزة وفق الإجراءات التناقضية والتي تتجاوز مخرجات التحقيق للمكلف م(20) المقدر بـ 22.293.671دج المنجزة وفق إجراءات التقدير التلقائي.

- بتصنيفنا لمخرجات التحقيق حسب طبيعة الضرائب توصلنا الى أن نسبة التملص أو الغش في فئة الضرائب المباشرة (TAP–IRG–IBS) يفوق نسبة التملص في فئة الضرائب غير مباشرة (TVA)، إذ تشير نسبة الإخفاء للضرائب المباشرة إلى 67.75 %، في حين نسبة الإخفاء للضرائب غير مباشرة قدرت بـ 32.25.%

ويمكن التفسير، أن الضريبة المباشرة يستقر عبئها عند المكلف ولا يمكن نقلها للآخرين، حيث أن المكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي، لذا يحاول التخلص من عبئها بممارسات التلاعب والغش، عكس الضريبة غير المباشرة فيمكن نقل عبئها في سلسلة التداول والمكلف القانوني (موضوع التحقيق ليس هو المكلف الحقيقي (المستهلك) ما يترجم ضعف ممارسات التلاعب والغش.

في نفس السياق، يعني هذا كذلك أن الغش المرتكب في فئة الضرائب المباشرة (IRG–IBS) هو غش في وعاء النتيجة الجبائية والدخل الموزع على الشركاء الغش الغالب من الناحية العملية،

والغش المرتكب في فئة الضرائب غير مباشرة (TVA) هو غش في وعاء رقم الأعمال أو عدم احترام قواعد استرجاع TVA وبالتالي إعادة الدفع وهو غش أقل ممارسة عملية.

- من النتائج المهمة والمتوصل إليها أن الغش الضريبي المكتشف في إطار التحقيق هو في الأصل غش محاسبي وتلاعب في القيود المحاسبية وصورة من صور المحاسبة الإبداعية، وهذا بدليل مطابقة النسب المرتفعة لفئة الضرائب المباشرة في الجدول أعلاه رقم (04-08) مع الجدول رقم (04-04) المتعلق بنوعية الأخطاء ونبين الأمر كالآتي:

الجدول رقم (04-09): مطابقة الإخفاء مع طبيعة الأخطاء

م	الجدول رقم (04-08)	الجدول رقم (04-04)
م(01)	%69	ح/512، ح/530، ح/625.
م(03)	%82	ح/380
م(04)	%65	ح/30، ح/600.
م(07)	%100	ح/76، ح/681.
م(08)	%80	ح/700، ح411.
م(10)	%93	ح/700، ح/411، ح/581.
م(11)	%100	ح/21، ح/6.
م(12)	%65	ح/470.
م(14)	%79	ح/380، ح/70، ح/60، ح/21
م(15)	%95	ح/380، ح/76، ح/654.
م(16)	%60	ح/411.
م(17)	%99	ح/581.
م(18)	%100	ح/380
م(19)	%100	ح/11،ح/455.
م(20)	%63	ح/512، ح/411.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مطابقة معطيات الجدول رقم (04-10) مع معطيات الجدول رقم (04-14).

فالأخطاء المحاسبية أو التلاعب في القيود المحاسبية المرتكبة ذات أثر جبائي مباشر على النتيجة الجبائية، بمعنى آخر على الوعاء الذي على أساسه تحسب الضرائب المباشرة (IRG, IBS)،

هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فنسبة الإخفاء في الضرائب غير المباشرة (TVA) تتضمن أيضا حالات إعادة دفع الرسم المنصوص عليها في المادتين (37) و(38) قانون رسوم الاعمال وبالتالي فغالبا هذا الإخفاء لا يمثل إخفاء لرقم الأعمال، وهذا ما نعاينه في حالات المكلفين م(02)، م(05)، م(06)، م(09)، م(13) وغير مذكورين في جدول المطابقة أعلاه.

المبحث الثالث: إنجازات مصلحة التحقيقات

نخصص هذا المبحث، للوقوف على إنجازات عمليات التحقيق في المحاسبة المنجزة كما وكيفا ونوعا مع مختلف المؤشرات الدالة والمرافقة لها.

المطلب الأول: وضعية برامج التحقيق السنوية (2010-2020)

برامج التحقيق السنوية تتمثل في القائمة الإسمية النهائية المعتمدة من طرف الوصاية، وكل برنامج يتضمن مجموعة من المؤسسات موضوع التحقيق المحاسبي والجبائي مع الإمكانات المتاحة للمصلحة خاصة البشرية منها، وهذا ما سنحاول عرضه في التالي:

1- **الملفات المعالجة:**

من الناحية العملية تدعى المؤسسة المبرمجة للتحقيق في المحاسبة بـ "القضية" أو "ملف التحقيق" وكل ملف يحمل رقم يعرف به.

الجدول رقم (04-10): قضايا التحقيق (2010-2020)

البيان / السنة	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
التحقيق في المحاسبة VC التحقيق المصوب المحاسبة VP	31 16	60 03	56 03	72 06	71 04	51 04	70 05	86 -	78 -	74 -	53 -
عدد القضايا سنويا	47	63	59	78	75	55	75	86	75	74	53
الشكل القانوني: - الشخصية الطبيعية	20 27	15 48	21 38	17 61	21 54	13 42	12 63	14 72	18 57	23 51	10 43

- الشخصية المعنوية											
عدد القضايا سنويا	47	63	59	78	75	55	75	86	75	74	53

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على التقارير السنوية للنشاط، نيابة مديرية الجبائية البليدة(2010-2020)

من خلال معطيات التقارير السنوية لنشاط الرقابة الجبائية يمكن معاينة ما يلي:

- المؤسسات أو القضايا المبرمجة للتحقيق المحاسبي والجبائي لا تتجاوز في أحسن الأحوال 86 مؤسسة سنة 2017 كحد أقصى، و47 قضية سنة 2010 كحد أدنى.
- التحقق الغالب هو نمط التحقيق في المحاسبة لكل البرامج السنوية 2010-2020، في حين قضايا التحقيق المصوب في الحاسبة ضئيلة بلغت حدا أقصى 16 قضية سنة 2010 وحد أدنى 03 قضايا فقط حي غياب هذا النمط من التحقيق ابتداء من سنة 2017.

نشير أن التحقيق المصوب في المحاسبة هو تحقيق أقل شمولية وأكثر سرعة في المحاسبة ويمس بالتحديد ضرائب النتيجة في حالة تكرار الخسارة (IRG-IBS) والقرض الضريبي لـ TVA(precompte) وهو نمط جاءت به المادة (22) قنون المالية التكميلي 2008 ومقنن في المادة (20) مكرر ق.إ.ج.

- بتوزيع القضايا موضوع التحقيق بدلالة الشكل القانوني يظهر أن شركات الأموال (الشخصية المعنوية) تتجاوز عدد الأشخاص الطبيعيين وهذا بالنسبة لكل البرامج السنوية، ما يعني أن عمليات فحص الضريبي لوضعية (IRG/RCM-IBS-TAP-TVA/ ضرائب أخرى) يفوق عمليات الفحص الضريبي لوضعية (IRG-TAP-TVA- جدول تصاعدي-ضرائب أخرى).

2- مؤشرات الدوران والتغطية الرقابية:

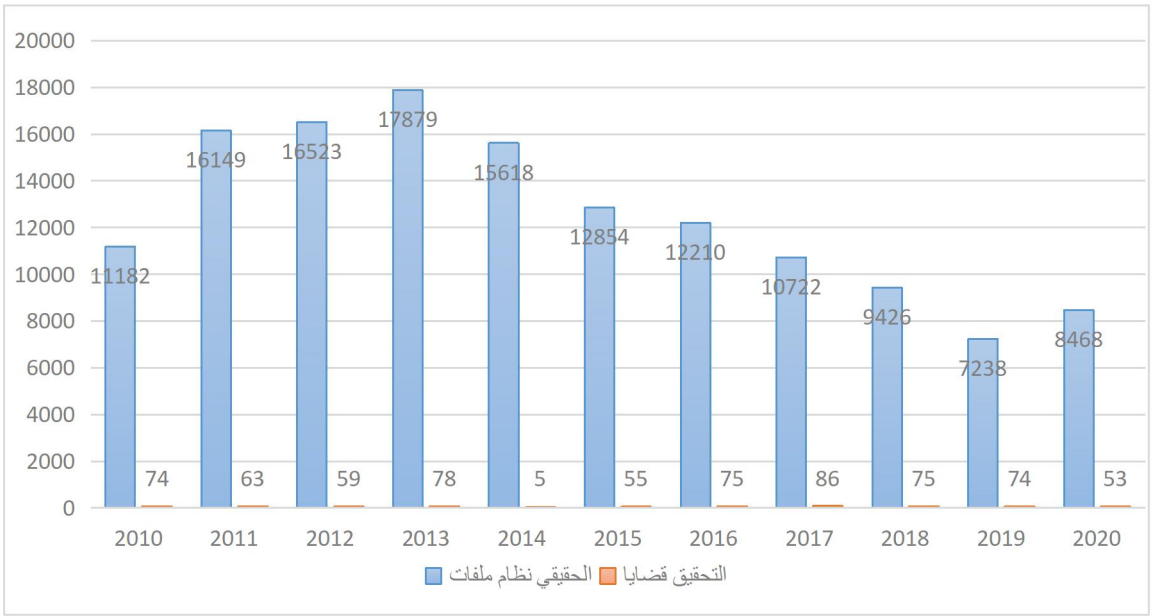
من زاوية أخرى، وبإدخال معطيات للمقارنة سيما عدد الملفات الخاضعة للنظام الحقيقي على مستوى ولاية البليدة وكذا الإمكانيات البشرية المتوفرة (عدد المحققين الجبائيين) يمكن طرح الوضعية على الشكل التالي:

الجدول رقم (11/04): دوران التحقيق والتغطية الرقابية **الوحدة: ملف/نسبة مالية**

السنة / البيان	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ملفات النظام الحقيقي (1)	11182	16149	16523	17879	15618	12854	12210	10722	9426	7238	8468
قضايا التحقيق السنوية (2)	47	63	59	78	75	55	75	86	75	74	53
معدل الدوران (2)/(1)	238	256	280	229	208	234	163	125	126	98	160
نسبة التغطية الرقابية (1)/(2)	%0.42	%0.39	%0.36	%0.44	%0.48	%0.43	%0.61	%0.80	%0.80	%1.02	%0.63

المصدر: من إعداد الطلب بناءًا على تقارير المؤشرات السنوية للرقابة–نيابة مديرية الجبائية للبليدة

الشكل رقم (04–07): علاقة الملفات الكلية بملفات التحقيق



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق.

من الجدول الموضح أعلاه، يمكننا التعليق والقراءة على النحو الآتي:

- ملفات النظام الحقيقي تعني المكلفين الملزمون جبائيا بمسك محاسبة نظامية وقانونية الذين يتجاوز رقم أعمالهم عتبة الإخضاع المنصوص عليها في القانون لجبائي.

هذه العتبة عرفت عدة تعديلات خلال الفترة (2010–2020) ما بين 15 مليون دج وكذا 30 مليون دج وما بين الاخذ أو عدم الاخذ بعين الاعتبار الشخصية الطبيعية أو المعنوية مع الإبقاء على حرية الاختيار الخضوع المكلف للنظام الحقيق مهما كان رقم أعماله.

هذه الفئة من المكلفين (النظام الحقيقي) تكون المحاسبة قاعدة بيانات مهمة في تشكيل الاوعية الضريبية ولا يمكن التأكد من مصداقية هذه المحاسبة إلا من خلال تحقيق محاسبي وجبائي.

لذا فعمليات التحقيق في المحاسبة موجهة خصيصا لمجتمع المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي حسب العتبة والشروط المنصوص عليهما في التشريع الضريبي.

- معدل الدوران ونعني به المدة الزمنية اللازمة لتشمل عمليات التحقيق في كامل محاسبات المكلفين تحت النظام الحقيقي:

$$\text{معدل الدوران} = \frac{\text{عدد ملفات النظام الحقيقي سنويا}}{\text{ملفات التحقيق المبرمجة سنويا}}$$

وحسب النواتج في الجدول أعلاه، فنظريا تصل هذه المدة لأقصاها 280 سنة مالية (16523ملف /59ملف محقق فيه) بمعطيات سنة 2012، ولأدناها 98 سنة مالية (7238ملف /74ملف محقق فيه) بمعطيات 2019، وهي مدد تعبر عن بطئ عجلة دوران التحقيق المحاسبي والجبائي وبوتيرة جد ضعيفة، ما يعني أن عدة سنوات مالية لعديد المؤسسات يشملها التقادم الجبائي دون أن تخضع للتحقيق في محاسبتها.

ونتصور كذلك مستقبلا، زيادة في الفجوة بين عدد المكلفين وقضيا التحقيق إذا علمنا أن عتبة الإخضاع بموجب قانون المالية 2022 حددت بـ 8 ملايين دج وللأشخاص الطبيعيين فقط مع استثناء بعض الأنشطة والتي تخص الشخص الطبيعي وخضوعه للنظام الحقيقي مهما كان رقم أعماله السنوي.

- نسبة تغطية التحقيق للملفات الكلية هو تعبير آخر لمعدل الدوران وهي نسبة ضئيلة جدا ولا تتجاوز في أقصى الحالات 01% بمعطيات سنة 2019، وبنسبة دنيا تقدر بـ 0.36% بمعطيات 2012.

من خلال مؤشرات معدل الدوران ونسبة التغطية لرقابية للسنوات 2010-2020 يمكننا القول أن التحقيق المحاسبي والجبائي ضروري في الكشف والحد من التلاعب المحاسبي لغايات الغش الضريبي، لكنه غير كافي بالنظر إلى حجم محاسبات المكلفين التي لم تخضع إطلاقا لمثل هكذا نمط من التحقيق المعمق في المحاسبة.

3- مؤشر الإمكانيات البشرية:

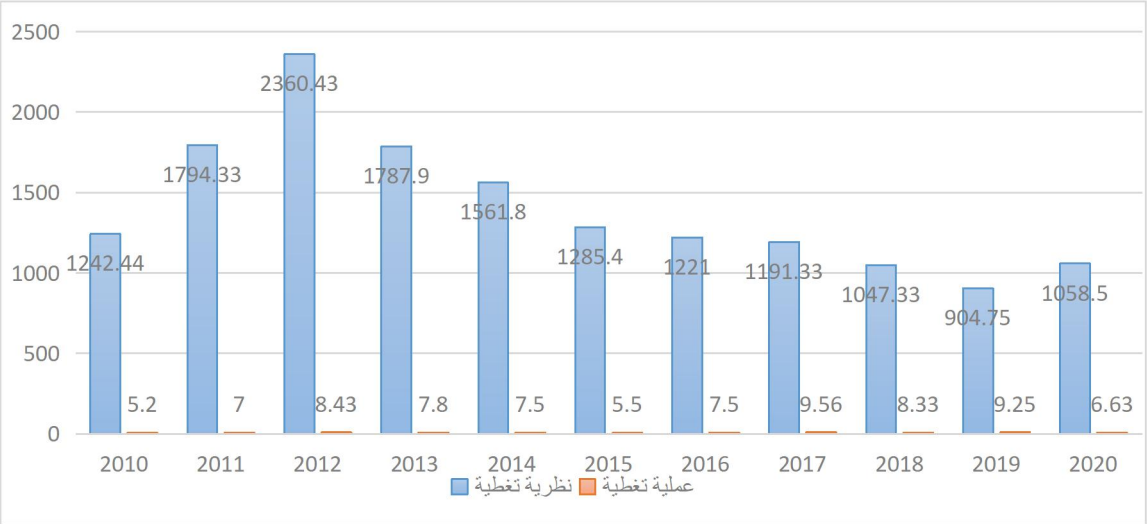
رأس المال البشري لعمليات التحقيق ينحصر أساسا في المحقق الجبائي، والذي تم التطرق له من قبل على أنه منصب عال خضع لشروط وقواعد التعيين.

الجدول رقم (04-12): توزيع المهام على المحققين

السنة / البيان	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ملفات النظام الحقيقي(1)	11182	16149	16523	17879	15618	12854	12210	10722	9426	7238	8468
قضايا التحقيق السنوية (2)	47	63	59	78	75	55	75	86	75	74	53
عدد المحققين (3)	18	18	14	20	20	20	20	18	18	16	16
عدد المهمات (المحققين/2)(4)	09	09	07	10	10	10	10	09	09	08	08
متوسط تغطية التحقيق (2)/(4)	5.2	07	8.43	7.8	7.5	5.5	7.5	9.56	8.33	9.25	6.63
متوسط التغطية الكلية (1)/(4)	1242.44	1794.33	2360.43	1787.9	1561.80	1285.40	1221	1191.33	1047.33	904.75	11058.50

المصدر: من إعداد الطالب بناءًا على المؤشرات السنوية للرقابة-نيابة مديرية الرقابة الجبائية للبليدة

الشكل رقم (04-08): التغطية النظرية والعملية للتحقيق للمحقق الواحد



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق.

قبل التعليق على الجدول أعلاه، نود الإشارة إلى أن مصلحة التحقيقات الجبائية تعتمد ثنائية العمل للمحققين، أي كل قضية أو ملف تحقيق يمل عليه محققين إثنين (02) مشكلين بذلك مهمة (Mission).

كما أن تواجد المحققين الجبائيين على المستوى المركزي أي في مقر مديرية الضرائب الولائية فقط في انتظار توزيعهم على مراكز الضرائب (CDI) مستقبلا وهذا لسنوات ما بعد سنة 2021.

أما ما يمكن معاينته حول معطيات الجدول أعلاه:

- عدد المحققين الجبائيين متقارب ومتواضع ما بين 14 محقق إلى 20 محقق كحد أقصى، ليستقر في حدود 16 محقق جبائي لسنتين الأخيرتين 2019 و2020.
- أقصى ما يمكن أن تنفذه مهمة التحقيق (02 محقق) هو 09 ملفات في السنة وادناها 05 ملفات وهذا لظروف حجم الأنشطة المبرمجة وتاريخ مباشرة التحقيق والإجراءات اللصيقة المرفقة بعملية التحقيق والواجب اتباعها.
- من الناحية النظرية، فمتوسط التغطية الكلية لملفات النظام الحقيقي بمعطيات عدد المحققين لا يقل عن 904 ملف للمهمة (02 محقق) بمعطيات 2019 وهو أمر يستحيل تحقيقه عمليا.

والبديل المتاح، يتمثل في مضاعفة عدد المحققين الجبائيين ذووا الكفاءة والأمانة إلى أضعاف مضاعفة، وهو ما يتماشى كذلك مع خاصية النظام التصريحي الذي يضع أعوان الضرائب في

وضعية الرقابة الجبائية عادة والتحقيق المحاسبي خاصة لأن تحديد الوعاء والتصريح وتصفية الضرائب هو عمل دوري يقوم به المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه.

المطلب الثاني: المردودية المالية لعمليات التحقيق

بعد عرضنا للملفات المعالجة والمؤشرات المرفقة بها، سوف نبين فيما يلي الحقوق والضرائب الإضافية مرفقة مع غرامات الوعاء والتي افرزتها عمليات التحقيق في المحسبة للسنوات المالية 2010-2020.

1- مؤشرات المردودية المالية للتحقيق المحاسبي والجبائي:

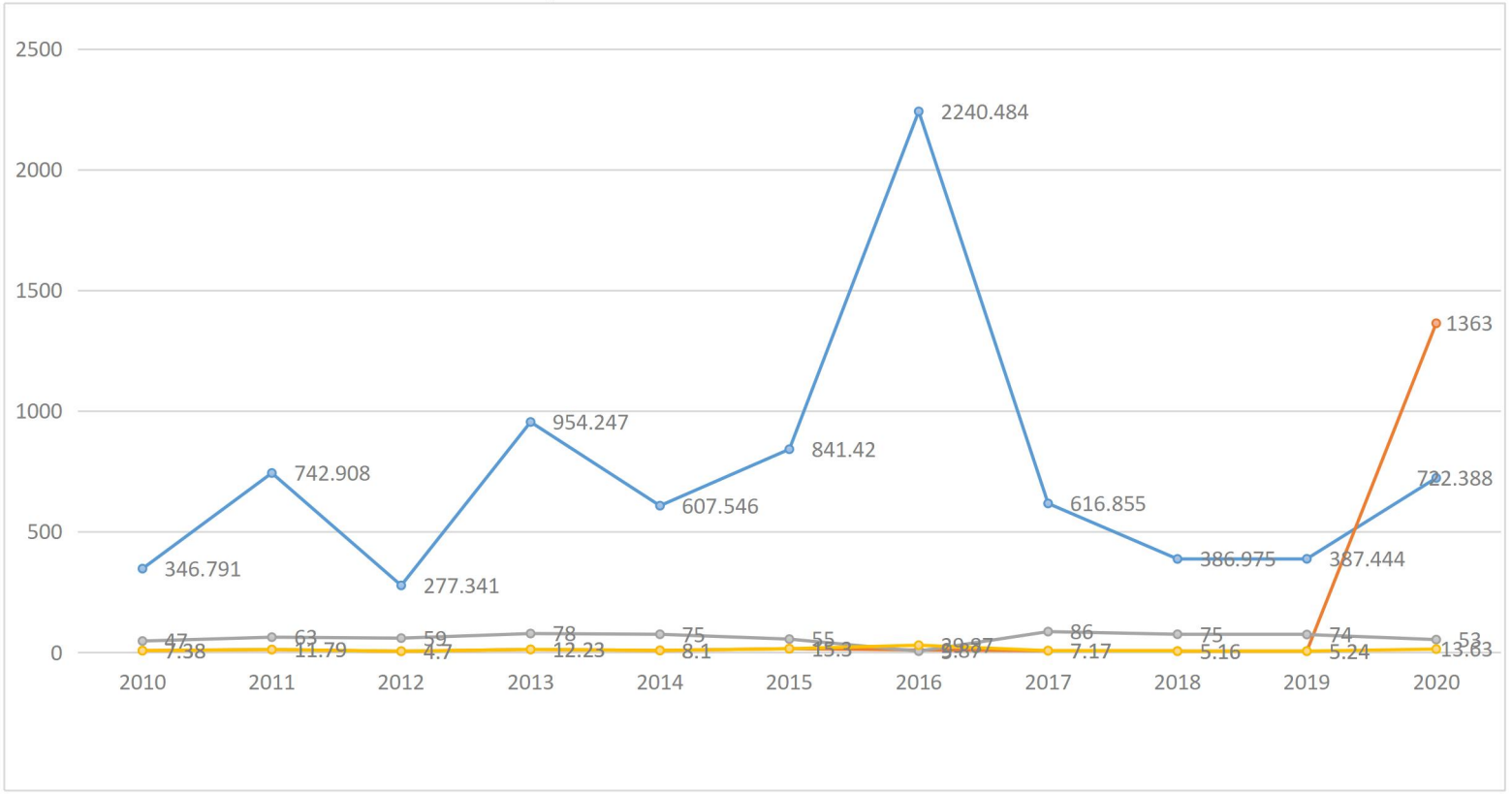
يمكن ربط متغير مبالغ التسوية الجبائية الإضافية بعناصر دالة على راسها عدد قضايا التحقيق السنوية وكذا عدد أعوان المحققين الجبائيين.

الجدول رقم (04-13): تطور المردودية المالية للتحقيق العامة والفردية **الوحدة: مليون دج/ملف**

السنة / البيان	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
نتائج التحقيق (المعاينات) (1)	346.791	742.908	277.341	954.247	607.546	841.420	2240.484	616.855	386.975	387.444	722.388
قضايا التحقيق السنوية (2)	47	63	59	78	75	55	75	86	75	74	53
متوسط مردودية الملف الواحد (2)/(1)	7.83	11.79	4.7	12.23	8.10	15.30	29.87	7.17	5.16	5.24	13.63
عدد المحققين الجبائيين (03)	18	18	14	20	20	20	20	18	18	16	16
متوسط مردودية المحقق (3)/(1)	19.27	41.27	19.81	47.71	30.38	42.07	112.02	34.27	21.50	24.22	45.15

المصدر: من إعداد الطلب بناءًا على معطيات التقارير السنوية لنشاط التحقيق في المحاسبة-نيابة مديرية الرقابة الجبائية للبليدة

الشكل رقم (04-09): مساهمة الملف والمحقق في نتائج التحقيق



المصدر: من إعداد الطلب بناء على الجدول السابق.

نود الإشارة، أن المبالغ المسترجعة أعلاه في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي هي مبالغ متضمنة الحقوق الأساسية وغرامات الوعاء دون غرامات التحصيل، وهي مبالغ مسجلة نهائيا في الأوردة الإضافية.

أما ملاحظاتنا حول معطيات الجدول أعلاه، فهي كالآتي:

- نتائج التحقيق لها تأثير إيجابي وطردي على مردودية الملف ومردودية المحقق الجبائي، فكلما كانت مرتفعة كانت مردودية الملف ومردودية المحقق مرتفعة والعكس صحيح.

فأكبر مردودية مالية لعميات التحقيق سجلت في برنامج التحقيق لسنة 2016 بمبلغ 2240.484 مليون دج وعدد القضايا المحقق فيها بلغ 75 ملف.

هذا ما يعني أن نتائج التحقيق متفاوتة وفق عدة عوامل أساسية نذكرها في:

- حسن انتقاء الملفات موضوع التحقيق،
- درجة خطورة الأخطاء المكتشفة،
- حنكة وكفاءة المحقق الجبائي، الطرائق المعتمدة سواء في إطار الإجراءات التناقضية أو التقدير التلقائي.

ما نلاحظه كذلك، أنه في جميع برامج التحقيق تعتبر النتائج إيجابية بالرغم من العدد المحدود من القضايا والملفات المعالجة، وسمحت عمليات التحقيق في ضمان موارد مالية إضافية لخزينة الدولة.

وبناء عليه، فإن التحقيق المحاسبي والجبائي يعد مصدر توريد حصيلة ضريبية إضافية من خلال تصويب التلاعبات المحاسبية والجبائية، كما أن العنصر البشري الكفء (المحقق الجبائي) والبرمجة الموضوعية والصحيحة للأنشطة عاملان اساسيان في تحقيق أهداف الرقابة الجبائية.

2- نتائج التحقيق بين المعاينة والتحصيل الفعلي:

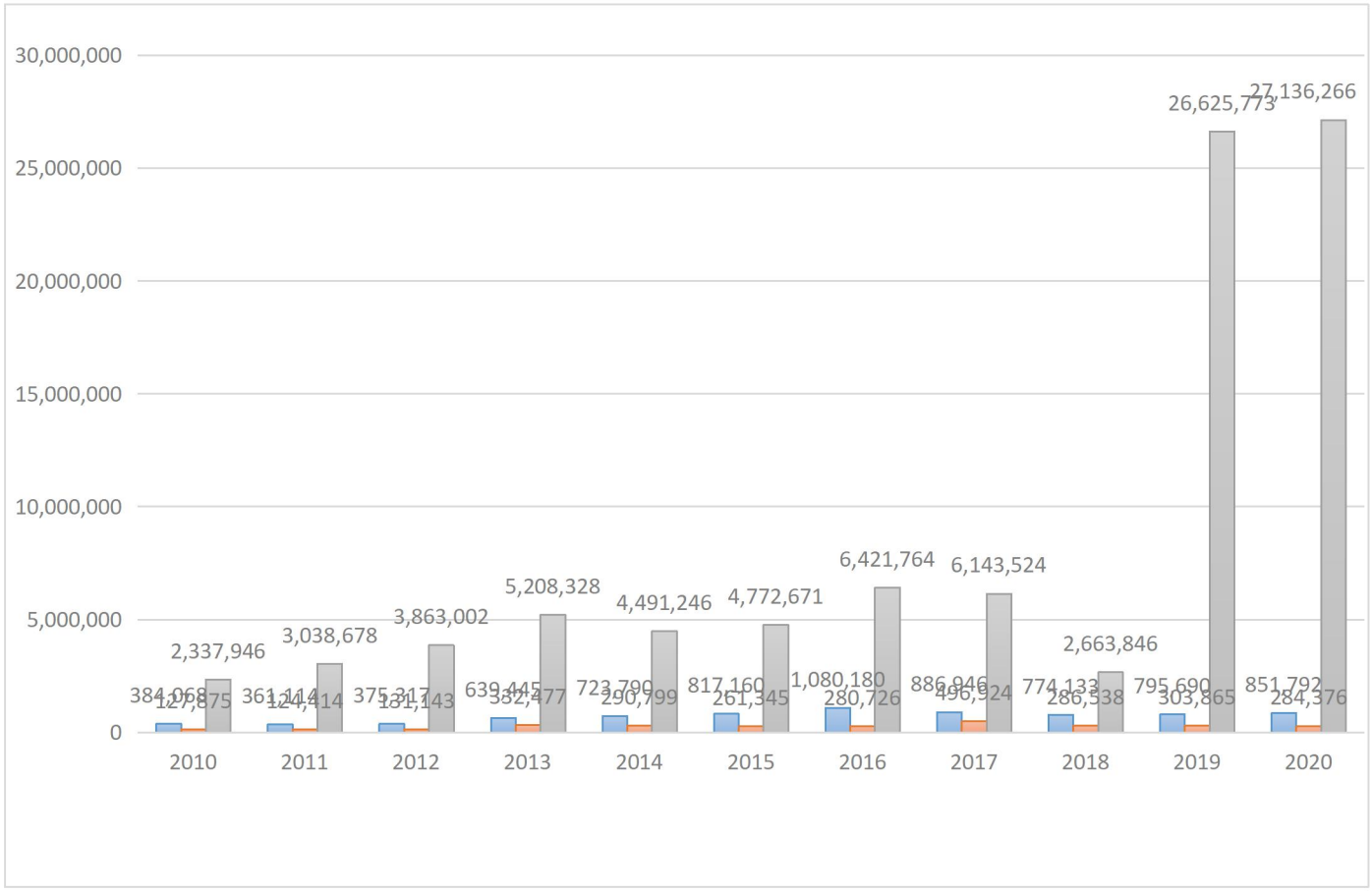
على الرغم من الانتهاء الفعلي لمهمة التحقيق ولمسؤولية المحقق الجبائي عند حد توريد الحقوق وغرامات الوعاء، إلى أنه يمكن تتبع التحصيل الفعلي لنتائج التحقيق وهو ما يعني انتقال الضرائب التسوية المنجزة من ذمة المكلف إلى ذمة الخزينة العمومية.

الجدول رقم (04-14): وضعية نتائج التحقيق 1998-2020 **الوحدة: مليون دج/ملف**

السنة / البيان	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
نتائج التحقيق المحصلة	384.068	361.114	375.317	639.445	723.790	817.160	1080.180	886.946	774.133	795.690	851.792
التخفيضات الممنوحة	127.875	124.414	131.143	332.477	290.799	261.345	280.726	496.924	286.538	303.865	284.376
الحقوق غير المحصلة منذ 1998	2337.946	3038.678	3863.002	5208.328	4491.246	4772.671	6421.764	6143.524	2668.46	26625.773	27.136.266

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معطيات الوثيقة D04 الخاصة بمتابعة تحصيل حقوق التحقيق في المحاسبة، نيابة مديرية الرقابة الجبائية للبليدة

الشكل رقم (04-10): تطور نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق.

ما يمكن معاينته من الجدول أعلاه ما يلي:

- بعد تسجيل الأوردة الإضافية للحقوق والغرامات المتملص منها، تبقى مهمة التحصيل من اختصاص نيابة مديرية التحصيل الجبائي (قباضات الضرائب)، مع إمكانية منح تخفيضات على الحقوق المستخرجة من خلال مختلف أشكال الطعن (إداري، امام اللجان، طعن قضائي).
- كل الحقوق المحصلة فعليا لفائدة الخزينة العمومية وكذا التخفيضات الممنوحة والحقوق غير المحصلة تخص فترة ما قبل 2010، وبالضبط بداية من سنة 1998 حسب وثيقة وضعية التحصيل D04، لذا فلا يمكن المقارنة بين الحقوق المعاينة والحقوق المحصلة لعدم استقلالية السنوات المالية فيما يخص التحصيل.
- ما نلاحظه كذلك، أن التحقيق في المحاسبة يوفر ديمومة الأموال للخزينة العمومية، ليصل لذروة 1080.180 مليون دج سنة 2016، ولأدنى عتبة 361.114 مليون دج سنة 2011 وهي في كل الحالات مبالغ مهربة تم استدراكها وتوريدها للخزينة العمومية.
- للمكلفين الذين خضعوا للتحقيق الحق في الطعن بجميع أشكاله بعد إعداد وتسجيل الورد الفردي، لذا نعاين مبالغ تمثل تخفيضات لصالح المكلفين قد ترجع لعدة أسباب نذكر منها: تقديم ثبوتات جديدة، إثبات بطلان إجراءات التحقيق، الاستفادة من نص تشريعي، إثبات أخطاء في تأسيس الاوعية الضريبة، إلخ...
- تبقى مخرجات التحقيق غير المحصلة فعليا تمثل مبالغ معتبرة في كل نهاية سنة مالية (31-12) لتصل للذروة في 2020/12/31 بمبلغ 27136.268 يمثل دين جبائي متراكم على عاتق المكلفين الخاضعين للتحقيق منذ 1998 إلى غاية 2020/12/31 ويبقى هذا الدين مطلوب بموجب مختلف إجراءات التحصيل.

المطلب الثالث: مساهمة التحقيق المحاسبي والجبائي في دعم القضاء الإداري

1- المهمة: بموجب نص قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2016/04/14 والحامل رقم 16/00302

القضية بين:

ش ذ م م "س" استيراد وتصدير.

ضد:

مديرية الضرائب لولاية االبليدة

والذي قضى في الموضوع بإجراء تحقيق إضافي يقوم به أحد أعوان إدارة الضرائب من غير الذين عرفوا الملف من أجل:

- استدعاء الأطراف قانونا والاستماع لملاحظاتهم.
- الاطلاع على كل الوثائق التي لها علاقة بموضوع النزاع.
- التأكد من العناصر المعتمدة عليها في تأسيس الأوعية الضريبية وكذا أسباب منح التخفيض الجزئي وليس الكلي.
- تقديم تقرير مفصل مع إرفاقه بالوثائق الثبوتية.

1-2 استلام القرار:

بتاريخ 2016/12/29 تم تعيين السيد "م" محقق محاسبة وتقويم رتبة مفتش قسم على مستوى مكتب التحقيقات الجبائية والمحاسبية، حيث استلم قرار التعيين ونسخة من القرار الصادر عن مجلس الدولة مرفقا بالوثائق والمستندات الخاصة بالقضية.

1-2-1 الوثائق المقدمة:

- **مرحلة تأسيس الأوعية الضريبية:**

- قرار مجلس الدولة.
- مستخلص من الوضعية الجبائية الذي يظهر أن ش ز م م"س" مدينة للخزينة العمومية بمبلغ:21.1551200 دج
- نسخة من التبليغ الاولي لنتائج التحقيق المحاسبي والجبائي للسنوات المالية 2005-2006-2007-2008.
- نسخة من رد المكلف (الشركة) خلال (40) يوم الممنوحة قانونا في إطار م(20) قانون الإجراءات الجبائية.
- نسخة من التبليغ النهائي يتضمن الوضعية الجبائية النهائية لعملية التحقيق المحاسبي والجبائي.

- **مرحلة الطعن بجميع أشكاله:**

- نسخة من الطعن الإداري مودعة من طرف الشركة بتاريخ 2010/05/09 لدى مديرية الضرائب لولاية البليدة.
- قرار مديرية الضرائب يتضمن تخفيض جزئي بقيمة 10.443.540دج (الحقوق والغرامات).
- طعن ثاني على مستوى لجنة الطعن الولائية بتاريخ 2012/07/18 وقرار اللجنة الولائية للطعن يقضي بمنح تخفيض كلي على باقي الضرائب المستحقة ضريبة IBS وIRG للسنوات 2005 إلى 2008.

2- **عرض الوقائع والإجراءات:**

- إن المستأنفة "الشركة" تطالب بإلغاء كلي للضرائب الناتجة عن مهمة التحقيق المحاسبي والجبائي وهذا بحجة أن هذا التحقيق غير مؤسس.
- مديرية الضرائب البليدة خلال مرحلة الطعن الإداري الأولي منحت تخفيض جزئي للمستأنفة.
- خلال مرحلة الطعن على مستوى اللجنة الولائية للطعن قامت هذه الأخيرة بمنح باقي التخفيض (المبلغ المتبقي) لكن قرار اللجنة الولائية كان غير معلل ولا يذكر السبب القانوني للتخفيض.
- مديرية الضرائب طالبت بدورها بإلغاء قرار اللجنة الولائية للطعن لعدم التعليل، في حين أن المستأنفة (الشركة) عارضت قرار الإلغاء واعتبرت قرار لجنة الطعن صحيح.

3- **مرحلة جمع المعلومات والوثائق:**

- جمع المعلومات والبيانات من القوائم المالية الموجودة في الملف الجبائي وملف التحقيق التي لها صلة مباشرة بمضمون النزاع والخاصة بالسنوات المالية من 2005 إلى 2008.

- **لأجل الولوج في الموضوع أكثر تم تحرير استدعاء يحمل رقم 237 مؤرخ بتاريخ 2017/01/26 موجه للشركة لأجل إحضار وتقديم الوثائق التالية:**

- فواتير البيع ودفتر الأستاذ (grand-livre) لكل الزبائن موضوع النزاع وهذا خلال الفترة من 2005 إلى 2008.
- قائمة الزبائن (ETAT-104) الواجبة بمقتضى أحكام التشريع الجبائي الساري المفعول.
- الكشوفات البنكية التي تأكد التحصيل الفعلي للزبائن عن طريق البنك مع إشعار الدائن (Avis-credit).

- ميزان المراجعة للسنوات المالية 2005-2006-2007-2008.

4- مباشرة التحقيق:

4-1 التوضيحات:

يظهر من وثيقة المعالجة الجبائية "FEUILLE D'INSTRUCTION" أثناء فترة الطعن الأولي الإداري أن مديرية الضرائب منحت تخفيض جزئي بـ 10443.546 دج على أساس أن تسبيقات الزبائن "Avances-clients" ح/PCN-570 تعتبر إيرادات استثنائية وعليه تخضع فقط للنتيجة أي لضريبتي IBS وIRG وعليه تم إلغاء (تخفيض) الضرائب الخاصة برقم الأعمال TVA وTAP مع الغرامات المتعلقة بها.

كما أثار وثيقة المعالجة للمنازعات الجبائية نقطة عدم ترصيد الحسابات الدائنة للزبائن نهاية كل شهر معللة ذلك بأحكام المادة (09) قانون تجاري جزائري.

خلال الطعن الثاني أمام اللجنة الولائية للطعن أصدرت هذه الأخيرة قرار تخفيض يمس الضرائب المتبقية أي IBS وIRG مع الغرامات المتعلقة بها، مع ملاحظة غياب السند القانوني للتخفيض في قرار اللجنة الولائية للطعن.

يمكن الإحاطة بجوانب موضوع النزاع وتحليل وفحص الوثائق المحاسبية المذكورة سالفا ويمكن الوقوف على الآتي:

- قرار المديرية الولائية للضرائب يقر أن التحصيلات هي تسبيقات الزبائن وعليه فهي تخص دورة الاستغلال (موضوع الشركة) للمؤسسة وقد تم تأكيد التحصيل عن طريق لبنك بأسماء الزبائن هم في الأصل عملاء للشركة (مثال شركة سيفام SIFEM) وعليه استحالة تكييف التسبيقات الزبائن على أساس إيرادات استثنائية خارجة عن دورة الاستغلال الفعلية.

أما فيما يخص بنود المادة (09) قانون تجاري فإنها تنص على أن تسجيل العمليات وليس ترصيد الحسابات نهاية كل شهر، فناك فرق بين المحاسبة كنظام مدخلات ومخرجات وبين ترصيد الحسابات والذي يتم في نهاية كل سنة مالية (12 شهرا) على الأقل لأجل إعداد النتائج والتوائم المالية، كما تنص عليه المادة (10) من نفس القانون.

- يبقى قرار اللجنة الولائية للطعن غير معلل ولم يشير للأساس القانوني للتخفيض.

4-2 **التحقيق:**

بعد الاطلاع على فواتير البيع (المرفقة) وكذا دفتر الأستاذ (GRAND-LIVRE) للزبائن موضوع النزاع والتحصيل البنكي تبين ما يلي:

- خلال كل سنة مالية (2005-2006-2007-2008) تم التصريح بمثابة تسبيق تم تسويته بالفاتورة (رقم الفاتورة، اسم الزبون، المبلغ خارج الرسم، التعيين) وفي حالة عدم اكتفاء الفاتورة لمبلغ الرصيد الدائن أو التسبيق يتم تسوية الفارق في نهاية كل سنة مالية في الدفتر المساعد للعمليات المختلفة ويتم تكييفه على أساس تسبيقات الزبائن في 12/31 نهاية السنة ليتم الفوترة في السنة المالية.
- جدول تفصيلي للوضعية:

- سنة 2005: هناك زبون واحد: SARL SIFEM.
- سنة 2006: هناك زبون واحد: SARL SIFEM.
- سنة 2007: هناك عدة زبائن:
  - ✓ SARL SIFEM.
  - ✓ EURL KOUNDI.
  - ✓ FARAL PACKANA.
  - ✓ GUETTAF DJAMEL.
  - ✓ BOURAGBA RADOUANE.
- سنة 2008ك هناك عدة زبائن أهمهم:

✓ SARL SIFEM.

✓ EURL KOUNDI.

نشير إلى نقطة واحدة تبقى عالقة وموضوع للتسوية لسنة 2007 وتخص الزبون ش ذ م م سيفام "SIFEM" حيث بالنظر لدفتر الأستاذ "Grand livre" لهذا الزبون نلاحظ تسوية التسبيقات بمبلغ مدين في حساب "ديون سيفام" وفي دفتر العمليات المختلفة ولا يمثل فاتورة فعلية وهذا بمبلغ كل الرسوم (TTC) 5852500دج، وحسب تصريحات مسير الشركة فإن هناك عملية مقاصة "Compensation" بين زبونين (02) للشركة وهما "SARL SIFEM" و"EURL KOUNDA"،

حيث تم استلامه آلة "استثمار" من "ش ذ م م ش و KOUNDA" مقابل المبالغ المدينة تجاه هذه الشركة وتسليم الآلة لـ "ش ذ م م ش SIFEM" مقابل التسبيقات المستلمة.

لكن حسب المبادئ العامة للمحاسبة فإن عملية المقاصة غير مسموح بها وتؤدي إلى الإخلال بمبدأ مالي ومحاسبي "الصورة الحقيقية للأصول والخصوم""L'image Fiable" هذا من جانب، ومن جانب آخر بالنظر إلى فاتورة بيع الآلة (مرفقة مع التقرير) والتي تعتبر وثيقة ثبوتية محررة مباشرة من "ش ذ م م ش وKOUNDA" إلى "ش ذ م م SIFEM" وتحمل دمغة حق الطابع وحقوق الطابع (2500دج) أي أن التسديد تم نقدا بين الزبونين السالفين الذكر، ولا علاقة قانونية ولا مالية للشركة موضوع النزاع بهذه المعاملة التجارية.

وعليه، كي يبقى رصيد الزبون "SIFEM" صحيح في محاسبة الشركة، فهي مطالبة بدفع الحقوق الضريبية للخزنة العمومية (TVA–TAP–TBS–IRG) على فاتورة غير المصرح بها تقدر بقيمة (TTC)5.852.500دج وخارج الرسم HT=5.000.000 (الفاتورة مرفقة مع التقرير) مع الاخذ بعين الاعتبار الخسارة المصرح بها 2007 فيما يخص النتيجة الجبائية.

5- **ابداء المحقق رأيه:**

الجدول رقم (04-15): الوضعية النهائية المقترحة للتحقيق الإضافي الوحدة دج

الضريبة	ر.ع HT	النسبة %	الحقوق	الغرامة %	الغرامة	الإجمالي
TVA	5.000.000	17	850.000	25	212.500	1.062.500
TAP	5.000.000	02	100.000	15	15.000	115.000
IBS	–	–	–	–	–	–
–	IRG/LIB	–	–	–	–	–
المجموع						1.177.500

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على تقرير الخبرة القضائية مجلس الدولة

مع غياب الإخضاع الضريبي فيما يخص IBS وIRG لأن النتيجة تبقى خسارة (سلبية) وفق النحو التالي:

الفارق في النتيجة	5.00.000=
(-) خصم TAP	100.000=
(=) الفارق الصافي	4.900.000=
(+) النتيجة المصرح بها (خسارة)	-11.817.243=
(=) النتيجة المعترف بها (الخسارة الواجبة التحميل)	-6.917.243=

الخسارة المعترف بها لسنة 2007 هي الخسارة الواجبة التحميل خلال السنوات المالية الموالية أي بعد سنة 2007.

5-1 الوثائق المرفقة المتعلقة بمرحلة التحقيق الإضافي:

- محضر تبليغ قرار مجس الدولة بيوم 29 نوفمبر 2016.
- قرار التعيين لإجراء تحقيق إضافي يوم 29 ديسمبر 2016.
- دفتر الأستاذ لكل زبون (2005) على 2008).
- فواتير البيع لكل زبون موضوع النزاع.
- فاتورة بيع الآلة (الاستثمار).
- المادة (09) و(10) من القانون التجاري الجزائري.

إمضاء المحقق الجبائي

6- اعتماد مجلس الدولة لمخرجات التحقيق الإضافي:

تمت المصادقة على تقرير الخبرة السالفة من قبل مجلس الدولة وهذا بموجب القرار المؤرخ في 2018/02/08 وضرورة إدراج جدول تطبيقا لنص المادة 107 من قانون الإجراءات الجبائية الذي يلزم الشركة بدفع مبلغ 1.177.500 دج للخزينة العمومية.

ما يمكن استخلاصه من نتائج حول مهمة التحقيق المحاسبي الإضافي على مستوى مجلس الدولة والمتعلق بعملية التحقيق المحاسبي والجبائي المنجزة على مستوى أعلى هيئة للرقابة الجبائية مايلي:

- الفصل في قضايا النزاع الضريبي على مستوى القضاء الإداري يستنفذ وقت طويل قد يمتد لعدة سنوات كما هو الحال القضية المعروضة حيث امتدت لقرابة 08 سنوات (من 2009 إلى

2017) وهذا ما يحرك الخزينة العمومية من الموارد المالية في الوقت الحقيق كما يشكل ممارسة للبيروقراطية.

- هناك أخطاء ارتكبتها مصلحة التحقيقات الجبائية في حق المكلف إذا اعتبرت كل رصيد دائن للزبون في نهاي الشهر هو فوترة غير مصرح بها دون تتبع لمسار دفتر الأستاذ لكل زبون.
- تم حساب حق الطابع على الفارق غير مصرح به وغير المفوتر وهذا مخالف للتشريع الضريبي المعمول به.
- فعالية إجراء التحقيق الإضافي المعتمد من مجلس الدولة في الفصل في النزاع الضريبي القائم ومساهمة في فصل النزاع
- تبني مجلس الدولة للخبرة المنجزة من طرف المحقق الجبائي والأمر بإعداد ورد نهائي بإجمالي دين ضريبي قدر بـ 1.177.500دج.

خلاصةالفصل الرابع:

بعد عرضنا لهيئة الرقابة الجبائية وللعينة موضوع الدراسة بحيثيات كل مؤسسة للعينة وكذا لإنجازات التحقيق من الناحية العملية ومؤشرات تسيير نشاط التحقيق، تبين الدور الكبير الذي يلعبه التحقيق في كشف التجاوزات والأخطاء والتدليسات المحاسبية ومن وراء هذا كشفه لممارسات الغش الضريبي الذي أساسه غش محاسبي.

لذا يمكن طرح نتائج هذا الفصل على النحو الآتي:

-هناك هيئات مخولة قانونا بالرقابة الجبائية سواء على المستوى المركزي أو المحلي ومهامها تنفيذ البرامج السنوية للتحقيقيات المحاسبية والجبائية.

-الأخطاء المكتشفة تمثل تلاعب محاسبي وغير محاسبي وهي متنوعة ومتعددة تختلف من مؤسسة لأخرى وذات أثر ضريبي سلبي يستلزم تسوية ضريبية.

-نتائج الدراسة أظهرت أن الإخفاء والتلاعب والاحتيال في الضرائب المباشرة يتجاوز الاحتيال في الضرائب غير مباشرة.

-وتيرة عملية التحقيق في محاسبة المكلفين بطيئة بالنظر لمعدل الدوران والتغطية الرقابية.

-المردودية المالية لعمليات التحقيق تعبر عن حجم ممارسات المحاسبة الإبداعية واستفحالها لكن التغطية الرقابة تبقى جد ضعيفة وغير كافية بالنظر لحجم ملفات المجتمع الضريبي.

-في غياب قضاء متخصص، تبقى مساهمة التحقيق المحاسبي والجبائي الإضافي فعالة في فض النزاعات الضريبية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة.

الخاتمة

الخاتمة:

يعتبر التحقيق المحاسبي الذي تمارسه هيئات وأعوان الإدارة الضريبية المخولين والمؤهلين قانوناً نقطة تلاقي بين المحقق الجبائي ومحاسبة المكلف، هذه الأخيرة تكون موضوع فحص انتقادي معمق لبنودها مع إلزامية احترام ضمانات المكلف وحقوقه، وفي نفس الوقت تتمتع هيئة التحقيق في إطار مهامها بحقوق خولها لها القانون الضريبي وألزمها أيضا بأدلة إثبات وقرائن تبرر نقاط التسوية الجبائية.

والهدف الأساسي للتحقيق في المحاسبة هو التأكد من مصداقية ونظامية وقانونية المحاسبة شكلاً ومضموناً وهذا يتعارض تماماً مع ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف لافتعال الغش والتدليس والأخطاء والسهو بهدف النقص في التصريح أو التصريح الخاطئ لتقليل العبء الضريبي.

وموضوع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التدليسية يتجاوز الفحص والتحقيق واكتشاف الاحتيال ليرتبط بعناصر أساسية أخرى نذكرمنها الصرامة في الجانب الأخلاقي وتفعيل الحوكمة الضريبية.

ومن خلال محاور الفصول الأربعة للدراسة وانطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج اختيار الفرضيات، النتائج المستخلصة، التوصيات المقدمة وآفاق البحث كما يلي :

1-نتائج اختبار الفرضيات:

-**الفرضية الأولى:** عملية التحقيق المحاسبي والجبائي تتضمن ترسانة من إجراءات الشكل والمضمون والميعاد، وتحت طائلة بطلان الإجراءات تجاوز أو إهمال أي إجراء ، كما أن المكلف موضوع التحقيق يتمتع بحقوق وضمانات لا يمكن التعدي عليها، وقد فصلنا هذا الأمر في الفصل الأول، ويعتبر قانون الإجراءات الجبائية هو القانون الاطار لعملية التحقيق ودليل سير العملية ، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

-**الفرضية الثانية:** المحاسبة الإبداعية تمثل محاسبة احتيالية وتدليسية غير صحيحة سواء كانت تمثل تلاعب محاسبي في القيود المحاسبية أو تلاعب غير محاسبي في رسمية الوثائق وممارسة

التزوير والتكييف غير حقيقي للوقائع، وطهي التسجيلات المحاسبية وكل هذه الممارسات ترمي لتقليل العبء الضريبي بمعنى التهرب الضريبي غير المشروع، وبذلك تشكل المحاسبة الإبداعية غش محاسبي الذي يعد صورة من صور التهرب الضريبي.

كما وقفنا في الفصل الثاني على عدة مفردات ومصطلحات في القانون الضريبي مبهمة وغير واضحة، وهوما يطرح إشكالية المصطلح الجبائي وضرورة العمل على مفهوميته وتبيانه، نذكر منها التصريح الكاذب، الخطأ الفادح، تكرار الخطأ، السهو، الإغفال الخ ... وهذا كله يؤكد صحة الفرضية الثانية.

-**الفرضية الثالثة:** ممارسات المحاسبة الإبداعية من إخراج مهنيي المحاسبة (معدو القوائم المالية) وتحت إشراف إدارة المؤسسة، كما أن التحقيق الفعال يستلزم محقق كفء وأمين، فأمر الاحتيال ليس من الفراغ بل هو انحراف في السلوك الأخلاقي والنزاهة (أخلاقيات المهنة)، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، الحوكمة الضريبية كنظام رشادة ضريبية وتقريب بين المكلف والإدارة تساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا كله يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

-**الفرضية الرابعة:** على الرغم من محدودية عدد القضايا المعالجة في إطار التحقيق وبطء معدل الدوران وقلة الإمكانات البشرية، فإن مخرجات التحقيق تنطوي على أن هناك تهرب ضريبي معتبر يعد نزيف للخزينة العمومية، كما أن أخطاء العينة المدروسة غالبيتها ذات طابع محاسبي وغير صحيحة أو ناقصة هدفها التهرب الضريبي، وقد مست هذه التجاوزات تقريبا كل بنود المحاسبة من الحساب ح/1 الى الحساب ح/7، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

2-نتائج الدراسة: من خلال هذه الدراسة نستخلص النتائج التالية:

-التحقيق المحاسبي والجبائي ليس اعتداء أو تعنيف للمكلف بل هو نمط رقابي هدفه التأكد من مدى دقة وصحة المحاسبة في إطار اجراءات تناقضية تضمن حقوق الإدارة والمكلف معاً.

-إدارة الضرائب طرف خارجي أساسي في الاستفادة من المعلومات المحاسبة والمالية التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسات لغاية تأسيس الأوعية الضريبية وتصفية الحقوق المستحقة، لذا فالقانون الضريبي له سلطة إبداء الراي حول المحاسبة بمناسبة ممارسة حق التحقيق والرقابة.

خاتمة

–للقانون الضريبي سلطة واسعة في الحكم على المحاسبة الى حد رفضها ووضعها على الهامش وتقدير الأوعية بطريقة أحادية، وهذا يعد أخطر تصادم بين المحاسبة والجباية.

–تم تدارك أمر اعتماد طرائق التحقيق خارج المحاسبة (الحساب المالي وحساب المواد) من المشرع الضريبي الا في حالة خاصة منها رفض المحاسبة وهذا استجابة لمبدأ ان إدارة الضرائب إحدى مستعملي القوائم المالية وأن المحاسبة تخدم عدة أطراف داخلية وخارجية أخرى والكل يستعمل المعلومة المنتجة حسب حاجاته.

–هناك تباين وغموض في استعمال المصطلح في متن القانون الضريبي، حيث هناك عدة وضعيات يعاقب عليها القانون دون ضبطها وتحديد مفهومها بدقة، وهذا الأمر يخلق تلاعب وتعسف في استعمال الحق من طرف اعوان الرقابة.

–المحاسبة الإبداعية تتضمن احتيال محاسبي الذي يعد شكل من أشكال التهرب الضريبي وهو ما يعني أن المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي وجهان لعملة واحدة.

–وراء ممارسات المحاسبة الإبداعية خفة يد وسلوك غير أخلاقي وانحراف في السلوك المهني السوي لمهني المحاسبة ويمكن تواطؤ للمحقق الجبائي، وهذا رغم وجود ميثاق أخلاقيات المهنة للمحاسبة ومدونة أخلاقيات أعوان الادارة الجبائية يتضمنان الواجبات والمسؤوليات والجانب الردعي.

–قنن المشرع إمكانية فحص المحقق لمحاسبة المؤسسة الكترونيا وبالوسائل الإلكترونية المتوفرة، وهذا ما يساهم في تسريع عملية التحقيق والفعالية في الحكم على مخرجات المحاسبة.

–عمليات التحقيق المنجزة فعالة رغم قلتها كما تبقى غير فعالة بالنظر لحجم المجتمع الضريبي، ومؤشرات الدوران والتغطية الرقابية والعنصر البشري لا ترقى للمستوى المطلوب مما يشكل نقطة ضعف في جهاز الرقابة الجبائية.

–هدف التحقيق في المحاسبة ليس فقط استرجاع أموال التهرب الضريبي بل يتعداه لتقديم المساعدة للقضاء الاداري في فض النزاع وهذا في غياب قضاء متخصص.

3-توصيات الدراسة:

بحكم تعمقنا في دراسة هذا الموضوع ومن خلال النتائج المتوصل إليها، يمكن وضع جملة من التوصيات وهي:

-تعزيز ضمانات المكلف في إطار التحقيق لحماية حقوقه ومنع التعسف الإداري، كتقليص مدة التحقيق في عين المكان، تعيين مستشار أو محاسب للمكلف في حالة غياب مهني المحاسبة او التخلي عن مهامه، التشديد على حالة رفض المحاسبة، الغاء العمل بالتنظيم غير المقنن، إبعاد الطرائق خارج المحاسبة.

-ضرورة احتواء القانون الضريبي للفروض والمبادئ والطرق المحاسبة والتناسق معها والتي مازالت غير معترف بها جبائيا مثل الاهتلاك حسب الوحدات المنتجة، تغيير نسبة الاهتلاك، المؤونات، خسائر القيمة، عدم تسقيف الأعباء غير المبالغ فيها، الخ...

-العمل على ضبط مفاهيم ومصطلحات القانون الضريبي لتحقيق توافق بين الأطراف في تكييف الوقائع وضمان مبدأ الوضوح والمفهومية والعدالة الضريبية.

-الصرامة في تطبيق أخلاقيات المهنة لكل من مهنيو المحاسبة وأعوان الرقابة وتفعيل المتابعة الجزائية والمدنية والتأديبية لممارسي ومسببي المحاسبة الإبداعية.

-ضرورة وجود الإرادة السياسية لتغيير معطيات العمل الرقابي عامة والتحقيق خاصة وذلك بتوفير العدد الكافي من المحققين مع اشتراط الاحترافية والأمانة وتقوية الإمكانات المادية والقانونية وتحسين ظروف العمل ضماناً للفعالية ومستوى تغطية رقابية مقبول.

-إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عمليات التحقيق المحاسبي والجبائي بداية من رقمنة إجراءات التحقيق من الأخطار الى الورد الفردي وإجراءات مخاطبة المكلف ورقمنة الطرق المعتمدة ومخرجات التحقيق وهذا لإضفاء الشفافية.

-إنذار المصالح القضائية بحالات تحقيق تمثل مناورات تدليسية وحالات تزوير لمباشرة المتابعات القضائية ما يسمح بردع مثل هكذا ممارسات سلبية.

–توسيع عمليات التحقيق ليشمل أشكال أخرى من المحاسبات، نذكر المحاسبة الفلاحية، البنكية، محاسبة التكاليف، وكذا قطاعات لأنشطة أخرى نذكر المهن الحرة، المناجم، النقل، الخ ...كقطاعات مولدة للثروة.

– التعاون والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومخابر البحث العلمي لحلحلة المسائل في هذا الشأن والاستفادة من مخرجات الجامعة.

4–آفاق الدراسة:

يمكن أن تكون هذه الدراسة منطلق لأبحاث مستقبلية تخص:

–التحقيق المحاسبي والجبائي للتجارة الإلكترونية؛

–المصطلح العلمي بين المحاسبة والجباية؛

–التباين والاختلاف بين المحاسبة والجباية؛

–مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في إظهار الاحتيال المحاسبي.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

قائمة المراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية

1-قائمةالكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين "إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة-معيار التدقيق الدولي رقم 240 (مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند التدقيق)،2003.
2. أسامة سميح شعبان وسمير ابراهيم البرغوثي، **مبادئ المحاسبة المالية**، جامعة الزيتونة الأردنية، قسم المحاسبة، زمزم ناشرون وموزعون، 2012.
3. أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
4. أقاسم قادة وقدي عبد المجيد، **الوجيز في المحاسبة الوطنية**، أطلس للنشر، الجزائر، 1993.
5. أنور أحمد الشبراوي، **المحاسبة الإبداعية**، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، مصر، .2017
6. إيمان إبراهيم حسين، **المراجعة والرقابة في نظم المحاسبة**، كلية التجارة، جامعة دمنهور، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2018.
7. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS**، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2015.
8. بن زارع رابح، **المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر،2014.
9. بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، دار هومة، 2016.
10. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية**،الأوراق الزرقاء،الجزائر،2011 .
11. حنيش علي، **مقدمة في علم الضريبة**، منشورات دار الكتاب، الجزائر، 2011.
12. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، جامعة الزيتونة الأردنية، 2015.
13. رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة، 2014.
14. رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة، 2013.

15. رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار ومكتبة حامد، عمان، 2004.
16. زكرياء محمد بيومي، **الطعون القضائية في ربط الضريبة على الدخل**، القاهرة، 1974.
17. صالح بزة، أمينة بن خزناجي، **جباية المؤسسة**، دار الباحث، الطبعة الأولى،الجزائر، 2020.
18. صالح حميداتو، **المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2019 .
19. طلال محمد علي الججاوي، إيمان جواد أحمد الخفاجي، **محاسبة الاستدامة والشفافية**، دار الأيام لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2019.
20. عباس عبد الرزاق، التحقيق **المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى،الجزائر، 2021.
21. عبد المجيد قدي، **مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات**، دار الخلدونية، الجزائر، 2018.
22. عبد المجيد قدي، **مواقف وآراء اقتصادية**، دار هومة، الجزائر، 2016.
23. علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، دار هومة، 2017.
24. عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، دار هومة، الجزء الأول، 2018.
25. عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2018.
26. العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة،الجزائر، 2014.
27. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006م.
28. ف.شبلي، **قانون الإجراءات الجبائية**، قصر الكتاب، الجزائر،البليدة، 2010.
29. فروم محمد صالح، **جباية المؤسسة**، ألفا الوثائق، الجزائر، 2021.
30. قاسم الحربيتي، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحرباء، العراق، 2003.
31. كامل عبده أحمد السيد عاشور، **الإصلاح الضريبي وأثاره على النمو الاقتصادي في الصين**، المكتب العربي للمعارف الناشر، القاهرة، 2018.
32. كوسةفوضيل، **الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، دار هومة، الجزائر، 2010..

33. لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014.
34. لعياشي نور الدين، **المحاسبة المالية وفق SCF**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2018.
35. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2014.
36. محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
37. محمد حمو، منور أوسرير، **محاضرات في جباية المؤسسات**، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009.
38. محمد صبحي نجم،**شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم الخاص**–الطبعة 06، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.
39. محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية والضرائب**، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010.
40. محمود رمضان محمد، **الإبداع المحاسبي**، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبة الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005.
41. مسعود صديقي، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS**،دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014.
42. ناصر دادي عدون وآخرون، **دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
43. عائشة بوعزم، جرائم جبائية الشركات، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2020.
44. هوام جمعة، المحاسبة الإبداعية والإحتيال في التقارير المالية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2020،
45. يوسف دلاندة، **قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2014.

ب–الرسائل الجامعية :

46. حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013/2012.

47. عزة الأزهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية،** رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.
48. قدي عبد المجيد، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري الفترة 1988-1995،** أطروحة دكتوراه دولة علوم اقتصادية، فرع النقود والمالية، 1995.
49. لجلط هشام، **الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر،** رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، نقود مالية، جامعة المدية.
50. ماهر موسى درغام، **مدى إدراك محللي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصارف العامة في فلسطين)،** رسالة ماجستير محاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2011.
51. محمد الحبيب مرحوم، الاطار الفكري للنظام المحاسبي المالي ،النشر الجامعي،NPU، تلمسان،2020 .
52. محمد شوقي شادي، **دراسات في النظم المحاسبية، نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الإلكتروني،** دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
53. ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي،** رسالة ماجستير، علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2013/2012.
54. ونادي رشيد، **الاندماج الاقتصادي للسياسة المالية،** أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03، 2014/2013.
55. ونادي رشيد، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)،** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التخطيط، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2001.

ج-الملتقيات والمؤتمرات:

56. زايمي مولود، تيقرين إيمان، **تفعيل آليات تمويل المؤسسات المصغرة والناشئة في الجزائر،** الملتقى الوطني الافتراضي، المزايا الجبائية لعقد الإيجار التمويلي في المؤسسة، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 27 جانفي 2021.
57. زايمي مولود، عيسى ابراهيم رشيد، **تقييم تطبيقSCFبعد عشر سنوات من الممارسة، واقع جباية المؤسسة بعد تطبيق SCF،** الملتقى الوطني الأول، معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية، المركز الجامعي سي الحواس، بريكة، باتنة، يومي13-14 مارس 2019.

58. طالبي محمد، زايمي مولود، **الملتقى الوطني حول تبني SCF في الجزائر، إشكالية رفض المحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي**، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 02 و03 ديسمبر، 2019،
59. طالبي محمد، زايمي مولود، **فعالية الرقابة الجبائية**، الملتقى العلمي الوطني، تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، جامعة يحي فارس، المدية، 21 نوفمبر 2019.

د-المقالات العلمية :

60. أحمد خيدل، زهيدة كيسي، **جريمة التهرب الضريبي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات غرداية، المجلد14، العدد01، 2021.
61. زايمي مولود، شارفي ناصر، **مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية**، جامعة باتنة1، المجلد (22)، العدد(02)، ديسمبر 2021.
62. زايمي مولود، **مسار برنامج التحقيق من الانتقاء إلى التنفيذ**، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة02،المجلد 10، العدد02 ،2021.
63. زمام خليل، فتاك علي، **مدى أهمية المستندات في تنفيذ البائع لالتزاماته في البيع الدولي للبضائع**، مجلة البحوث في القانون والعلوم السياسية جامعة ابن خلدون، تيارت، المجلد 07، العدد 01، 2021
64. سلاف نواف المومني، مهند محمد العبيني، **الحوكمة الضريبية والإيرادات الضريبية**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة،العدد03، مارس، 2018.
65. عزور علي، عيادي عبد القادر، الحوكمة الضريبية كمدخل لتفعيل التنسيق الضريبي العربي، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ، المجلد 23، العدد01، 2020.
66. عوادية خديجة، **دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي**، مجلة المؤسسة،جامعة الجزائر03، المجلد 10، العدد01، 2021
67. لعروسي آسيا، **ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم المالية،جامعة المسيلة، المجلد 11، العدد 02، 2018.
68. محمد بوشوشة، **تقييم واقع الحوكمةالجبائية في الجزائر**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة،جامعة الوادي، المجلد04، العدد01، 2021.

69. محمد زيدان، **أهمية إرساء وتعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع المصرفي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 09، 2009.
70. مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، **أثر استخدام أساليب المحاسبية الإبداعية على القوائم المالية**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد04، جوان 2018
71. ناجمي جمعة، لمطوش لطيفة، **أثر إيرادات الجباية البترولية على الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر،مجلةالإستراتيجية والتنمية**،جامعة ابن باديس،مستغانم،المجلد 11، العدد04، جويلية 2021.
72. ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبية الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية**، مجلة العزي، العلوم الاقتصادية الإدارية، المجلد التاسع، العدد32، القادسية، العراق، 2015.

هـ-القوانين والمراسيم:

73. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ط2022.
74. قانون المالية 2014.
75. قانون الرسوم على رقم الأعمال، ط2021.
76. قانون الإجراءات الجبائية، ط2022.
77. قانون المالية 2021.
78. قانون المالية 2016.
79. القانون التجاري الجزائري، ط2007.
80. القانون رقم 10-01 (ج.ر رقم 2010/42) المؤرخ في 06/29 /2010 المنظم لمهنة الخبيرالمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
81. قانون الضرائب غير المباشرة، ط2021.
82. المديرية العامة للضرائب، دليل المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، طبعة 2017
83. قانون المالية 2009
84. وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب، قانون المالية 2021
85. قانون المالية2019
86. قانون المالية 2012
87. قانون المالية 2022، ج ر 2021/100.
88. قانون المالية 2006.

89. قانون الإجراءات الجبائية، ط 2022.
90. القانون 04-02 المؤرخ في 2004/06/23،القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، المادة (10)، ج ر رقم 2004/42.
91. المرسوم التنفيذي 97-290، المؤرخ في 22 ربيع الأول 1418، الموافق 27 يوليو 1997، المتضمن تأسيس الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية والتجارة.
92. المرسوم التنفيذي 98/96 مؤرخ في 17 شوال 1416 الموافق 6 مارس 1996، يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها (ج.ر رقم 1996/17).
93. المرسوم التنفيذي 10-299 المؤرخ في 2010/11/29، المتضمن القانون الأساسي لأسلاك الإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية 2010/74، المادة 79 منه.
94. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني 1430الموافق 7 ابريل 2009، المادة 23 منه.المتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
95. المرسوم التنفيذي 05-468 مؤرخ في 2005/12/10، شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسلم والفاتورة الاجمالية، ج ر رقم 2005/80 المادة (03) منه
96. المرسوم التنفيذي 08-242، ج.ر رقم 2008/45،المتضمن مهنة التوثيق.
97. المرسوم التنفيذي رقم 21-252 مؤرخ في 25 شوال 1442 الموافق 6 يونيو 2021، يتضمن الإدارة المركزية لوزارة المالية، ج.ر، رقم 2021/47، ص5، المادة01.
98. المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 2013/01/13، ج.ر رقم 2013/03، المادة2،يحدد درجة الأخطاء المهنية.
99. مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان 1427الموافق لـ 2006/09/18، ج.ر، رقم 59.
100. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ2006/09/18، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، رقم 2006/59
101. قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، (ج.ر رقم 2009/19).
102. القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المالي المحاسبي .

103. المرسومين الرئاسيين 22-138 و22-139، ج.ر رقم 2022/23المتضمن الزيادة الاستدلالية.
104. وزارة المالية (و.م)، المديرية العامة للضرائب (م.ع.ض)، **دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب**، الجزائر، 2021
105. وزارة المالية، م ع الضرائب، **مديرية العلاقات العمومية والاتصال**، جباية المهن الحرة، 2018.
106. قانون المالية 2020، المادة (22) منه.
107. قانون رقم 02-06 المؤرخ في 20فبراير 2006، المادة (06) منه.
108. قانون المالية 2002، المادة 32 منه، ج.ر رقم 79
109. قرار مؤرخ في 29 صفر 1443 الموافق 2021/10/6، يحدد الاختصاص الإقليمي للمصالح الجهوية لأبحاث والمراجعات، ج.ر، رقم 2021/90.
110. القرار الوزاري المشترك 2009/02/21 ،ج ر 2009/20 ،يحدد اختصاصات المصالح الخارجية لوزارة المالية.
111. الدستور الجزائري 2020، المادة 82 منه، الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة في 30 ديسمبر 2020.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

112. AHMED SADOUDI, **Droit Fiscal**, 2eme Edition, Edition Berti, Alger, 2021 .
113. André Margairaz et Roger, Merkli, **La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc**, Lausaune, 1985
114. BOUHADIDA Mohamed, **Comptabilité Financière algérienne**, clic Edition, Tome01,Algerie, 2013.
115. CHARLOTTE Disle, **introduction à la comptabilité**, Dunode, Paris, 2007 .
116. Claude Triquére, **Comptabilité et fiscalité des professions non commerciales**, groupe study rama-vocatis, France, 2010
117. Direction générale des impôts, DRV, instruction N°151 MF/DGI/DRV/2017, 27/12/2017.
118. Georges Lauglois et Micheline Friédéric et autre, M**anuel de comptabilité approfondie**, Editions BERTI, Alger, 2013
119. Instruction N°004/M.F/D.G.I, **Orientation Stratégiques du contrôle fiscal, 26/12/2012**
120. J. C Martinez, **La fraude Fiscal**, PUF, 1984
121. JEAN. M, **La qualité comptable, cadre conceptuel et critères de mesure, in revue française de comptabilité**, N°310, Paris, Avril 1999 .

122. IAN GRIFFITS, **creative accounting** : how to make your profits you want them to be , 1986
123. Ministere des Finances, DGI, **Guide de vérificateur de comptabilité**, édition 2001
124. Ministre des finances DGI, **Guide De Vérificateur**, mise à jour28/01/2003
125. Ministre finances, DGI, instruction N°95/MF/DGI/DRV SDCF/2019, 03/11/2019
126. OBERT. R, Comptabilité approfondie et révision, 3eme ed, Paris, Dunod, 2000.
127. Philippe. Collin, **La Vérification Fiscale,** Edition économica, Paris, 1979
128. Pierre Beltrame, **La Fiscalité en France**, 22e édition, hachette livre,Paris, 2018.
129. Rabah TAFIGHOULT, **Fiscalité algérienne**, 1er Edition, Aurès, Emballages EURL,Algérie 2019.
130. RédhaKhelassi, **Précis d'audit Fiscal de l'entreprise,** Berti Edition, Alger, 2013.
131. Stolowy. H and Breton .G, (2003) Account manipulationand proposed conceptual framework :A literature Review and proposed conceptual framenork" aviaitable.on-line at: http://www.emeraldinsight.com.

الملخص باللغة الأجنبية

Abstract:
Across this study, we endeavor to relate the tax variable represented in the accounting and tax investigation as the most important form of in-depth tax control and the accounting and financial variable, which is financial accounting, and whether the latter, through the in-depth tax examination, is a true and faithful accounting or an artificial creative accounting.
For that reason, the current study dealt in detail, analysis and installation investigation in accounting and its procedures, methods and conditions, the characteristics of legal and regular accounting, the conceptual framework and fraudulent creative accounting practices, as well as their relationship to tax evasion, as well as this study included the reality of the topic in practice.
The findings of this study showed several results, the most important of which is the possibility of employing accounting and tax investigations in measuring the degree and size of accounting manipulations, as well as the need to activate tax governance and strict application of professional ethics.

Key words :
Accounting and tax investigation, creative accounting, accounting fraud, taxes and fees, error, professional ethics.