

فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية  
حالة الجزائر خلال الفترة (2006-2016)

The effectiveness of fiscal control under the treasury of the tax  
administratio

The case of Algeria during the period (2006-2016)

أ. محمد قاسمي  
جامعة البليدة 2

**الملخص :**

تضطلع الإدارة الجبائية بدور هام في ظل الاقتصاديات الحديثة، باعتبارها نقطة الوصل ما بين المكلفين بالضريبة والخزينة العمومية، ووعيا بأهمية هذا الدور سعي المشرع الجبائي الجزائري لإحداث إصلاحات على هذه الإدارة من خلال إعادة هيكلتها بهدف تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، وكذا تطوير طرق التسيير من خلال اعتماد الأساليب الحديثة، وهو ما يعرف ببرنامج عصرنة الإدارة الجبائية، وسنحاول من خلال هذا البحث توضيح مدى فعالية الرقابة الجبائية في ظل برنامج عصرنة الإدارة الجبائية خلال الفترة (2006-2016).

**الكلمات المفتاحية:** عصرنة الإدارة ؛ الرقابة الجبائية؛ الغش الجبائي، التحقيق المحاسبي؛

**Abstract:**

In light of the importance of this role, the Algerian tax legislator seeks to reform the administration by restructuring it in order to reflect the principle of the single tax axes, as well as the development of methods of management through Adopting the modern methods, which is known as the program of tax administration, and we will try through this research to clarify the effectiveness of fiscal control under the program of fiscal management during the period (2006-2016)

**Keywords:** administration modernization; fiscal control; fiscal fraud; accounting investigation;

**مقدمة :** عند إقبال شخص ما على عمل معين خاصة الاقتصادي منه، فإنه في الغالب يقارن بين العائد من ذلك العمل والتكلفة أو المخاطرة الناتجة عنه، وهو ما يعرف اقتصاديا بالمبادلة بين العائد والمخاطرة، بحيث إذا كان العائد المتوقع أكبر من المخاطرة والتكلفة ، فإنه يزيد إقباله على هذا العمل ، أما إذا كان العكس فإنه يقل عنده الدافع على ذلك. وبالرجوع للنظام الجبائي الجزائري نجد أن المشرع الجبائي خول للمكلفين بالضريبة ملاً التصريحات الجبائية بمعرفتهم ، وهو ما يستغله البعض خاصة الذين ينعدم لديهم الوعي بأهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة في حياة المجتمع والدولة، في التزييف في هذه التصريحات من أجل التخلص من العبء الجبائي بطرق غير مشروعة ، وهو ما يعرف بالغش الجبائي.

يتجسد العائد من عملية الغش الجبائي في الحصول على أموال هي حق الدولة والمجتمع ، حيث أن خطورة ذلك لا تتوقف عند هذا الأمر بل تتعداه إلى التأثير على أوجه النشاط الاقتصادي من خلال استغلال ذلك في التأثير على أسعار منتجاته من خلال عدم احتسابها في تكلفة الإنتاج، وهو ما ينعكس على المشروعات القليلة التي لا يمكنها منافستها بهذه الطريقة. أما المخاطرة من هذه العملية ؛ فهي تتجسد في إمكانية اكتشافه من قبل الإدارة الجبائية بواسطة الآليات القانونية التي خولها لها المشرع الجبائي الجزائري ، وهو ما يعرف بالرقابة الجبائية، وهو ما يعرضه لعقوبات مالية وحتى جسدية ، من هنا تتجلى لنا أهمية

الرقابة الجبائية باعتبارها أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية من أجل ضمان حقوق الخزنة العامة من جهة ومن جهة أخرى توفير شروط المنافسة الشريفة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين.

باشرت الجزائر منذ أكثر من عشرية إصلاحات في شتي المجالات؛ مست في جانب منها الإدارة الجبائية من خلال إعادة هيكلتها على أساس أهمية المكلفين بالضريبة، وهو ما يعرف بالتقسيم الأفقي عوضا عن التقسيم العمودي الذي كان سائدا من قبل، هذا المشروع بدء في تجسيده سنة 2006 بظهور مديرية كبريات المؤسسات، كما أن هذه الإصلاحات لم تتوقف عند ذلك فقط بل شملت أيضا وسائل التسيير خاصة فيما تعلق بنظام المعلومات الجبائي، واعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد، هذا من جهة ومن جهة أخرى رسكلة الموارد البشرية باعتبارها أهم عنصر في نجاح أي عملية إصلاح. إن الهدف من إدراج هذه الإصلاحات هو إحلال الجبائية العادية مكان الجبائية البترولية، والتي تمثل المحور الأساس في تمويل الموازنة العامة، ومن أجل ذلك لابد من تقوية وسائل الوقائية و الردع لدي الإدارة الجبائية ولعل أهمها الرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار يمكن طرح التساؤل التالي :

- ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في ظل برنامج عصرنة الإدارة الجبائية خلال الفترة 2006-2014؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية الرئيسية، يمكن طرح التساؤلات التالية:

- ما هي أشكال وواقع الرقابة الجبائية في الجزائر؟.
- هل الرقابة الجبائية آلية وقائية أم ردعية؟.
- هل برنامج عصرنة الإدارة الجبائية هو حتمية، أم هو تحول طبيعي؟.
- إلى أي مدى تم تجسيد هذا المشروع على أرض الواقع؟.

كما يمكن بناء الفرضيات التالية:

- لم يتمكن برنامج عصرنة الإدارة الجبائية من تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر؛

**المحور الأول: مدخل لمفهوم الرقابة الجبائية**

تضطلع الإدارة الجبائية بمهام حساسة، باعتبارها حلقة الوصل ما بين الخزينة العمومية و المكلفين بالضريبة، وفي هذا الإطار خولها المشرع مجموعة من الوسائل الوقائية والردعية في نفس الوقت، والتي من بينها الرقابة الجبائية.

**أولا: تعريف الرقابة الجبائية**

تعتبر الرقابة الجبائية من أوجه الرقابة بصفة عامة، حيث يمكن تعريف هذه الأخيرة بأنها :  
- " هي احد مراحل العمليات الإدارية\*، والتي تتولي استكشاف الأخطاء، التي قد تحدث في احدي العمليات الإدارية، وتقويمها وبالتالي الحرص على عدم تكرارها مسبقا"<sup>1</sup>.

بالرجوع للرقابة الجبائية يمكن تعريفها كمايلي:

- 1- "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة."<sup>2</sup>
- 2- "تعتبر الرقابة الجبائية بامتياز الوسيلة التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة تجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب."<sup>3</sup>

\* تتمثل العمليات الإدارية في : التخطيط ؛ التنظيم ؛ التوجيه ؛ الرقابة ، على هذا الترتيب.

<sup>1</sup>- إيمان الحيارى ، تعريف الرقابة ، بحث متاح على موقع موضوع على الرابط التالي : mawdoo3.com تاريخ الاطلاع 2016/09/24 على الساعة 14.22.

<sup>2</sup> -Ahmed Hamini, "L'audit Comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001, P 172.

<sup>3</sup>- La lettre de la DGI ,DGI,DRC , N°58,2012,p 1 .

بناء على ما سبق يمكن إعطاء التعريف التالي للرقابة الجبائية:  
" نظام للبحث والتقصي الموضوعي للظواهر المختلفة الخاصة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها التصريح الجبائي الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية؛ بهدف التأكد من صدق بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات طبقا لما جاء في القانون الجبائي."

### ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

يؤدي تعقد عمليات الغش الجبائي ، بالإدارة الجبائية لإتباع مراحل مختلفة للرقابة الجبائية، فمنها ما يتم داخل الهياكل المكلفة بها ؛ وهو ما يعرف بالرقابة الداخلية ، ومنها ما يتطلب تنقل المفتشين إلى مقرات المكلفين بالضريبة ؛ وهو ما يعرف بالرقابة الخارجية.

- 1- تنقسم الرقابة الجبائية في الجزائر إلى ؛ رقابة داخلية وأخرى خارجية .
- 2- تلعب الرقابة الداخلية دورا مهما في كشف الأخطاء المرتكبة في عند ملا التصريحات الجبائية، وكذلك اقتراح الملفات للرقابة الخارجية ، اعتمادا على مجموعة من المعطيات .
- 3- إن المكلفين بالضريبة يعتبرون متحلين بحسن نية، وتُعتبر مبدئيا ووفقا للقانون التصريحات التي يكتبونها صحيحة وحقيقية، وبالتالي إثبات عدم صحتها والتدليس الذي قد تحويه يقع على عاتق الإدارة الجبائية<sup>4</sup>، ومن أجل ذلك وفي ظل محدودية الرقابة الداخلية تـلجأ الإدارة الجبائية إلى شكل آخر من الرقابة الجبائية؛ وهو الرقابة الخارجية أو المعتمدة؛
- 4- يهدف التحقيق في المحاسبة إلى التأكد من مصداقية الوثائق والدفاتر المحاسبية ، والتي تعتبر أساسية في ملأ التصريحات الجبائية.
- 5- يعتبر التحقيق المصوب؛ شكلا جديدا للتحقيق في المحاسبة ، ويهدف إلى التخصص في نوع واحد أو مجموعة من الضرائب ، في فترة زمنية تقل عن سنة .
- 6- يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية ؛ في مراقبة الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي.

### ثالثا : الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تجمع العلاقة الضريبية بين طرفين أساسيين ؛ هما الإدارة الجبائية باعتبارها ضامنا للحقوق العامة من خلال ضمان تحصيل الديون العامة المتمثلة في الضرائب، ومن جهة أخرى نجد الطرف الآخر يتمثل في المكلف بالضريبة هذا الأخير يقع على عاتقه توخي المصداقية في التصريح بمختلف أوجه نشاطاته ضمن التصريحات التي يكتبها دوريا، ولتنظيم هذه العلاقة حرص المشرع الجبائي الجزائري على ضبطها من خلال وضع هياكل مكلفة بهذه الرقابة ، وكذلك توضيح حقوق والتزامات كل جانب.

#### 1- الإطار القانوني للرقابة الجبائية

أسهب المشرع الجبائي الجزائري ؛ في توضيح هذا الإطار ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، حيث خصص لذلك عديد المواد القانونية ، وسنحاول توضيح حقوق والتزامات كل طرف .

#### 1- حقوق الإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بمجموعة من الحقوق يمكن إجمالها في مايلي:

<sup>4</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية العلاقات العامة والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2013، ص7.

أ- **حق الإدارة في الرقابة:** يتكون هذا الحق من التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر المحاسبية ، بالإضافة إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، والذي يسمى التحقيق المصوب سنة 2008.<sup>5</sup>

ب- **الحق في الاطلاع:** نصت المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات.<sup>6</sup>

ج- **الحق في التحقيق:** يسمح إجراء التحقيق لأعوان الضرائب المعنيين بالأمر بالتدخل بصفة مفاجئة لدي المدنيين بالرسم على القيمة المضافة، وكذا العاملين لحسابهم.<sup>7</sup>

د- **حق الاستدراك:** أقره المشرع الجبائي كحق من حقوق الإدارة الجبائية بموجب نص المادة (39) من قانون الإجراءات الجبائية، والتي حددت الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة الجبائية بأربع (4) سنوات\*.

## 2- التزامات المكلفين بالضريبة:

ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة باكتتاب مجموعة من التصريحات في الأجال المحددة وهو ما يمكن التعبير عنه بالالتزامات التصريحية، كما أوجب عليه التزامات من نوع آخر وهي الالتزامات المحاسبية، التي يمكن اعتبارها كدليل على أمانة وصدق التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية\*.

## 3- ضمانات المكلفين بالضريبة:

في مقابل السلطات القانونية المخولة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة، منح المشرع للمكلف بالضريبة جملة من الضمانات والحقوق، لحمايته من أي تعسف قد يلحق به من قبل أعوان الإدارة الجبائية، هذه الضمانات تنقسم إلى ضمانات قبلية ، أي قبل الشروع في عملية التحقيق الجبائي الميداني ، ومنها ما هو متعلق بعملة التحقيق الميداني، وأخرى عند نهاية التحقيق. وباستقراء المادتين 4/20 و 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية ، نجدها تنص على الضمانات التي تسبق عملية سريان التحقيق الجبائي ، خاصة فيما تعلق بإبلاغ المكلف بخضوعه للتحقيق ، من خلال تسليمه إشعار بالتحقيق، مرفقا بميثاق المكلف الخاضع للرقابة، وكذا منحه أجلا زمنيا من اجل تحضير نفسه، حيث تختلف مدة هذا الأجل باختلاف نوع التحقيق، فإذا كان هذا التحقيق متعلقا بالتحقيق المحاسبي ، تقدر المدة بـ10 أيام ، أما إذا كانت تتعلق بعملية التحقيق في الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين فان المدة تقدر بـ 15 يوم . كما أن الإدارة الجبائية يقع على عاتقها تحت طائل البطلان احترام مجموعة من الإجراءات أثناء عملية التحقيق الجبائي ، خاصة فيما تعلق بمدى سريان التحقيق في عين

<sup>5</sup>- ناصر مراد ، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص314.

<sup>6</sup>- المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2013).

<sup>7</sup> - **La lettre de la DGI N°58, Op.cit, p7**

\* إن انقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية في ممارسة حق الرقابة حيث خول لهم المشرع بموجب المادة (41) من قانون الإجراءات الجبائية تمديد هذه الفترات إلى سنوات مالية متقدمة تمت فيها عمليات وبيانات وأعباء لها أثر على السنوات المالية غير المتقدمة، ولكن التسوية تكون بإسم السنوات الغير المتقدمة فقط.

\* - يمكن الرجوع إلى:

général des impot2016. direction **guide pratique des déclarations fiscal** من اجل الاطلاع على مختلف التصريحات الجبائية

المكان ، تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية عبر ملزمة باحترام هذه المدة في حالة ثبوت استعمال المكلف طرقا تدليسية.

أما في ما يتعلق بالضمانات بعد انتهاء عملية التحقيق الجبائي الميداني ، فهي تتعلق على وجه الخصوص، بالحق في عدم تجديد التحقيق لنفس الضريبة ولنفس المدة ، إلا في حالة ثبوت استعمال طرقا تدليسية ، من طرف المكلف الخاضع للرقابة ، وكذا الحق في التبليغ بنتائج التحقيق ، والحق في الطعن في هذه النتائج سواء أمام الجهات الضريبية المختصة، أو أمام الجهات القضائية المدنية.

#### الجدول رقم (01): آجال التحقيق الجبائي عين المكان

| نوع التحقيق                             | نوع النشاط الممارس  | رقم الأعمال المحقق خلال سنة مالية | مدة التحقيق |
|---|---------------------|-----------------------------------|-------------|
| التحقيق المصوب في المحاسبة              | -----               | -----                             | 3 أشهر      |
| التحقيق في المحاسبة                     | مقدمو الخدمات       | أقل من 1000000 دج                 | 3 أشهر      |
|   |                     | أقل من 5000000 دج                 | 6 أشهر      |
|   | كل المؤسسات الأخرى  | أقل من 2000000 دج                 | 3 أشهر      |
|   |                     | أقل من 10000000 دج                | 6 أشهر      |
|   | جميع الحالات الأخرى | -----                             | 9 أشهر      |
| التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية | -----               | -----                             | 12 شهرا     |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المواد (5/20) ، (20 مكرر4)، (4/21) من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2013).

#### المحور الثاني : الإصلاح الجبائي بين الجيل الأول والثاني

عرفت الجزائر في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات، تحولات إقليمية ومحلية عميقة\* أدت إلى التأثير على النهج الاقتصادي المتبع ، من خلال الانتقال إلى اقتصاد السوق، والسعي للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وضمن هذا السياق كان من الضروري إجراء تغييرات في القوانين والنظم التي تحكم الاقتصاد الجزائري، حتى تتواءم مع هذه التغييرات الجديدة، وكذا سد الثغرات التي كانت تعاني منها. ومن بين الأنظمة التي كان من الضروري إعادة إصلاحها النظام الجبائي الجزائري، وضمن هذا السياق يمكن تقسيم الإصلاحات التي عرفها هذا النظام إلى العنصرين التاليين\*\*:

- **الجيل الأول :** والذي عرف فيه النظام الجبائي إعادة صياغة الأحكام الجبائية، وإدخال ضرائب نوعية جديدة، خاصة فيما تعلق بالضرائب التالية:

✓ **في مجال الضرائب المباشرة:** تعتبر كل من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

والضريبة على أرباح الشركات IBS أهم الضرائب المدرجة في هذا المجال.

✓ **في مجال الضرائب غير المباشرة:** يمكن اعتبار الرسم على القيمة المضافة أهم

الضرائب المستحدثة في هذا المجال

- **الجيل الثاني:** والذي مس فيه الإصلاح إعادة هيكلة الإدارة الجبائية على أساس أهمية المكلفين بالضريبة، وكذا اعتماد الطرق الحديثة في التسيير. وسنحاول في هذه المحور التعرف على أهم ما جاء به الجيل الثاني للإصلاحات الجبائية في الجزائر.

\* للتعرف على هذه التحولات راجع مراد ناصر، مرجع سابق ، ص 202-ص 215.

\*\* في نفس المعنى : براهيم حراش ، عصرنة الإدارة الجبائية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012.

### ثانيا: عصرنة الإدارة الجبائية كجيل ثاني للإصلاحات الجبائية

تمثل الإدارة الجبائية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه ، وهي كذلك مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية وذلك بحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي ، وهي بذلك توائم بين الجانب النظري والعملي أي التشريعي والتنفيذي<sup>8</sup> . وفي هذا الإطار تعلق مسار إصلاحات الإدارة الجبائية في مرحلته الأولى بإعادة صياغة الأحكام الجبائية، أما الجيل الثاني من فتعلق بإعادة هيكلة الإدارة الجبائية والذي شرع فيه منذ 2002م من خلال إعادة تنظيم الهياكل الإدارية على أساس أهمية المكلفين بالضريبة، كما أن هذه الإصلاحات لم تتوقف بل مست كذلك طرق التسيير.

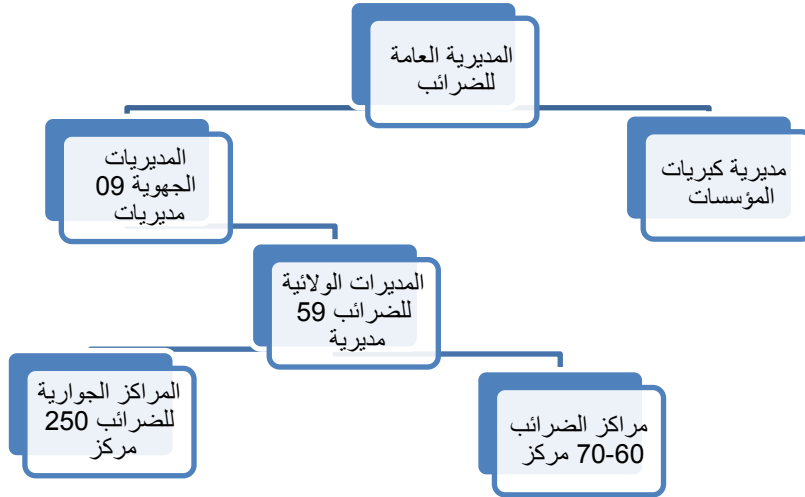
#### 1- إعادة هيكلة الإدارة الجبائية :

تمت هذه العملية وفقا لتوصيات صندوق النقد الدولي، حيث أوصي باعتماد التقسيم العمودي، عوض التقسيم الأفقي، من خلال إنشاء الهياكل التالية: مديرية لكبريات المؤسسات ومديرية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمهن الحرة. الأشخاص الطبيعيين.

\*\*\*

والشكل التالي يوضح ذلك :

#### الشكل رقم(01) : مخطط التنظيم الإداري الجديد للمديرية العامة للضرائب



المصدر: فريد حداد ، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 266.

<sup>8</sup>- صالح حسن كاظم، "مكافحة التهرب الضريبي...ضرورة ملحة في الحد من الفساد"، قسم البحوث والدراسات دائرة الشؤون القانونية، بحث متاح على الموقع [www.nazahza.iq/%cpdf](http://www.nazahza.iq/%cpdf) . تاريخ الاطلاع : 2016/09/12 .

\*\*\* لمزيد من المعطيات حول اختصاص كل مديرية راجع : القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها بالإضافة إلى . المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/09/2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

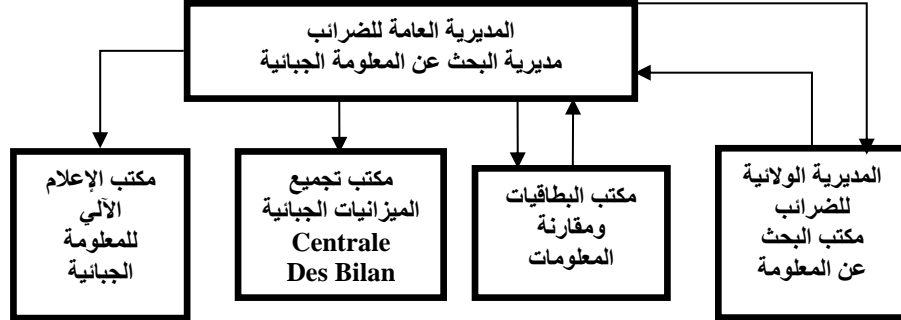
ويتضح لنا من خلال الشكل السابق أن الإدارة الجبائية تهدف من خلال إنشاء هذه الهياكل إلى تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، ولكن بالرجوع للواقع العملي نلاحظ أن هناك تأخر في تجسيد هذه المشاريع لعدة أسباب، فعلى سبيل المثال مديرية كبريات المؤسسات لم تجسد في ارض الواقع إلا في سنة 2006 ، بالرغم من انه كان من المفترض أن تدخل حيز التنفيذ سنة 2002.

## 2- وسائل التسيير :

في هذا الإطار تهدف الإدارة الجبائية إلى إدخال التكنولوجيا الحديثة في التسيير، خاصة فيما تعلق بنظام المعلومات الجبائي، وكذا اعتماد النظام المالي المحاسبي الجديد.

### أ- نظام المعلومات الجبائي :

إن نظام المعلومات هو نظام معلوماتي تسييري ومجال يسمح بالحصول على معلومات تهدف إلى تمرکز، وتنظيم، وإدارة، وتحليل المعلومات، ومراجعتهم اليومية، وتحيينها، ويمكن تصور نظام المعلومات الجبائي في الجزائر من خلال الشكل التالي:  
الشكل رقم(02) : تصور نظام للمعلومات على مستوى المديرية العامة للضرائب



المصدر: كمال رزيق، عبد الحليم فضيلي، " نظام المعلومات الجبائي الجزائري"، أعمال الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر، المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي، الجزائر، أفريل 2008، ص17.

بالرغم من أهمية هذا الآلية في النظام الجبائي الجزائري إلا انه شهد تأخرا في تجسيده ، ولكن من المقرر إطلاقه الفعلي في سنة 2017.

### ب- النظام المحاسبي المالي الجديد :

اعتمد هذا النظام في الجزائر بموجب المرسوم التنفيذي رقم(156/08) المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم(11/07)المتضمن النظام المحاسبي المالي.يهدف هذا النظام المحاسبي المالي الجديد لوضع أداة تكييف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر ، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وبالإضافة إلى ذلك تهدف لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية، حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين<sup>9</sup>. تجدر الإشارة إلى أن التطبيق الفعلي لهذا النظام في الإدارة الجبائية الجزائرية لم تكن إلا في سنة 2012 .

## 3- رسكلة الموارد البشرية:

<sup>9</sup> - شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الأول ، مكتبة الشركة الجزائرية ببودواو ، الجزائر ، 2008 ، ص 11 .

يعتبر العنصر البشري مهما في أي عملية، لهذا أعطت الإدارة الجبائية حيزا مهما في هذه الإصلاحات، وهذا من الجانبين المهني، أو حتى التأهيل العلمي..

الجدول رقم (02): درجة المستوي العلمي لموظفي المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31

| بيان            | الجنس | الدراسات العليا | الجامعي | الثانوي | آخر  |
|-----------------|-------|-----------------|---------|---------|------|
| المستوي المركزي | ذكور  | 11              | 405     | 89      | 84   |
|                 | إناث  | 4               | 184     | 139     | 104  |
| المستوي الخارجي | ذكور  | 118             | 3738    | 5889    | 2331 |
|                 | إناث  | 117             | 3362    | 2891    | 834  |
| المجموع         | -     | 250             | 7689    | 9008    | 3353 |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات المديرية العامة للضرائب، مديرية إدارة الوسائل والمالية.

لا يمثل حاملي الشهادات العليا إلا 1.23% من إجمالي الموظفين، وبالتالي وجب إعادة النظر في سياسة استقطاب الكفاءات، نظرا لأهمية وحساسية المهمة الموكلة لهم.

**المحور الثالث: واقع الرقابة الجبائية في ظل برنامج عصرنة الإدارة الجبائية**  
سنعتمد في تشخيص واقع الرقابة الجبائية على الرقابة الخارجية، باعتبارها تكون في الغالب الأكثر نجاعة في كشف عمليات الغش.

#### أولا: واقع التحقيق المحاسبي

يجب المكلفين بالضريبة سواء أكانوا أشخاصا معنوية أو طبيعية مسك محاسبية، تامة ومنتظمة، ولا تكون كذلك إلا إذا كانت موافقة لنصوص القانون التجاري خاصة المادتين (08) و (09) من القانون التجاري، وبالتالي يقع على عاتق الإدارة الجبائية التأكد من صحة وسلامة هذه المحاسبية وخلوها من أي تدليس بغية التهرب الجبائي، من خلال آلية التحقيق المحاسبي ويشتمل هذا الشكل على صنفين من التحقيق في؛ هما التحقيق في المحاسبية، والتحقق المصوب في المحاسبية.

#### 1- التحقيق في المحاسبية:

بعد اختيار الملفات التي ستخضع للتحقيق وإشعار المكلفين، تأتي عملية التحقيق المحاسبي الميداني، والذي يشتمل على فحص محاسبية المكلف من حيث الشكل والمضمون، وهو ما قد يترتب عليه تصحيحات جبائية، والجدول الآتي يوضح لنا نتائج الرقابة في المحاسبية في الجزائر من (2006-2013).

الجدول رقم (03): تطور نتائج التحقيق في المحاسبية خلال الفترة (2003-2013)

| بيان السنوات | عدد القضايا | الحقوق والغرامات المسجلة الوحدة=1 مليون دج | معدل النمو في القضايا (%) | معدل النمو في الحقوق والغرامات المسجلة (%) | مردودية الملف الواحد (دج) |
|--------------|-------------|--|---------------------------|--|---------------------------|
| 2006         | 2 228       | 73670                                      | 0                         | 0  | 33065539                  |
| 2007         | 2 194       | 14037                                      | 98,47                     | 19,05                                      | 63988222                  |
| 2008         | 2 374       | 20533                                      | 108,20                    | 146,27                                     | 8649468                   |
| 2009         | 2 483       | 74595                                      | 104,59                    | 363,29                                     | 30042610                  |
| 2010         | 1 989       | 41503                                      | 80,10                     | 55,63                                      | 20866426                  |
| 2011         | 1 444       | 34153                                      | 72,59                     | 82,29                                      | 23652053                  |



|          |        |        |        |        |         |
|----------|--------|--------|--------|--------|---------|
| 18644188 | 91,81  | 116,48 | 31359  | 1 682  | 2012    |
| 20041480 | 115,61 | 107,55 | 36255  | 1809   | 2013    |
| 13402471 | -----  | -----  | 367142 | 27 394 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.  
من خلال الجدول السابق يمكن تسجيل الملاحظات التالية :

- نلاحظ أن عدد القضايا المراقبة في إطار التحقيق في المحاسبة يرتفع في بعض السنوات؛ ويتراجع في سنوات أخرى، ولكن في كل الحالات تبقى هذه النسبة ضعيفة إذا ما قورنت بعدد المكلفين بالضريبة المسجلين في النظام الحقيقي، فمثلا في سنة 2013 تم تسجيل 448054 مكلف بالضريبة تابع للنظام الحقيقي، وأن عدد الملفات التي تم دراستها لنفس السنة في إطار التحقيق في المحاسبة يقدر بـ 1809 ملف؛ أي ما يقارب 5 % وهي نسبة ضعيفة.
- نلاحظ أن قيمة الغرامات والحقوق المسجلة بلغ أكبر قيمة سنة 2009 بمبلغ 74595 مليون دينار جزائري، بمرودية للملف الواحد تقدر بـ 30042610 دج، وهو ما يجلي لنا الحجم الكبير للغش الجبائي في الجزائر.
- نلاحظ أن الفترة (2010-2013) شهدت تراجعا في عدد الملفات المدروسة، وكذلك في مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة وهذا بسبب إدراج نوع جديد من التحقيق المحاسبي وهو التحقيق المصوب.
- نلاحظ أنه في بعض السنوات يزداد عدد الملفات أو المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق في المحاسبة، ولكن مردودية الملفات تتراجع؛ وقد يفسر ذلك بعوامل أخرى مثل؛ معايير اختيار هذه الملفات، وكذا كفاءة المحققين الذين يقومون بهذه العمليات.
- شهدت سنة 2006 إدراج مديرية كبريات المؤسسات، وهذا في إطار برنامج عصرنة الإدارة الجبائية، حيث تمثل هذه المديرية المحاور الجبائي الوحيد لأكثر من 2143 مؤسسة كبيرة.

## 2- التحقيق المصوب في المحاسبة :

تم إدراج هذا التحقيق بهدف زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق في المحاسبة، وكذا الزيادة في مدة التي تخضع لها هذه الملفات، والجدول التالي يوضح تطور هذا التحقيق :

الجدول رقم (04): تطور نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة خلال الفترة (2010-2013)

| السنوات | بيان | عدد القضايا | الحقوق والغرامات المسجلة (1مليون دج) | معدل النمو في القضايا (%) | معدل النمو في الحقوق والغرامات المسجلة (%) | مردودية الملف الواحد (دج) |
|---------|------|-------------|--------------------------------------|---------------------------|--|---------------------------|
| 2010    |      | 503         | 1 189                                | 0                         | 0  | 2365400,08                |
| 2011    |      | 586         | 1 434                                | 16,5                      | 20,6                                       | 2448795,53                |
| 2012    |      | 561         | 1 201                                | -4,26                     | -16,24                                     | 2141768,83                |
| 2013    |      | 571         | 1 954                                | 1,78                      | 62,69                                      | 3423092,57                |
| المجموع |      | 1 650       | 5 778                                | 14                        | 567,0                                      | 2594764,25                |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.  
من خلال الجدول السابق يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

- أن عدد الملفات المدروسة في تزايد مستمر من سنة لأخرى؛ حيث انتقلت من 503 ملف سنة 2010 إلى 571 سنة 2013 أي بزيادة قدرها 13%.
- نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة وبين الحقوق والغرامات المسترجعة كما يلي:
- أدي الارتفاع في عدد الملفات المدروسة للسنوات 2011 و2013 بالنسبة للسنوات 2010 و2012 علي الترتيب إلي الزيادة في قيمة الحقوق والغرامات المسترجعة .
- أدي الانخفاض في عدد الملفات المدروسة خلال سنة 2012 بالنسبة لسنة 2011 إلي التراجع في قيمة الحقوق والغرامات المسترجعة .
- يتميز التحقيق المصوب بأنه أكثر سرعة وأقل اتساعا وأقل شمولية من التحقيق في المحاسبة.
- إن طول مدة التحقيق المحاسبي في عين المكان تؤدي إلي عدم التقبل من المكلفين الخاضعين له؛

#### ثانيا: واقع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

لتوضيح واقع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة سيتم الاعتماد على النتائج المحققة خلال الفترة (2003-2013)، والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (05): تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة (2003-2013)

| بيان السنوات | عدد القضايا | الحقوق والغرامات المسجلة الوحدة = 1 مليون (دج) | معدل النمو في القضايا (%) | معدل النمو في الحقوق والغرامات المسجلة (%) | مردودية الملف الواحد (دج) |
|--------------|-------------|--|---------------------------|--|---------------------------|
| 2006         | 278         | 985  | 0                         | 0  | 3546234,96                |
| 2007         | 438         | 1 307  | 157,6                     | 133  | 2984624,71                |
| 2008         | 357         | 1 358  | 81,51                     | 104  | 3804345,9                 |
| 2009         | 381         | 1 288  | 106,7                     | 94,8                                       | 3381769,8                 |
| 2010         | 396         | 5 896  | 103,9                     | 458  | 14889282                  |
| 2011         | 204         | 1 633  | 51,52                     | 27,7                                       | 8005520,4                 |
| 2012         | 18          | 99   | 8,824                     | 6,06                                       | 5544573,3                 |
| 2013         | 299         | 1 507  | 1661                      | 1522                                       | 5041993,3                 |
| المجموع      | 3 090       | 16341  | .....                     | .....                                      | 56697153                  |

**المصدر:** من إعداد الباحثين اعتمادا على إحصائيات المديرية العامة للضرائب. نلاحظ من خلال الجدول السابق مايلي:

- زيادة عدد العمليات المنجزة من سنة لأخرى حيث انتقلت من 278 قضية سنة 2006 إلي 299 سنة 2013.
- ارتفاع حصيلة الغرامات والحقوق المسترجعة من طرف الإدارة الجبائية خلال الفترة (2003-2013) .
- يشكل عدد القضايا المنجزة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، نسبة 10% من عدد الملفات المنجزة في إطار الرقابة الجبائية، وهي نسبة ضعيفة ويمكن تفسير ذلك بصعوبة تطبيقه بسبب ارتباط هذا النوع من التحقيق الجبائي بالذمة المالية للمكلف، وما ينتج عنها من تدخل في الحياة الشخصية للمكلف وأفراد عائلته.

- تقدر مردودية الملف الواحد في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ب56697153,49 دج وهي أكبر من المحققة في إطار التحقيق في المحاسبي 13401471 دج.

#### الخاتمة:

في مقابل الحق الممنوح للمكلف بالضريبة والمتمثل في الحرية في ملا التصريحات الجبائية، خول المشرع الجبائي الجزائري الحق للإدارة الجبائية في مراقبة هذه التصريحات ، والتأكد من مدي صحتها، وبذلك يمكن اعتبارها المقابل المنطقي للنظام التصريحي، وبالرجوع لواقع هذه الآلية في ظل برنامج عصرنه الإدارة الجبائية نجد أنها لم تحقق النتائج المرجوة منها وذلك للأسباب التالية:

- التأخر في تجسيد هذا البرنامج على ارض الواقع، اثر بالسلب على فعالية الرقابة الجبائية؛ فعلى سبيل المثال ،لحد الآن لم يتم الانتهاء من بناء نظام المعلومات الجبائي والذي يعتبر الأداة الأساسية في انتقاء الملفات للرقابة الخارجية ، وكذا عدم الانتهاء من بناء المراكز الجوارية ومراكز الضرائب.
- افتقار الإدارة الجبائية للكفاءات البشرية المؤهلة كما ونوعا؛ وعدم القدرة على استقطابها ، نظرا لغياب التحفيز خاصة فيما تعلق بالأجور.
- غياب معايير دقيقة في اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق ، وكذا ضعف التنسيق فيما بين إدارة الضرائب وبين الإدارات الحكومية الأخرى، بالرغم من مكافحة ظاهرة الغش الجبائي يتطلب تضافر جهود الجميع.
- تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر رقابة بعدية ؛ أي أنها تتم بعد اكتتاب التصريحات الجبائي.
- إن عدم تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونيا لحالات الغش الجبائي المكتشفة في يؤثر بالسلب على فعالية الرقابة الجبائية؛
- كثرة التعديلات في القوانين الجبائية خاصة العضوية منها، يؤدي بموظفي الإدارة الجبائية، وكذا المكلفين بالضريبة بعدم القدرة على استيعابها.
- مما سبق يمكن التأكد من صحة الفرضية المساقة في المقدمة والتي مفادها أن برنامج عصرنه الإدارة الجبائية لم يتمكن من تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر. وبناء على نتائج التحليل، يمكن اقتراح التوصيات التالي:
- ضرورة الإسراع في تنفيذ برنامج عصرنه الإدارة الاجبائية ، خاصة فيما تعلق بإتمام بناء الهياكل الإدارية الجديدة وتسليمها، وكذا تزويدها بالوسائل التكنولوجية الحديثة من اجل مواكبة التطورات الحديثة في هذا المجال.
- ضرورة تدعيم الإدارة الجبائية بالموارد البشرية الكفوة من خلال تقديم التحفيز اللازمة لاستقطابها، هذا من جهة ومن جهة أخرى العمل على رسكلة الموارد البشرية العاملة ببرامج دورية ودائمة .
- الإسراع في تجسيد نظام المعلومات الجبائي من اجل أن يمد الرقابة الجبائية بالمعلومات اللازمة والدقيقة في الوقت والمكان المناسبين، لتسخيرها في برمجة و تنفيذ مختلف آليات الرقابة الجبائية.
- ضرورة تغطية النسيج الجبائي عن طريق الرقابة الجبائية، تطبيق العقوبات اللازمة والردعية علة حالات الغش الجبائي المكتشفة.

## قائمة المراجع:

- 1- إيمان الحيارى ، تعريف الرقابة ، بحث متاح على موقع موضوع على الرابط التالي :  
WWW. mawdoo3.com
- 2- Ahmed Hamini, "L'audit Comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001, P 172.
- 3- La lettre de la DGI ,DGI,DRC , N°58,2012,p 1 .
- 4- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة،مديرية العلاقات العامة والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2013،ص7.
- 5- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص314.
- 6- المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية .
- 7- La lettre de la DGI N°58.
- 8- guide pratique des déclarations fiscal direction général des impot2016.
- 9- براهيم حراش ، عصره الإدارة الجبائية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012.
- 10- صالح حسن كاظم، " مكافحة التهرب الضريبي...ضرورة ملحة في الحد من الفساد"، قسم البحوث والدراسات دائرة الشؤون القانونية،بحث متاح على الموقع [www.nazahza.iq/%cpdf](http://www.nazahza.iq/%cpdf) .
- 11- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 /02/2009،المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها
- 12- . المرسوم التنفيذي رقم :327/06 المؤرخ في 18/09/2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
- 13- فريد حداد ، أفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012.
- 14- شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الأول ، مكتبة الشركة الجزائرية ببودواو ، الجزائر ، 2008، ص 11 .
- 15- كمال رزيق، عبد الحليم فضيلي، " نظام المعلومات الجبائي الجزائري "، أعمال الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر،المركز الوطني للإعلام الألي والعلمي،الجزائر ،أفريل، 2008،