

تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقييم تصريحات المكلفين بالضريبة- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل-

EVALUATING THE EFFECTIVENESS OF THE ACCOUNTING INVESTIGATION IN ASSESSING THE STATEMENTS OF TAXPAYERS - CASE STUDY OF TAX DIRECTION IN JIJEL-

عبد الرحيم لواج

طالب دكتوراه

المدرسة العليا للتجارة

الجزائر

rahimlouadj@yahoo.com

ملخص:

نظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري التصريحي فإن الرقابة الجبائية حظيت بمكانة هامة فيه، باعتبارها الوسيلة الأكثر إستعمالا في إعادة تقويم التصريحات الضريبية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، ومن ثم إسترجاع حصيلة مهمة من الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها بطريقة ودية من طرف المكلفين، هذه الحصيلة تساهم في رفع نسبة مساهمة الجبائية العادية في تمويل ميزانية الدولة، وتشكل فعالية الرقابة الجبائية هدفا أساسيا تسعى الإدارة الجبائية إلى تحقيقه في إطار تحسين أدائها، نهدف من خلال هذا البحث إلى تقييم فعالية أحد أهم أشكال التحقيق الجبائي والمتمثل في التحقيق المحاسبي، من خلال إستخدام جملة من المؤشرات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية لتقييم الأداء، بمديرية الضرائب ولاية جيجل خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى غاية سنة 2015. وقد خلصت الدراسة إلى محدودية فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي، فرغم تحسن الحصيلة المالية لعمليات التحقيق المحاسبي المنجزة، إلا أنها مازالت بعيدة عن بلوغ الأهداف المخطط لها فيما يتعلق بتحقيق نسبة تغطية مقبولة، ويعود ذلك لعدة عوامل أهمها ضعف الإمكانيات البشرية والمادية التي تحوزها مديرية الضرائب.

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، التصريحات الجبائية، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي.

Résumé

Etant donné que le système fiscal algérien est de type déclaratif, le contrôle fiscal est en effet un moyen efficace pour rectifier les omissions et les insuffisances contenues dans les déclarations déposées par les contribuables, ce procédé permet de récupérer des montants importants non payés par les contribuables par une façon à l'amiable, et que devrait relever le taux de la contribution de la fiscalité ordinaire dans le financement des dépenses budgétaires, cette recherche a pour objectif d'évaluer l'efficacité des opérations des vérifications de comptabilité en utilisant des indices de gestion utilisés par l'administration fiscale dans l'évaluation de son performance dans la direction des impôts de la wilaya de Jijel, au cours de la période (2010-2015). Malgré l'amélioration de la rentabilité financière des opérations de la vérification de comptabilité, cette direction est loin d'atteindre ses objectifs planifiés concernant le taux de couverture. Les raisons sont multiples dont l'insuffisance de ces capacités humaines et matérielles.

Mots clé: Contribuable, les déclarations fiscales, contrôle fiscale, Vérification de comptabilité.

نظر لكون النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، فإنه يمنح هامش حرية معتبر للمكلف بالضريبة للتصريح بمدخله عند إيداعه للتصريجات الجبائية المنصوص عليها قانونا، وفي كثير من الأحيان تكون تصريجات المكلّفين غير صحيحة، نتيجة إحتوائها على أخطاء وإغفالات ترتكب بسوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة، لذا تحتفظ الإدارة الجبائية لنفسها بحق الرقابة على هاته التصريجات بغية التأكد من صدق وصحة المعلومات المحمولة ضمنها، وقد تلجأ الإدارة الجبائية إلى إعادة تقويم تصريجات المكلّفين بالضريبة، بناء على ما تجمعه من معلومات من مصادر متعددة حول مختلف العمليات التي قام بها المكلف بالضريبة وقيمة الإيرادات المحققة من طرفه. إن حسامة الأضرار التي يخلفها التهرب الضريبي وتنوع آثاره السلبية سواء كانت مالية أو إجتماعية جعل من قيام الادارة الجبائية بمحاربتة ومحاولة الحد منه أمرا بالغ الأهمية. هذه الأهمية تبرز من خلال قيام الإدارة الجبائية بتركيز جهودها الرقابية وتنوع أشكال أدائها لدورها الرقابي بين رقابة داخلية ورقابة خارجية، وتحديثها باستمرار يعد امرا ضروريا لمواكبة تطور أساليب التهرب والغش المستخدمة من طرف المكلّفين.

إن كسب السلطات المالية في الجزائر للتحدي الهام المتمثل في رفع نسبة مساهمة الجبائية العادية في تمويل نفقات الميزانية العمومية، والتي تمول في الوقت الراهن بنسبة كبيرة من إيرادات الجبائية البترولية يمر حتما عبر تحسين فعالية عمليات الرقابة والتحقيق الجبائي الذي تنفذه مختلف المصالح الإدارة الجبائية.

وانطلاقا من الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: كيف

تقيم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريجات المكلّفين بالضريبة على مستوى مديرية

الضرائب لولاية جيجل؟

❖ **أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم

التصريجات الجبائية للمكلّفين بالضريبة في ولاية جيجل، أي الوقوف على مدى نجاعة هذا الشكل

الرقابي في محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل.

❖ **أهمية الدراسة:** ويستمد البحث أهميته كون الرقابة الجبائية المعمقة أفضل الطرق المستخدمة في تقويم التصريجات الجبائية، حيث تسمح هذه الأخيرة باكتشاف الإغفالات والنقائص المتضمنة في تصريجات المكلفين بالضريبة، وتمكن الإدارة الجبائية من إعادة تقييمها واسترجاع لمبالغ مالية هامة متهرب من دفعها تدخل ضمن إيرادات الجباية العادية، مع العلم أن هاته الأخيرة تمثل حوالي 55% من الإيرادات الإجمالية للميزانية المستخدمة في تغطية النفقات العامة في السنتين الأخيرتين.

❖ **حدود الدراسة:** إن معالجتنا لموضوع تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريجات المكلفين بالضريبة جعل البحث يرتبط بجانبيين: جانب مكاني وجانب زمني، حيث تحدد الحدود المكانية للبحث في مديرية الضرائب لولاية جيجل، أما بالنسبة للحدود الزمانية فالبحث غطى الفترة الزمنية الممتدة من سنة 2010 إلى غاية 2015.

المحور الأول: التحقيق المحاسبي المفهوم ومراحل التنفيذ

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال وقد عرفت تنوعا وتطور ملحوظا مع تطور النظام الضريبي الجزائري، حيث عمد المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات الجبائية المتبنية إلى إدخال عدة تعديلات عليها وإستحداث عدة أشكال جديدة تكريسا للجهود الرامية إلى تفعيل دورها والرفع من مردوديتها في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، وسنحاول من خلال هذا المحور تسليط الضوء على أحد أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المتمثل في التحقيق المحاسبي.

1-1- مفهوم التحقيق المحاسبي: يعتبر حق الرقابة والتحقيق من بين أهم الصلاحيات التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية للقيام بمهامها، وتنقسم الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري إلى رقابة داخلية تتم داخل مكاتب الإدارة الجبائية، و رقابة خارجية تتم بتنقل محققي الإدارة الجبائية إلى مقر نشاط المكلف بالضريبة، ويعتبر التحقيق المحاسبي من بين أهم أشكال الرقابة الجبائية الخارجية.

1-1-1- تعريف التحقيق المحاسبي: يعتبر التحقيق المحاسبي من بين الأشكال الرقابة الجبائية الأكثر عمقا وشمولية، حيث يمنح القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية سلطة إجراء تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة المتعلق بأربع سنوات الأخيرة

للنشاط (غير متقدمة) ولحمل الضرائب التي يخضع لها المكلف ومن بين أهم التعريفات المقدمة للتحقيق المحاسبي نذكر ما يلي:

- عرفه الباحث " تيرري لامبير " بأنه: " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة عليها إذا إقتضى الأمر"¹.

- وحسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية التحقيق في المحاسبة عبارة عن " مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة للتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية والوثائق التبريرية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"².

يشمل نطاق التحقيق المحاسبي المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم ملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد على إلزامية مسكها القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي ويتضمن التحقيق المحاسبي الفحص والتدقيق في مجمل الوثائق والمستندات المبررة لمختلف العمليات التي قام بها المكلف كالفواتير، كشف الحساب البنكي، سندات التسليم، عقود الصفقات، عقود الايجار.... إلخ وتمارس الإدارة الجبائية حق التحقيق مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات المحاسبية.

1-1-2- خصائص التحقيق المحاسبي: ويمكن إبراز أهم خصائص التحقيق المحاسبي من خلال النقاط التالية:

- مبرمج أي يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا ويكون غير فجائي بالنسبة للمكلف نظرا لإلزامية إعلامه بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق.

- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يؤججه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة تم إقرارها قانونا.

- يهدف بصورة أساسية الي فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للسنوات الأربع الأخيرة للنشاط.

- يتم اجراء التحقيق المحاسبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يمتلكون رتبة مفتش على الأقل والذين يتميزون بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية.

- تختص فرق التحقيق التابعة للمدرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على المستوى الولائي، أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمرجعيات الجهوية مهمة تنفيذه.

ويمكن أيضا إبراز مميزات التحقيق المحاسبي بمقارنته مع بقية أشكال التحقيق الجبائي، حيث يعتبر هذا الأخير تحقيقا شاملا لكل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للأربع سنوات الأخيرة غير متقدمة على خلاف التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يعتبر شكل رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق في المحاسبة، ويتضمن التحقيق المصوب في المحاسبة فحص وتدقيق الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف، ولجمل أو لجزء من فترة غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة³، كما يعتبر التحقيق المحاسبي أكثر عمق واتساع من التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف كون هذا الأخير يطبق فقط على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي دون سواها. حيث يهدف التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف إلى مراقبة الإنسجام الحاصل بين مداخيل المكلف المصرح بها من جهة وحالة المكلف المالية والعناصر المكونة لنمط معيشتة ومعيشة أعضاء مقره الجبائي من جهة أخرى⁴.

1-1-3- مدة تنفيذ التحقيق المحاسبي: بغية تحديد مدة التحقيق المحاسبي عمد المشرع الجبائي الجزائري إلى استخدام رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف الخاضع للتحقيق وطبيعة نشاطه كمعيارين يفصلان في مدة إنجاز التحقيق المحاسبي ونستعرض من الجدول التالي مختلف آجال تنفيذ التحقيق المحاسبي حسب طبيعة نشاط ورقم أعمال كل مؤسسة:

الجدول رقم 01: مدة إجراء التحقيق المحاسبي

بقية المؤسسات	بالنسبة لمؤسسات الخدمات	طبيعة نشاط المؤسسة
		مدة التحقيق
رقم الأعمال	رقم الأعمال	
لا يفوق 2.00.000 دج	لا يفوق 1.00.000 دج	3 أشهر
يفوق 2.000.000 ويقل عن 10.000.000 دج	يفوق 1.000.000 ويقل عن 5.000.000 دج	6 أشهر
يفوق 10.000.000 دج	يفوق 5.000.000 دج	9 أشهر

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نص المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية

من خلال الجدول يتّضح لنا أنّ فترة إجراء المحاسبي تأخذ فترة أطول كلما إرتفع رقم الأعمال المحقق من طرف المكلف الخاضع للتحقيق، بما يسمح للإدارة الجبائية من التدقيق في مختلف الدفاتر المحاسبية للمكلف، حيث أن إرتفاع رقم الأعمال يصحبه في الغالب إرتفاع في عدد العمليات التجارية (شراء بيع، دفع مصاريف، دفع أتعاب قبض إيرادات.... الخ)، مما يتطلب ضرورة حصول المحققين الجبائيين على فترة زمنية كافية للقيام بمختلف أعمال التدقيق للوثائق التبريرية للعمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية للمكلف، كما نلاحظ أن المحققين يحصلون على فترة تحقيق أطول إذا كان النشاط الممارس من قبل المكلف الخاضع للتحقيق في مجال تقديم الخدمات، نظرا لتعدد التدقيق في هذا النشاط مقارنة ببقية النشاطات التجارية أو الإنتاجية. وتجدد الإشارة أن الإدارة الجبائية غير ملزمة باحترام الأجال السابقة الذكر، في حالة تحصل أعاونها على أدلة كافية تثب أن المكلف إستعمل طرق تدليسية (إحتيالية) أو قدم لمعلومات خاطئة أو غير كاملة خلال فترة التحقيق⁵.

1-2-1- مراحل سير التحقيق المحاسبي:

تمرّ عملية تنفيذ التحقيق الجبائي وخاصة التحقيق المحاسبي بثلاث مراحل أساسية بدءاً بالمرحلة التمهيديّة والتي تسبق بدأ أعمال فحص المستندات والوثائق والتدقيق في تصريحات المكلف ومقارنتها بالمعلومات المجمعة من مصادر خارجية أخرى، ووصولاً إلى المرحلة الأخيرة المتمثلة في تبليغ نتائج التصحيح الضريبي إلى المكلف المعني بالتحقيق.

1-2-1- المرحلة التمهيديّة لإجراء التحقيق الجبائي: إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون

للتحقيق الجبائي يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب كأهميّة رقم الاعمال المصرح به، تكرار التصريح بالخسارة في نتيجة المكلف، ضعف الهامش المصرح به مقارنة بالهامش الحقيقي، عدم خضوع المكلف للتحقيق مند مدة طويلة... الخ⁶. تعتبر هذه المرحلة ذات أهميّة كبيرة، لأنّ فعاليّة عمليات التحقيق ترتبط ببرمجة الملفات المكلفين التي تتضمن ملفاتهم إغفالات هامة يتم الكشف عنها في مرحلة التحقيق ومن ثم إسترجاع الحقوق المتهرب من دفعها، وتمر عملية إعتقاد برنامج التحقيق بمجموعة من الخطوات حيث تشرف في البداية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالتنسيق مع المصالح المكلفة بتسيير الملف الجبائي على إعادة قائمة للملفات المقترحة إدراجها في برنامج التحقيق والتي تقدم إلى المدير الولائي للضرائب والذي يتولى تحديد القائمة النهائية للملفات المقترحة للتحقيق آخذا بعين الاعتبار معايير الإنتقاء وتوجيهات المصالح المركزية والإمكانات البشرية المتوفرة (عدد المحققين)، ثم يتم إرسال القائمة الأولية إلى المديرية الجهوية للضرائب هذه الأخيرة وبعد فحص وتحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج التحقيق الجبائي لتحويلها إلى الإدارة المركزية وبالضبط الى مديرية الأبحاث والمراجعات، التي تتولى فيها المديرية الفرعية للبرمجة بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتحقيق⁷، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في برنامج التحق الجبائي الجبائية خارج البرنامج المحدد، ودون المرور على الإجراءات السابقة الذكر بناء على معطيات خاصة في حوزتها.

1-2-2- فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون: بعد سحب الملف الجبائي من المصلحة المكلفة بتسييره (مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب حسب الحالة) ووصوله إلى فرقة التحقيق، يقوم المحقق بإبلاغ المكلف بخضوعه للتحقيق المحاسبي، ويمنحه أجل 10 أيام لتحضير نفسه ووثائقه المحاسبية، حيث انه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم المكلف إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي⁸، وهذا طبقا للمادة 20 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية وبعد إنتهاء فترة تحضير المكلف لنفسه يباشر المحقق عمليات التدقيق والفحص بالتأكد من:

- الجانب الشكلي للدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف: حتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تكون منتظمة وأن تتوفر على الخصائص الثلاثة التالية: مطابقة للتنظيم المعمول به (نظام محاسبي ومالي)، كاملة (مسك كل الدفاتر)، ومبنية على الوثائق الثبوتية (فواتير، وصولات المخزون... الخ). وكما يمكن الحكم على أن محاسبة المكلف الخاضع للتحقيق صادقة ومقنعة إذا تبين أنها لا تحتوي على أخطاء جسمية وإغفالات متكررة ومعلومات غير صحيحة⁹. ومن خلال دراسة المحقق لمحاسبة المكلف من حيث الشكل يصل إلى قبول صريح لمحاسبة المكلف، قبول نسبي لمحاسبة المكلف أو رفض المحاسبة.

- مضمون الدفاتر المحاسبية: وبغرض التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف في تصريحاته الجبائية السنوية والشهرية بالتدقيق في مختلف قيم عناصر ميزانية المكلف المصرح بها، وكذا التدقيق حسابات التكاليف والايرادات المصرح بها في جدول حسابات النتائج، حيث تعتبر علمية التدقيق في حسابات الأعباء والايرادات ذات أهمية كبيرة، على إعتبار أن الطريقة التقليدية للتهرب الضريبي تتمثل في قيام المكلف إما بإخفاء إيرادات خاضعة للضريبة (عدم التصريح بها)، وإما القيام بتضخيم التكاليف المخصومة (إدراج تكاليف وهمية، تكاليف غير مبررة... الخ)¹⁰؛ بغرض التخفيض من قيمة الربح الخاضع للضريبة ويتمحور عمل المحقق فيما يخص حسابات الأعباء في التأكد من قانونية خصم الأعباء المصرح بها من طرف المكلف، أي تحقيقها للشروط العامة لخصم

الأعباء والتأكد من أن الأعباء المخصصة والمصرح بها من طرف المكلف لم تتعدى السقف المحدد قانونا بالنسبة للأعباء التي حدد لها المشرع سقف جبائي والمنصوص عليها في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.

1-2-3- تبليغ نتائج وإنهاء عملية التحقيق الجبائي : في الأخير وبعد قيام المحقق بفحص محاسبة المكلف بشكل كلي يتوصل هذا الأخير إلى نتيجتين إما صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف أو العكس، وفي كلا الحالتين يتوجب على المحقق الجبائي القيام بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف عن طريق إرسال إشعار بالتقويم أولي مع منحه مهلة للردّ على الإشعار، وبعد مناقشة النقاط المعتمدة في التصحيح الأولي مع المكلف يتم إرسال إشعار بالتقويم النهائي وإصدار الأوردة (الجداول) الضريبية التي تتضمن قمية الحقوق المعتمدة في التسوية الجبائية، أيّ الحقوق الضريبية المغفلة (التي تهرب المكلف من دفعها) بالإضافة إلى العقوبات الضريبية التي تكون على عاتق المكلف¹¹، لينهي المحقق عمله في الختام بكتابة التقرير النهائي والذي يعتبر ملخصا شاملا لعملية التحقيق.

المحور الثاني: تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية جيجل.

خصصنا هذا المحور من الدراسة لتقييم فعالية عمليات التحقيق المحاسبي المنفذة في مديرية الضرائب لولاية جيجل، وللحكم على مدى فعالية هذه الأخيرة استخدامنا مجموعة من مؤشرات التسيير المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية لتقييم فعالية الرقابة الجبائية في تقويم وتصحيح التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

2-1- عرض مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المحاسبي: في إطار عصنة وتحديث طرق تسيير الإدارة الجبائية شرعت المديرية العامة بداية من سنة 2003 في العمل على تقييم أداء مصالحها بناء على عقود الأداء، هذه الأخيرة تم تطبيقها من خلال اعتماد مجموعة من المؤشرات المرتبطة بالتسيير والتي تلمس مختلف جوانب عمل الإدارة الجبائية. فنجد مؤشرات خاصة بالرقابة الجبائية، بالوعاء، بالتحصيل المنازعات وبتسيير الموارد البشرية¹²، ونشير أنه تم إستعمال الحرف C وهو الحرف الأول

تقييم فعالية التقييم (المحاسب في تقويم مصرمحات المكلفين بالضرية..... ط.د. عبد الرحيم لواج

المكون لكلمة الرقابة "Contrôle" للدلالة على المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية مع إعطاء رقم لكل مؤشر وسوف نحاول فيما يلي عرض أهم المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية¹³:

عدد الملفات الجبائية المحقق فيها

$$- \text{مؤشر التغطية } C_2 = \frac{\text{العدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي}}{100} \times$$

العدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي

يعبر هذا المؤشر عن نسبة الملفات المحقق فيها من إجمالي الملفات المرعبة أي نسبة تغطية علميات التحقيق الجبائي المنفذة للعدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي والتي يمكن برمجتها.

عدد الملفات التي تم الإنتهاء من التحقيق فيها في 12/31/ ن

$$- \text{مؤشر إحترام اجال التنفيذ } C_7 =$$

عدد الملفات المرعبة للتحقيق

يعكس هذا المؤشر نسبة إتمام تنفيذ برنامج التحقيق المعتمد من طرف فرقة التحقيق ضمن الآجال المحددة قانونا، ويكمن إعتبار إرتفاع نسبة هذا المؤشر دليل على حسن تسيير رئيس فرقة التحقيق وكذا المحققين لعمليات التحقيق بإحترامهم للآجال المنصوص عليها قانونا.

قيمة الحقوق المسترجعة

$$- \text{مؤشر متوسط مردودية عمليات التحقيق } C_{12} =$$

عدد الملفات المحقق فيها

يظهر هذا المؤشر أن متوسط استرجاع الحقوق المتهرب من دفعها بالنسبة لكل عملية تحقيق منجزة إن إرتفاع نسبة هذا المؤشر يعتبر دليل على تحسن فعالية عمليات التحقيق التي تقوم لها الإدارة الجبائية في تحقيق أحد أهم أهدافها الأساسية والمتمثل في استرجاع أكبر قدر ممكن من الحقوق المتملص من دفعها من طرف المكلفين عن طريق تقديم تصريحات جبائية غير صادقة.

قيمة الحقوق المسترجعة

$$\text{مؤشر متوسط نتيجة المحقق الواحد } C_{13} = \frac{\text{عدد المحققين}}{\text{قيمة الحقوق المسترجعة}}$$

يدل هذا المؤشر على المردودية المتوسطة للمحقق الواحد خلال عمليات التحقيق الجبائي المنفذة ويعكس هذا المؤشر بصورة نسبية كفاءة المحققين وقدرتهم على كشف عن حالات التهرب الضريبي غير أنه لا يمكن الإعتماد عليه بصورة مطلقة للحكم على كفاءة المحققين لأنّ قيمة الحقوق المسترجعة من طرف المحققين ليست متعلقة فقط بالقدرات العملية والمهنية للمحقق، بل تتأثر بنسبة كبيرة بنوعية الملف المحقق فيه إن كان يحتوي إغفالات كبيرة أم لا.

2-2-دراسة مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المحاسبي:

بعد عرض الشق النظري المتعلق بالدراسة نصل إلى تقييم فعالية مختلف أشكال الرقابة الجبائية المنفذة في مديرية الضرائب لولاية جيجل في الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2015 وذلك من تحليل مؤشرات تقييم الرقابة الجبائية المحسوبة انطلاقا من مختلف الإحصائيات المجمعة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية جيجل.

2-2-1-دراسة مؤشرات تنفيذ التحقيق المحاسبي: من أجل الوقوف على مدي فعالية تنفيذ

برنامج التحقيق المحاسبي المعتمد من طرف الإدارة المركزية نعتد على عدة مؤشرات منها: مؤشر تنفيذ برنامج التحقيق المعتمد، مؤشر تغطية النسيج جبائي، مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها، والتي نوضح نتائجها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم 02: تطور مؤشرات تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي للفترة من سنة 2010 إلى 2015

2015	2014	2013	2012	2011	2010	البيان السنوات
46	45	57	36	38	44	عدد الملفات المبرمجة
100	100	100	100	100	100	نسبة تنفيذ البرنامج
2,36	1,96	2,03	1,47	1,88	1,26	مؤشر التغطية C ₂ %
97	97	100	88	97	90	مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الآجال المخطط لها C ₇ %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

يتضح لنا من خلال النتائج المبينة في الجدول تناقص في عدد الملفات المبرمجة في السنوات 2010، 2011، 2012 وهذا يرجع بالأساس الى محدودية الإمكانيات البشرية التي تتولى تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي (10محققين فقط) ، إلا أن عدد الملفات المبرمجة شهدت إرتفاعا ملحوظا خلال ثلاث سنوات الأخيرة (2013، 2014، 2015) ، وهذا راجع لتحسن الإمكانيات البشرية المخصصة لتنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي(إضافة 6 محققين جدد الى فرقة التحقيق)، ومن خلال دراسة نتائج مؤشر التغطية (C₂) خلال الفترة من سنة 2010 إلى غاية سنة 2015 يمكننا من القول أنّ نسبة تغطية عمليات التحقيق المحاسبي للنسيج الجبائي تبقي ضعيفة وبعيدة كل البعد عن المعدلات المخطط بلوغها من قبل الإدارة المركزية، والتي تحاول الوصول إلى تغطية ما يقارب 20% من النسيج الجبائي، حيث نلاحظ أن أعلى نسبة تغطية في الفترة المدروسة كانت سنة 2015 حيث بلغت 2,03%، غير أن هذا الإرتفاع في مؤشر التغطية خلال هذه السنة لا يرجع إلى ارتفاع الملفات الخاضعة للتحقيق بل يعود الى انخفاض عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي بفعل التغييرات المدرجة في قانون المالية لسنة 2014 والتي رفعت سقف رقم الأعمال المطلوب تحقيقه للخضوع للنظام الحقيقي مما ساهم بشكل مباشر في تخفيض عدد الملفات الخاضعة للنظام الحقيقي خلال سنتي

2014 و 2015 ، أما فيما يخص مؤشر إنجاز البرنامج ضمن الأجل المخطط لها (C7) فإننا نلاحظ أنه سجل نسب جد مقبولة (100%، 97%)، وهذا يعكس كفاءة المحققين المكلفين بعمليات التحقيق المحاسبي في التحكم في الأجل القانونية المخصصة لكل عملية تحقيق. وكذا كفاءة رؤساء فرق التحقيق والمدير الفرعي للرقابة الجبائية في الإشراف الجيد والمتابعة الدقيقة لتنفيذ برنامج التحقيق المعتمد في كل سنة، وقد تم تسجيل تأخر بسيط في إتمام بعض الملفات المبرجة في الأجل المسطرة خلال سنة 2012 والتي سجل فيها هذا المؤشر أضعف نسبة له (88%) وهذا راجع إلى الضغط الذي كانت تعاني منه فرق التحقيق نظرا لنقص عدد المحققين في تلك الفترة.

ونشير إلى أن جل عمليات التحقيق المحاسبي تم تنفيذها خلال الفترة المدروسة تمت في مقر فرقة التحقيق بناء على الطلبات المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين للتحقيق، رغم أن القاعدة العامة هي إجراء التحقيق المحاسبي في مقر نشاط المكلف من أجل الاطلاع بصورة أوفى على جميع المعلومات الخاصة بالمكلف وبطبيعة نشاطه وعدم الاكتفاء بالتدقيق في الدفاتر المحاسبية فقط، التي قد تضلل المحققين نظرا لاحتوائها على قيم دفترية مصرح بها تختلف عن القيم الحقيقية (كما هو الحال بالنسبة للمخزون الحقيقي من السلع والمواد الأولية)، وهذا ما يمكن إعتبره نقطة سلبية يجب معالجتها من خلال عدم قبول طلب المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي إلا للضرورة القصوى وإجراء أكبر عدد من عمليات التحقيق في مقر نشاط المكلفين.

2-2-2-دراسة المردودية المتوسطة للملف الواحد وللمحقق الواحد: بعد دراسة المؤشرات المتعلقة بتنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي، تنتقل إلى دراسة المردودية المتوسطة للقضية الواحدة او الملف الجبائي الواحد (المؤشر C₁₂)، والمردودية المتوسطة للمحقق الواحد (المؤشر C₁₃) حيث يعكس المؤشر الأول جودة البرنامج التحقيق المعتمد، في حين يعكس المؤشر الثاني كفاءة المحققين الذين يقوم بعمليات التحقيق المحاسبي، ويمكن عرض النتائج الخاصة بكلا المؤشرين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 03: المردودية الجبائية المتوسطة للقضية للوحدة وللمحقق الواحد

الوحدة دج

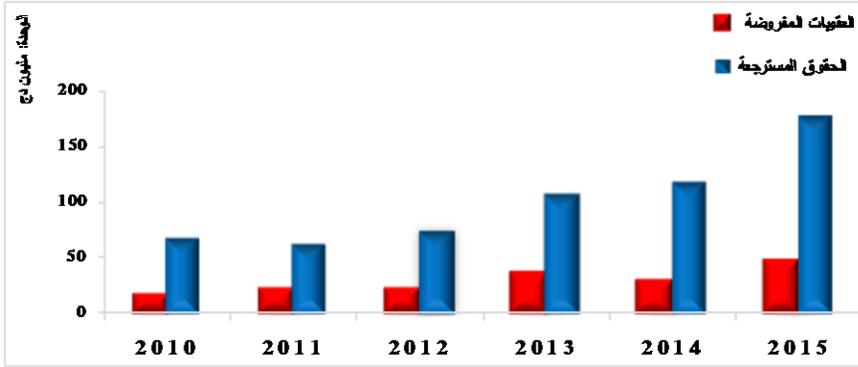
2015	2014	2013	2012	2011	2010	البيان السنوات
3.829.715	2.599.590	1.867.858	2.025.555	1.619.147	1.514.314	المردودية المتوسطة للقضية
10.362.759	6.875.975	6.273.350	6.067.665	5.593.420	6.057.256	المردودية المتوسطة للمحقق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

يتضح لنا من خلال نتائج المبينة في الجدول والمتعلقة المردودية الجبائية المتوسطة للقضية الواحدة (المؤشر C_{12}) أن السنتين الأخيرتين سجلتا تحسن واضح في قيمة هذا المؤشر، هذا ما يعكس تحسن نوعية الملفات المرجحة حيث يشير التطور الإيجابي لهذا المؤشر إحتواء الملفات التي خضعت للتحقيق المحاسبي على إغفالات مهمة تم الكشف عنها، في حين عرف المؤشر الخاص بالمردودية المالية المتوسطة للمحقق الواحد (المؤشر C_{13}) تحسنا مستمرا خلال الفترة المدروسة، وقد سجل أعلى قيمة له في سنة 2015، ويدل التطور الإيجابي لهذا المؤشر تحسنا في كفاءة وقدرات المحققين الذين يعملون في فرق التحقيق، واكتسابهم خبرة مع مرور الوقت سمحت بالرفع من المردودية المتوسطة لكل محقق خاصة في السنتين الأخيرتين.

2-3- الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي: يعتبر الهدف الرئيسي من عمليات التحقيق المحاسبي هو إسترجاع الحقوق المتهرب من دفعها بطريقة ودية من طرف المكلفين أي إعادة تقويم او تصحيح التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، ونعرض من خلال المخطط الموالي تطور المردودية الجبائية لعمليات التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 الى سنة 2015:

الشكل رقم 01: تطور نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2015



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوضعية الإحصائية السنوية S 37، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

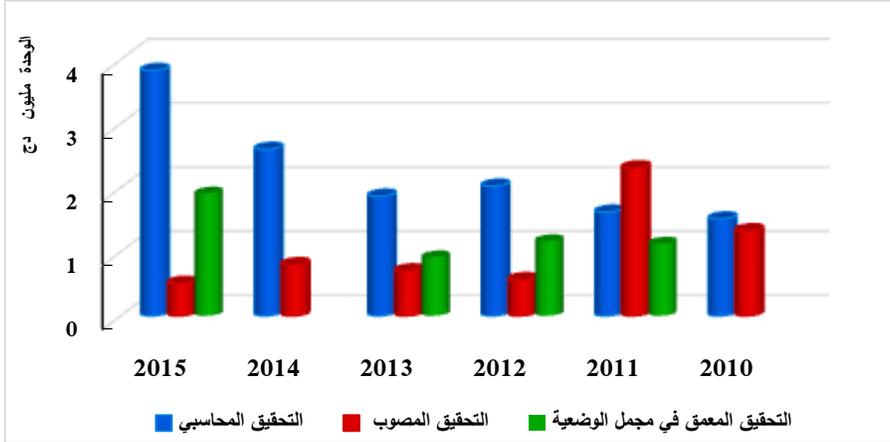
من خلال قراءة المخطط أعلاه والذي يتضمن حصيلة عمليات التحقيق المحاسبي التي قامت بها فرقة التحقيق نسجل ارتفاع مستمرًا في قيمة الحقوق المسترجعة خلال الفترة المدروسة ، وهذا دليل على تحسن فعالية عمليات التحقيق المحاسبي التي تتم على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل من سنة إلى أخرى، كما نلاحظ أن سنة 2013 شهدت تزايدًا معتبرًا في قيمة الحقوق المسترجعة بحيث إرتفعت بنسبة 46% مقارنة بالحقوق المسترجعة سنة 2012 ، و إرتفعت بنسبة 50,66% سنة 2015 مقارنة بنسبة 2014، هذا التحسن المعتبر يرجع بالأساس إلى ارتفاع عدد الملفات المحقق فيها من جهة (معالجة 46 ملف سنة 2015 مقارنة بمعالجة 30 ملف فقط سنة 2013) ومن جهة ثانية تدعم فرقتي التحقيق بعدد معتبر من المحققين سنة 2013 حيث إرتفع عدد المحققين من 10 محقق إلى 16 محقق، حيث تم إضافة ستة محققين شباب (تحت سن 35 سنة) يتمتعون بالكفاءة المطلوبة لفرقتي التحقيق، هذا ما ساهم في رفع المردودية الجبائية لعمليات التحقيق. كما

يمكن إرجاع الارتفاع المستمر في قيمة الحقوق المسترجعة إلى البرمجة الحسنة للملفات الجبائية الخاضعة لهذا الشكل الرقابي حيث يعكس إرتفاع الحقوق المسترجعة تضمن الملفات المرجلة لإغفالات مهمة، كما أن إرتفاع العقوبات الجبائية المطبقة يرجع بالأساس إلى الإرتفاع الحقوق المسترجعة التي تعتبر الأساس التي يتم من خلالها حساب قيمة هذه العقوبات الجبائية كنسبة مئوية من قيمة الحقوق المغفلة.

2-4- مقارنة نتائج مختلف أشكال التحقيق الجبائي

من أجل الحكم على فعالية التحقيق المحاسبي يجب مقارنته مع بقية أشكال التحقيق الجبائي المعتمدة في النظام الجبائي الجزائري (التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف) يمكن الأخذ بمعيار متوسط الحصيلة المالية للقضية الواحدة كعيار للمقارنة بين لمختلف أشكال التحقيق الجبائي، على إعتبار أن أحد أهم الأهداف المرجوة من إعتقاد وإنتاج مختلف برامج التحقيق الجبائي بصفة عامة هي إسترجاع الحقوق المتهرب من دفعها بطريقة ودية من طرف المكلفين وهذا من خلال الكشف عن مختلف الإغفالات والتخفيضات في قيمة الأسس المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، ويمكن عرض النتائج الخاصة بمتوسط الحصيلة المالية لمختلف أشكال التحقيق الجبائي خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2015 من خلال المخطط الموالي:

الشكل رقم 02: مقارنة متوسط مردودية القضية لمختلف أشكال التحقيق الجبائي خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2015



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية جيجل.

يتضح لنا بصفة جلية من خلال النتائج الموضحة في الشكل أعلاه، أن متوسط المردودية الجبائية للقضية الواحدة الخاضعة للتحقيق المحاسبي يفوق متوسط المردودية الجبائية لبقية أشكال التحقيق (التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف) خلال جميع سنوات عدا سنة 2011، والتي شكلت الإستثناء حيث كانت الحقوق الضريبية المسترجعة بالنسبة للتحقيق المصوب فيها أكبر من الحقوق الضريبية المسترجعة بفعل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف، وهذا يرجع بالأساس إلى أن نوعية الملفات المرجحة في إطار التحقيق المصوب كانت أفضل من الملفات المرجحة للتحقيق المحاسبي في تلك السنة. إن نتائج المخطط السابق يمكن اعتبارها كدليل على أن التحقيق المحاسبي يعتبر الشكل الرقابي الأكثر فعالية ونجاعة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بهدف التملص من دفع مختلف أنواع الضرائب بطريقة ودية في تصريحاتهم الشهرية والسنوية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري.

خاتمة:

في الأخير يتضح لنا جليا من خلال ما تم عرضه في هذه الدراسة أن مديرية الضرائب لولاية جيجل تبذل جهودا معتبرة من أجل محاربة ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى المحلي، من خلال التحقيق في التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة وإعادة تقويمها بما يسمح من إسترجاع حقوق ضريبة هامة متهرب من دفعها؛ مرتكزة في عملها الرقابي على جملة السلطات الممنوحة لها من طرف المشرع الجبائي، وباستخدام الإمكانيات المادية والبشرية الموضوعة تحت تصرفها وسمحت لنا دراسة فعالية التحقيق المحاسبي بالإعتماد على مجموعة من مؤشرات قياس الأداء المتعمدة من طرف الإدارة الجبائية من التوصل إلى النتائج التالية:

• تشهد معدلات التهرب الضريبي إرتفاعا مستمرا ويتضح ذلك جليا من خلال إرتفاع قيمة الحقوق المسترجعة في السنوات الاخيرة بفعل عمليات التحقيق المحاسبي المنفذة من طرف فرقة التحقيق التابعة لمديرية الضرائب لولاية جيجل.

• يعتبر التحقيق المحاسبي أفضل شكل رقابي حيث الحصيلة المالية مقارنة بقية أشكال التحقيق الجبائي حيث يمكن الإدارة الجبائية من استرجاع حقوق ضريبة هامة تم التهرب من دفعها بطريقة ودية من طرف المكلفين الخاضعين لهذا الشكل الرقابي.

• يتميز التحقيق المحاسبي بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية جيجل؛ نظرا لعدم تطابق نتائج مؤشرات التسيير المحققة مع النسب المراد الوصول لها، فرغم تحسن الحصيلة المالية لعمليات التحقيق المنفذة خلال السنوات الأخيرة، إلا أنّها تبقى بعيدة فيما يخص تحقيق نسب تغطية مقبولة للنسيج الجبائي على مستوى الولاية.

• بالرغم من أن التحقيق المحاسبي هو تحقيق يتم في مقر نشاط المكلف كقاعدة عامة، إلا أن جل عمليات التحقيق المحاسبي التي انجزت خلال الفترة المدروسة تمت في مقر فرقة التحقيق، مما يفقد هذا الشكل الرقابي أحد أهم مميزاته والمتمثلة في أنه رقابة الخارجية تتم في مقر نشاط المكلف.

• تبقى فعالية عمليات التحقيق المحاسبي المنفذة من طرف فرقة التحقيق التابعة لمديرية الضرائب لولاية جيجل محدودة بسبب ضعف الإمكانيات المادية والبشرية المسخرة لهذا الغرض.

❖ الاقتراحات

- بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يمكن تقديم جملة من الاقتراحات لمسؤولي الإدارة الجبائية بهدف تحسين فعالية عمليات التحقيق المحاسبي، هذه الاقتراحات يمكن حصرها في النقاط التالية:
- تكثيف الجهود الرامية إلى تحسين درجة الوعي الجبائي لدي المكلفين بالضريبة بالإستعانة بمختلف وسائل الإعلام، بهدف تحفيز المكلفين بالضريبة على أداء واجباتهم الضريبية وفقاً لأحكام القانون بشكل طوعي وتعزيز جسور الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف.
 - تحسين نوعية برمجة الملفات خاصة ما تعلق منها بالتحقيق والتحقيق في المحاسبة وذلك بالتدقيق الجيد في الملفات المقترح برمجتها من أجل الرفع من المردودية الجبائية لعلميات التحقيق المنفذة.
 - تدعيم الإدارة الجبائية بعدد كافي من المحققين والمفتشين بهدف رفع نسب تغطية عمليات الرقابة للنسيج الجبائي، وتفعيل عمليات التدخل والرقابة الميدانية للنسيج الجبائي.
 - عدم قبول طلب المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي لإجراء التحقيق المحاسبي في مكاتب الإدارة الجبائية إلا في حالة الضرورة القصوى، وتنفيذ أكبر عدد ممكن من عمليات التحقيق المحاسبي في عين المكان (مقرات نشاط المكلفين).
 - التركيز على رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية من خلال التكوين الجيد والمستمر في مجال المحاسبة والضرائب والقانون بالشكل الذي يسمح لهم بمواكبة تطور طرق التهرب الضريبي المستخدمة من طرف المكلفين، مع توفير جميع الوسائل المادية الضرورية لأداء أعوان الضرائب لمهامهم الرقابية.

¹ لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحرقات المكللفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع السلطة جامعة وهران 02، العدد 05، 2016، ص 108

² Charte de contribuable vérifiée, direction des recherches et vérification, direction générale des impôts, 2013.p.16.

³ La vérification ponctuelle une nouvelle procédure de control cible, bulletin d'information de la direction général des impôts N° 70, 2013, p.02.

⁴ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2014، ص 89.

⁵ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ وطي بوعلام، نحو إطار مقترح لفعيل البات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقي الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، يومي 20 و22 أكتوبر 2009، ص 7.

⁷ عوادي مصطفى وزين يوسف، الرقابة الجبائية على المكللفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر 2011، ص 48.

⁸ بكرتي بومدين ويوسف رشيد، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، العدد 2015، 15، ص 178.

⁹ سميرة بوعلام، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014 ص 110.

¹⁰ بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 54.

¹¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الطبعة الأولى، الجزائر، 2012، ص 88.

¹² محمد علاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015 ص 161.

¹³ Documents annexes du contrat de performance, direction des 'impôts de la wilaya de Jijel, 2009, p.05.