

الى سعادة الدكتور: سيد أعمر محمد رئيس الملتقى المحترم

جامعة غرداية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

المؤتمر الوطني حول:

الجباية بين التشريع والقضاء

2023

من إعداد الاساتذة:

الاستاذ الدكتور: محمد عجيبة - جامعة غرداية

الدكتور: بلوطار طارق - جامعة سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، التجارة - الجزائر

النقال: 0668064530 (00213)، [adjila\\_78@yahoo.fr](mailto:adjila_78@yahoo.fr)

عنوان الورقة العلمية:

متطلبات المنازعات الجبائية والتحقيق المحاسبي الجبائي الجزائري – المنطلقات والأسس

**تمهيد:**

من إشكالية الملتقى وقف المشرع والقضاء في وضع جبائي عادلة وحقيقية مع اعتبار الفاعلين في المجتمع الجباية بين التشريع والقضاء، تعتبر المنازعات الجبائية من بن المواضيع الهامة في المجتمع الجبائي خصوصا من الناحية الميدانية (العملية)، والمنازعات الجبائية هي تلك المنازعة التي تقوم بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة راجع لوجود خطأ أو لعدم تأسيسها، وعلى هذا المنطلق تعتبر فنيات وطرق التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية، وذلك الكشف من الاخطاء ولتقليل من كل الاخطاء وايضا التهرب الضريبي، من هنا في إطار بحث الدولة عن مصادر لتمويل نفقاتها تكون بديلة عن الجباية البترولية، وانتهاج سياسة العودة إلى الأصل من خلال الجباية العادية، حيث يتم هذا التحقيق المحاسبي الجبائي من خلال اتخاذ التدابير والإجراءات الموضحة في التشريع الضريبي التي تنطلق بجمع أكبر قدر من المعطيات والمعلومات الضريبية عن المكلفين بالضريبة، وتحديد المكلفين الخاضعين للتحقيق ثم اتخاذ الإجراءات والتدابير لممارسة حق التحقيق المحاسبي الجبائي، وجمع كل المحاضر والتقارير الوثائق و المستندات الضرورية، ومن هنا تنطلق عملية الفحص في المحاسبة للمكلفين بالضريبة من طرف أعوان مختصين في التحقيق، والتي من خلالها يتم كشف أي تجاوزات أو عمليات تدليستية و التي على أساسها يتم تعديل الأسس الجديدة للضريبة و تبليغ المكلف بالنتائج والحقائق المتوصل إليها

**أولا : تعريف التحقيق المحاسبي والجبائي**

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، 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.

التحقيق الجبائي هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف الخاضعين للضريبة، ففحص المحاسبة يسعى إلى البحث والتحري عن مدى صحة ومصداقية النتائج والمعلومات الواردة في هذه التصريحات وفقا للمعايير والقوانين المحاسبية والجبائية المعمول بها.

يهدف التحقيق المحاسبي الى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك باطلاع هذه المؤسسات على واجباتها الجبائية، فأثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها، والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه حيث يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات الناتجة عن هذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، على أن (التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية مقارنتها بعناصر الاستغلال واستثناء، وايضا على أنه (يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ما عدا إذا تم تقديم الكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائي مسكها. أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مراقب.<sup>1</sup>

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتمالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

## ثانيا : معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي الجبائي

تم عملية انتقاء الملفات التي ستخضع للتحقيق الجبائي من خلال عملية الاقتراحات السنوية العادية لمختلف المصالح الخارجية للإدارة الجبائية مديرية كبريات المؤسسات، المفتشيات، مراكز الضرائب

والمراكز الجوارية للضرائب) بناء على طلب الجهات المكلفة بالرقابة وعلى رأسها مديرية الأبحاث والتدقيقات لاسيما المديرية الفرعية للبرمجة كما يمكن اقتراح بعض الملفات في حالات طارئة أو مستعجلة بناء على المراقبة حسب الوثائق أو ظهور معلومات أو معطيات طارئة تخص سنوات مهددة بالتقادم، حيث تتم عملية الاقتراح هذه وفقا لشروط ومعايير غير ثابتة نذكر منها :

- مدى احترام المكلف للالتزامات الجبائية (إيداع التصريحات – مسك المحاسبة).
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للمستغل أو المسير أو الشركاء.
- التصريح بالعجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- التغير المستمر لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة التي توحى بوجود نية للتهرب الضريبي.
- عدم خضوع المؤسسة لمدة طويلة للتحقيق<sup>2</sup>.
- الاقتراح المتكرر للملف لعملية التحقيق.

### ثالثا : الإطار القانوني لعملية التحقيق الجبائي والمحاسبي

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية صلاحيات واسعة بخصوص مراقبة و تتبع التصريحات الجبائية التي تمثل في حد ذاتها واجبات المكلف بالضريبة كما أعطى في المقابل حقوق و ضمانات لهذا المكلف للصيانة وخلق جو مناسب يخص باحترام كل الأطراف.

### صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية :

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات واسعة تكاد تشمل كل المؤسسات والإدارات والأفراد مهما كانت صفتهم أو وضعيتهم من خلال القوانين والتشريعات التي منحت لها من طرف المشرع الجزائري بهدف تحقيق المصلحة العامة والحفاظ على مصالح الخزينة العمومية بمعاينة المخالفات، والاطلاع لدى جميع الجهات للحصول على المعلومات والوثائق التي تتخذ أو من شأنها أن تتخذ كقاعدة لتأسيس الضرائب والرسوم والإتاوات، وممارسة الرقابة على الأنشطة والتصريحات، والقيام بإجراء التحقيقات اللازمة والضرورية لاسترجاع الحقوق المغفلة.

**(1)- حق الرقابة :** تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها<sup>3</sup>.

يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة<sup>4</sup>.

تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند لحفظ المعلومات. إذا كانت المحاسبة مسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب تصريح من المكلف بالضريبة، في هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي<sup>5</sup>.

**(2)- حق الاطلاع :** الإدارة الضرائب صلاحيات واسعة في البحث والتحري لجمع المعلومات والبيانات التي تساعد أو يمكن أن تساعد على الحفاظ على المصالح العامة بالاطلاع لدى كل الجهات المعنية : الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات لا يمكن بأي حال من الأحوال، الإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أي كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها<sup>6</sup>.

يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشفة وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب اطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، وأن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة وذلك دون دفع مصاريف. كما تطبق هذه الأحكام كذلك على الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية، فيما يخص العقود المودعة لديهم<sup>7</sup>.

**(3)- حق إجراء التحقيق :** يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر.

يمكن لأعوان الضرائب طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر، وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة.

**(4)- حق الاسترداد التقادم :** يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات. إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لمايلي : تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها. القيام بأعمال الرقابة، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين ذات الطابع الجبائي<sup>8</sup>.

كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه اثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة<sup>9</sup>.

**(5)- حق المعاينة :** من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة<sup>10</sup>.

## **رابعاً : مراحل ومجريات التحقيق المحاسبي**

### **1 : إعداد وتنفيذ ومراقبة برامج التحقيق**

تقوم الإدارة الجبائية بإعداد برامج التحقيق التي تتم على مستويين محلي ومركزي وذلك حسب معايير لاختيار الملفات وبعد المصادقة على البرامج يتم الانطلاق في تنفيذها والسهر على مراقبتها<sup>3</sup>.

**أ. اقتراح برامج التحقيق :** تعد مرحلة اقتراح الملفات الواجب التحقيق فيها قاعدة أساسية لأعداد التحقيق، حيث تقوم مفتشية الضرائب بانتقاء أولي للملفات الخاضعة للتحقيق وذلك بالاعتماد على معايير معينة ذكرناها سابقاً، بعدها يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب للقيام بانتقاء ثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة، وبعدها إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب، تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها وذلك للحصول على القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة، ثم يتم تحويلها إلى مديرية البحث والمراجعات، وبالضبط إلى المديرية الفرعية للبرمجة، التي تقوم بدراسة وتحليل الاقتراحات معتمدة في ذلك على معايير معينة خاصة رقم الأعمال.

كما يدخل في برامج التحقيق الملفات التي تقترحها الفرق المختلفة وكذا الملفات التي تقترحها المديرية العامة للضرائب الخاصة ببعض المكلفين خارج البرنامج إذا رأت ضرورة لذلك مع تقييم الوثائق التبريرية اللازمة.

إلى جانب ذلك وقبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين بالضريبة المقترحين للتحقيق إلى المديرية العامة، على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية، وذلك لدى المفتشيات المعنية علماً أن القائمة المقترحة يجب أن ترسل إلى مديرية البحث والمراجعات قبل 20 نوفمبر.

**ب. إعداد برامج التحقيق :** يتم إعداد برامج التحقيق على مستويين محلي ومركزي وفي كل مستوى تقوم هيئة معينة بإعداد البرامج.

**\*- على المستوى المحلي :** تقوم إدارة الضرائب الولائية بإعداد برامج التحقيق المحلية وهذا انطلاقاً من اقتراحات رؤساء مفتشيات الضرائب الذين يقومون باختيار الملفات التي ستخضع لعمليات التحقيق وذلك على أساس معايير معينة.

كما تخضع لتوصيات المديرية العامة للضرائب وإمكانية التنفيذ وتدخل ضمن برامج التحقيق كذلك الملفات التي يتم اقتراحها من طرف مختلف المصالح الضريبية، جهوية كانت أم مركزي وحتى بلاغات المواطنين، شريطة وجود أدلة تثبت عمليات التهرب كما تدخل ضمن برامج التحقيق الولائي فقط ملفات المكلفين الذين يقل رقم أعمالهم للأربع سنوات الأخيرة عن :

- 40.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات والمهن الحرة.

- 10.000.000 دج بالنسبة للنشاطات الأخرى.

يتم إعداد البرامج الولائية لعمليات التحقيق خلال أسبوعين الأوليين من شهر أكتوبر من طرف لجنة خاصة مكونة من 05 أعضاء من بينهم مدير الضرائب الولائي، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية وأيضا رؤساء مكاتب التحقيقات.

قبل إرسال القائمة النهائية للمكلفين المقترحين للمديرية العامة، على رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التأكد من إقامة المكلفين المقترحين في العناوين المتوفرة عند المصالح الجبائية لدى رؤساء المفتشيات المعنية.

علما ان برامج التحقيقات يجب ان ترسل إلى المديرية العامة قبل 20 نوفمبر وهذا لإعطاء الرأي وإجراء بعض التعديلات وتقديم اقتراحات أن لزم الأمر، وبعد المصادقة على تلك البرامج يشرع في تنفيذها، كما لا يمكن إصدار البرامج التحقيق قبل استلام قبول المديرية العامة عليها و التي يجب ان تتدخل قبل 15 ديسمبر.

**\*- على المستوى المركزي :** في هذا المستوى تتكفل مديرية البحوث والتحقيقات بإعداد برامج التحقيقات عن طريق مصلحة البحوث والتحقيقات المعتمدة على نفس المعايير التي تعتمد عليها الهيئات المحلية لهذا الخصوص.

يتم إعداد برامج التحقيق مركزي على أساس:

- اقتراحات محققي التسيير.

- اتجاهات المديرية العامة في إطار الإستراتيجية الإجمالية لمحاربة التهرب الضريبي.

- معلومات محصلة من طرف مديرية البحوث والتحقيقات والمديرية العامة.

- كما تدخل في برامج التحقيق المركزي ملفات المكلفين الذين يساوي رقم أعمالهم لأربع سنوات الأخيرة أو :

- فوق 4.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات والمهن الحرة.

- 10.000.000 دج بالنسبة للنشاطات الأخرى.

والملفات التي تشكل صعوبة للتحقيق فيها والملفات التي هي محل نزاع بين أصحابها والهيئات الضريبية تخضع البرمجة المعدة من طرف مصالح البحوث والتحقيقات لنفس الأجال التي تخضع لها البرامج المحلية وكذا الإجراءات المتعلقة بإرسال البرامج للمديرية المركزية.

**2- تنفيذ ومراقبة برامج التحقيق :** بعد إتمام إعداد التحقيق والمصادقة عليها من طرف المديرية المركزية يتم الانطلاق في تنفيذها من طرف هيئات محلية و مركزية كل واحدة حسب اختصاصها.

وفيما يلي نبين تنفيذ برامج التحقيق على المستويين (المحلي والمركزي) :

أ)- **على المستوى المحلي :** على هذا المستوى المفتشيات الضرائب المكلفة بتنفيذ برامج التحقيق تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتم عملية التحقيق عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مفتشيات الضرائب تتكون كل فرقة من عونين محققين ورئيس فرقة وتسد لكل فرقة 3 إلى 4 عمليات تحقيق سنويا.

كل فرقة محققة مكلفة بتنفيذ العمليات المسندة أليها باحترام إجراءات التحقيق، حقوق المكلفين ومسك بطاقة المكلف التي يتم تسجيل فيها كل المعلومات الخاصة به وترسل هذه البطاقة شهريا إلى المديرية الجهوية للضرائب.

أما فيما يتعلق برئيس فرق التحقيق ، فيتم إخباره من بين المفتشين الرئيسيين الجامعين لشروط الرتبة، أما بالنسبة للهيآت لا تتوفر على الكفاءات اللازمة فيمكن اختيار رئيس الفرقة من بين العمال الحاملين لرتبة مفتش وخبرة 6 سنوات على الأقل بصفته محقق من المهام المسندة لرئيس الفرقة ما يلي :

- ضمان النظام العام وتطبيق قواعد العمل وسط فرقته.
- السهر على حضور الفعلي للأعوان المحققين في أماكن العمل.
- حضور أول تدخل بعين المكان، منافسة نتائج التحقيق، إعداد التعديلات، تقديم اقتراحات وحضور كل الأعمال المهمة كتجربة الإنتاج وجرد المحزونات.
- المشاركة في تركيز النتائج، التبليغ، المتوقعة وفحص ملاحظات المكلفين خلال تنفيذ برامج التحقيق.

كما أن فرقة تحقيق ملزمة بإعداد تقرير عن عملية محققة تشمل جميع المعلومات الخاصة بكل عملية تحقيق التعديلات، القرارات المتخذة والاقتراحات، وتقوم كذلك بإعداد إحصائيات سداسية يجب أن تحتوي على :

- عدد عمليات التحقيق وملفات المراقبة.
- عدد الأعوان المحققين.
- التعديلات التي تمت على الأسس الضريبية للمكلفين.
- جدول يحتوي على النتائج السنوية ومفصل لوضعية السداسي الثاني.

هذه الإحصائيات يجب أن يتم إعدادها وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب في 31 جويلية وفي 31 أوت إلى المديرية المركزية، بالنسبة لها هو متعلق بالسداسي الأول أما في السداسي الثاني ترسل في 31 جانفي إلى المديرية الجهوية للضرائب وفي 28 فيفري إلى المديرية المركزية كأقصى حد.

ب)- **على المستوى المركزي :** في هذا المستوى تقوم مديرية البحوث والتحقيقات بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها، وهذا بعد الحصول على قبول البرامج من طرف المديرية المركزية لتنفيذ البرامج، يتم تشكيل فرق لهذا الغرض على مستوى هذه المصالح على رأس كل فرقة رئيس يتم اختياره من بين المفتشين المركزيين.

ومن اجل قيام المديرية باعمالها الموكلة لها وتحقيق أهدافها فأنها تركز على مصالح البحث والتحقيقات الموجودة على المستوى الجهوي لناخذ على عاتقها أهم المكلفين.

هذه المصالح و التي عددها ثلاثة والموجودة على مستوى كل من الجزائر، وهران وقسنطينة ومن اجل القيام بعملية مراقبة تغطي جميع التراب الوطني، فقد تم إنشاء فرق لمصالح البحث والتحقيقات على مستوى بعض الولايات.

ويتم مراقبة تنفيذ البرامج على مستويين، وتتم المتابعة من طرف المديرية بطريقة إحصائية أو حقيقية، أو بطريقتين معا.

فعلى المستوى المحلي يكون مراقبة التنفيذ من قبل المديرية الجهوية للضرائب بطريقة إحصائية وحقيقية إذ تدور المراقبة الإحصائية حول فحص التقارير وبطاقات المكلفين المرسله إليها من طرف التحقيق، وتبليغ الهيئات القائمة على عملية الفحص بكل الملاحظات والاقتراحات من اجل تحسين الإجراءات وتجنب ارتكاب نفس الأخطاء وتوحيد طرق التدخل والتقديم على المستوى الوطني.

أما على مستوى المركزي عند قيام مصلحة البحث والمراجعات بتنفيذ البرامج، يتم مراقبة تنفيذ البرامج، يتم مراقبة تنفيذها مراقبة حقيقية أو إحصائية إذ يتم على مستوى هذه المديرية.

● متابعة تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتكون هذه المراقبة حقيقية.

● مراقبة إحصائية (عددية) على هذا المستوى كذلك، والتي تقوم بها المديرية الفرعية للبرمجة ويتم بنفس الطريقة على المستوى المحلي.

#### خامسا : الأعمال الأولية للتحقيق في المحاسبة

يقوم أعوان الإدارة الجبائية قبل المشروع في أعمال التحقيق ببعض الإجراءات الأولية، والتي تسمح بأخذ صورة كاملة وشاملة عن المكلف وذلك قبل الشروع في الإجراء الأول لعملهم والمتمثل في سحب ودراسة ملف المكلف بالضريبة، بغرض الحصول على معلومات دقيقة متعلقة بنشاطه واستغلاله.

كما يطلب العون المحقق من المصلحة الجبائية تزويده بالملف الجبائي للمكلف للاطلاع عليها معتمدا في ذلك على الصلاحيات الممنوحة له من قبل المشرع، كما يحق للعون للجوء إلى مصادر خارجية للاطلاع على تعاملات المكلف ومعرفة طبيعة نشاطه واستغلاله.

**1- سحب ودراسة الملفات الضريبية :** إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى ان الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

**1-1- بالنسبة للشخص الطبيعي يضم :** (الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، الوضعية العائلية، مقر السكن، منبع العائدات والتصريحات).

**1-2 بالنسبة للشركة يحتوي :** (طبيعية نشاطها، رأسمالها الاجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي، اسم المسير وحصته في رأس المال).

على العون المحقق التأكد من نظامية التصريحات السنوية بان يقوم بدراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط غير التجاري، الضرائب على الدخل الإجمالي، الضرائب على أرباح الشركات و كذا الوثائق الشخصية على الاستغلال الفردي، الشركاء و رأس مالهم في الشركة.

من خلال هذه المعلومات يمكن إعطاء لمحة على أجواء عملية التحقيق، فالمحقق إلى جانب الوثائق الجبائية يقوم بدراسة ميزانية المؤسسة المصرح بها من طرف محاسب الشركة.

- وأثناء دراسته لهذه التصريحات فإنه يتطرق إلى التصريح الخاص بالرسم على الأعمال، والتصريح الخاص بالضرائب المباشرة.

- بعد سحب و فحص الملفات ينتقل المحقق إلى اعتماد أخرى التي تمثل في الإجراءات الأولية.

**(2)- إعداد الوثائق التحضيرية :** وهي المرحلة التي ينتقل فيها المحقق من معالجة المعلومات الجبائية المتوفرة لديه عن المكلف بالضريبة إلى فحص تصريحاته المتواجدة في الدفاتر المحاسبية، ووثائق الإثبات المقدمة من طرفه وهي الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني قبل البدء في أعمال المراقبة، كسب الربح وكيفية التصنيع للمنتوج والآلات المستخدمة فيه، والتكنولوجيا المستخدمة ومعدل ضياع المادة الأولية الكم مسموح به أثناء عملية الانتهاج .

ومن خلال هذه المرحلة يسمح لإدارة الضرائب ممثلة في محققها إلى التأكد من صحة وثبوتية التغيرات المحاسبية وكذا مقارنة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة وتقييداتهم المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات.

وعلى المحقق خلال هذه المرحلة إعداد و تقديم مجموعة من الكشوفات والوثائق الثبوتية ومن بينها مايلي:

**-كشف مقارنة بين الميزانيات :** وتحتوي هذه الوثائق على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية الربع سنوات غير متقدمة وذلك أنها تسمح بتقدير تغيرات حسابات الميزانية، واختفاء أو ظهور حسابات جديدة في حساب المكلف بالضريبة، تزايد وتطوير اهتلاكات حركة القروض الخاصة بالمكلف بالضريبة.<sup>11</sup>

**كشف مقارنة حسابات النتائج :** هذا الكشف عبارة عن مجموعة من جداول حسابات النتائج لكل السنوات التي خضعت للرقابة و بناء على هذه الكشوفات يفحص المحقق حسابات النتائج للجداول والتي تسمح له من تقييم تطور رقم الأعمال، القيمة المضافة والربح الصافي لكل سنة، كما يقارن الأرباح الإجمالية و الصافية للسنوات التي لم تتقدم مع رقم أعمالها، اكتشاف التغيرات غير العادية لبعض بنود التكاليف و المصاريف

الملاحظ من خلال هذه العملية أنها تجري في مقر إدارة الضرائب دون الانتقال إلى مقر المؤسسة المراد مراقبتها أو الشخص الطبيعي محل الرقابة وتقوم إدارة الضرائب إذن بمجموعة من الأساليب التي تستخدم فحص الحسابات عن طريق المراجعة بالمقارنة ويتركز على أساس أن هناك علاقة ارتباط بين أرصدة الحسابات حيث تتوقف قيمة أرصدة بعض الحسابات على قيمة أرصدة حسابات أخرى كالعلاقة بين المبيعات ومصاريف البيع وتكلفة المبيعات.

**(3)- الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية :** من أجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية محالاً جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق وذلك باستعمال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة، نذكر منها :

**الممولين :** قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص الشركة قيد التحقيق فيها، حيث يجيز له القانون ذلك وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة

**الزبائن :** نفس الشيء فان زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كثنى بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة.

**البنوك :** فإنها ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص والتي تبين حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.

**الإدارات العمومية :** التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالاً وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك.

#### **سادساً : الشروع في التحقيق وإجراءات التقويم**

بعد الانتهاء من الأعمال تمهيدية خاصة دراسة الملف الجبائية تبدأ عملية التحقيق المحاسبي بإرسال أول وثيقة للمكلف بالضريبة وهي وثيقة الإشعار بالتحقيق وذلك قبل التدخل بعين المكان، إلا ان المحقق يمكن ان يقوم في حالات خاصة بإجراء مراقبة مفاجئة عند خطورة<sup>12</sup> .

**(1)- الإشعار بالتحقيق :**

**1-1** مستلم الإشعار بالتحقيق

**1-2** محتوى الإشعار

**1-3** المراقبة الجبائية.

**(2)- التدخل بعين المكان :**

**1-2** الاتصال الأول مع المكلف بالضريبة

**2-2** فحص المحاسبة وتحصيل المعلومات

**(3)- نتائج عملية التحقيق بعين المكان ونهايتها**

**(أ)- قبول المحاسبة :** قبول المحاسبة من قبل أعوان التحقيق يمكن أن يكون صريح أو نسبي.

**(ب)- رفض المحاسبة :** في بعض قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من التعميق وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة،

(ج)- تشكيل رقم الأعمال (القواعد الضريبية)

4- إجراءات ما بعد التقويم

**خلاصة:**

على اعتبار الضرائب مورد مهم للدولة وفي اطار المحافظة على المال العام، تختلف صور الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق ، و الغرض المراد بلوغه ، حيث خول المشرع الجبائي للإدارة حق ممارسة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية . بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، و نجد أن التحقيق المحاسبي هو شكل من أشكال التحقيق المعمق الذي تمارسه الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، تختص به المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . إذن فهو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف و فحص محاسبته مهما كانت الطريقة . حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية و التأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها .

إذا ليس التحقيق المحاسبي عرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك للمؤسسات من الاطلاع على واجباتهم الجبائية . كما أنه يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان . 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.<sup>13</sup>

**المراجع والهوامش:**

- 
- 1 <https://www.startimes.com/?t=29467744> سنار تمايز ، التحقيق المحاسبي 2023،
  - 22 عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من الخلل عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن ، دار الهدى عين مليلة ، الجزائر سنة 2012 ، ص 58.
  - 3 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 18 ص 9.
  - 4 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 19 ص 10 .
  - 5 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 20 – 3 ص 11.
  - 6 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 46 فقرة 1 ص 24.
  - 7 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 المادة 48 فقرة 1 و 3 ص 25 .
  - 8 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 33، ص 17.
  - 9 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 39، ص 23.
  - 2 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، المادة 40، ص 23.
  3. توكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهريب والغش الضريبيين ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بومرداس، ص 37
  - جغاب ابراهيم خليل ، صقر سفيان، دور التحقيق المحاسبي الجبائي في تصحيح الاسس الضريبية، مذكرة الماستر في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، 2019،
  - 11

---

12 تبوكيوت فاطمة ، اسماعيلي زهيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص37-45

ة مدونة المتخصص، مسار <http://ecomedfot.blogspot.com/2015/08/Accounting-investigation>  
التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية <sup>13</sup>