

جامعة غارداية
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
من إعداد الطالبة: زبيدة بن شعاعة
بعنوان:

دور التدقيق الجبائي في تعزيز رقابة المؤسسات الضريبية
- دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية لسنة 2015 -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/ 05/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ الدكتور /عزاوي عمر (.....أستاذ التعليم العالي-جامعة ورقلة)-رئيسا

الأستاذ/رواني بوحفص (.....أستاذ مساعداً-جامعة غارداية)-مشرفا ومقررا

الأستاذ/بن مولاي زينب (.....أستاذ مساعداً-جامعة غارداية)-مناقشا

السنة الجامعية: 2015 /2014

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

قالوا سبحانك لا علم لنا الا ما علمتنا انك
انت العليم الحكيم

صدق الله العظيم

سورة البقرة: الآية «32»

الإهداء

الى الفؤاد الطاهر الذي ضحى نور الهداية في عروق البشرية
الى معلم الناس الخير ... المشكاة الذي يأتى بها الهداة ..
الى رسول الانسانية رحمة للعالمين ...
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
الى القلب الذي يفيض بالحنان والشفاه الذي لا تمل الدعاء...
الى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها...
الى بحر تعجز الكلمات أن ترسو في شواطئها...
الى من كانت الجنة تحت قدميها ... أمي
إلى أبي رحمة الله عليهِ ويغفر له وللمؤمنين أجمعين
إلى من سكن القلب وكان بلسماً للجروح ومصدر سعادتي في هذه الحياة
أخواتي وأخواني وإلى زوجة أخي وبرايم عائلتي
إلى من عرفتهم في مشواري الدراسي وإلى أروع واصدق وأنبأ البشر
إلى اصدقائي المخلصين.
إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ولم ييخلوا علي بمساعدة أو إرشاد
أهدي تعبي هذا إلى كل باحث وطالب علم، ليضاف إلى ميادين البحث العلمي
أسأل المولى عز وجل أن يوفقي لما يحب ويرضى
وأن يجعل القرآن ربيع قلبي ونور صدري وذهاب همي وجلاء حزني
آمين.
إليكم جميعاً أهدي تعبي وجهدي.....

زبيدة

كلمة شكر

لا يسعني إلا أن أتوجه بجزيل الشكر بكل احترام وتقدير للأستاذ " روائي بوحفص " على قبوله الاشراف على هذا العمل، فكان نعم المشرف بنصائحہ، وتوجيهاتہ ودعمہ المتواصل للتوجيه في الدراسة.

وأشكر أساتذتي بجامعة غرداية وعلى رأسهم الأستاذة بهاز لويزة، والأستاذ طالب احمد نور الدين والأستاذ عبادة عبد الرؤوف، والأستاذ عزاوي عمر من جامعة ورقلة كما أشكر قسم علوم التسيير وأخص بالشكر سويد بوحفص

و أشكر كل من ساعدني من موظفي المديرية الولائية للضرائب ومفتشي الضرائب ببونورة و متليلي كما أشكر لجنة المناقشة على قبول المناقشة من أجل التصحيح والتصويب، وإعادة التوجيه لإثراء العمل.

وأخيرا أتقدم بجزيل الشكر لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة.

إلى كل هؤلاء جزاكم الله خيرا

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية، وقد طبقت هذه الدراسة بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية، ولتقصي آراء المستجوبين تم اعداد استبانة وزعت على الموظفين بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية ومفتشي ضرائب بنورة ومتليلي ومحافظي حسابات، وقد تم توزيع (50) استبانة واستعيد منها 42 استبانة، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وأساليب وأدوات احصائية لاختبار الفرضيات وللإجابة على أسئلة الدراسة، وتم حساب معامل ألفا كرو نباخ لمعرفة مدى صدق وثبات الاستبانة بحيث بلغ معامل الثبات 0.787.

وهو ما سمح بالإجابة عن الاشكالية الرئيسية من خلال التوصل الى أن التدقيق الجبائي له دور ايجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي من حيث أن برنامج التدقيق الجبائي وخاصة الفعال، وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية، ودقة عمليات التدقيق الجبائي تمكن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا من شأنه زيادة الايرادات الضريبية وتعزيز الرقابة الجبائية .

الكلمات المفتاحية: الجبائية، الرقابة الجبائية، التدقيق الجبائي، المكلف بالضريبة، التحقيق المحاسبي، المدقق الجبائي أعوان التحقيق .

Abstract

This study aims to find out the role of fiscal audit in strengthening fiscal controls. This study has been applied to the Directorate state taxes Ghardaia. And a survey respondents have been prepared and distributed a questionnaire on the staff of the Directorate state taxes Ghardaia. and Two taxes inspector Bounoura and Metlili and Governors of the accounts, have been distributed (50) identifying and restored them to 42 identify. The study relied on the descriptive and analytical methods and statistical tools to test hypotheses and to answer questions of the study. Crow was Alpha coefficient Nbach to see how much validity and reliability of the questionnaire so that reached stability coefficient of 0.787. It is allowed to answer the main dilemma by reaching a fiscal audit that has a positive role in improving the quality of fiscal statement. In terms of the fiscal audit program effective and private. and it is available from fiscal auditor and the process of scientific qualifications. and accuracy of the fiscal audits managed to encourage taxpayers to tax statements to be true and accurate and this would increase tax revenue and enhance fiscal control

Keywords: collection, fiscal control, fiscal audit, in charge of tax, accounting investigation, the auditor fiscal agents of the investigation.

قائمة المحتويات

I	الإهداء.....
II	كلمة شكر
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
V	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
VII	قائمة الاختصارات والرموز.....
VIII	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

06	تمهيد.....
07	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والتدقيق الجبائي
30	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
35	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية

37	تمهيد.....
38	المبحث الأول: طرق وأدوات الدراسة.....
44	المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها
58	خلاصة الفصل.....
60	الخاتمة.....
65	المراجع.....
70	الملاحق.....
79	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
39	الاستبيانات المسترجعة والملغاة والصالحة للدراسة	01
39	متغيرات الدراسة	02
41	قائمة التقييط حسب ليكارت الخماسي	03
43	قياس ثبات الاستبانة	04
44	نتائج اختبار كولومجروف سيمرنوف في توزيع البيانات	05
46	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب الجنس	06
47	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب المهنة	07
48	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب العمر	08
49	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب المؤهل العلمي	09
50	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب الخبرة المهنية	10
51	نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	11
52	نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	12
54	نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	13
55	نتائج اختبار <i>One-Sample Test</i> لمتوسط محاور الدراسة	14

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أنواع الرقابة الجبائية	01
23	دور التدقيق الداخلي	02
24	دور التدقيق الخارجي	03
25	أنواع التدقيق الجبائي	04
39	الاستبيانات المسترجعة والملغاة والصالحة للدراسة	05
45	رسم بياني للتوزيع الطبيعي للبيانات	06
46	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب الجنس	07
47	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب المهنة.	08
48	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب العمر	09
49	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب المؤهل العلمي	10
50	توزيع أفراد مجتمع العينة حسب الخبرة المهنية	11

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية	الاختصار/ الرمز
Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	IBS
Vérification de Comptabilité	التحقيق في المحاسبة	VC
Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	VASFE
Direction de Recherches et Vérifications	مديرية الأبحاث والمراجعات	DRV
Services de Recherches et Vérifications	مصالح الأبحاث والمراجعات	SRV
Direction de Wilaya des Impôts	المديرية الولائية للضرائب	DWI
Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات	DGE

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
72-70	الاستبيان	01
73	قائمة الاساتذة المحكمين	02
74	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بغرداية	03
77-75	تقرير خاص بعملية التحقيق المحاسبي	04
76	وثيقة خاصة بعملية الاشعار بالتحقيق المحاسبي	05
79	وثيقة التبليغ النهائي والتصحيحات الخاصة بالتحقيق المحاسبي	06

المقدمة

أ- توطئة

تعتبر ظاهرة النهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجه الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياستها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة هذه الظاهرة نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى للكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف، وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية وردعية في آن واحد التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية كبح هذا التريف الذي ينخر الاقتصاد الوطني، ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، نجد التدقيق الجبائي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف اعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، بهدف تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة .

ب- اشكالية البحث :

ومن هنا تتضح لنا الاشكالية الرئيسية : ما مدى مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز رقابة المؤسسات الضريبية بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية محل الدراسة ؟

وهو ما يدفعنا لطرح الاسئلة والتي يمكن تلخيصها في ثلاثة أسئلة فرعية وهي:

- 1 - ما هي الرقابة الجبائية وما اهميتها لدى المكلف بالضريبة ؟
- 2 - فيما تكمن العلاقة بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية ؟
- 3 - هل هناك فعالية للتدقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية محل الدراسة؟

ت- فرضيات الدراسة :

الفرضية الرئيسية : ان اعتماد المديرية الولائية للضرائب على التدقيق الجبائي يساهم في تعزيز الرقابة الجبائية هو ما يدفعنا إلى وضع الفرضيات التالية:

- تحقق الرقابة الجبائية منافع كبرى للمؤسسة كونها أداة قانونية اجبارية تطبق على المكلفين بالضريبة؛

- يساهم التدقيق الجبائي في تحسين أداء المؤسسة الجبائي من خلال الكشف عن الانحرافات والأخطاء وذلك باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية؛

- توجد فعالية للتدقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب محل الدراسة بغرداية ؛

ث- مبررات اختيار الموضوع : هناك دوافع شخصية وموضوعية لاختيار الموضوع

- مبررات ذاتية:

✓ التعرف على أنواع ومراحل سير عملية التدقيق الجبائي ومعايير المدقق الجبائي؛

✓ التعرف على الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر ؛

✓ الموضوع حديث وجدير بالدراسة خاصة في جانب التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية ؛

➤ مبررات موضوعية :

❖ أختير هذا الموضوع بدافع التعريف لمهنة التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية؛

❖ ضرورة تفعيل التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية لاهما بمثابة الاهتمام الكبير لكثير من الباحثين

والمختصين في هذا المجال ؛

❖ التعرف على أنواع الرقابة الجبائية المطبقة من قبل المديرية الولائية للضرائب بغرداية ؛

ج- أهداف وأهمية الدراسة :

- أهداف الدراسة :

➤ تبيان الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية ؛

➤ التعرف على الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ؛

➤ تشخيص ظاهري التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية و تبيين دورهما الفعال في التصدي لكل أنواع الغش

والتهرب الضريبي بالمديرية الولائية للضرائب محل الدراسة ؛

➤ ابراز أهمية التدقيق الجبائي ؛

➤ ابراز أهم أنواع التدقيق الجبائي ؛

➤ التعرف على حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية؛

-أهمية الدراسة :حيث تم تقسيمها الى أهمية علمية وأهمية عملية

أهمية علمية :تبع أهمية الدراسة من أهمية الضرائب في الاقتصاد الوطني ومساهمتها في تمويل الخزينة اذ أنها

مورد أساسي في تمويل النفقات العامة للدولة ولها دور فعال في انعاش الاقتصاد ودفع عجلة التنمية

الاقتصادية للدولة.

➤ أهمية عملية: توضيح أهمية الاهتمام بالتدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية مما يسمح لنا بالخروج بأفكار وتوصيات عملية يمكن أن تستفيد منها المؤسسة في دعم نشاطها والتصدي لظاهرة التهرب الضريبي لما له من أثر سلبي على التنمية الاقتصادية .

ح - حدود الدراسة :

✓ حدود مكانية: أجريت الدراسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بولاية غرداية بالإضافة الى مفتشي الضرائب ببونورة ومثليي ؛

✓ حدود زمانية: مدة الدراسة الميدانية استغرقت من 15 فيفري 2015 الى 15 افريل 2015 ؛

✓ حدود موضوعية: وهي متغيرات التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف أكثر على التدقيق الجبائي ودوره في تعزيز الرقابة الجبائية ؛

خ - منهج الدراسة والأدوات المستخدمة: اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الاشكالية من خلال المعلومات الثانوية والأولية التي تم الحصول عليها، حيث تم جمع المعلومات الثانوية من مصادرها سواء أكانت مجلات أو مقالات أو كتب، بالإضافة إلى استخدام شبكة الأنترنت، و كذا منهج دراسة الحالة الذي استعمل في الدراسة التطبيقية، حيث تم إخضاع البيانات الأولية (الاستبيان المعد لهذا الغرض) للتحليل الإحصائي على البرنامج الإحصائي SPSS V20 .

د- مرجعية الدراسة:

في بحثنا هذا قمنا بالاعتماد على عدة مراجع منها الوطنية و الأجنبية، و التي تدرج في نفس مجال الدراسة مثل الكتب و مذكرات التخرج، الملتقيات والمواقع الالكترونية.

ذ - صعوبات الدراسة:

واجهتنا عدة صعوبات نذكر منها :

- صعوبة اتقان اللغات الاجنبية التي تساعد على عملية البحث من مختلف المراجع ؛
- صعوبة التحكم في الأدوات الاحصائية لدراسة وتحليل الاستبيان والحصول على نتائج دقيقة ؛
- عدم تجاوب بعض الموظفين وتماطلهم في الاجابة على الاستبيان؛
- صعوبة اسقاط الجانب النظري غلى الواقع المعاش في المؤسسة محل الدراسة ؛
- ر - هيكل البحث: للتوصل إلى الأهداف المرجوة من الدراسة قسم البحث إلى فصيلين :

الفصل الأول: الذي سوف نستعرض فيه الأدبيات النظرية والتطبيقية، حيث تناول المبحث الأول الأدبيات النظرية وينقسم الى ثلاثة مطالب الأول: مدخل للجباية والثاني مفهوم وأنواع الرقابة الجبائية والثالث مدخل للتدقيق الجبائي، أما المبحث الثاني فهو يشتمل على الأدبيات التطبيقية وينقسم الى ثلاثة مطالب: الأول الدراسات العربية والثاني الدراسات الأجنبية والثالث ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة .

الفصل الثاني: فلقد تمحور حول دراسة دور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية، من خلال مبحثين: الأول طرق وأدوات الدراسة والثاني تحليل النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

من أدوات ووسائل التحكم في الاقتصاد لأي دولة الجباية، كما تعد بالنسبة للكثير من الدول المورد الأساسي لايرادات خزيتها العمومية، فهي تمثل بمختلف عناصرها نظام متكامل من الطرق والاجراءات وهي كذلك سلطة بيد الدولة تسييرها وتوجيهها وفق مقتضيات اقتصادية ومالية محددة، من خلال فرض جملة من الضرائب والرسوم بقواعد وأسس معينة.

ونظرا لعدة أسباب فإن الكثير من المكلفين بالضريبة لا يرحبون بفرض هذه الأخيرة عليهم، وهذا ما يؤدي بهم إلى إتباع طرق وأساليب قانونية وغير قانونية للتهرب من دفعها جزئيا أو كليا، وللمواجهة مثل هذه الظواهر، فإن المشرع الجبائي أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها التدقيق الجبائي، الذي يعتبر من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الضريبية للتأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بحسب القانون والتشريع الجبائي، بحيث يقوم أعوان التحقيق المكلفين بالرقابة الجبائية بممارسة حق الاطلاع وفحص المستندات المحاسبية ومراجعتها، وإجراء المقارنات بما هو موجود بالواقع وذلك من خلال طلب توضيحات وتبريرات لذا خصص هذا الفصل لفهم الجباية والرقابة الجبائية والتدقيق الجبائي وقد تم تقسيمه الى مبحثين :

المبحث الاول : الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والتدقيق الجبائي

حيث يشمل هذا المبحث المفاهيم النظرية للتدقيق الجبائي وأنواعه بالإضافة الى الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية واهم الأعوان المكلفين بقيامها وصولا الى مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

يتطرق هذا المبحث إلى الدراسات السابقة للمواضيع التي لها صلة بموضوع الدراسة وتحليلها .

المبحث الأول : الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والتدقيق الجبائي

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لها تأثير سلبي على جميع الانظمة الجبائية في العالم وتشتد خطورته أكثر في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة، لذلك يسعى القانون الجبائي الى إيجاد حلول لهذه الظاهرة بتوظيف جميع الوسائل والامكانيات المتاحة لمحاربتها، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية التي تعد من أهم الاجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة .

المطلب الاول :مدخل للجباية

تخظى الجباية في جميع السياسات المالية بأهمية بالغة، فهي تنظم في إطار قانوني محكم ومضبوط وهذا لاعتبارها الممول الرئيسي لنفقات ميزانية الدولة، وهي تشمل كل أنواع الضرائب والرسوم وجميع الاقطاعات المالية الأخرى، ومن خلال ذلك سنقوم بعرض هام حول الجباية (مفهومها، أهدافها، أنواعها) .

الفرع الاول : مفهوم الجباية

الجباية هي " مجموع الاقطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، والرسوم، والأتاوات ."¹

وعرفت ايضا بأنها "مجموع الضرائب بكل أنواعها والرسوم وكل الاقطاعات التي تحصل عليها الدولة بفرض نظام جبائي معين تطبقه لضمان الإيرادات بصفة مستمرة".²

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن القول أن الجباية هي اقطاعات نقدية تقوم بها الدولة على الأفراد لتغطية نفقاتها و تكون في شكل ضرائب و رسوم، أتاوات خلال فترة زمنية معينة.

وفيما يلي سنتطرق لكل من الضرائب والرسوم والأتاوات:

تعريف الضريبة: " هي اقتطاع مالي من ثروة الاشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها وذلك بهدف تحقيق غرض عام ."³

¹ محمد عباس محرز، " اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 217 .

² ادريس مفتاح، "دور الجباية البترولية في تحقيق التنمية المستدامة (صندوق ضبط الموارد في الجزائر نموذجا "، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص اقتصاد وتسيير بترولي، (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص 14.

³ تحليل عواد ابو حشيش " دراسات متقدمة في الخاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة " دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 01، الاردن، 2004، ص 14.

تعريف الرسم : مبلغ من المال تجببه الدولة أو أحد الشخصيات العامة الأخرى جبرا من الافراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم او مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة .¹

تعريف الأتاوة: عبارة عن مبلغ من المال يدفعه صاحب العقار للدولة مقابل قيام الأخير بعمل مما أدى الى ارتفاع قيمة العقار دون أن يطلب مالكة تلك الخدمة أو أن يبذل أي جهد في ذلك .²

الفرع الثاني : أهداف الجباية

من اهم اهداف الجباية نذكر مايلي :

الهدف المالي : يقاس نجاح النظام الجبائي بمدى قدرته على تحقيق اكبر حصيلة مالية ممكنة تكفل للدولة القيام بأهدافها المتعددة ؛

الاهداف الاقتصادية وتمثل في :- تحقيق النمو الاقتصادي - تحقيق الاستقرار الاقتصادي ؛

الهدف الاجتماعي:

- اعادة توزيع الدخل والثروة ؛

- الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة (مثلا :زيادة الضرائب على نوع من السلع المضرة او المعارضة للعادات والتقاليد كالمشروبات الكحولية)

- حل مشكلة السكن وذلك بإعفاء المستثمرين في قطاع السكن من الضرائب لتشجيعهم وتوفير سكنات للمواطنين³؛

الهدف السياسي : يمكن للضريبة ان تخدم اهداف سياسية خارجية كأن تكون سببا لتقارب الدول عن طريق الاعفاءات الجمركية لتسهيل التجارة مع هذه الدول والعكس صحيح قد تكون كأداة للقصاص على المستوى الدولي، كما يمكنها ان تخدم اهداف سياسية داخلية كتوزيع الدخل بين طبقات المجتمع او قصد تعزيز السلطة⁴؛

¹ عادل فليح العلي " المالية العامة والتشريع المالي والضريبي " دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 01، الاردن، 2003، ص84

² طارق الحاج، "المالية العامة" دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة 01، عمان، 2009، ص102.

³ نوري الهدى باشي، "فعالية النظام الجبائي من خلال الثقافة الضريبية دراسة استطلاعية لسلوك المكلفين بالضريبة في ولاية الاغواط"، مشروع مذكرة نهاية الدراسة المقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر ل.م.د، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي، الاغواط، 2010/2011 ص21-24 .

⁴ المرجع السابق، ص24، (بتصرف).

الهدف البيئي : ان استعمال الضريبة لتحقيق الهدف البيئي يناقض تحقيق العدالة الاجتماعية بحيث هذه الأخيرة تتطلب تخفيض الضرائب غير المباشرة بعكس الهدف البيئي الذي يعتمد على زيادة الضرائب قصد زيادة أسعار بعض المنتجات المضرّة بالبيئة؛¹

الفرع الثالث : أنواع الحماية

1 - الحماية العادية: والتي تضم:

الضرائب المباشرة: والتي تضم الضرائب والرسوم التالية:

- الضرائب التي تستهدف الدخل: والمتمثلة اساسا في الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) والضريبة على ارباح الشركات (IBS).

- حقوق التسجيل والطابع : بالنسبة لحقوق التسجيل فهي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة اما حقوق الطابع فتتمثل في الرسوم المفروضة على التداول والمعاملات والمدفوعة في شكل الطوابع الجبائية أو الدمغة.

- الضرائب غير المباشرة (الضرائب على الانفاق) :وتضم الرسم على القيمة المضافة، الضرائب غير المباشرة على منتجات معينة كالرسوم الثابتة والقيمة على استهلاك منتجات الكحول مثلا بالإضافة الى الرسم الداخلي على الاستهلاك الخاص بمنتجات التبغ والكبريت، والرسوم الجمركية.²

2- الحماية البترولية: وتضم

- الضرائب المفروضة في مرحلة البحث: وتتمثل في ضريبة حق الدخول وضريبة حق الايجار.

- الضرائب المفروضة في مرحلة الاستغلال: وتضم ضريبة حق الدخول في الانتاج وضريبة حق الايجار في مرحلة الاستغلال، والاتاوة.³

¹ مينة بورنان، فاطمة محبوبي، "تأثير النظام الجبائي الجزائري في تحديد الربح دراسة حالة الضريبة على أرباح الشركات IBS المؤسسة مطاحن الأغواط مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي، الأغواط، 2012/ 2013، ص 09.

² بوعلام ولهي، " ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثاني عشر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة عمار الثليجي، الأغواط، 2012، ص 138.

³ ادريس مفاتيح، مرجع سبق ذكره، ص 16-17.

- 3- الجباية البيئية : وتعرف على أنها نوع من الأدوات الاقتصادية لمعالجة المشاكل البيئية .وهي مصممة لاستيعاب التكاليف البيئية وتوفير حوافز اقتصادية للأشخاص والشركات لتعزيز الأنشطة المستدامة بيئيا . بحيث أن إسقاط وصف البيئية على الجباية في حالة ما إذا كانت وعاءها أو ما ينوب عنه عبارة عن وحدة طبيعية .¹
- 4- الجباية الالكترونية : هي التي تعنى بفرض الضرائب على التعاملات التي تتم على شبكة الإنترنت .²

المطلب الثاني: مفهوم وأنواع الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من اهم الوسائل لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ويتوقف نجاحها على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي والقانوني والتي تتوفر لديها المهارات العالية التي تمكنها من اكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة مع تطبيق الاجراءات والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من طرف المكلف مكلفة مما يدفعهم للالتزام الضريبي وتخري الدقة عند الادلاء بأي تصريحات ضريبية .

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

أولا : أسباب قيام الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي :

– الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية : تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه اسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان صدقيتها بالإضافة الى انها تسمح بتحسيد مبدأ العدالة امام الضريبة .

– الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي : نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى التهرب او تخفيض العبيء الضريبي بشتى الطرق والاساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فان عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها باستخدام تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف اصناف

¹ <http://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/.pdf-00:00-2015/05/04>

² <http://douis.free.fr/article/e-commerce-ogx/daden.pdf01:00-2015/05/05>

المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.¹

ثانيا : مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة مفاهيم للرقابة الجبائية سنعرضها فيما يلي :

الرقابة الجبائية" هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريجات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.²

وتعرف كذلك بأنها" فحص لتصريجات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانو ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"³.

وتعرف ايضا بأنها" الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة"⁴.

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريجات المكتتبه من قبل المكلفين بغية اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التهرب الضريبي .

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وأنواعها

أولا :أهداف الرقابة الجبائية و تستجيب الرقابة الجبائية لثلاثة أهداف أساسية و هي

- ضمان تماسك و إستمرارية النظام التصريحي .
- تهدف الرقابة الجبائية إلى ضمان مساواة المواطنين أمام الضريبة و ضمان إحترام المنافسة الشريفة بين المؤسسات.

¹ مصطفى عوادي , "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري (تحديث قانون المالية 2009)", مطبعة مزوار , الطبعة 01 2009, ص11-12, (بتصرف).

² منصور بن اعمارة , "اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية", دار هومة للنشر والتوزيع , الجزائر , 2011, ص 13.

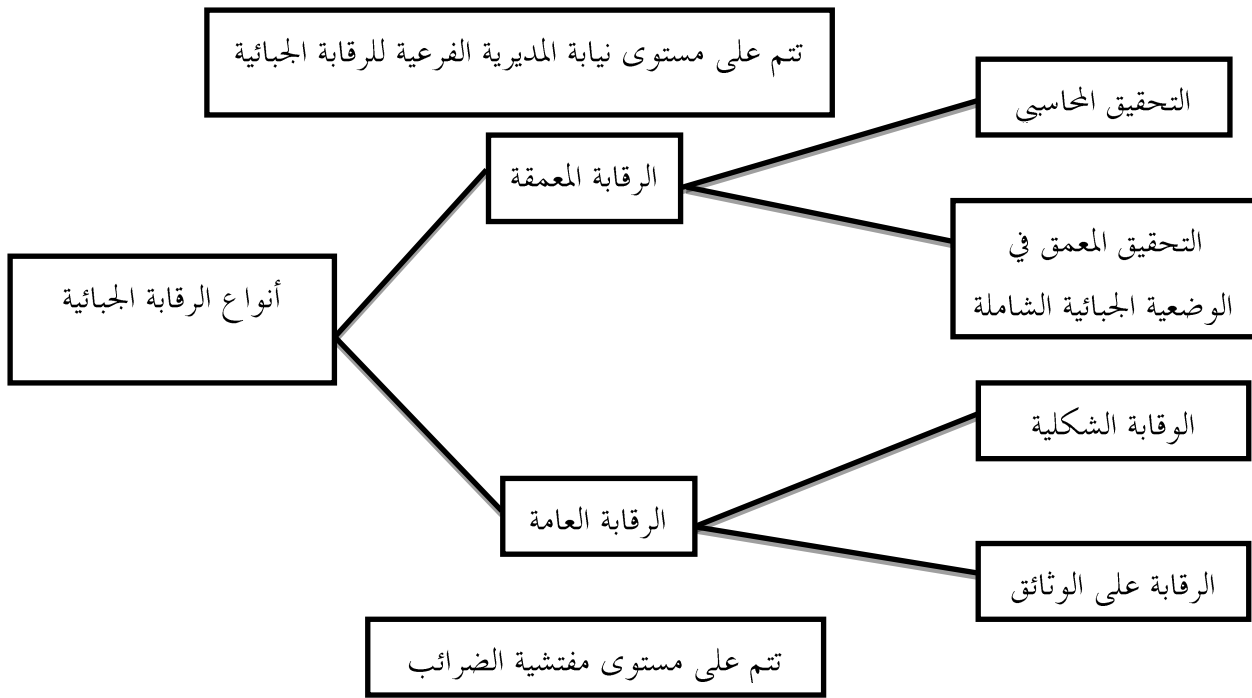
³ بوعلام ولهي "نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة- حالة الجزائر", جامعة فرحات عباس, الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية, ايام 20 و21 أكتوبر , سطيف , 2009 , ص06.

⁴ العياشي عجلان, "ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة اعمالها ونتاجها بالتطبيق على حالة الجزائر", جامعة فرحات عباس, الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية, يوم 20 و21 أكتوبر, سطيف, 2009 , ص03(بتصرف).

كما تهدف الرقابة الجبائية إلى تعبئة المزيد من الموارد الجبائية عن طريق تدارك ما فات الخزينة العمومية من إيرادات إضافية.¹

ثانيا: أنواع الرقابة الجبائية: تتضح أنواع الرقابة الجبائية من خلال الشكل التالي .

الشكل رقم (01): يوضح أنواع الرقابة الجبائية



المصدر: هاجر بن سالم، زهيرة بن صغير، "دور المنازعات الجبائية في تقويم نتائج الرقابة الجبائية المعمقة دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالأغواط"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي، الأغواط، 2011-2012، ص 19.

أولاً: الرقابة العامة Le Contrôle Sommaire: هذا النوع من الرقابة يتم القيام به دون تنقل أو اجراء بحث خاص من طرف الإدارة الجبائية، ويتم على مستوى مفتشية الضرائب، حيث ان هذا العمل يتم القيام به داخل مكتب عون المراقب على ملف المكلف، وينقسم هذا النوع من الرقابة الى نوعين :

¹ محمد فلاح، "السياسة الجبائية الاهداف والادوات (بالرجوع الى حالة الجزائر)", اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 191-192.

الرقابة الشكلية Le Contrôle Formel : تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلف، التعريف الجبائي، امضاء المعني، ختم المؤسسة، الأخطاء الحسابية او تلك التي تأتي من ترحيل المجاميع وعدم اجراء اي تقرير.¹

-الرقابة على الوثائق Le Contrôle sur Pièce : يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات الحسابية بتفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب. فهذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

-اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح؛

-معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛

-مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب؛

ثانيا: الرقابة المعمقة Le Contrôle Approfondi : إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي، وهو استمرار للرقابة على الوثائق، وفي هذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها :

-أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية و المحاسبية؛

-أهمية الأرباح و المداخل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛

-مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛

-العجز المتكرر؛

-طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتج في السوق؛

-التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛

-التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية؛

وتتمثل الرقابة المعمقة في :

¹ نفس المرجع السابق، ص 20

– التحقيق في المحاسبة (VC) : هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها .

وتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و أسس عملية و علمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وهو ما جاء في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس و عاء الضريبة و مراقبتها " فالهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة و عاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة. و كما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق و انتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة .¹

– التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE):

هو عبارة عن مجموع العمليات التي تهدف الى كشف الفارق الموجود فعليا بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي هو عملية لمراقبة صحة التصريجات على الدخل الاجمالي و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققين من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة او الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته من جهة اخرى، و يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، او وجود أنشطة ومداخيل متملصة من الضريبة. ولا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.²

الفرع الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر .

¹ بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 06-07.

² هاجر بن سالم، زهيرة بن صغير، مرجع سبق ذكره، ص 21-22.

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة. وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل.

1 - الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

1-1 - الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية

1-1-1 مديرية البحث والمراجعات: (DRV) وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 والمعدلة و المتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب¹ والتي تتضمن المديريات الفرعية التالية²:

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية؛

- المديرية الفرعية للبرمجة؛

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛

- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات؛

1-1-2 المديرية الولائية للضرائب (DWI)

تتركب مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية هي³:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

¹ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² الأمانة العامة للحكومة، المرسوم التنفيذي رقم: 98-228 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ بتاريخ 13 جويلية 1998 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة بتاريخ 15 جويلية 1998، العدد 51، الجزائر، 1998، ص 12

³ الأمانة العامة للحكومة، القرار المؤرخ في 12-07-1998 والمتعلق بالاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة بتاريخ 25 أكتوبر 1998، العدد 79، الجزائر، 1998، ص 19-20.

- المديرية الفرعية للتحصيل؛

- المديرية الفرعية للمنازعات؛

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛

- المديرية الفرعية للوسائل؛

حيث تضم المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية ثلاث مكاتب هي :¹

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛

- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات؛

- مكتب المراجعات الجبائية؛

ومن أهم المهام المسندة لها نجد :

- اعداد بطاقات لمختلف الادارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي ؛

- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك)قصد

البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لاعداد البطاقات ومقارنة المعلومات ؛

- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ؛

- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها؛

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية الى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها؛

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لانجاز البرنامج في الآجال المحددة ؛

- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها؛

- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار ؛

1-2 الأجهزة المختصة حديثا بالمراقبة الجبائية

1-2-1- مديرية كبريات المؤسسات: تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (DGE) في سنة 2002 ،

ولأن هذا النوع من الهيئات الجبائية ذو اختصاص جبائي، أي يقتصر على مراقبة كبريات المؤسسات فقط،

¹الأمانة العامة للحكومة ، القرار المؤرخ في 12/07/1998 والمتعلق بالاختصاص الاقليمي للمدبريات الجهوية والمدبريات الولائية للضرائب

وتنظيمها وصلاحتها ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة بتاريخ 25/10/1998، العدد 79، الجزائر، 1998

، ص 23.

فهي تتمتع بصلاحيات على المستوى الوطني، وإضافة إلى هذا فهي المسؤولة عن تسيير كل المهام الجبائية معا (الوعاء، التحصيل، الرقابة، المنازعات)¹.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة (5) مديريات فرعية هي²:

-المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛

-المديرية الفرعية للتسيير؛

-المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات؛

-المديرية الفرعية للمنازعات؛

-المديرية الفرعية للوسائل؛

1-2-2- مراكز الضرائب: تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام

الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن

الحرّة. وتختص أيضا في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه

الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية .

تتكون مراكز الضرائب من:

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات؛

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث ؛

- المصلحة الرئيسية للمنازعات ؛

- مصلحة الاستقبال والاعلام ؛

-مصلحة الاعلام الآلي والوسائل ؛

- القبضا³؛

¹ سليمان عتير, "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي", مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير, تخصص محاسبة, (غير منشورة), كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2011-2012, ص 89-90.

² الأمانة العامة للحكومة, المرسوم التنفيذي رقم: 06-327 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها, المؤرخ بتاريخ 2006/09/18, الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, الصادرة بتاريخ 24 / 09 / 2006, العدد 59, الجزائر, 2006, ص08.

³ الأمانة العامة للحكومة, المرسوم التنفيذي رقم: 06-327 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها, المؤرخ بتاريخ 2006/09/18, الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, الصادرة بتاريخ 24 / 09 / 2006, العدد 59, الجزائر, 2006, ص11.

2- الإطار القانوني للرقابة الجبائية

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية جملة من الصلاحيات متناسبة مع عملية قيامها بالرقابة الجبائية، نستعرضها في ما يأتي:

1- صلاحيات الإدارة الجبائية: منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية جملة من الصلاحيات متناسبة مع عملية قيامها بالرقابة الجبائية، نستعرضها في ما يأتي :

● **الحق في الرقابة:** هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.¹

● **الحق في الاطلاع:** الحق في الاطلاع يعني يجوز لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، ليتمكنوا من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة² وقد اتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية : "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".³

● **الحق في المعاينة والحجز:** نص قانون الاجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، 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 والمراقبة ودفع الضريبة.

¹ مصطفى عوادي، "مرجع سبق ذكره، ص 19 .

² عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 01، الأردن، 2003، ص 325

³ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 83-84، (بتصرف).

- حق استندراك الخطأ: الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية حدد بالأربعة سنوات الأخيرة، حيث يعرف هذا الحق على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه، وانقضاء هذا الأجل لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بهذا الحق.¹

2- حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

2-1 حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: وتتمثل في مايلي.

- الإعلام المسبق : لا يمكن اجراء الرقابة الجبائية دون اعلام المكلف بذلك مسبقا وهذا عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، مع إشعار بالإستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.²
- الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله .
- إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي : تحت طائلة بطلان الاجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه . لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.³

¹ سليمان عتير , مرجع سبق ذكره ,ص84-85.

² المديرية العامة للضرائب , "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة" , الجزائر, 2014, ص86-87 (بتصرف).

³ منصور بن اعمار , مرجع سبق ذكره ,ص25 (بتصرف).

➤ حق الاطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية : من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها ان يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، ويجوز له ابداء كل الملاحظات والانتقادات في غضون 40 يوما .

2-2 التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: والمتمثلة اساسا في :

- تطبيق محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي الساري العمل به؛

-مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، واللدان يجب أن يمسكان بالكيفية المنصوص عنها قانونا بالإضافة إلى التزامات أخرى جبائية متعلقة بتنظيم سير التحصيلات الجبائية من المكلفين إلى المصالح الجبائية، حيث يجب التقيد التام بالتنظيم والاجراءات التي تفرضها الإدارة الجبائية من خلال جملة التصريحات الضريبية المعتمدة ومواعيد تقديمها؛¹

3- الأعدان المكلفون بالرقابة الجبائية - نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: وهو المسؤول المباشر عن اعداد

برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب اعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة كما يحرص على ضمان اجراء التحقيق وفقا للأسس القانونية ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في اطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي، بالإضافة الى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الاعمال المنجزة والمبرجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها اقليميا.

- رئيس مكتب الابحاث والمراجعات: ان القانون يستوجب ان يكون لرئيس مكتب الابحاث والمراجعات على الاقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (6) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعدان المدققين في اماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل احيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعدان المدققين .

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص86.

– الأعدوان المدققين : حتى تسند مهمة التدقيق لاعدوان الإدارة الجبائية يجب على الاقل ان يكونو حامللي رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي "لايمكن اجراء المراجعات في المحاسبة الا من طرف اعدوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الاقل" كما يسند الى الأعدوان المدققين مهام التدخل واعدام التدقيق بكل مراحل مع الاشارة الى انه يجب ان تنجز مهامهم في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعدوان المدققين .¹

المطلب الثالث : مدخل للتدقيق الجبائي.

تتميز الأنظمة الضريبية الحديثة بما فيها النظام الضريبي الجزائري بأنها أنظمة تصريحية حيث يقدم فيها المكلفين تصريحا بأوعيتهم إنطلاقا من نيتهم الحسنة حتى يثبت العكس .ونظراً لتعدد الجباية وعدم إستقرار نصوصها ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة داخل المؤسسات قصد التخفيض من التكلفة الضريبية والحفاظ على أكبر قدر من الكفاءة .ومن هنا ظهر مفهوم التدقيق الجبائي .

الفرع الأول : مفهوم وأهمية التدقيق الجبائي .

أولاً : مفهوم التدقيق الجبائي:

هناك العديد من التعاريف الخاصة بالتدقيق الجبائي نذكر منها على الخصوص الآتي:

التدقيق الجبائي هو عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة.²

وعرف ايضا بأنه جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل

المكلف، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح.

أما المشرع الجبائي الجزائري فقد عرف التدقيق الجبائي على انه إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة مع إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، أي هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.³

¹ لياس قلاب ذبيح , "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام البواقي " ,مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير , تخصص محاسبة , (غير منشورة)كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر ,بسكرة , 2010-2011 , ص 31-32.

² Jacques Duhem Et Michel Jammes, "Audit & Gestion Fiscale De l'Entreprise" ,Edition EFE, Paris ,1996 .p24.

³ أحمد بساس , مختار رنان, "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة " ,جامعة عمار التليحي ,المنتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات , يوم 20-21 نوفمبر, الأغواط , 2013 ص06.

و من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن تعريف التدقيق الجبائي على انه مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها .

ثانيا : أهمية التدقيق الجبائي .

-التدقيق الجبائي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأولى (نقاط الضعف) والإستغلال الأمثل للثانية (نقاط القوة)، حيث يمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، ويسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة؛

-التدقيق الجبائي يعطي للمؤسسة قابلية إستعمال الجبائية لفائدتها من خلال إتزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات.... الخ. وبالتالي فالتدقيق الجبائي داخل المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي؛¹

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي ومعايير المدقق الجبائي

أولا :أنواع التدقيق الجبائي.

يعتبر التدقيق الجبائي أداة اساسية في التشخيص فهو مهمة تهدف الى التحكم في الجانب الجبائي لهذا أدى

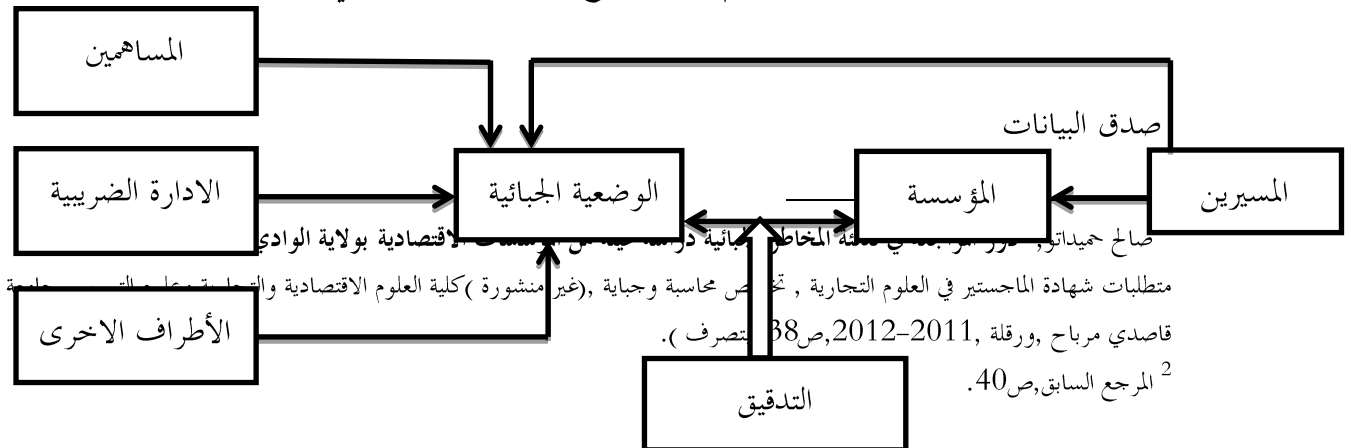
الامر لبروز نوعين هما :

- التدقيق الداخلي : فقد عرفه المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية

Institut Française de L'audit et du Contrôle interne (IFACI)

بأنه نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة² والشكل التالي يوضح دور التدقيق الداخلي .

الشكل رقم (2): يوضح دور التدقيق الداخلي



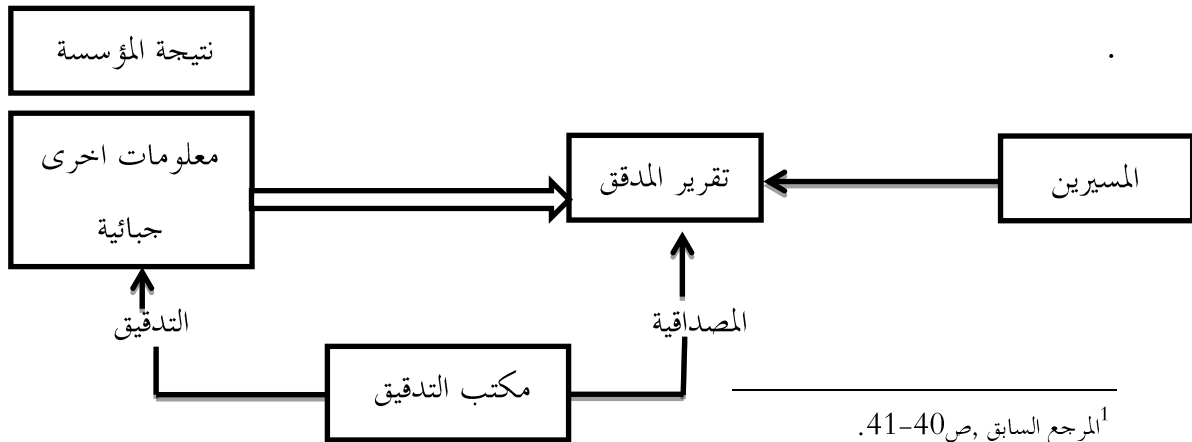
المصدر: "Berti éditions", "précis d'Audit Fiscal de l'entreprise" Rédha Khelassi،
،Alger، 2013، p115،

من خلال الشكل أعلاه يظهر إهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب والأطراف الأخرى بالوضع الجبائية للمؤسسة، ومن أجل معرفة مدى صدق المعلومات عن الوضع الجبائية للمؤسسة يتم اللجوء إلى التدقيق الجبائي قصد التحقق وإظفاء نوع من المصدقية عن المعلومات والبيانات الجبائية المدققة والتي يمكن للمسؤولين والمسيرين الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات ذات الصلة بالجانب الجبائي.¹

–التدقيق الخارجي: يتم تنفيذه من طرف شخص مستقل، فهو مهمة غير مستمرة تكمل مهام المدقق الداخلي، بالإضافة الى ذلك قد تكون مهمة المدقق الخارجي في اطار تعاقدى، وهذا ما يسمح للمؤسسة بأن تلجأ الى مكاتب التدقيق لتنفيذ مهمة معينة في اطار عقد بينهما، ولنجاح المدقق الخارجي في مهمته.

لابد أن يلقي المساعدة الفعلية من طرف مسيري المؤسسة للتأكيد على تقارير تدقيقها الداخلي دون الوصول الى نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة والشكل التالي يبين دور التدقيق الخارجي.²

الشكل رقم(3): يوضح دور التدقيق الخارجي



¹المرجع السابق، ص40-41.

²احمد لعناق، "المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة دراسة حالة الجزائرية لصناعة الانابيب Alfa pipe Ghardaia"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص11، (بتصرف).

المصدر : صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص41

يظهر دور التدقيق الجبائي الخارجي في الشكل أعلاه، في أن مكتب التدقيق يقوم بمايلي:

_التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛

_التحقق من أن العبء الضريبي في حده الأدنى؛

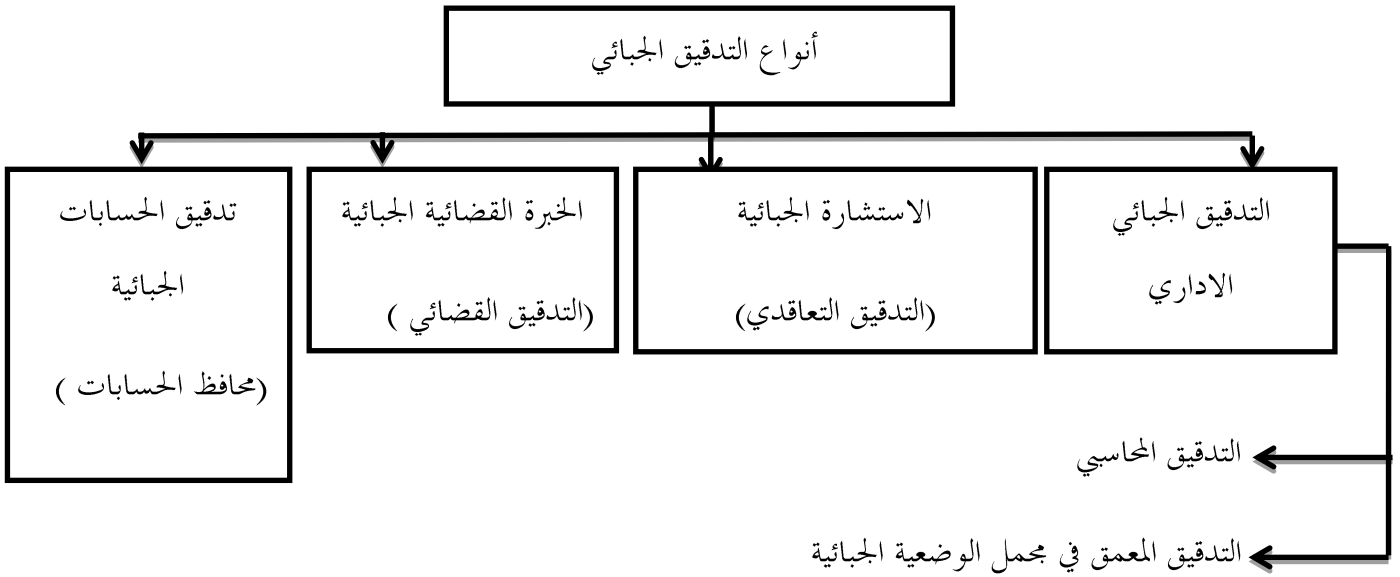
_تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها المؤسسة؛

إن هذا العمل الوقائي والعلاجي لوضعية المؤسسة يكلل بإبداء رأي في محايد حول الوضعية الجبائية

للمؤسسة، ويكون ذلك في شكل تقرير يوجه للمسيرين قصد إتخاذ القرارات المناسبة¹.

بالإضافة الى ما سبق فان أنواع التدقيق الجبائي موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (4): يوضح أنواع التدقيق الجبائي



المصدر : من اعداد الطالبة بناء على ما سبق .

ثانيا : معايير المدقق الجبائي: وتتمثل اهم معايير المدقق الجبائي في

-التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي) : يجب أن يقوم بالتدقيق شخص، أو أشخاص حائزون على

التدريب الفني الملائم، والكفاية اللازمة في التدقيق الجبائي؛ حيث يفضل أن يمتلك المدقق الجبائي التأهيل

¹ صالح حميداتو , مرجع سبق ذكره , ص 40-41.

العلمي والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية التدقيق الجبائي، كما يحتاج أن يكون على صلة بعلوم، مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تضمن برنامج تكوين متخصص في هذا المجال للمدققين الجبائيين؛¹

-**الاستقلال (الحياد):** على المدقق الجبائي ان يكون مستقلا ظاهريا وموضوعي ا فليس من الضروري أن يحافظ المدقق على اتجاه الاستقلال في الاطلاع على مسؤولياته فقط، وإنما من المهم أيضا أن تثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، حيث إن كلاً الاستقلالين هامين ويحدث الاستقلال فعلا عندما يتمكن المدقق من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء التدقيق الجبائي في كافة مراحلها؛²

-**العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول):** على المدقق الجبائي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق، ووضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات وموضوعية تقرير التدقيق كما يجب أن يتجنب المدقق كمهني الإهمال لأنه يكون مسؤولا أمام الإدارة الضريبية عن هذا الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، لا عن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي. كما تتطلب العناية المهنية إلمام المدقق بكل جوانب القانون الضريبي الذي يحكم عملية التدقيق الجبائي، وعليه أن يعرف وعاء الضريبة، ونسبتها، وكيفية احتساب الربح الضريبي، بالإضافة إلى الإعفاءات، والخصومات على كل شريحة ضريبية، وعليه أن يوضح للمكلفين الغرامات التي تفرض عليهم في حالة التهرب الضريبي. وتتطلب أيضا أن يقوم المدقق الجبائي بمراجعة أدائه بشكل دوري من خلال التقييم الذاتي، والموضوعية، والاستقامة والتدريب والمحافظة على سرية العمل؛

-**السر المهني:** إن طبيعة عمل المدقق تعطيه الشرعية في الحصول على كم هائل من المعلومات التي تعتبر سرية فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية وهو ما نصت عليه المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013 "يلزم بالسر المهني بمقتضى احكام المادة 301 من قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به؛"³

¹ أحمد بساس , مختار رنان , مرجع سبق ذكره , ص 13.

² عبد الرزاق حسين رلى, "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي", مذكرة ماجستير في المنازعات الجبائية, (غير منشورة), كلية الدراسات العليا, جامعة النجاح الوطنية, فلسطين, 2010, ص 58-59.

³ أحمد بساس , مختار رنان , مرجع سبق ذكره , ص 13-14 (بتصرف).

الفرع الثالث: مراحل التدقيق الجبائي والانتقادات الموجهة له

أولاً: مراحل التدقيق الجبائي: تتمثل مراحل التدقيق الجبائي في مايلي:

أ: التخطيط لبرنامج التدقيق الجبائي: هذه الخطوة تتيح للمدقق تحديد المعلومات التي يمكن أن تفيده في توجهاته المستقبلية حيث يمكن أن تشمل على:

- المعرفة العامة للمؤسسة: كأن تكون للمدقق الجبائي فكرة على تاريخ المؤسسة، شكل ونطاق المؤسسة وطبيعة نشاطها، هيكل رأس المال؛

- معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية: فالمدقق يحدد ويبحث في جميع الوثائق القانونية والمحاسبية، وإدارة المؤسسة، التي يمكن أن تقدم تأثيرات جبائية مثل: المحاسبة، وتقنيات وسائل الإعلام كالبرمجيات، مستوى التحليل المالي المطبق، تقارير مدققي الحسابات المقدمة للمؤسسة حيث يتم البحث في هذه الوثائق على المعلومات ذات الطبيعة الجبائية؛

- التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة: كعقود الإيجار، عقود القروض، العقود مع الشركات الأجنبية وغيرها؛

- تحديد المخاطر والأهداف: المعارف السابقة والمكتسبة خلال مرحلة المعرفة العامة بالمؤسسة تتيح تحديد المخاطر، هذه المرحلة تسمح للمدقق بتعيين الأهداف التي تركز على النقاط المهمة السابقة، وإدراك المزيد من الفعالية واحتمال كبير في تغطية المخاطر؛

- الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب: تشغل دراسة السوابق الجبائية للمؤسسة دوراً هاماً في تقييم المخاطر، فيجب على المدقق إعادة النظر في الرسائل الموجهة للمؤسسة من قبل إدارة الضرائب؛

ب: تنفيذ التدقيق الجبائي

مهمة التدقيق الجبائي التحقق من تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية للنصوص التشريعية لتأكيد أو تقييم مخاطر الرقابة الداخلية. فالرقابة الداخلية عبارة عن نظام يتحكم في جميع الإجراءات التنظيمية والإدارية داخل المؤسسة وهي تختلف عن التدقيق الداخلي، فنظام الرقابة الداخلية ليس وظيفة أو خدمة ولكنه نظام يتناسب مع الأنشطة العامة للمؤسسة.

- استبيانات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي: وهي استبيانات تستعمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي، وهي عبارة عن قائمة أسئلة ويتوقف نجاح هذه الطريقة عن كيفية صياغة الأسئلة

بحيث يجب أن تصاغ بطريقة جيدة، سهلة الفهم على أن تكون الإجابة ب(نعم) أو (لا)، بحيث تشير إجابة نعم إلى قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية في حين إجابة لا إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية وتصمم الاستبيانات وفقا لأهداف التدقيق، فاستخدام الاستبيان يسمح بتحديد جميع نقاط القوة والضعف في الإجراءات وتحديد جميع النقاط التي سيتم مناقشتها خلال المهمة.¹

–التحليل المالي للتصريحات المكتتبه من قبل المؤسسة يستفيد المدقق بشكل كبير من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على العناصر المصرح بها من خلال الوثائق الجبائية، والشيء المهم في هذا التحليل هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة، حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبات في الخزينة تستطيع أن تمول بعض احتياجاتها من خلال التقليل أو التأخير في الدفع الى ادارة الضرائب.²

–تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة: التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فاعلية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالمرقبة التي يقوم بها المدقق تتركز على إحترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى إنضباط المؤسسة وإحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من إحترام القواعد الشكلية والزمينية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى وكذلك على المدقق أن يتأكد مما يلي:

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

–التحقق من أنه وفقا للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى؛

–تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة؛³

ج- إعداد تقرير التدقيق الجبائي

بعد فحص الأسئلة الجبائية المقدمة من قبل المدقق على المضمون والشكل للالتزامات الجبائية، من المهم إعداد نتائج التدقيق الجبائي. ويعد تقرير المدقق الجبائي آخر مرحلة في عملية التدقيق الجبائي، وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج للإدارة الضريبية فالتقرير يجب أن يحتوي على رأي المدقق في قبول البيانات الواردة في القوائم

¹سمية قحמוש، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر"، مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة و جباية، (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص30-33(بتصرف)

²Jacques Duhem Et Michel Jammes, OP-Cit ,p233.

³ صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص52.

المالية ككل أو امتناعه عن قبول تلك البيانات، كما يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك الامتناع وتوضيح هذه الأسباب للإدارة الضريبية التي تتابع عمل المدقق الجبائي¹.

ثانيا: الانتقادات الموجهة للتدقيق الجبائي

➤ **محدوديته من حيث الشمولية:** ان محدودية التدقيق الجبائي تنصب كلها على جزئية التدقيق الجبائي حيث انه لا يأخذ بعين الاعتبار كل الجوانب للمؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي فقط خاصة وان موارد الجانب الجبائي محدودة جدا وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات واعداد لأولويات بين مختلف أشكال التدقيق لان هناك تداخل بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات حيث يعمل كل منهما بالاجابة عن الاهتمامات الجبائية للمؤسسة ؛

➤ **محدوديته من حيث التوقيت:** في بعض الاحيان عملية التدقيق الجبائي للمؤسسة خلال السنة تؤدي الى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب المالي، مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة ؛

➤ **محدوديته من حيث الخصوصية:** بما ان المحاسبة والجبائية عنصران متكاملان، وبما ان الجبائية عنصر من المحاسبة فان القيام بالتدقيق المحاسبي يؤدي بالضرورة الى القيام بالتدقيق الجبائي ولو انه جزء من التدقيق المحاسبي ولذلك من المنطقي التساؤل حول مدى استقلالية التدقيق الجبائي وقابلية الجبائية لتكون ذات هدف لتدقيق خاص.²

المطلب الرابع: دور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية

يعتبر التدقيق الجبائي اهم وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه الوسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد اودون قصد من طرف المكلفين بالضريبة، فهي تحتوي على عدة مراحل واجراءات عملية تصنف الى ثلاثة مراحل: المرحلة التحضيرية، الميدانية والختامية فعلى العون المدقق الالتزام بكل المراحل والاجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية .

¹ سمية قحموش، مرجع سبق ذكره ، ص 33-34.

² أحمد لعناق ، مرجع سبق ذكره ، ص 16-17.

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر ذخيره المستعملة في أداء هذه المهمة وهذا من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة، القوانين الجبائية وتعيينها، المبادئ والفروض المحاسبية، ثم فحص المحاسبة من حيث الشكل عن طريق المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية على أن تكون مطابقة للنصوص القانونية، وبعدها يتم فحص المحاسبة من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الاساسي الممثل في رقم الأعمال بمختلف اشكال الممارسة نشاط تجاري، صناعي وخدمي.¹

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

يعد الاهتمام بموضوع التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية موضوعا حديثا نوعا ما خاصة بالنسبة للموضوعات الجزائية لكن ومع ذلك توجد بعض الاسهامات والمبادرات التي عاجلت بعض جوانبهما، حيث ان هناك العديد من الدراسات الأجنبية التي أعطت أهمية كبيرة للمتغير المستقل وسنذكر ذلك من خلال الدراسات الآتية:

المطلب الاول: الدراسات العربية

1-دراسة ترشيد نظام الجباية العقارية دراسة حالة الجزائر :رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011-2012 من اعداد الطالب بلوفي عبد الحكيم تحت عنوان ترشيد نظام الجباية العقارية دراسة حالة الجزائر فتناول الاشكالية "الى اي مدى يمكن استعمال الآلية الضريبية من أجل زيادة حجم المعاملات ومنها زيادة العوائد الضريبية؟" وتوصلت الدراسة الى ان الضريبة هي أداة للمالية العامة تحت تصرف السلطة الاقتصادية بدلا من السلطة السياسية، واستعملت هذه الاداة لعدة أغراض ففي عهد الاستعمار الفرنسي استعملت من اجل الاستحواذ على العقار وخاصة العقار الفلاحي، وبعد الاستقلال استعملتها الدولة من اجل توجيه الاقتصاد وتحريكه وفق الاهداف المرسومة لكل مرحلة من مراحل البناء، اما في مرحلة اقتصاد السوق استعملت من أجل انعاش الاقتصاد وزيادة عائدات الدولة، و بينت الدراسة أهمية استعمال الضريبة في دفع الديناميكية الاقتصادية وخاصة قطاع السوق العقاري، إلا أن نجاح استعمال هذه الآلية مرهون باستعمال الآليات الأخرى المرافقة لها (الدولاب المالي، الإجراءات... الخ)، ويبقى كذلك استعمال الضريبة في إطار السياسة الاقتصادية خاضعا لمتطلبات المرحلة التي يمر بها الاقتصاد، وان الجباية العقارية مرت خلال الاصلاحات

¹لياس قلاب ذبيح ,مرجع سبق ذكره ,ص 95 (بتصرف)

الجبائية بعدة مراحل تتصف بالمرونة من حيث الاجراءات او من حيث التفرغ وخاصة التي تتعلق بانتقال ملكية العقار، و بالرغم من هذه الاصلاحات إلا ان الاداة الضريبية ما زال استعمالها ضعيف ويظهر ذلك من خلال معاناة السوق العقاري من مجموعة من القيود والمتمثلة في الضغط الضريبي ونقص رؤوس الاموال المستثمرة في هذا القطاع مع زيادة عدد المتعاملين في هذا السوق خارج المجال القانوني. ويوصي الباحث بضرورة تخفيض الضرائب التي تمس السوق العقاري الى المستوى الذي يضمن زيادة حركة هذه السوق، ومن خلال هذه الأخيرة سوف تزيد عائدات هذه الضرائب التي تأتي كنتيجة لزيادة حجم المعاملات العقارية التي تعتبر مرآة صادقة لحركة السوق العقاري.

2- دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي

مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012 من اعداد الطالب سليمان عتير بعنوان دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية فتناول الاشكالية "ماهو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟" وتوصلت الدراسة الى ان دور الرقابة الجبائية يقتصر على التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (خاصية الملائمة كأن تكون ملائمة لأغراض حساب الضرائب والرسوم، خاصية الموثوقية في ان تركز على الأخطاء والثغرات التي لها اثر على مبلغ الضرائب والرسوم الواجبة، خاصية القابلية للمقارنة كان تكون متوافقة مع الشكل المحاسبي والجبائي، خاصية الثبات كأن تهتم بالتغيرات التي تؤدي الى تدني قيمة الضرائب والرسوم، خاصية الشمول كان تكون شاملة للأغراض الجبائية)، وان التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية اكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب رغم ان توقيت الثانية افضل من توقيت الاولى المتقدمة نوعا ما، تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من طرف المكلفين خاصة التابعين للنظام الحقيقي على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم وللتأكد من صحة هذه المعلومات يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها عن طريق ما يسمى بالرقابة الجبائية، تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك تتبع طرق واجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق (على مستوى مفتشيات الضرائب)، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (على مستوى مديريات الضرائب)، وان الكثير من المكلفين يعتمدون التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية بطرق وأساليب عدة أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، ويوصي الباحث بضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية

لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية، ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي؛ بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين واعتبار أن الرقابة الجبائية التي يخضع لها أي مكلف بالضريبة هي بمثابة التاج أو الوسام أو الشهادة لإثبات مدى جودة معلوماته المحاسبية.

3- دراسة مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي: مقالة، مجلة البحوث الاقتصادية وادارية،

العدد الرابع عشر ديسمبر 2013 من اعداد الاستاذة عكاز سميرة بعنوان مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي فتناولت الدراسة التدقيق الجبائي وأنواعه ومراحلها، ومجال تطبيق مراقبة الفعالية الجبائية وعلاقتها بالمدودية الجبائية، والتحديات الجديدة التي تواجه الجبائية، حيث عرفت التدقيق الجبائي بانه عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية لمؤسسة ما بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص الوضعية الجبائية لها وذلك لجعلها قادرة على تحقيق الامان الجبائي وهذا من الجانب القانوني اما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها فههدف المدقق الجبائي هو التأكد من أن المؤسسة تحترم حقيقة القواعد القانونية الخاضعة لها ويقوم بتقييم قابلية المؤسسة لاستعمال احسن بالنسبة للإمكانيات التي يوفرها لها التشريع الجبائي، فالتدقيق الجبائي يساعد المؤسسة على اكتشاف الاخطار من خلال المراقبة على اساس العودة الى قوائم الاستقصاء للمدقق الجبائي وهيكل هذه القوائم ومراقبة الشكل والوقت، وتوصلت الدراسة الى ان التدقيق الجبائي لم يرقى للمستوى الجبائي الفعال وهذا راجع لعدة اعتبارات منها نقائص في الموارد المالية والبشرية وكذلك المتملصين من دفع المستحقات سواء بطريقة شرعية او غير شرعية كل هذا أثر سلبا على المدودية والعدالة الضريبية مما جعل السلطات الحكومية تعمل على تعبئة الموارد العائدة للجماعات المحلية، ويوصي الباحث ب لابد ان يكون التشريع الجبائي مكيفا وفق منهجية علمية تتماشى والعمولة الاقتصادية وعليه بناء القرارات الجبائية المسبقة للفعالية مع مراعاة العوامل التالية والمتمثلة في توسيع قاعدة الاخضاع الجبائي قدر الامكان، الحد من منح المزايا الجبائية..... الخ ويجب على الاقتطاعات الجبائية الجزائية ان تخضع الى منطق البساطة والمرونة من حيث الاحكام القانونية ومن حيث الاجراءات، و تأهيل الإدارة التي تسهر على تطبيق هذه الاجراءات واحترامها من خلال الاهتمام بالعنصر البشري فيها وترقية نظام التحفيزات المهنية (الرواتب، تشجيع روح المبادرة المهنية، المزايا الاجتماعية..... الخ) فقد تكون الرشوة واللامبالاة سببا في انتشار ظواهر التهرب والغش الجبائيين في الكثير من الحالات .

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

L'audit fiscal dans les PME proposition d'une demarche pour l'expert comptable

مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الخبير المحاسبي، جامعة صفاقس، كلية العلوم

الاقتصادية والإدارة ، 2008-2009، من اعداد الطالب محمد بن الحاج سعد فتناولت الدراسة بعض المحاور والتمثلة في اهداف وتقييم المدققين الجبائيين، استقلالية التدقيق الجبائي، خطوات وتقنيات مهام التدقيق الجبائي وأنواعه، حيث تطرقت لأهداف التدقيق الجبائي والتمثلة في قياس وتقييم الاداء الجبائي للمؤسسة، المساهمة في التسيير الفعال للمخاطر عن طريق اقتراح تحليل جبائي والقيام باعداد حوصلة لجميع جباية المؤسسة او لجزء منها .

وتناولت أيضا أهمية التدقيق الجبائي لكل من المؤسسات والخبير المحاسبي، فالنسبة للمؤسسات التحقق من احترام اللوائح و التنظيمات الجبائية المعمول بها، قياس المخاطر الجبائية واقتراح حلول لمواجهةها، التحقق من أمثلية التسيير الجبائي عن طريق التأكد من أن المؤسسة محل التدقيق قد استفادت بشكل جيد من المزايا و الايجابيات التي تمنحها القوانين و التنظيمات الجبائية، أما بالنسبة للخبير المحاسبي اقتراح منهجية مهنية التي من شأنها تحديد و تقييم وادارة المخاطر الجبائية، لان قياس المخاطر الجبائية التي في سياق التنظيمات و القوانين الجبائية معقدة، وتنقسم الى مخاطر محددة و مخاطر ظرفية (مرتبطة بالوقت) ، فيجب للخبير المحاسبي ان يتمتع بالمؤهلات والمهارات اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي، لان هذا الاخير يتطلب مهارات شاملة في مجالات الجباية والتسيير وقانون الاعمال وكذا تحكم كبير في تقنيات التحليل الدقيق ، و بالتالي فإنه من الضروري جدا أن يتابع الخبير المحاسبي كل التغيرات الحاصلة في معايير التدقيق و التشريعات و التنظيمات الجبائية، ومع ذلك مزال التدقيق الجبائي يحمل بعض الضروريات فعلى أرض الواقع لا يجري التدقيق الجبائي كمهمة مستقلة بل يمثل جزءا لا يتجزأ من التدقيق المالي أو يكون في شكل مهمة المتابعة (الإشراف) المحاسبية، لا يُعامل مع التدقيق الجبائي على أنه غاية في حد ذاته إذ لا يتعدى كونه أداة يدخل ضمن تسيير المؤسسة و تحت تصرف المسير، فعلى المؤسسة أن تُعدّ ميكانيزمات من شأنها تقليل المخاطر الجبائية سواء داخل المؤسسة أو خارجها، لا يمثل التدقيق الجبائي في حد ذاته حماية من عدم الانتظام الجبائي، فهو لا يتعدى كونه أداة لادارة المخاطر الجبائية و تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة .

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

أولاً: من حيث الهدف

هدفت الدراسات السابقة الى قياس امكانية مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من النهب الضريبي بالاضافة الى مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية , أما الدراسة الحالية فكان هدفها التعرف اكثر على دور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية واعطاء صجسدة للعمليات التي يقوم بها الأعوان المدققين عند القيام بعملية الرقابة الجبائية .

ثانياً : من حيث عينة الدراسة

اقتصرت الدراسات السابقة على عينة من ملفات المكلفين الخاضعين لعملية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب , في حين اشتملت الدراسة الحالية على رئيس المراجعات الجبائية، نائب المدير الفرعي للمراقبات الجبائية واعوان التحقيق وذلك على مستوى المديرية الولائية للضرائب ومفتشيتي ضرائب ببنورة وملتيلي .

ثالثاً : من حيث المنهج

استخدمت الدراسات السابقة منهجية البحث الميداني والوصفي لمديرية الضرائب , أما الدراسة الحالية فكانت دراسة وصفية تحليلية تمهد الى التعرف على واقع ممارسة التدقيق الجبائي ودوره في تعزيز الرقابة الجبائية.

رابعاً : اسلوب التحليل

اعتمدت الدراسات السابقة على الدراسة الميدانية، واستخدام استبانة لجمع المعلومات , في حين اعتمدت الدراسة الحالية على مصادر جمع المعلومات الثانوية والأولية من خلال استبانة وزعت على مستوى المديرية الولائية للضرائب ومفتشيتي ضرائب ببنورة وملتيلي.

خلاصة الفصل :

يعد التدقيق الجبائي احد اهم وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما ان هذه الوسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية بهدف كشف كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد او دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة.

حاولنا من خلال هذا الفصل الامام بالأساسيات النظرية للتدقيق الجبائي والرقابة الجبائية، حيث تعرفنا الى التدقيق الجبائي بانه اداة من ادوات الرقابة الجبائية الفعالة بما يضمن الفعالية للادارة الجبائية ويحسن من ادائها الجبائي، وهدفت الدراسة النظرية الى توضيح اهمية التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية باعتباره الركيزة الاساسية التي تقوم عليها الرقابة الجبائية

الفصل الثاني

- دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية-

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري الخاص بالتدقيق الجبائي والرقابة الجبائية والذي تناولنا فيه أساسيات حول الرقابة الجبائية، والتي تعد من الوظائف الأساسية والهامة التي تعتمد عليها المؤسسة لتقييم ادائها الجبائي وتم التطرق إلى مداخل حول التدقيق الجبائي واهم معايير المدقق الجبائي .

وكذا أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بالمتغيرين التابع والمستقل، نود إسقاط بعض المفاهيم التي تم التطرق إليها في الدراسة النظرية على الواقع المعاش في المديرية الولائية للضرائب بغرداية وذلك من خلال استخدام استبانة لدراسة آراء العينة المختارة للرد على التساؤلات المطروحة ولإثبات صحة الفرضيات المقترحة، حيث يتم استخدام بعض الأساليب الاحصائية، و معالجة هذا الفصل تم تقسيمه الى مبحثين .

المبحث الأول : طرق وأدوات الدراسة .

المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول: طرق وأدوات الدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث عرض منهجية الدراسة، ومجتمع الدراسة، وأدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة وفحص صدق أداة الدراسة وثباتها.

المطلب الأول: طرق الدراسة

الفرع الأول: منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التحليلي، حيث نُهدف من خلال هذه الدراسة إلى البحث عن دور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية، وقد طبقت هذه الدراسة بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية، حيث اشتمل البحث في الجانب الميداني من الدراسة على المقابلة، الملاحظة و الاستبيان، وقد تم توزيع استبيانات تتعلق بـمحصّر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS (Statistical Package for Social Science) النسخة رقم 20 والاستعانة ببرنامج Excel بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات ترجمت إلى نتائج وتوصيات تدعم موضوع الدراسة وتساهم في حل مشكلة الدراسة.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

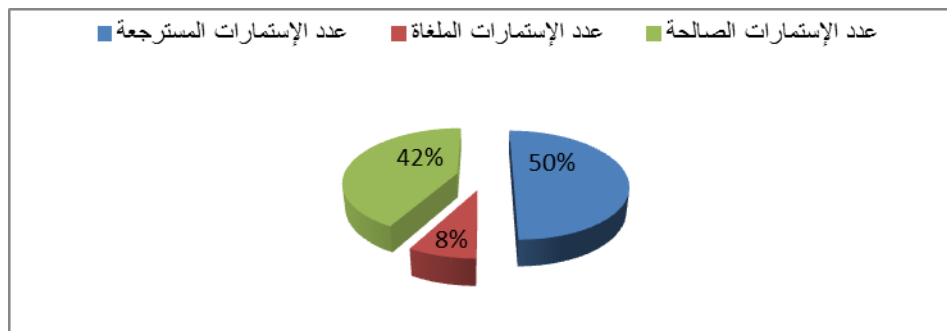
يتكون مجتمع الدراسة من موظفين على مستوى المديرية الولائية للضرائب (من نائب المدير الفرعي للمراقبات الجبائية، رئيس المراجعات الجبائية، أعوان التحقيق)بالإضافة الى موظفين على مستوى مفتشية الضرائب ببنورة ومفتشية الضرائب بمتليلي ومحافظي حسابات .
قمنا بتوزيع 50 استمارة شملت جميع أفراد العينة المدروسة حيث اعتمدنا عن طريق التسليم المباشر لاستمارة الاستبيان للمستجيب للمديرية الولائية للضرائب بغرداية ومفتشيتي الضرائب ببنورة و متليلي وبعضها عن طريق شبكات التواصل(الابميل) لولايي الاغواط وورقلة والجدول رقم 02 والشكل رقم 05 يوضح عدد الاستثمارات المسترجعة والملغاة والصالحة للدراسة

الجدول رقم 01: يوضح الاستبيانات المسترجعة والملغاة والصالحة للدراسة

النسبة	التكرار	السنوات
50%	50	عدد الإستمارات المسترجعة
8%	8	عدد الإستمارات الملغاة
42%	42	عدد الإستمارات الصالحة
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

الشكل رقم 05: يوضح الاستبيانات المسترجعة والملغاة والصالحة للدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

الفرع الثالث : متغيرات الدراسة

لقد اعتمدنا على متغيرين للدراسة وهما المتغير المستقل و المتغير التابع، كما هو موضح في الجدول رقم 02

الجدول رقم 02: يوضح متغيرات الدراسة

الاسم	المتغيرات
التدقيق الجبائي	المتغير المستقل
الرقابة الجبائية	المتغير التابع

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية

لقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال البرنامج الإحصائي SPSS وذلك باستخدام الاختبارات الإحصائية التالية :

- النسب المئوية والتكرارات.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية .

- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

- اختبار كولوموجروف سيمرنوف (1- Sample K-S) لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

- اختبار One sample t tes .

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات

أولا: المقابلة

يعتبر عنصر المقابلات من الأدوات الهامة والرئيسية للحصول على المعلومات، حيث تم إجراء مقابلة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بغرداية مع رئيس مكتب المراجعات الجبائية تمحور الحوار فيها حول دور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية ، فالنظام الجبائي الجزائري يعتمد على تصريح المكلفين بالضريبة لإدارة الجبائية تقوم بعملية التدقيق والتحقق في التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة عن طريق الرقابة الجبائية ، فالرقابة الجبائية تتم على أساس برنامج يتم تحديده من طرف مدير الضرائب وتتم المصادقة عليه من طرف الإدارة المركزية للضرائب، فالمحققين عملهم في عين المكان ويتكونون من رئيس فرقة التحقيق ومعه ثلاثة محققين، حيث يتم ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى التحضير لمدة عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار، ثم تأتي عملية التحقيق في عين المكان على الوثائق والدفاتر المحاسبية، ثم تبليغ المعني بنتائج التصحيحات، ثم منح فرصة لمدة أربعين يوما للاجابة عن التصحيحات المقدمة والمبلغة له، ثم التبليغ النهائي لنتائج التصحيحات، وأخيرا اصدار جدول الضرائب الناتج عن التحقيق،

ثانيا: الاستبيان

إن أول ما قمنا به لإعداد الاستبيان هو تحديد محاوره، فتم ذلك انطلاقا من فرضيات الدراسة، والمعلومات المحصل عليها من خلال المقابلة التي تمت و قد تم تقديم هذا الاستبيان بفقرة تعريفية بموضوع الدراسة، حث فيها الإطارات على التعاون، حسن التجاوب والصدق في الإجابة، لتليها معلومات تعريفية بالحالة الشخصية للمجيب تخص العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية .

إن كل ما سبق سمح لنا بتصميم استبيان ضم 29 عبارة موزعة على ثلاثة محاور هي:

المحور الأول: يضم تسعة أسئلة حول الرقابة الجبائية وأهميتها لدى المكلف بالضريبة .

المحور الثاني: يضم عشرة أسئلة حول التدقيق الجبائي كأداة للرقابة الجبائية .

المحور الثالث: يضم عشرة أسئلة حول فعالية التدقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية محل الدراسة.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول رقم 03

الجدول رقم 03 : يوضح قائمة التنقيط حسب ليكارت الخماسي.

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	من 1 الى 1.79	من 1.8 الى 2.59	من 2.6 الى 3.39	من 3.4 الى 4.19	من 4.2 الى 5

المصدر: من إعداد الطالبة

وقد تم الاعتماد في الاستبانة على السلم الترتيبي الذي يحدد الإجابات المحتملة لكل عبارة المتدرج ذو النقاط الخمس لقياس العبارات وذلك باستخدام مقياس ليكارت يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختبارات التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) والمتناسبة مع الأوزان 1،2،3،4،5 على التوالي.

ثالثا : الملاحظة

من خلال الزيارات الميدانية التي قمنا بها للمديرية الولائية للضرائب ومفتشي الضرائب محل الدراسة استطعنا تسجيل على العموم بعض الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية البحث والحصول على المعلومات من مصادر متعددة، وأهم ما نشير اليه في هذا الصدد أن :

- المعلومات المقدمة من طرفهم محدودة وقليلة نظرا للتجاوب الصريح معهم ربما يرجع لعدم كفاية الوقت أو الاحتكار للمعلومات ؛

- الوثائق غير منظمة ومرتبطة بشكل يسمح ويسهل عملية الاطلاع عليها، وهذا يرجع حسب ما لوحظ من عدم الاهتمام واللامبالاة من بعض الموظفين في طريقة تسيير مهامهم وترتيبها بشكل منظم ؛

- التكتم والسرية في المعلومات المقدمة وهي من سلوك وصفات بعض الموظفين، بحيث تكون غير واضحة ودقيقة بشكل مطلوب والشك من طرفهم بأن المعلومات المطلوبة لا تستخدم لأغراض البحث فقط وإنما لأغراض أخرى وخاصة في مجال التدقيق؛

رابعا : الوثائق

حاولنا الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، والتي تهتم أساسا بميدان التدقيق والرقابة الجبائية باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بغرداية.
- تقرير خاص بعملية التحقيق المحاسبي .
- وثيقة خاصة بعملية الاشعار بالتحقيق المحاسبي.
- وثيقة التبليغ النهائي والتصحيحات الخاصة بالتحقيق المحاسبي .

الفرع الثالث : صدق وثبات الاستبيان

أولا : صدق الاستبانة

يقصد بصدق الاستبانة أن تكون استبانة الدراسة قادرة على إنجاز قياس ما وضعت من اجله بما يحقق اهداف الدراسة ويجب على أسئلتها وفرضيتها وقد تم قياس صدق الاستبانة من خلال مايلي:

صدق المضمون (المحكمين): تم عرض الاستبانة في صور رتبا الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين من أجل الاسترشاد بأرائهم حول الأسئلة والفقرات التي تضمنتها استبانة الدراسة، وقد تم الأخذ بأراء المحكمين حيث تم حذف بعض فقرات الدراسة التي لا ترتبط بموضوع الدراسة والفرضيات كما تم تعديل فقرات أخرى

وإعادة تصنيف بعض الفقرات في المجالات التي تضمنتها استبانة الدراسة وإعادة صياغتها حسب الفرضيات المطروحة حتى تم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبانة.

ثانيا :قياس ثبات الاستبانة.

فيما يخص ثبات أداة الدراسة فقد تم استخدام معامل الثبات وذلك للتأكد من ثبات المقياس المستخدم

حسب الجدول رقم 04

الجدول رقم 04:يوضح قياس ثبات الاستبانة

الثبات	عدد العبارات	محاور الدراسة
0.787	29	3

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 04 أن معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل بلغ 0.787 وهي قيمة جيدة من الناحية الاحصائية في مثل هذه الدراسات وبذلك تكون قد تأكدت الباحثة من صدق وثبات استبانة الدراسة والمتعلقة بدور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة.

المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق للتحليل الاحصائي للبيانات الخاصة بالمجيب (الشخصية، الوظيفية)، والبيانات الخاصة بمحاور الدراسة ومعالجتها احصائيا وإثبات صحة الفرضيات من خلال تحليلها.

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول : نتائج اختبار كولوموجروف سيمرنوف في توزيع البيانات

نهدف من خلال هذا الاختبار معرفة أي من التوزيعات الاحتمالية التي تتبعها توزيع بيانات الدراسة ونقصد بذلك التوزيع الطبيعي من خلال الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الصفرية H_0 : تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة H_1 : لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

يتم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية في حالة الحصول على مستوى دلالة المعنوية أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05).¹

ويوضح الجدول رقم 05 نتائج اختبار كولوموجروف سيمرنوف في توزيع البيانات

الجدول رقم 05: يوضح نتائج اختبار كولوموجروف سيمرنوف في توزيع البيانات

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	الرقابة الجبائية وأهميتها لدى المكلف بالضريبة	9	0.547	0.926
الثاني	التدقيق الجبائي كأداة	10	0.907	0.383

¹سمية قحموش، مرجع سبق ذكره، ص121.

			للرقابة الجبائية	
0.559	1.329	10	فعالية التدقيق الجبائي	الثالث
0.410	0.887	29	جميع الفقرات	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

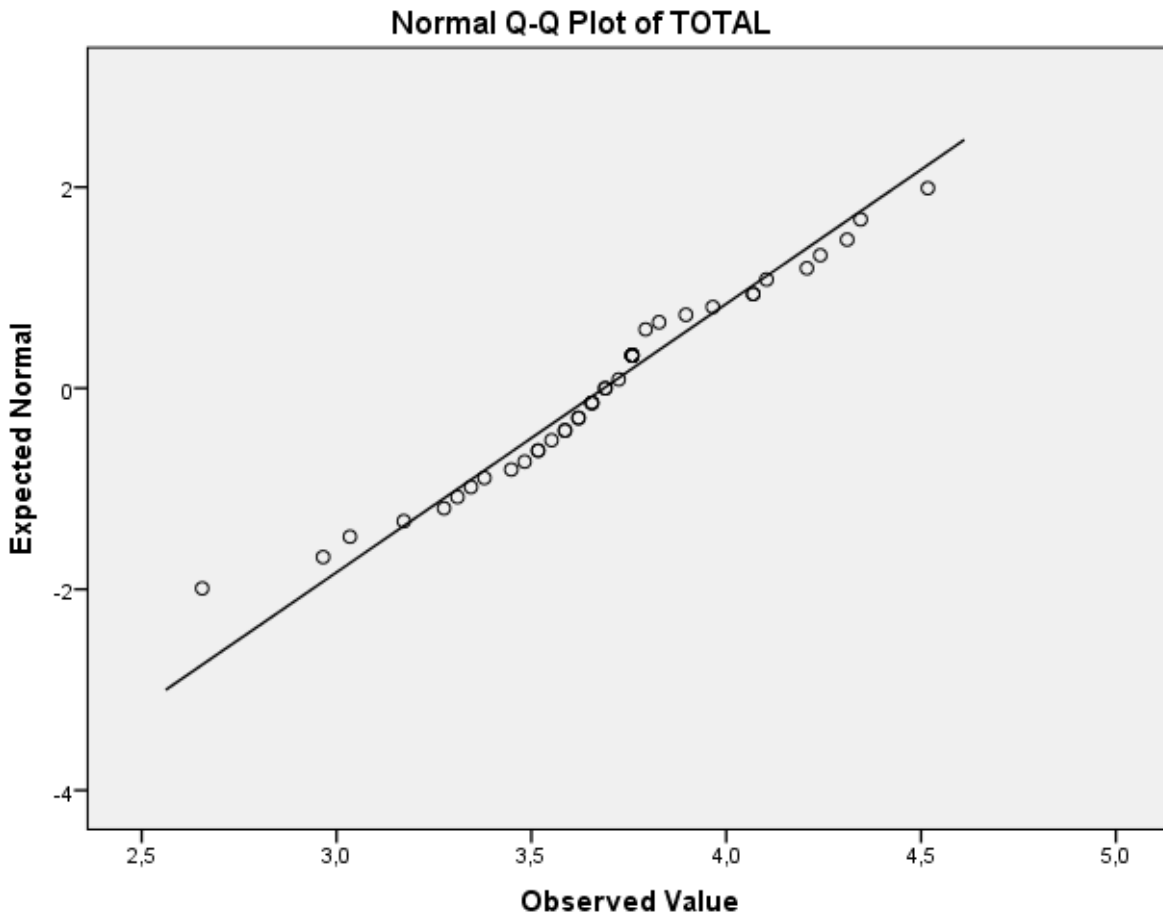
من خلال الجدول رقم 05 يتضح أن قيمة مستوى دلالة الاختبار (0.926) بالنسبة للمحور الأول وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05) ومنه نقبل الفرضية الصفرية أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

أما بالنسبة للمحور الثاني فان قيمة مستوى دلالة الاختبار تساوي (0.383) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05) ومنه نقبل الفرضية الصفرية أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

أما بالنسبة للمحور الثالث فان قيمة مستوى دلالة الاختبار تساوي (0.559) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05) ومنه نقبل الفرضية الصفرية أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، ومنه فان مستوى دلالة الاختبار لجميع الفقرات أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05).

وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي كما هو ممثل في الشكل رقم 06

الشكل رقم 06: يوضح رسم بياني للتوزيع الطبيعي للبيانات.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الفرع الثاني: خصائص عينة الدراسة.

قصد التعرف على خصائص عينة الأفراد المشاركين في الدراسة الميدانية، حيث تمثلت عينة الدراسة في

42 فرد نوضح خصائصهم كالتالي :

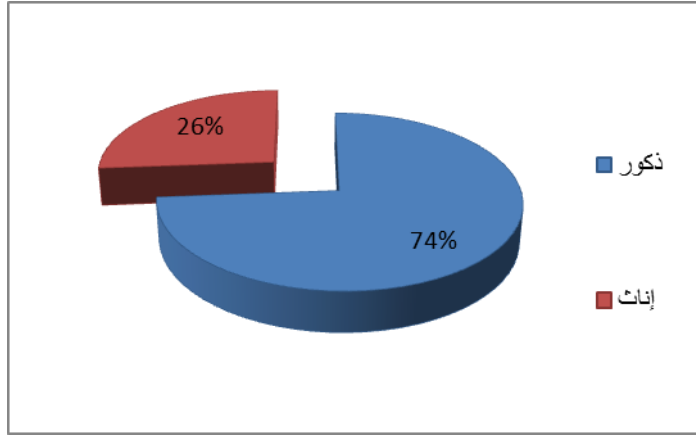
1-التوزيع حسب الجنس: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب خاصية الجنس.

الجدول رقم 06: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
74%	31	ذكر
26%	11	أنثى
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

الشكل رقم 07 : يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

يتضح من خلال الجدول رقم 06 والشكل رقم 07 أن نسبة الذكور هي أكبر نسبة وقدرت ب % 74 في

حين نسبة الاناث قدرت ب % 26 وهذا يعود الى قلة النساء العاملين في المجال .

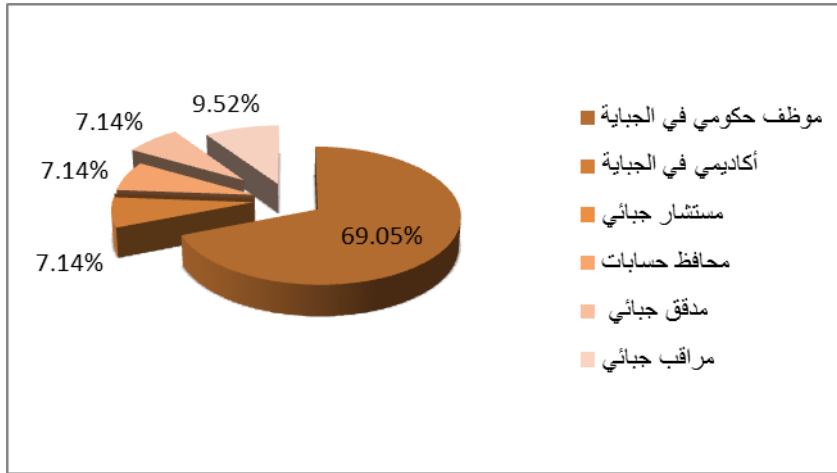
2- التوزيع حسب المهنة : فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب خاصية المهنة

الجدول رقم 07: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة

النسبة	التكرار	الوظيفة
69.05%	29	موظف حكومي في الجباية
7.14%	3	أكاديمي في الجباية
0.00%	0	مستشار جبائي
7.14%	3	محافظ حسابات
7.14%	3	مدقق جبائي
9.52%	4	مراقب جبائي
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

الشكل رقم 08: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

يتضح من خلال الجدول رقم 07 والشكل رقم 08 أن مهنة موظف حكومي في الجباية تأخذ أكبر نسبة وتقدر بـ 69.05% ثم تليها نسبة 9.52% للمراقب الجبائي ثم أصغر نسبة 7.14% للمهن (أكاديمي في الجباية، محقق حسابات، مدقق جبائي) ويرجع سبب النسبة الضئيلة والمقدرة بـ 7.14% و 9.52% الى عدم تجاوب موظفي هذه المهن مع موضوع الدراسة

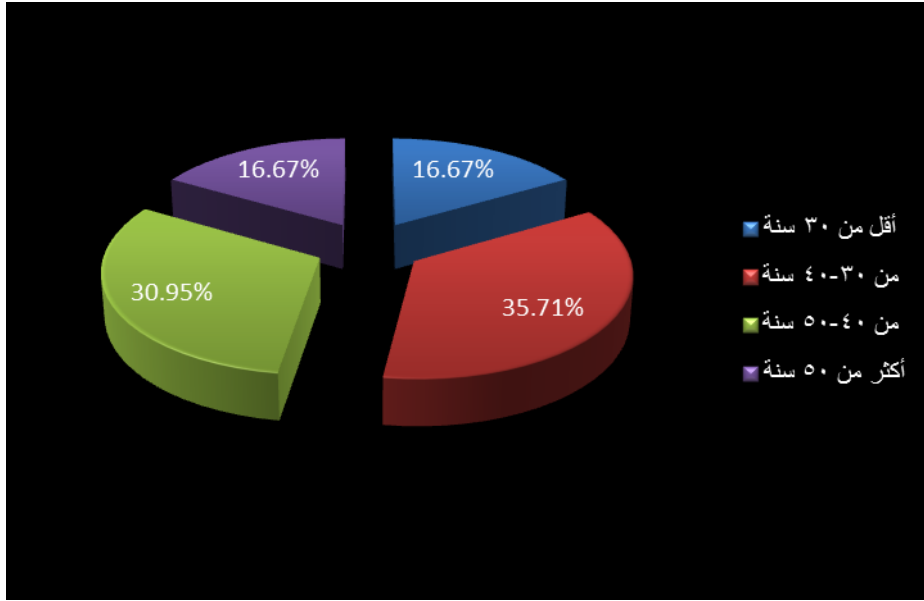
3- التوزيع حسب العمر: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب خاصية العمر

الجدول رقم 08: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

النسبة	التكرار	العمر
16.67%	7	أقل من 30 سنة
35.71%	15	من 30-40 سنة
30.95%	13	من 40-50 سنة
16.67%	7	أكثر من 50 سنة
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

الشكل رقم 09: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

يتضح من خلال الجدول رقم 08 والشكل رقم 09 أن فئة أفراد الدراسة الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و40 سنة هي الأعلى بين أفراد الدراسة بنسبة 35.71% ثم تليها نسبة 30.95% للأفراد الذين أعمارهم من 40 إلى 50 سنة ثم نسبة 16.67% للأفراد الذين أعمارهم أقل من 30 سنة وأكثر من 50 سنة وهنا نلاحظ أن نسبة الأعمار المتقدمة نسبيا هي الأكبر بين فئات المستجوبين ما يدل على أن معظم المستجوبين يحوزون على خبرة ميدانية تساعد في التعامل مع الاستبيان.

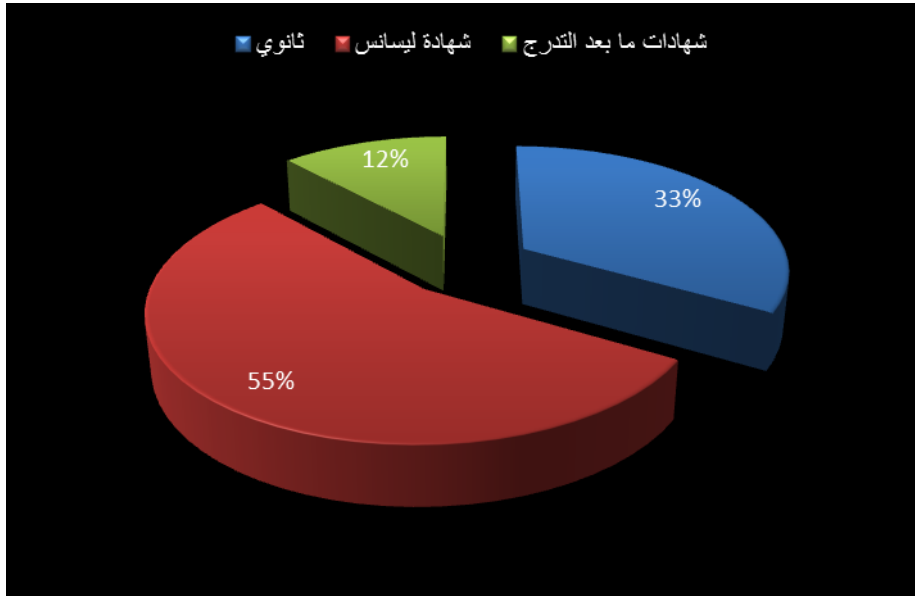
4- التوزيع حسب المؤهل العلمي : فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي

الجدول رقم 09: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل
33%	14	ثانوي
55%	23	شهادة ليسانس
12%	5	شهادات ما بعد التدرج
100%	42	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

الشكل رقم 10: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

يتضح من خلال الجدول رقم 09 والشكل رقم 10 أن المؤهل "ليسانس" هو المؤهل العلمي الأعلى بين أفراد الدراسة وتمثلت نسبته بـ 55% ثم يلي ذلك مؤهل "ثانوي" بنسبة 33% وأخيرا شهادات ما بعد التدرج بنسبة 12% وهذه النتيجة تعكس على أن الأشخاص الذين يقومون بالتدقيق الجبائي هم أفراد مؤهلين علميا وبالتالي القدرة على فهم وتطبيق تقنيات التدقيق الجبائي لكن يتطلب ذلك تدريب وتطوير المهارات لمسيرة التطورات.

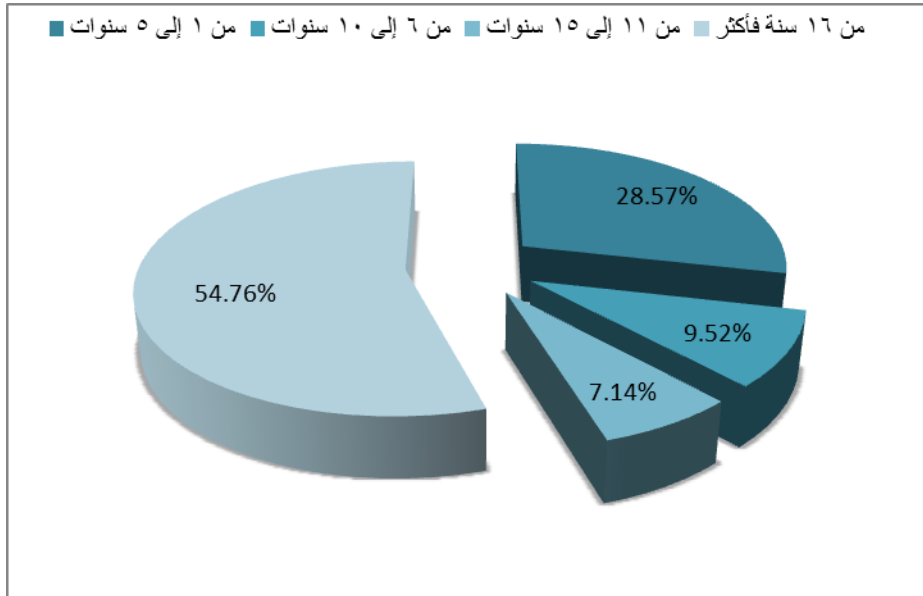
5- التوزيع حسب الخبرة المهنية : فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة المهنية

الجدول رقم 10 : يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	السنوات
28.57%	12	من 1 إلى 5 سنوات
9.52%	4	من 6 إلى 10 سنوات
7.14%	3	من 11 إلى 15 سنوات
54.76%	23	من 16 سنة فأكثر
100%	42	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

الشكل رقم 11: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج (Excel)

يتضح من خلال الجدول رقم 10 والشكل رقم 11 أن نسبة 54.76 % من عينة الدراسة خبرتهم تجاوزت 16 سنة ثم تليها النسبة 28.57% للفئة الذين خبرتهم من 1 إلى 5 سنوات وأن ما نسبة 9.52% تراوحت خبرتهم من 6 إلى 10 سنوات و7.14% خبرتهم ما بين 11 إلى 15 سنة أي أن غالبية المستجوبين خبرتهم تجاوزت 16 سنة وهذا يعزز الثقة في اجابات المستجوبين .

المطلب الثاني : تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات

الفرع الأول :نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الدراسة

الجدول رقم 11:يوضح نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

الترتيب	الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
1	موافق	0.824	4.17	1- المكلف الواعي بأن اداؤه للضريبة واجب وطني وأخلاقي حريص على تأدية التزاماته الضريبية ويسعى جاهدا الى تجنب التهرب الضريبي
8	محايد	1.194	2.81	2- انخفاض الوعي الضريبي للأفراد لعدم كفاءة النظام الجبائي
3	موافق	0.925	3.79	3- غياب الثقافة الجبائية سبب في عدم توعية المكلفين بأهمية الضريبة

4	موافق	1.016	3.57	4- العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية علاقة مبنية على الثقة تجعل من الرقابة الجبائية عملية مرضية للطرفين
2	موافق	1.109	3.88	5- السياسة المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية تعطي للكفاءة والمهارة أهمية كبيرة في عمليات الرقابة الجبائية
5	موافق	1.107	3.57	6- تقوم الإدارة الجبائية بالرقابة المستمرة على المكلفين بغض النظر عن التزامهم أو عدم التزامهم بواجباتهم الضريبية
9	محايد	1.111	2.71	7- تمتلك الإدارة الجبائية نظام معلوماتي فعال يساعدها على تسهيل اجراءات الرقابة وكذا اجراءات التحصيل الجبائي
7	محايد	1.131	3.19	8- استخدام اسلوب العينات عند القيام بعملية الرقابة الجبائية يشجع المكلفين على التهرب الضريبي
6	محايد	1.186	3.36	9- شيوع ظاهرة التهرب راجع الى التعقيدات في النظام الجبائي وكذا الثغرات الموجودة في القوانين والتشريعات الجبائية مما يجعل من الرقابة الجبائية الرادع الوحيد لهاته الظاهرة
	موافق	0.404	3.44	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لمحور الرقابة الجبائية وأهميتها لدى المكلف بالضريبة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم 11 يمكن استنتاج مايلي :

يتفق مجتمع الدراسة على صحة الفقرة الأولى والذي بلغ متوسطها الحسابي (7.14) وانحرافها المعياري

(0.82) ما يعطيها درجة موافقة عالية وهو ما يثبت أن المكلف الواعي بأن أداؤه للضريبة واجب وطني

وأخلاقي حريص دوما على تأدية التزاماته الضريبية ويسعى جاهدا الى تجنب التهرب الضريبي .

كما يتفق على صحة الفقرة السادسة والذي بلغ متوسطها الحسابي (3.57) وانحرافها معياري (1.10) ما

يعطيها درجة موافقة جيدة وهو ما يثبت أن الإدارة الجبائية تقوم بالرقابة المستمرة على المكلفين بغض النظر عن

التزامهم أو عدم التزامهم بواجباتهم الضريبية.

أما بالنسبة للفقرات الثانية والسابعة والثامنة والتاسعة فلم يستطع مجتمع الدراسة تكوين فكرة واضحة حولها إذ

كان رأيه فيها محايدا بمتوسطات حسابية (2.81)، (2.71)، (3.19)، (3.36) وانحرافات معيارية

(1.19)(1.11)(1.13)(1.18) .

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة ايجابية نحو جميع فقرات المحور الاول، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (3.44) وهي تشير الى درجة اجابة موافق، والتي توصلها موافقة غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري (0.40) وهو ما يثبت أن الرقابة الجبائية لها أهمية كبيرة للمكلف بالضريبة .

الجدول رقم 12: يوضح نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

الترتيب	الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
3	موافق	0.749	4.02	1- عملية التدقيق الجبائي تقوم على اساس برنامج مسطر
1	موافق	0.67	4.12	2- تنفيذ برنامج التدقيق الجبائي بشكل فعال يساهم في تحسين الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة
5	موافق	1.043	3.71	3- تعمل الإدارة الجبائية على توفير الادوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي
6	موافق	1.061	3.6	4- تقوم الإدارة الجبائية بتنفيذ برامج توعية ضريبية للمكلفين لتسهيل عملية التدقيق الجبائي
8	موافق	1.065	3.52	5- خلال عملية التدقيق الجبائي هناك تفاعل ايجابي بينكم وبين المكلف بالضريبة
10	محايد	1.017	2.88	6- خلال قيامكم بالتدقيق الجبائي ترون أن المكلف على علم بالقوانين الجبائية
7	موافق	1.039	3.57	7- الصلاحيات المخولة لكم كافية للحصول على كافة المعلومات المقدمة من المكلف بالضريبة
4	موافق	1.071	3.79	8- تقوم الإدارة الجبائية بدورات تدريبية لزيادة كفاءة المدقق الجبائي
2	موافق	0.739	4.12	9- تعيين الإدارة الجبائية للمدققين الجبائيين ذوي الخبرة والتأهيل العلمي يساهم في تحسين الالتزام الضريبي
9	محايد	1.137	3.31	10- الضغوطات الاجتماعية التي يتعرض لها المدقق الجبائي تؤثر على اداء عملية التدقيق الجبائي
	موافق	0.43	3.66	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لمحور التدقيق الجبائي كأداة للرقابة الجبائية

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم 12 يمكن استنتاج مايلي :

يتفق مجتمع الدراسة على صحة الفقرة الثانية والذي بلغ متوسطها الحسابي (4.12) وانحرافها المعياري (0.67)، ما يعطيها درجة موافقة عالية وهو ما يثبت أن تنفيذ برنامج التدقيق الجبائي بشكل فعال يساهم في تحسين الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة.

كما يتفق على صحة الفقرة الرابعة والذي متوسطها الحسابي (3.6) وانحرافها المعياري (1.06) ما يعطيها درجة موافقة جيدة وهو ما يثبت أن الإدارة الجبائية تقوم بتنفيذ برامج توعية ضريبية للمكلفين لتسهيل عملية التدقيق الجبائي.

أما بالنسبة للفقرة السادسة والعاشر فلم يستطع مجتمع الدراسة تكوين فكرة واضحة حولها إذ كان رأيه فيها محايد بمتوسط حسابي (2.88)(3.31) وانحراف معياري (1.01)(1.13).

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة ايجابية نحو جميع فقرات المحور الثاني، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (3.66) وهي تشير الى درجة اجابة موافق، والتي توضحها موافقة غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري (0.43) وهو ما يثبت أن التدقيق الجبائي يعتبر من أهم أدوات الرقابة الجبائية.

الجدول رقم 13: يوضح نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث

الترتيب	الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
6	موافق	0.715	3.98	1- يمكن قياس فعالية التدقيق الجبائي بما يصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية
3	موافق	0.683	4.14	2- ترتبط فعالية التدقيق الجبائي بمدى اكتشاف المدقق للأخطاء والانحرافات الجوهرية التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية
4	موافق	0.821	4.1	3- ترتبط فعالية التدقيق الجبائي باختيار مدققين جبائين ذوي كفاءات ومؤهلين علميا وعمليا

5	موافق	0.883	4	4- هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بالتدقيق الجبائي قصد الوصول إلى مستوى من الجودة
9	موافق	1.016	3.57	5- هناك علاقة طردية بين فعالية التدقيق الجبائي والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة تصريحهم
7	موافق	1.109	3.88	6- هناك من يرى بأن القيام بالتدقيق الجبائي من طرف الإدارة الجبائية يؤدي الى زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة
10	محايد	1.195	3.29	7- العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتدقيق الجبائي كافية لردع المكلفين بالضريبة خاصة المتهربين منها
2	موافق	0.833	4.19	8- من بين اهداف الإدارة الجبائية القيام بتدقيق جبائي فعال للوصول الى مستوى جودة التصريح الجبائي
1	موافق بشدة	0.587	4.26	9- من بين اهداف الإدارة الجبائية التقليل من المنازعات والحد من التدليس الجبائي
8	موافق	1.159	3.79	10- يتم التنسيق فيما بين القائمين بعملية التدقيق الجبائي لوضع حلول استراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهري الغش والتهرب الضريبي
	موافق	0.51	3.91	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لمحور فعالية التدقيق الجبائي

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم 13 يمكن استنتاج مايلي :

يتفق مجتمع الدراسة على صحة الفقرة التاسعة والذي بلغ متوسطها الحسابي (4.26) وانحرافها المعياري (0.58) ما يعطيها درجة موافقة عالية وهو ما يثبت أن من بين أهداف الإدارة الجبائية التقليل من المنازعات والحد من التدليس الجبائي .

كما يتفق على صحة الفقرة الأولى والذي بلغ متوسطها الحسابي (3.98) وانحرافها المعياري (0.71) ما يعطيها درجة موافقة جيدة وهو ما يثبت أن قياس فعالية التدقيق الجبائي مرتبط بفعالية النتائج المتوصل اليها بالتصريحات الجبائية .

أما بالنسبة للفقرة السابعة فلم يستطع مجتمع الدراسة تكوين فكرة واضحة حولها إذ كان رأيها فيها محايد بمتوسط حسابي (3.29) وانحراف معياري (1.19) .

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة ايجابية نحو جميع فقرات المحور الثالث، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (3.91) وهي تشير الى درجة اجابة موافق، والتي توصلها موافقة غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري (0.51) وهو ما يثبت أن واقع فعالية التدقيق الجبائي كان مرتفعا بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية .

الفرع الثاني: نتائج اختبار (One-Sample Test) لمحاور الدراسة

ولاختبار فرضيات الدراسة قمنا بإجراء تحليل (One-Sample Test) والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 14: يوضح نتائج اختبار (One-Sample Test) لمتوسط محاور الدراسة

المحور	عنوان المحور	المتوسط الحسابي	قيمة T	قيمة مستوى الدلالة
الأول	الرقابة الجبائية وأهميتها لدى المكلف بالضريبة	3.4497	7.202	0.000
الثاني	التدقيق الجبائي كأداة للرقابة الجبائية	3.6643	9.797	0.000
الثالث	فعالية التدقيق الجبائي	3.9190	11.507	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

بالنسبة للمحور الأول :

الفرضية الصفرية H_0 : لا تحقق الرقابة الجبائية منافع كبرى للمؤسسة كونها أداة قانونية اجبارية تطبق على المكلفين بالضريبة.

الفرضية البديلة H_1 : تحقق الرقابة الجبائية منافع كبرى للمؤسسة كونها أداة قانونية اجبارية تطبق على المكلفين بالضريبة.

من خلال الجدول رقم 14 : نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي (3.44) وهي أكبر من قيمة

الاختبار 3 التي تعبر عن درجة محايد ومستوى دلالة الاختبار 0.000 أقل من مستوى دلالة المعنوية 0.05

وبالتالي فاننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أن الرقابة الجبائية تحقق منافع كبرى للمؤسسة كونها أداة قانونية اجبارية تطبق على المكلفين بالضريبة.
بالنسبة للمحور الثاني :

الفرضية الصفرية H_0 : لا يساهم التدقيق الجبائي في تحسين أداء المؤسسة الجبائي من خلال الكشف عن الانحرافات والأخطاء وذلك باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية.

الفرضية البديلة H_1 : يساهم التدقيق الجبائي في تحسين أداء المؤسسة الجبائي من خلال الكشف عن الانحرافات والأخطاء وذلك باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية.

من خلال الجدول رقم 14: نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي (3.66) وهي أكبر من قيمة الاختبار 3 التي تعبر عن درجة محايد ومستوى دلالة الاختبار 0.000 أقل من مستوى دلالة المعنوية 0.05 وبالتالي فاننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أن التدقيق الجبائي يساهم في تحسين أداء المؤسسة الجبائي من خلال الكشف عن الانحرافات والأخطاء وذلك باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية
بالنسبة للمحور الثالث :

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فعالية للتدقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب محل الدراسة بغرداية.

الفرضية البديلة H_1 : توجد فعالية للتدقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب محل الدراسة بغرداية

من خلال الجدول رقم 14 : نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي (3.91) وهي أكبر من قيمة الاختبار 3 التي تعبر عن درجة محايد ومستوى دلالة الاختبار 0.000 أقل من مستوى دلالة المعنوية 0.05 وبالتالي فاننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أن فعالية التدقيق الجبائي موجودة بالمديرية الولائية للضرائب محل الدراسة بغرداية .

المطلب الثالث: نتائج اختبار الفرضيات

تضمن هذا المطلب مجموعة من النقاط تم من خلالها مناقشة واختبار فرضيات الدراسة وذلك بعد دراسة وتحليل آراء عينة الدراسة بالاعتماد على بعض الاساليب الاحصائية حيث تم الوصول الى النتائج التالية:
- تحقق الرقابة الجبائية منافع كبرى للمؤسسة كونها أداة قانونية اجبارية تطبق على المكلفين بالضريبة من خلال التنسيق والعمل على نشر الثقافة والوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة، وتعريف وتبسيط النظام

الضريبي لهم، خاصة على مستوى وسائل الإعلام وهذا لتعميم الثقافة الضريبية بدءا بالتصريح إلى غاية دفع الضريبة، وهذا يعمل على تحسين مصداقية وصحة مستحقاتهم الضريبية، وبالتالي نقبل الفرضية الأولى ونثبت صحتها؛

- يساهم التدقيق الجبائي في تحسين أداء المؤسسة الجبائي من خلال الكشف عن الانحرافات والأخطاء وذلك باعتباره من أهم أدوات الرقابة الجبائية وبالتالي نقبل الفرضية الثانية ونثبت صحتها؛

- ترتبط فعالية التدقيق الجبائي بمدى اكتشاف المدققين الجبائين للأخطاء والانحرافات الجوهرية التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية، وذوي كفاءات ومؤهلين علميا وعمليا وملتزمين بقواعد السلوك المهني، وبالتالي نقبل الفرضية الثالثة ونثبت صحتها؛

خلاصة الفصل :

حاولنا في هذا الفصل المتمثل في الدراسة الميدانية تطبيق مضامين الدراسة النظرية على الواقع بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية، وتبين لنا بوضوح أن التدقيق الجبائي من أهم أدوات الرقابة الجبائية في المديرية، لأنه يتم بواسطته التأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية، بالإضافة إلى التحكم في مختلف التكاليف والأعباء الجبائية للمديرية ويساعدها في ترشيد قراراتها للوصول إلى تحقيق الهدف المنشود والمسطر في سياستها العامة.

خاتمة

الخاتمة

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بالبحث عن دور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية، كما حاولنا تحديد ضرورته في المديرية الولائية للضرائب محل الدراسة من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وكان الغرض من ذلك هو الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية البحث التي تتمحور حول " ما مدى مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز رقابة المؤسسات الضريبية في المديرية الولائية للضرائب بولاية غرداية محل الدراسة ؟ بطريقة تجعلنا نتعرف بنوع من الدقة على مفهوم وأنواع ومراحل التدقيق الجبائي والانتقادات الموجهة له والتعرف على الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية والأعوان المكلفين بقيامها، وكيف يتم التدقيق الجبائي وكذا دوره في تعزيز الرقابة الجبائية، من خلال قسمين وهي جامعة ما بين الجانب النظري والتطبيقي، حيث افتتحنا هذه الدراسة بمقدمة وأهيناها بخاتمة تتضمن أهم النتائج المتحصل عليها في البحث.

نتائج اختبار الفرضيات :

مما سبق في المبحث الثاني من الفصل الثاني، ومن خلال الاختبارات الإحصائية للفرضيات التي تم تقديمها في بداية الدراسة، تم التوصل إلى ما يلي:

الفرضية الأولى:

تحقق الرقابة الجبائية منافع كبرى للمؤسسة كونها أداة قانونية اجبارية تطبق على المكلفين بالضريبة فرضية صحيحة وفق نتيجة الاختبار؛

الفرضية الثانية:

يساهم التدقيق الجبائي في تحسين أداء المؤسسة الجبائي من خلال الكشف عن الانحرافات والأخطاء وذلك باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية فرضية صحيحة وفق نتيجة الاختبار؛

الفرضية الثالثة:

توجد فعالية للتدقيق الجبائي بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية محل الدراسة فرضية صحيحة وفق نتيجة الاختبار؛

الفرضية الرئيسية للدراسة: إن اعتماد المديرية الولائية للضرائب بغرداية على التدقيق الجبائي يساهم في تعزيز الرقابة الجبائية الفرضية صحيحة وفق نتيجة الاختبار مما يدل أن بلوغ أهداف الرقابة الجبائية يعتمد بشكل أساسي على التدقيق الجبائي؛

النتائج :

- من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري والدراسة التي طبقت على المديرية الولائية للضرائب ثم التحليل الإحصائي لأراء مجتمع الدراسة خلصنا إلى النتائج التالية:
- التدقيق الجبائي له دور كبير في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي؛
 - التدقيق الجبائي هو وسيلة أو إجراء من إجراءات التسيير الجبائي يساعد المؤسسة في تفادي الأخطار الجبائية بأقصى قدر ممكن؛
 - يستخدم التدقيق الجبائي لترشيد القرارات الجبائية وتفعيل الالتزامات الضريبية، كما يسمح بتخفيض الأعباء الجبائية والرفع من المردودية المالية؛
 - تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق(على مستوى مفتشيات الضرائب)، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (على مستوى مديريات الضرائب الولائية)؛
 - التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية أكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب، رغم أن توقيت الثانية أفضل من توقيت الأولى المتقدمة نوعا ما؛
 - الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحديثها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو الغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية؛
 - يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية قبل الخوض في عملية التدقيق الجبائي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف ثم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفصال المهمة المكلف بها؛

- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد او دون قصد، وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة ؛

التوصيات

- العمل والتأكيد على تطوير نظام التدقيق الجبائي لتصريحات المكلفين وحساباتهم والمعلومات التي يقدمونها،
- يمكن أن تعمل الإدارة الضريبية على وضع تقارير دورية عن سير أعمال التدقيق الجبائي والتي يمكنها أن تؤدي دورا مهما في متابعة تنفيذ خطط وبرامج التدقيق وبالتالي معالجة الانحرافات إن وجدت؛
- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وتزويدها بشبكة معلومات واسعة بين المستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية ؛
- زيادة تأهيل وتدريب المراقبين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الرقابة الجيدة، بما يساهم في تحقيق التنمية والمحافظة على الاقتصاد الوطني؛
- زيادة الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى كافة المكلفين، من خلال تقديم خدمات التعليم الإلكتروني عن بعد لدى المسجلين وغير المسجلين، والحث على تقديم خدمات تثقيفية وتعليمية مصورة أو مسجلة على الموقع الإلكتروني للمديرية ؛
- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية؛
- إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريعات الضريبية، قصد تحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري ومن ثم العمل على معالجتها؛
- ضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية؛
- تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا؛
- بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين، واعتبار أن الرقابة الجبائية التي يخضع لها أي مكلف بالضريبة هي بمثابة التاج أو الوسام أو الشهادة، لإثبات مدى جودة معلوماته المحاسبية، ويصبح عوض التشاؤم من الرقابة الجبائية، يتفاءل بها؛

أفاق الدراسة : خلال فترة الدراسة تبين للطالبة عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها

- نحو إطار متكامل للتدقيق الجبائي في الجزائر ؛
- التدقيق الجبائي ودوره في تحقيق الأمن الجبائي ؛
- التجارة الالكترونية وتأثيرها على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- الرقابة الجبائية ومحاربة الجناة الضريبية.- فعالية النظام الضريبي الجزائري في المحافظة على البيئة؛

المراجع

1- المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1 -أدريس مفاتيح ،"دور الجباية البترولية في تحقيق التنمية المستدامة (صندوق ضبط الموارد في الجزائر نموذجاً"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص اقتصاد وتسيير بترولي، (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.
 - 2 -خليل عواد ابو حشيش " دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة " دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 01، الأردن، 2004.
 - 3 -طارق الحاج، "المالية العامة" دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة 01، عمان، 2009 .
 - 4 -عادل فليح العلي " المالية العامة والتشريع المالي والضريبي " دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 01، الأردن 2003 .
 - 5 -عبد الناصر نور، حسن عدس نائل،" الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 01، الأردن، 2003 .
 - 6 -محمد عباس محرز،" اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
 - 7 -مصطفى عوادي، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري (تحديث قانون المالية 2009)"، مطبعة مزوار، الطبعة 01، 2009 .
 - 8 -منصور بن اعمارة، "اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011 .
- ثانياً: الملتقيات والمجلات
- 1 -أحم بساس، مختار رنان، "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف " بالضريبة، جامعة عمار الثليجي، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، يوم 20-21 نوفمبر، الأغواط، 2013 .
 - 2 -بوعلام وهي "نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر"، جامعة فرحات عباس، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 20 و21 أكتوبر، سطيف، 2009 .
 - 3 -بوعلام وهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثاني عشر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة عمار الثليجي، الاغواط، 2012.

4- العياشي عجلان، "ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة إعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر"، جامعة فرحات عباس، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يوم 20 و21 أكتوبر، سطيف، 2009.

ثالثا: الرسائل والبحوث الجامعية

- 1- سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.
- 2- أحمد لعناق، "المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة دراسة حالة الجزائرية لصناعة الانابيب Alfa pipe Ghardaia"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- 3- إدريس مفاتيح، "دور الجبائية البترولية في تحقيق التنمية المستدامة (صندوق ضبط الموارد في الجزائر نموذجاً)"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكادىمي، تخصص اقتصاد وتسيير بترولي، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.
- 4- سمية قحموش، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة-الجزائر"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.
- 5- صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.
- 6- عبد الرزاق حسين رلى، "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي"، مذكرة ماجستير في المنازعات الجبائية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.
- 7- لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ام البواقي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.

- 8 - محمد فلاح، "السياسة الجبائية الأهداف والأدوات (بالرجوع إلى حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 9 -نورى الهدى باشي، "فعالية النظام الجبائي من خلال الثقافة الضريبية دراسة استطلاعية لسلوك المكلفين بالضريبة في ولاية الاغواط"، مشروع مذكرة نهاية الدراسة المقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر ل.م.د، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي، الاغواط، 2010/2011 .
- 10 - هاجر بن سالم، زهيرة بن صغير، "دور المنازعات الجبائية في تقويم نتائج الرقابة الجبائية المعمقة دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالأغواط"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي، الاغواط، 2011-2012.
- 11 - يمينة بورنان، فاطمة محبوبي، "تأثير النظام الجبائي الجزائري في تحديد الربح دراسة حالة الضريبة على أرباح الشركات IBS لمؤسسة مطاحن الأغواط"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي، الأغواط، 2012/ 2013.
- رابعا: المراسيم والقرارات
- 1 للأمانة العامة للحكومة، المرسوم التنفيذي رقم:98-228 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ بتاريخ 13 جويلية 1998، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة بتاريخ 15 جويلية 1998، العدد 51، الجزائر، 1998.
- 2 للأمانة العامة للحكومة، المرسوم التنفيذي رقم:06-327 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة بتاريخ 24/09/2006، العدد 59، الجزائر، 2006.
- 3 المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2014.
- 4 للأمانة العامة للحكومة، القرار المؤرخ في 12-07-1998 والمتعلق بالاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة بتاريخ 25 أكتوبر 1998، العدد 79، الجزائر.

خامسا :المواقع الالكترونية

- 1- <http://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/.pdf>- 00 :00 2015/05/04 .
- 2- <http://douis.free.fr/article/e-commerce-ogx/daden.pdf> 01:00 2015/05/05 .

2- المراجع الأجنبية

1-Rédha Khelassi, précis d’Audit Fiscal de l’entreprise, Berti éditions, Alger, 2013.

2-Jacques Duhem Et Michel Jammes، Audit& Gestion Fiscale De l'Entreprise ، Edition EFE, Paris,1996 .

الملاحق



جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إخواني / أخواتي الأعزاء السلام عليكم أما بعد : تهدف هذه الاستبانة الموجهة إليكم إلى دراسة وتبيان مدى الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في تعزيز رقابة المؤسسات الضريبية بالمديرية الولائية للضرائب.

وذلك لغرض استخدام هذه الاستبانة في إطار التحضير لإعداد مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة

الماستر في إدارة الأعمال تحت عنوان : " دور التدقيق الجبائي في تعزيز رقابة المؤسسات الضريبية. "

دراسة تطبيقية للمديرية الولائية للضرائب بولاية غرداية،

مع العلم أن هذه الاستبانة تستخدم لأغراض البحث العلمي ولا تستخدم لأغراض أخرى، لذا نتمنى من سيادتكم الموقرة الإجابة على هذه الاسئلة بموضوعية (دون تحيز) وبدقة ووضوح لأن التوصل إلى نتائج سليمة يعتمد بشكل كبير على صدق إجاباتكم ومعلوماتكم المقدمة إلينا، وفي الأخير تقبلوا منا فائق عبارات الشكر والتقدير والاحترام

من إعداد الطالبة: بن شعاعة زبيدة

الجزء الأول: معلومات خاصة بالمستجيب: ضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة :

- 1-الجنس: ذكر أنثى
- 2- المهنة: موظف حكومي في الجباية أكاديمي في الجباية مستشار جبائي
محافظ حسابات مدقق جبائي مراقب جبائي
- 3- العمر : أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة
من 40 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة
- 4- المؤهل العلمي : ثانوي شهادة ليسانس شهادات ما بعد التدرج
- 5- الخبرة المهنية: 1-5 6-10 11-15 16 فأكثر

الجزء الثاني : يتضمن هذا الجزء اسئلة حول "واقع ممارسة التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة المؤسسات الضريبية داخل المديرية الولائية للضرائب . ضع علامة (X) امام الاجابة المناسبة حسب رأيك

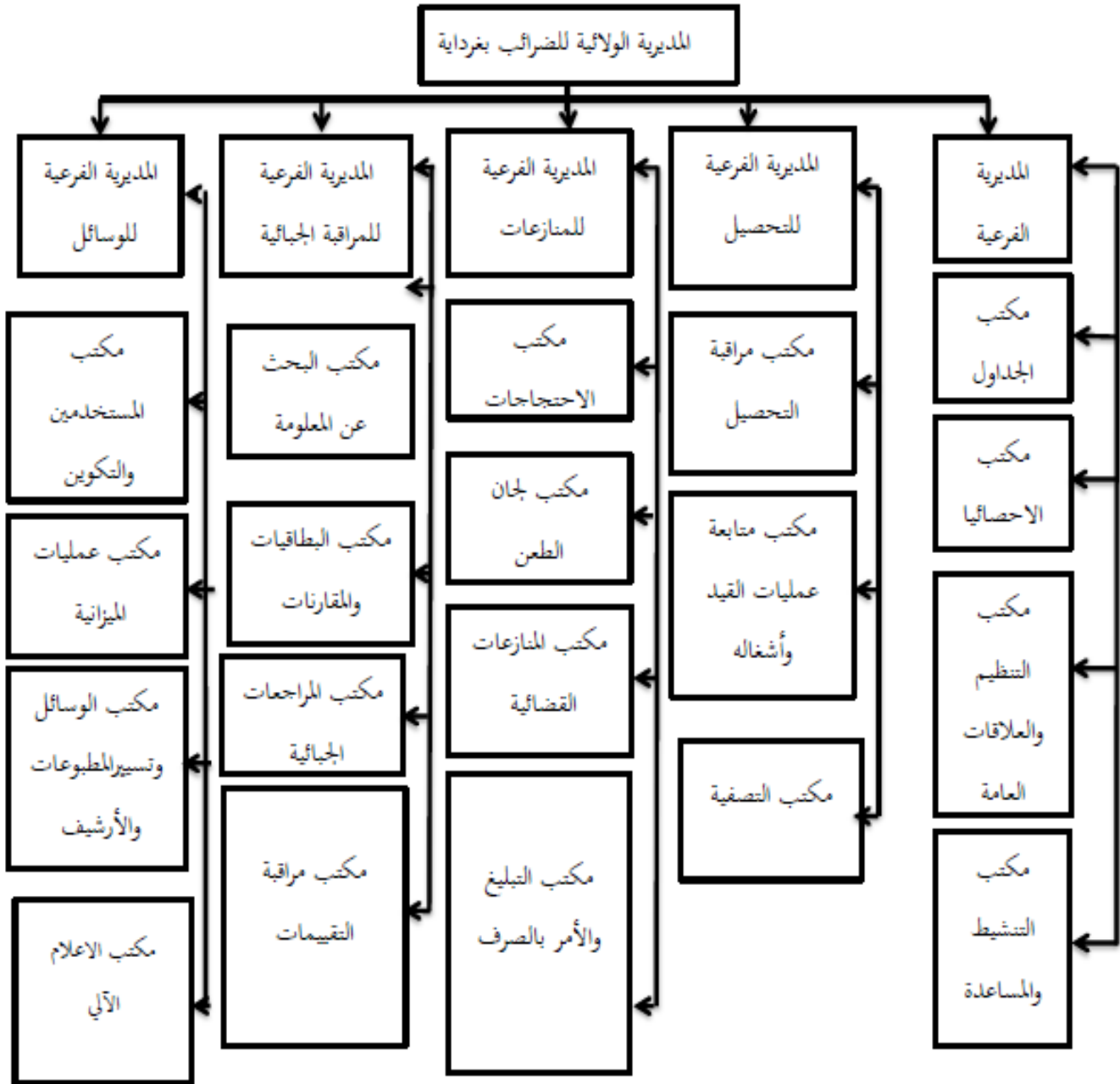
الرقم	الخور الاول :الرقابة الجبائية وأهميتها لدى المكلف بالضريبة	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المكلف الواعي بأن اداؤه للضريبة واجب وطني وأخلاقي حريص على تأدية التزاماته الضريبية ويسعى جاهدا الى تجنب التهرب الضريبي					
02	انخفاض الوعي الضريبي للأفراد لعدم كفاءة النظام الجبائي					
03	غياب الثقافة الجبائية سبب في عدم توعية المكلفين بأهمية الضريبة					
04	العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية علاقة مبنية على الثقة تجعل من الرقابة الجبائية عملية مرضية للطرفين					
05	السياسة المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية تعطي للكفاءة والمهارة أهمية كبيرة في عمليات الرقابة الجبائية					
06	تقوم الإدارة الجبائية بالرقابة المستمرة على المكلفين بغض النظر عن التزامهم او عدم التزامهم بواجباتهم الضريبية					
07	تمتلك الإدارة الجبائية نظام معلوماتي فعال يساعدها على تسهيل اجراءات الرقابة وكذا اجراءات التحصيل الجبائي					
08	استخدام أسلوب العينات عند القيام بعملية الرقابة الجبائية يشجع المكلفين على التهرب الضريبي					
09	شروع ظاهرة التهرب راجع الى التعقيدات في النظام الجبائي وكذا الثغرات الموجودة في القوانين والتشريعات الجبائية مما يجعل من الرقابة الجبائية الراجع الوحيد لهاته الظاهرة					
	الخور الثاني:التدقيق الجبائي كأداة للرقابة الجبائية					
01	عملية التدقيق الجبائي تقوم على اساس برنامج مسطر					
02	تنفيذ برنامج التدقيق الجبائي بشكل فعال يساهم في تحسين الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة					
03	تعمل الإدارة الجبائية على توفير الادوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي					
04	تقوم الإدارة الجبائية بتنفيذ برامج توعية ضريبية للمكلفين لتسهيل عملية التدقيق الجبائي					
05	خلال عملية التدقيق الجبائي هناك تفاعل ايجابي بينكم وبين المكلف بالضريبة					
06	خلال قيامكم بالتدقيق الجبائي ترون أن المكلف على علم بالقوانين الجبائية					
07	الصلاحيات المخولة لكم كافية للحصول على كافة المعلومات المقدمة من المكلف بالضريبة					

					08	تقوم الإدارة الجبائية بدورات تدريبية لزيادة كفاءة المدقق الجبائي
					09	تعيين الإدارة الجبائية للمدققين الجبائيين ذوي الخبرة والتأهيل العلمي يساهم في تحسين الالتزام الضريبي
					10	الضغوطات الاجتماعية التي يتعرض لها المدقق الجبائي تؤثر على اداء عملية التدقيق الجبائي
						الخور الثالث: فعالية التدقيق الجبائي
					01	يمكن قياس فعالية التدقيق الجبائي بما يصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية
					02	ترتبط فعالية التدقيق الجبائي بمدى اكتشاف المدقق للأخطاء والانحرافات الجوهرية التي بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية
					03	ترتبط فعالية التدقيق الجبائي باختيار مدققين جبائيين ذوي كفاءات ومؤهلين علميا وعمليا
					04	هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بالتدقيق الجبائي قصد الوصول إلى مستوى من الجودة
					05	هناك علاقة طردية بين فعالية التدقيق الجبائي والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة تصريحاتهم
					06	هناك من يرى بأن القيام بالتدقيق الجبائي من طرف الإدارة الجبائية يؤدي الى زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين بالضريبة
					07	العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتدقيق الجبائي كافية لردع المكلفين بالضريبة خاصة المتهربين منها
					08	من بين اهداف الإدارة الجبائية القيام بتدقيق جبائي فعال للوصول الى مستوى جودة التصريح الجبائي
					09	من بين اهداف الإدارة الجبائية التقليل من المنازعات والحد من التدليس الجبائي
					10	تتم التنسيق فيما بين القائمين بعملية التدقيق الجبائي لوضع حلول استراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهري الغش والتهرب الضريبي

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الدرجة	الأستاذ
غرداية	أستاذ محاضر	بلعور سليمان
غرداية	أستاذ محاضر	مصطفى عبد اللطيف
ورقلة	أستاذ محاضر	عزاوي عمر
غرداية	أستاذ محاضر	بوخاري عبد الحميد
غرداية	أستاذ محاضر	لعمور رميلة
غرداية	أستاذ محاضر	سيد اعمر محمد

الملحق رقم (03): يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بغرداية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الأمانة العامة للحكومة ، قرار وزاري مشترك والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ بتاريخ 2009/02/21، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، العدد 20، الجزائر، 2009، ص 19-20.

REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE		Série O - N° 15 (1997) (ex Série A Mod. N° 1532 Tête)
Ministère des Finances		IDENTIFIANT FISCAL
Direction Générale des Impôts		_____
Direction des Impôts de la		CODE TERRITOIRE
Wilaya de _____		_____
		CODE ACTIVITE

		NUMERO D'ARTICLE

<h1>RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE</h1>		
N° _____ / 199_____		
Entreprise Vérifiée : _____		Brigade de Vérification N° _____
Activité : _____		Agents Vérificateurs : _____
Adresse : _____		_____
_____		_____

A/ GENERALITES

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

- Forme juridique
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle
- Désignation de l'exploitant - du gérant - du directeur général
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL
- Associé Majoritaire -
- Associé Minoritaire -
- Non Associé -
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales
- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

D/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE

(DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS)

1° / Date du contrôle du rapport de vérification

2° / Date de l'envoi à l'Administration Centrale de la fiche de synthèse

3° / Observations de la Direction Régionale des Impôts

**RAPPORT
DE
VERIFICATION DE COMPTABILITE**

4° / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5° / Décision proposée par la D.R.I.

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence N° :

Lettre avec
A.R.

A.M.

Le 20.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à heure, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des procédures fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du code des procédures fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, nous nous proposons de procéder dès la date de remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des procédures fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

Le Chef de Brigade

Nom et Grade des Vérificateurs

(1) à cocher en cas de contrôle inopiné.
(* voir texte au verso.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21
Imp. Officielle (2006)

Ministre des Finances
Direction Générales des Impôts
Direction Régionale des Impôts d'Ouargla
Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa
Sous – Direction du Contrôle Fiscal

**Notification Définitive des Redressements suite
à la Vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec
A . R

A . M

Le

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° Vous avez fait l'objet d'une
vérification de comptabilité au au titre des exercices
..... se rapportant aux impôts , droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que
l'Administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains
impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la
présente notification .

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des
sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes
explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour
discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 – 6 du code de procédures
fiscales).

La présente notification comporte feuillet (s), y compris celui –ci.

Veillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression e notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades du Vérificateur

قائمة المحتويات

I	الإهداء.....
II	كلمة شكر.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
V	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
VII	قائمة الاختصارات والرموز.....
VIII	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

06	تمهيد.....
07	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والتدقيق الجبائي.....
07	المطلب الأول: مدخل للجباية.....
07	الفرع الأول: مفهوم الجباية.....
08	الفرع الثاني أهداف الجباية.....
09	الفرع الثالث: أنواع الجباية.....
10	المطلب الثاني: مفهوم وأنواع الرقابة الجبائية.....
10	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....
11	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وأنواعها.....
15	الفرع الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.....
21	المطلب الثالث: مدخل للتدقيق الجبائي.....
21	الفرع الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الجبائي.....

22	..... الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي ومعايير المدقق الجبائي
26	..... الفرع الثالث: مراحل التدقيق الجبائي والانتقادات الموجهة له
29	المطلب الرابع: دور التدقيق الجبائي في تعزيز الرقابة الجبائية
30	..... المبحث الثاني : الدراسات السابقة
30	..... المطلب الأول: الدراسات العربية
32	..... المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
34	..... المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
35	..... خلاصة الفصل

الفصل الثاني :دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بغرداية

37	..... تمهيد
38	..... المبحث الأول : طرق وأدوات الدراسة
38	..... المطلب الأول: طرق الدراسة
38	..... الفرع الأول: منهجية الدراسة
38	..... الفرع الثاني مجتمع الدراسة
39	..... الفرع الثالث: متغيرات الدراسة
40	..... المطلب الثاني: أدوات الدراسة
40	..... الفرع الأول: الأدوات الإحصائية
40	..... الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات
42	..... الفرع الثالث: صدق وثبات الاستبيان
44	..... المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها
44	..... المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
44	..... الفرع الأول: نتائج اختبار كولوموجروف سيمرنوف في توزيع البيانات
46	..... الفرع الثاني: خصائص عينة الدراسة

51	المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات
51	الفرع الأول: نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الدراسة
55	الفرع الثاني: نتائج اختبار (<i>One-Sample Test</i>) لمحاور الدراسة
57	المطلب الثالث: نتائج اختبار الفرضيات
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
65	المراجع
70	الملاحق
80	الفهرس