وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الإقتصادية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية ، تسيير و علوم تجارية

الشعبة: مالية و محاسبة

التخصص محاسبة و تدقيق

بعنوان:

أثر التدقيق في إنعاش الخزينة العمومية

من اعداد الطالبتين :

قادري رانيا وفاء

جلولي فاطيمة

تحت إشراف الأستاذة :

بربار حفيظة

لجنة المناقشة:

الأستاذ: .....د. عامر إيمان.....رئيساً

الأستاذ: ..... د. بربار حفيظة .....مشرفاً ومقرراً

الأستاذ.....د. خراف مختارية..... عضواً مناقشاً

الموسم الجامعي 2022/2021

شكر و تقدير

يطيب لي في هذا المقام أن أتقدم جزيل الشكر وعظيم الإمتنان وخالص التقدير لأستاذتنا الفاضلة الد كتوره بربار حفيظة على تفضلها بالإشراف على هذا العمل و التي لم تبخل علينا بمد يد العون والمساعدة بتوجيهاتها ونصائحها القيمة .

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

فأسأل الله أن يجازيهم خير الجزاء ويجعل كل ذلك في ميزان حسناهتم.

إهداء

أحمد الله على جزيل نعمائه، وأشكره شكر المعترف بمننه وآلائه ، وأصلي وأسلم على صفوة أنبيائه وعلى آله وصحبه وأوليائه، أما بعد:

أهدي مثار جهدي إلى أسباب النجاح وأسرار الصلاح والفلاح

إلى الوالدين الكرمين بارك الله في عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي كل واحد بامسه.

إلى كل صديقاتي سواء من قريب أو بعيد.

إلى كل الأساتذة الكرام، وكل من ساعدني في إنجازهذا العمل .

إلى كل من سعى إلى طلب العلم و المعرفة.

إلى كل من أحبه قلبي ولم تسعه صفحتي .

إلى جميع هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

وفي الأخير، أسأل الله تعالى أن يجعل عملي هذا خالصا مخلصا لوجهه الكريم نافعا يستفيد منه الجميع .

رانيا قادري

إهداء

أحمد الله على جزيل نعمائه، وأشكره شكر المعترف بمننه وآلائه ، وأصلي وأسلم على صفوة أنبيائه وعلى آله وصحبه وأوليائه، أما بعد:

أهدي مثار جهدي إلى أسباب النجاح وأسرار الصلاح والفلاح

إلى الوالدين الكرمين بارك الله في عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه.

إلى كل صديقاتي سواء من قريب أو بعيد.

إلى كل الأساتذة الكرام، وكل من ساعدني في إنجاز هذا العمل .

إلى كل من سعى إلى طلب العلم و المعرفة.

إلى كل من أحبه قلبي ولم تسعه صفحتي .

إلى جميع هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

وفي الأخير، أسأل الله تعالى أن يجعل عملي هذا خالصا مخلصا لوجهه الكريم نافعا يستفيد منه

فاطيمة زهراء وئام

الملخص

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وقياس فعالية التدقيق الجبائي ودوره في المحافظة على أموال الخزينة العمومية في الجزائر ، هذا بالاعتماد على البيانات السنوية الخاصة بالحصيلة المالية المحققة نتيجة ممارسة عملية التدقيق الجبائي خلال الفترة (2010-2019) ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد .

وقد لخصت الدراسة على أنو بالرغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة من خلال الإصلاحات على نظام الرقابة الجبائية إلا أن المردودية المالية لهذا النظام لم تتجاوز مساهمتها في المداخيل الجبائية العادية المحققة خلال فترة الدراسة 05% ، مما يستوجب بذل المزيد من المجهودات من أجل تفعيل هذا النظام عن طريق جعله أكثر مرونة.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الجبائي ، الإيرادات الجبائية ، ، الخزينة العمومية.

Abstract: This study aims to analyze and measure the effectiveness of tax audit and its role in preserving public treasury funds in Algeria, This is based on the annual data of the financial outcome achieved as a result of practicing the tax audit process during the period (2000-2019), To achieve this goal a multiple régression model was used

The study concluded that despite the efforts made by the state through reforms to the tax control system, the financial return of this system did not exceed its contribution to the regular tax revenues achieved during the study period 05%, This necessitates making more efforts to activate this system by making it more flexible.

Keywords: **Tax** audit, Tax revenues, Public treasury funds.

العناوين	الصفحة
الإهداء	
الشكر و التقدير	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الاشكال	
قائمة الملاحق	
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	
المقدمة العامة	
الإشكالية الدراسة	
فرضيات الدراسة	
أهمية الدراسة	
أهداف الدراسة	
دوافع اختيار موضوع الدراسة	
حدود الدراسة	
المنهج المتبع و الأدوات المستخدمة للدراسة	
صعوبات الدراسة	
مرجعية الدراسة	

الدراسات السابقة باللغة العربية و الأجنبية	
محتوى الدراسة	
الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة التدقيق الجبائي والخزينة العمومية	
ماهية التدقيق	
تطور و تعريف التدقيق	
ماهية التدقيق الجبائي	
خصائص المدقق الجبائي	
أهداف التدقيق الجبائي	
أهمية التدقيق الجبائي	
أشكال التدقيق الجبائي	
الإطار التنظيمي و القانوني لتدقيق الجبائي	
مقومات التدقيق الجبائي	
لمحة عن الخزينة العمومية في الجزائر	
ماهية الخزينة العمومية	
حسابات الخزينة العمومية	
عمليات الخزينة العمومية	
خصائص الخزينة العمومية	

وظائف الخزينة العمومية	
أهمية الخزينة العمومية و صلاحياتها	

موارد و استخدامات الخزينة العمومية	
مصادر تمويل الخزينة العمومية	
الفصل الثالث : الدراسة التحليلية لمساهمة التدقيق الجبائي في إنعاش الخزينة العمومية	
قواعد أولية لمعطيات الدراسة .	
الدراسة القياسية خلال الفترة 2021-2022	

قائمة الأشكال

الشكل (1) الصدق و الأمن للمؤسسة موضوع التحقيق	
الشكل (2) أشكال التدقيق الجبائي	
الشكل (3) الحصيلة المالية للتدقيق الجبائي	
الشكل (4) عدد قضايا التدقيق الجبائي	
الشكل (5) تطور الحصيلة المالية لأشكال التدقيق الجبائي	

قائمة الجداول

الجدول (1) تطور الحصيلة المالية للتدقيق جبائي	
الجدول (2) الحصيلة المالية لأهم أشكال عملية التدقيق الجبائي	
الجدول (3) التعريف بمتغيرات الدراسة	
الجدول (4) الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة	
الجدول (5) مصفوفة الارتباط	
الجدول (6) معامل التحديد	
الجدول (7) صحة النموذج ANOVA	
الجدول (8) معاملات النموذج	

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

المقدمة :

إن النظام الجبائي في معظم دول العالم مبني على أساس التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب من أجل تحديد الوعاء الضريبي الواجب الدفع، فنجد أن المشرع الجزائري منح الحرية للمكلفين بالضريبة بملأ التصريحات الجبائية من تلقاء أنفسهم، وهذا ما جعله محطة استغلال الكثير خاصة الذين ينعدم لديهم الوعي الضريبي، للتخلص من عبء الضريبة من خلال التزيف في تصريحاتهم، فكان دور الإدارة الجبائية هنا مراقبة هذه التصريحات للحرص على عدم وقوع هذه الممارسات ، ومن هنا يمكن القول أن طبيعة العلاقة بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة لها تأثير كبير على عملية مراقبة التصريحات، فمن أجل زيادة مردودية الإدارة الجبائية و إعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الإقتصادية لابد من وضع سياسات من شأنها تطوير مفهوم الضريبة لدى المكلفين والتقليل من الممارسات الغير الشرعية التي تؤثر على مصالح الخزينة العمومية.

و بما أن الإدارة الجبائية تعتبر نقطة وصل بين المكلفين بالضريبة والخزينة العمومية، خول لها المشرع الضريبي جملة من الأليات القانونية للتصدي لكل الطرق الغير الشرعية والإغفالات التي يمارسها المكلفين بالضريبة من أجل التهرب من دفع الضريبة ومن أهم هذه الأليات التدقيق الجبائي.

يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة الأكثر ملائمة لإسترجاع أموال الخزينة العمومية، فبات من الضروري على الدول إجراء تعديلات إستراتيجية للوصول إلى درجة الكفاءة والأداء، لزيادة فعالية هذا الأخير خاصة في ظل إستحداث هياكل جديدة وتعزيز الكفاءة المهنية للإدارة الجبائية .

- ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يساهم التدقيق الجبائي في إنعاش الخزينة العمومية ؟

وعلى أساس هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

– ماذا نقصد بالتدقيق الجبائي ؟

– و فيما يتمثل دور المدقق الجبائي ؟

. ما هي مختلف المفاهيم المتعلقة بالخزينة العمومية ؟

– و فيما تكمن أهمية التدقيق الجبائي في انعاش الخزينة العمومية ؟

- **الفرضية الرئيسية :**

- توجد علاقة بين التدقيق الجبائي و الحصيلة المالية .

- **فرضيات الفرعية :**

- توجدعلاقة بين الرقابة على الوثائق و الحصيلة المالية .

- توجد العلاقة بين التدقيق المصوب و الحصيلة المالية .

- توجد العلاقة بين التدقيق المعمق والحصيلة المالية .

- توجد العلاقة بين المعاملات العقارية والحصيلة المالية .

- توجد علاقة بين عدد القضايا والحصيلة المالية .

- **أهمية الدراسة :**

تتجلى أهمية الدراسة في معرفة مدى فعالية التدقيق الجبائي في المحافظة على أموال الخزينة العمومية و ذلك عن طريق استرجاع الأموال المهربة جبائيا من أجل تغطية العجز الموازناتي نتيجة إنخفاض المحاصيل الجبائية البترولية فكان لزاما على الدولة الرجوع الى الجباية العادية ووضع قوانين و أجهزة مراقبة فعالة للحفاظ على المورد المالي الهام .

- **الهدف من الدراسة :**

نسعى من خلال هذه الدراسة **دور التدقيق الجبائي في انعاش الخزينة العمومية** إلى تحقيق الأهداف التالية :

– معرفة أهم المفاهيم النظرية حول لمفهوم التدقيق الجبائي والخزينة العمومية

– إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكيد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبة من طرف المتعاملين الاقتصاديين .

– تحليل فعالية التدقيق الجبائي في دعم والمحافظة على الإيرادات المالية للخزينة العمومية.

– تقييم واقع التدقيق الجبائي في المحافظة على ايرادات الخزينة العمومية عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف وتقديم الاقتراحات.

- **أسباب إختيار موضوع الدراسة :**

إن الدوافع الرئيسية التي أدت إلى إختيار ومعالجة هذا الموضوع دون غيره من المواضيع المختلفة هي:

أسباب موضوعية:

البحث عن أليات التدقيق الجبائي ..

التطلع لأهمية التدقيق الجبائي ومدى قدرته لإسترجاع القليل من حقوق الخزينة العمومية.

إبراز مدى تأثير التدقيق الجبائي على الخزينة العمومية .

أسباب ذاتية:

ملائمة الموضوع مع التخصص .

الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع.

الرغبة في الإطلاع أكثر في ما يتعلق بكل جوانب التدقيق الجبائي والخزينة العمومية .

محاولة تزويد القراء ببعض المعارف والمبادئ العلمية في الموضوع .

- **المنهج المتبع والأدوات المستخدمة للبحث:**

– للإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة و للإجابة على الإشكالية المطروحة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض المفاهيم النظرية لمتغيرات الدراسة .

ثم تحليل و تقييم أداء التدقيق الجبائي في انعاش الخزينة العمومية ، انطلاقا مما توفر للدراسة من أدوات و التي تمثلت في المراجع المختلفة (كتب ، مذكرات ، مقالات ..... الخ) ، بحيث استعملنا برنامج SPSS و من اجل بلوغ أهداف الدراسة تم الإعتماد على إختبارات أهمها معامل PERSON (R) ومعامل الإرتباط و معادلة الإنحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة .

- **صعوبات الدراسة :**

لا تخلو البحوث العلمية من الصعوبات مهما كانت بساطتها حيث تواجه أي باحث و تتمثل في

- نقص الدراسات والمقالات والمراجع المكتوبة باللغة العربية المتعلقة بالدراسة .
- عدم وجود المعلومات الكافية الخاصة بالموضوع في الجانب التطبيقي .

- **حدود الدراسة :**

الحدود الزمنية : حددت فترة الدراسة (2019/2010)

- **مرجعية الدراسة :**

تم الإعتماد في مرجعية الدراسة على مراجع مختلفة من بينها الكتب و المذكرات المتعلقة بالموضوع و الرسائل الماجستر والمطبوعات والمراسيم والقوانين , والدراسات السابقة بالإضافة الى وثائق المؤسسة.

- **الدراسات السابقة للموضوع:**

- دراسة (**محمد لعلاوة ، 2015/2014**) ، بعنوان : **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر** ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة لقد هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص الاطار النظري للمنظمة الجبائية وعلاقتها بالهيكل الاقتصادي للدولة و الآليات النظرية لإصلاحها ، وتوصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها : انعدام الوعي الضريبي يعود الى اسباب متعددة كالنظرة السلبية اتجاه الضريبة او ثقل عبئ الضريبة او ضعف التشريعات الضريبية و حتما تؤدي إلى انعدام الوعي الى التأثير السلبي على حصيلة الضريبة .

- دراسة (طويل رشيد مذكرة ،2014) ، بعنوان : **تسيير و تحليل الأموال العمومية دراسة حالة خزينة ولاية تلمسان مذكرة ماجستير** , تمحورت إشكالية هذه الدراسة في عدة تساؤلات أهمها ما هي الطرق و السبل لتحقيق نتائج مرضية بتسيير محكم ،وما هي حوكمة الإيرادات و النفقات العمومية و كيفية تسييرها من خلال مراقبة و مراجعة الأموال العمومية ، حيث اعتمد الباحث في دراسته على أدوات التحليل المالي أساليب إحصائية و رياضية ، واعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، تهدف الدراسة إلى شرح مفهوم التسيير و أسسه و معياره و كذالك التعرف على العناصر الأساسية للتحليل و تبيان أهمية أساليبه ، والتحقق من سلامة رقابة و مراجعة و حوكمة الأموال العمومية ،و تهدف كذالك إلى إبراز الأساس النظري و التحليل لتسييرالأموال العمومية.
- **دراسة (عبد الكريم بريشي ، 2014/ 2015) بعنوان : دور الضريبة في اعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2011/1988)** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ,هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تقييم النظام الضريبي الجزائري ، وذلك من اجل معرفة مدى نجاعة الإصلاحات الضريبية وتوصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها: تستخدم الدول ادوات السياسة المالية من ضرائب و انفاق حكومي لتحقيق عدالة توزيع المداخيل بمختلف صورها ، إلا أن تأثير هاته الأدوات يختلف من دولة إلى أخرى وهذا حسب درجة تقدمها
- **دراسة (بوعكاز سميرة** ، 2015/2014) ، بعنوان: **مساهمة فعالية التدقيق في الحد من التهرب الضريبي** رسالة دكتوراه بمعهد العلوم الاقتصادية بجامعة بسكرة , هدفت من الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي،حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة،إن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف

المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخيل التي يحققونها ،وقد تم التوصل من خلالها إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

- دراسة (ونيسي وليد ، **2015/2014**) ، بعنوان : **دور و فعالية الصفقات العمومية في حماية الأموال العامة دراسة حالة خزينة ولاية الوادي مذكرة ماستر** ، حيث تمحورت إشكالية البحث في ما مدى تطبيق رقابة الصفقات العمومية على حماية المال العام، تم استخدم في هذه الدراسة أسلوب التحليل ,هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز الدور الذي تلعبه الصفقات العمومية التي تبرجمها الأجهزة الإدارية لتحقيق الأهداف و مخططات الدولة الرامية الى بعث التنمية المحلية ،وذالك بالرقابة التي تفرضها الدولة من خلال فرض إجراءات رقابية على الصفقات العمومية التي تهدف إلى حماية الأموال العامة من التبديد و الاختلاس

- دراسة **(عقر الدماغ صلاح الدين ، 2012/2011)** ، بعنوان : **مدى تحقيق التوازن بين المكلف بالضريبة و مصلحة الخزينة العمومية في قانون الإجراءات الجيائية مذكرة لنيل شهادة الماجيستر** جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة ، توصلت الدراسة إلى وضع تشريع ضريبي مستقر واضح يعبر عن سياسة متجانسة و موازية ، يراعي في كل القواعد الفنية .

الإدارة الضريبية يجب عليها تبسيط إجراءات التعامل مع المكلف بالضريبة لتجنب الكثير من التعقيدات

- (قرموش ليندة ،) ، بعنوان : **الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي** ، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة
- الرقابة الجبائية والمحاسبية ودورها للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، من خلال معرفة الدور البارز الذي تلعبه الضرائب في المحافظة على موارد الدولة حيث تعتبر الجباية وسيلة تمويلية ومتعددة الأدوار تستخدم لتسيير وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة ، قد توصلت الدراسة إلى إن عدم فعالية النظام قد تعترضه لبعض المشاكل التي تقلل من مردوده وبالتالي تنعكس على خزينة العامة للدولة ، حيث أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي، تعتبر من ابرز التحديات التي تواجه كيان الدولة في تطبيقاتها للسياسة اقتصادية وعليه فإن مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ضرورة ملحة للسلطات المختصرة غير انه يتعين أن تكون ملمة بصورة واضحة عن حجم الظاهرتين لأتخاد الحلول المناسبة ومن بين الحلول المعتمدة هي فرض رقابة جبائية فعالة بأدوات المتنوعة .
- دراسة (إلياس قالب ذبيح، 2011/2010) ، بعنوان : تحت عنوان مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لوالية ام البواق**ي**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة، ، ،هدفت هذه الدراسة استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري، والتحديات التي يوجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات و أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص ، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها نذكر مايلي :

يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف ثم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة

الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دونه وهذا عن طرق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة.

– الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب ، لتياعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية .

- دراسة (خذيري صبرينة ، جنينة عمر ، 2019) ، بعنوان الرقابة الجبائية بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر للفترة 2017/2011 ، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع الرقابة الجبائية في الجزائر عن طريق تحليل الحصيلة المالية مختلف أشكال هذه الرقابة ، وقد توصلت الدراسة الى أن التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهما أكبر نسبة في المساهمة في الحصيلة المالية لعملية الرقابة الجبائية مقارنة بأشكال الأخرى .

الدراسات الأجنبية :

- Bloch-Lainé François ،Introduction à une étude du Trésor public en Franc. Revue économique, volume 2 Année 1951 p130-146.

تطرق الباحث إلى دراسة الخزينة الفرنسية حيث هدفت هذه الدراسة الحفاظ على سوء الفهم الذي يعيق فهم الموضوع (الخزينة العمومية) حيث وضح من خلال الدراسة ان الخزينة العمومية في فرنسا تدرس على التوالي دورها الإداري الداخلي أي وظائف الإدارة التي تقوم بها ،ودراسة دورها الإداري الخارجي،أي المهام الإشرافية التي تمارس على جميع الأنشطة المالية التي تمثل فيها السلطة العامة دورها الإقتصادي و وضح ان الخزينة الفرنسية على عكس الخزينة الربيطانية هي خدمة مصرفية كاملة حيث تم البحث عن

الإستقلال برتكيز واحد في كل مرة أفقي و عمودي من جميع الخدمات التي تتفق إدارة المال العام ، والسؤال الذي طرح في هذه الدراسة و الذي ممكن أن يكون هو ما إذا كان هذا التركيز الأفقي ،وهذا التركيز العمودي لهما نفس الأهمية ، حيث توصل إلى حل لهذه الأشكالية حيث أن اهمها و الذي لايزال أساسيا هو الرتكيز الأفقي أي من الضروري إعطاء الخزانة السيطرة على جميع الإيرادات و المصروفات التي يبدو أنها تهم السلطات الإدارية لتقديم حسابات مركزية .

- **محتوى البحث :**

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه تطلب منا التعرض إلى ثلاثة فصول ، تضمنت تلخيصا عاما وعرض نتائج واختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وفي الأخير قدمنا مجموعة من التوصيات التي نعتبرها ضرورية.

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

الفصل الثاني: الإطارالنطري للدراسة التدقيق الجبائي و الخزينة العمومية

الفصل الثالث : الدراسة تحليلية لمساهمة التدقيق الجبائي في إنعاش الخزينة العمومية ، من خلال دراسة الإطار المنهجي ثم تليها دراسة تحليلية لنتائج التدقيق الجبائي من خلال بعض المؤشرات، وللتوضيح والتفسير قمنا بدراسة احصائية للفترة (2010 –2019) باستخدام نموذج الإنحدار الذاتي لبرنامج الإحصائي SPSS .

الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

التدقيق الجبائي كما يدل على اسمه يتكون من مفهومين أساسيين هما التدقيق والجباية لذا لا يمكن أن يتم التطرق إلى التدقيق الجبائي دون الوقوف على هذين المفهومين، بالنسبة للتدقيق فقد عرف تطورا معتبرا ويبقى هذا التطور مستمرا في هذا الميدان حتى أصبح في وقتنا الحالي يمس تقريبا جميع الميادين والمعلومات التي تستطيع معالجتها وتحليلها، ويبرر مختلف التعاريف والمقاربات للتدقيق.

I. ماهية التدقيق :

تعتبر مهنة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبة، فمن يزاول مهنة التدقيق يجب أن يكون ملما بالمبادئ والقواعد والأساسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من قيامه بالتدقيق هو اعدد تقرير يتضمن رأيه المهني والمحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة، يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

II. تطور وتعريف التدقيق :

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق » Audi Ting » "مشتقة من الكلمة اللاتينية » Adiré » ومعناها "يستمع . (بوعكاز، 2015/2014 ، صفحة 60)

I. لمحة تاريخية عن التدقيق في الجزائر:

يعتبر التدقيق مفهوم حديث في الجزائر من الناحية التشريعية، حيث أن المشرع الجزائري أشار إليه في الأمر 01-88 الصادر بـ 22 جمادى الأولى 1408هـ الموافق لـ 12 يناير 1988م والذي ألزم فقط بمراقبة التسيير وترك التدقيق الداخلي أمرا اختياريا، ولم يصبح هذا الأخير إلزاميا إلا بالأمر 09-88 الصادر بـ 7 جمادى الثاني 1408هـ 1الموافق لـ 26 يناير 1988م والذي خص هذا الإلزام بالمؤسسات العمومية دون المؤسسات الخاصة . (بوعكاز، 2015/2014 ، صفحة 63).

تعاريف المختلفة للتدقيق : أولا علينا التميز بين المفاهيم التالية (الوردات، 2006)

التدقيق في اللغة : يعني أحكام ، ضبط ،بحث، تحقيق، إفراط في الدقة.

الرقابة في اللغة : تعني إشراف، رصد .

المراجعة في اللغة : تعني إعادة النظر، فحص، تكرير، إعادة.

الإطار النظري للتدقيق الجبائي :

تمهيد :

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الأنواع الحديثة للتدقيق ، بإعتباره أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية تسمح للمؤسسة بإكتشاف نقاط الضعف والقوة بهدف إتخاذ الاحتياطات الضرورية لعدم وقعوها في الخطر الجبائي ، وهذا ما يؤدي إلى ضمان حقوق الخزينة العامة من جهة ومن جهة أخرى توفير شروط المنافسة الشريفة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين ، كما يعتبر التدقيق الجبائي عملية متنوعة تأخذ عدة أشكال وضعها بموجب إجراءات ونصوص قانونية حددها المشرع الجزائري .

III. ماهية التدقيق الجبائي :

قدمت عدة تعريفات فيما يخص التدقيق الجبائي وهذا باختلاف الهيئات والخبراء الصاد رة عنهم هذه التعريفات:

- هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود الحسابية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إليه، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيميها وصياغتها ونشرها بما فيه الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المختصة ضريبيا، وكذلك يشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم به المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة. (الزبيدي، 2015، صفحة 277)
- التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطارسياستها التسييرية من جهة، وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخر أخرى (audit et gestion fiscal .page 53) .
- حسب البروفيسور م. كولين M.P. Colin عرفها التدقيق الجبائي هي مراقبة احترام القوانين الجبائية (la vérification fiscale: economice page 3) .
- تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية (Felli, 2011)

➢ من خلال مجمل هذه التعريفات نتوصل إلى تعريف شامل: " التدقيق الجبائي هو معاينة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة من خلال عملية فحص وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة وكل الوثائق والسجلات، بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات، كما يخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وهي أيضا

تشمل مختلف الضرائب والرسوم حتى تسهل عملية التسيير الجبائي للمؤسسة ."**(الزبيدي، 2015، صفحة 277)**

IV. أهداف للتدقيق الجبائي :

هناك عدة أهداف للتدقيق الجبائي وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر ما يلي:

– **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين، القوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية. **(محمود حسين الوادي ، 2000، صفحة 166)**

الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

تساعد الرقابة الجبائية على التنبه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

– تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها،وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي . **(نجاة نوي، 2004، صفحة 36)**

الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية

للمجتمع. إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصادوالجباية.

(نجاة نوي، 2004)

الهدف الاجتماعي: تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات بعضهم البعض، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة ومنع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع .

(معني ناصر، 2010/2009)

من خلال ما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الجبائي إلى : **(ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،، 2005، صفحة 10)**

أهداف رئيسية وتتمثل في:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول .

تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي

وأخرى ثانوية تتمثل في:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي
- محاولة إبراز نقاط القوة والضعف ومن ثم تحسين تطور القرار

- باعتبار ان التدقيق الجبائي مفهوم جيد بالنسبة لباقي انواع التدقيق , و اعتبار عدم وجود أي نص قانوني و كذا عدم وجود أي مغير بالنسبة للتدقيق الجبائي , تجعل المدقق الجبائي او المسير في حرية تامة عند تحديد واجياته و المتمثلة في : (بو**عكاز، 2015/2014 ، صفحة 83)**
- رسالة المهمة (أمرالمهمة) .
- أتعاب التدقيق بالنسبة للمدقيقين الخارجيين .
- تحديد المهمة الرئيسية للمدقق .

٧. خصائص المدقق الجبائي :

هناك تشابه قائم بين تدقيق الحسابات والتدقيق الجبائي يكمن في آلية التدقيق ومراحله المختلفة، فالأساليب

والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المدقق الجبائي في عمله تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في التدقيق المالي، حيث يبدآن معا في التخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج كما يستخدمان ذات الأدوات والتقنيات اللازمة لأداء أعمال المراجعة الميدانية كما يتطلب من المدقق الجبائي والمدقق أن يتمتعا بحد أدنى من المواصفات العامة والشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما فهدف المدقق في إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المدقق الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلفين. و يمكن إجمال هذه الخصائص فيما يلي: **(مداحي، 2020، صفحة 784)**

<u>أ.الاستقلالية والحياد:</u> تعني الاستقلالية أن يكون المدقق الجبائي محايدا في قراره، كما يجب أن نقدر هذا الاستقلال ماديا ومعنويا ويتطلب الاستقلال المادي أن لا يكون المدقق في موضع تبعية قد تؤثّر على تسوية أهدافه، في المقابل الاستقلال المعنوي يسمح بضمان الصدق والنزاهة في سلوك المدقق الجبائي

وهذا يمنع أي احتمال للتعرض لضغوط خارجية قد تؤدي إلى تغيير قرار. ويقصد بالحياد عدم الانحياز من طرف المدقق، أي أن يكون مستقلا تماما عن المؤسسة قيد التدقيق، ولا تربطه بها أي علاقة منفعة ما عدا علاقة المراجعة (حالة كون المدقق من خارج المؤسسة) .

ب.الكفاءة المهنية أو الأهلية: بحكم المهام المنوط للمدقق الجبائي لأداء عملية التدقيق، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية ا ولكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة، لكن معيار الكفاءة المهنية في مهمة التدقيق الجبائي هو أكثر صعوبة، حيث لا يمكن الوفاء به مقارنة مع المهام الأخرى للتدقيق لأن مهمة التدقيق الجبائي لا يمكن أن يعهد بها إلا لمكاتب متعددة الخدمات والاختصاصات في ميدان التدقيق أو إلى مهنيين محترفين أكفاء وأهل لتشكيل وتكوين فرق متعددة الاختصاصات من أجل قيادة وإدارة هذه المهنة، لأن المادة الجبائية تمس جميع المجالات مهما كانت تقنية أو قانونية وفي الأخير نستنتج أن التدقيق الجبائي يجب أن تكون منفذة من طرف شخص أو عدة أشخاص الذين تلقوا تكوينا ملائما ومناسبا مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية.

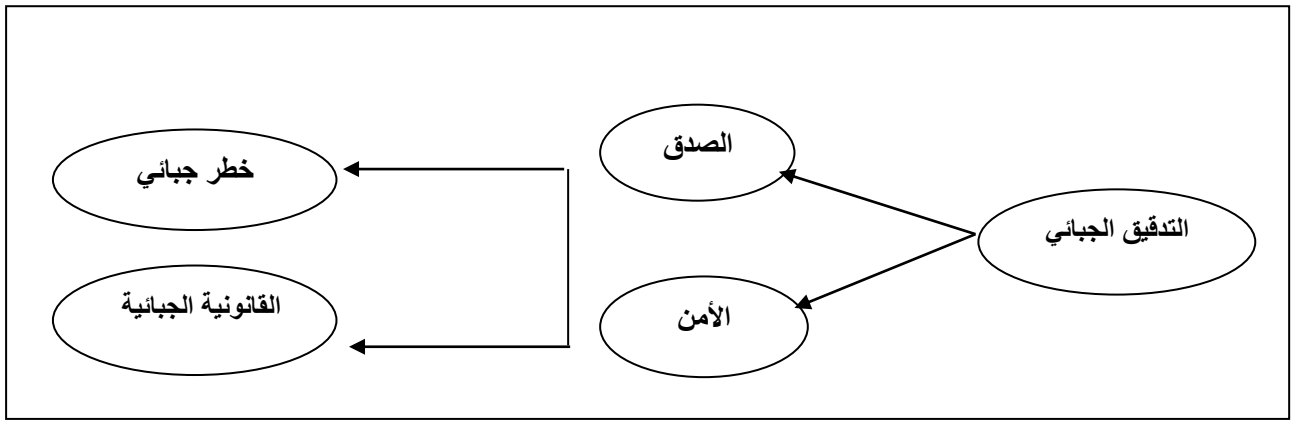
ج.السر المهني: إن طبيعة عمل المدقق تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية مثل (الطبيب ,الجراح , الصيدلي .. الخ) وعلمه بإجبارية السرية المهنية . هذه الإجبارية تناولتها المادة 18 من قانون 91/08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والذي يرى أن الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ملزمون بالسرية المهنية في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها المادة 128 من قانون العقوبات. **(مداحي، 2020، صفحة 785)**

I. أهمية التدقيق الجبائي :

– التدقيق الجبائي هوالمحرك الاساسي للتشخيص الجبائي و الذي يسمح باكتشاف نقاط القوة و و نقاط الضعف للمؤسسة وهذا بهدف تصحيح الأولي و الإستغلال الأمثل للثانية , حيث يتثمن حمايتها و

يضمن كذلك أكبرأمن جبائي لها ؛ التدقيق الجبائي يسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة و يسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة ، و إقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص لتكلفة الجبائية ، و مراقبة القانونية الجبائية و تفرض دراية و معرفة لترجمة القوانين والقرارات و المراسيم و البيانات ... الخ ، و هذا لتقييم الصدق و الأمن للمؤسسة موضوع التحقيق . **(بوعكاز، 2015/2014 ، صفحة 82)**

الشكل رقم (01) : الصدق و الأمن للمؤسسة موضوع التحقيق



المصدر : من إعداد الطلبة

في واقع التشريع الجبائي بفرض إحترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون ، أو من ناحية الزمن فحقيقة المؤسسات تسهر على تطبيق النصوص القانونية الخاضعة لها ، حيث يؤدي عدم احترامها الى عقوبة كبيرة .

I. أشكال التدقيق الجبائي :

يمكن أن التدقيق الجبائي عدة أشكال : تدقيق عام و تدقيق خاص (معمق) بالإضافة إلى تدقيق (رقابة) عن طريق الفرق المختلطة و التدقيق الفئوي

التدقيق العام : تتم على مستوى مفتشية الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة ، رقابة شكلية ، ورقابة على الوثائق . يقوم رئيس المفتشية بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضريبة و تتمثل المراقبة على شكل فحص تمهيدي . **(بولخوخ، 2004، صفحة 57)**

- **التدقيق الشكلي (الرقابة الشكلية) :** تتم هذه الرقابة (التدقيق) على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، و التي تهدف الى ما يلي :

– التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .

– التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات .

– محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح . (نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة المالية و الإقتصادية و المالية الدولية و الحكومة العالمية ، صفحة 09)

- **التدقيق في الوثائق (الرقابة على الوثائق) :** يشترط في هذا النوع من التدقيق (الرقابة) ضرورة وجود السجلات و الوثائق المحاسبية . لأن عملية التدقيق تكون على هذه الوثائق ، حيث يتم مقارنة التصريحات المقدمة مع الوثائق و السجلات المحاسبية المرفقة معها و كذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب .

و تتمثل أهداف هذا النوع من التدقيق في : (بولخوخ، 2004، صفحة 58)

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب .
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبة و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية للمكلف
- تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى .
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات أو توضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة و المتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة .
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية ، زيادة على النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية .

- **التدقيق الخاص (المعمق) :** يحتوي هذا الشكل من التدقيق على نوعين أساسين هما : التدقيق المحاسبي و التدقيق في مجمل الوضعية للمكلف و الذي يطلق عليه اسم **VASFE,** بالإضافة إلى هناك ذلك نوع ثالث و **يسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة .**
- **التدقيق المحاسبي (التحقيق في المحاسبة) :** إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين يالضريبة و فحص محاسبته ، و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها . (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة المديرية العامة الضرائب ، 2013، صفحة 13)

و تتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق و الوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و أسس علمية وعملية ، بإعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، و هي مصدر كل المعلومات و البيانات المالية . و لهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حنى يتم اجراء التحقيق المحاسبي ، و قد نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تصريحا حيث جاء فيه : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي و مراقبتها " . (ولهي، النظام الضريبي في ظل الدور الجديد لدولة حالة الحزائر _ جامعة فرحات عباس سطيف ، 2011/2010، صفحة 128)

– يهدف هذا النوع من التدقيق إلى إبراز الأخطاء الممكن إيجادها في محاسبة المكلف و ذلك بغية التأكد من التصريحات الجبائية المقدمة

- **التدقيق المصوب في المحاسبة :** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات او معطيات محاسبة لمدة تقل عن سنة جبائية .

و يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية . (مديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر المادة 20 المكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، 2015)

- **التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :** يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح من جهة ، والذمة و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى و هذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة . (المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، 2015)

– و تعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق و المباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل الوثائق و العناصر الضرورية و الموجودة لدى المصالح و الهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني ، من إدارات وبنوك و مؤسسات و غيرها .

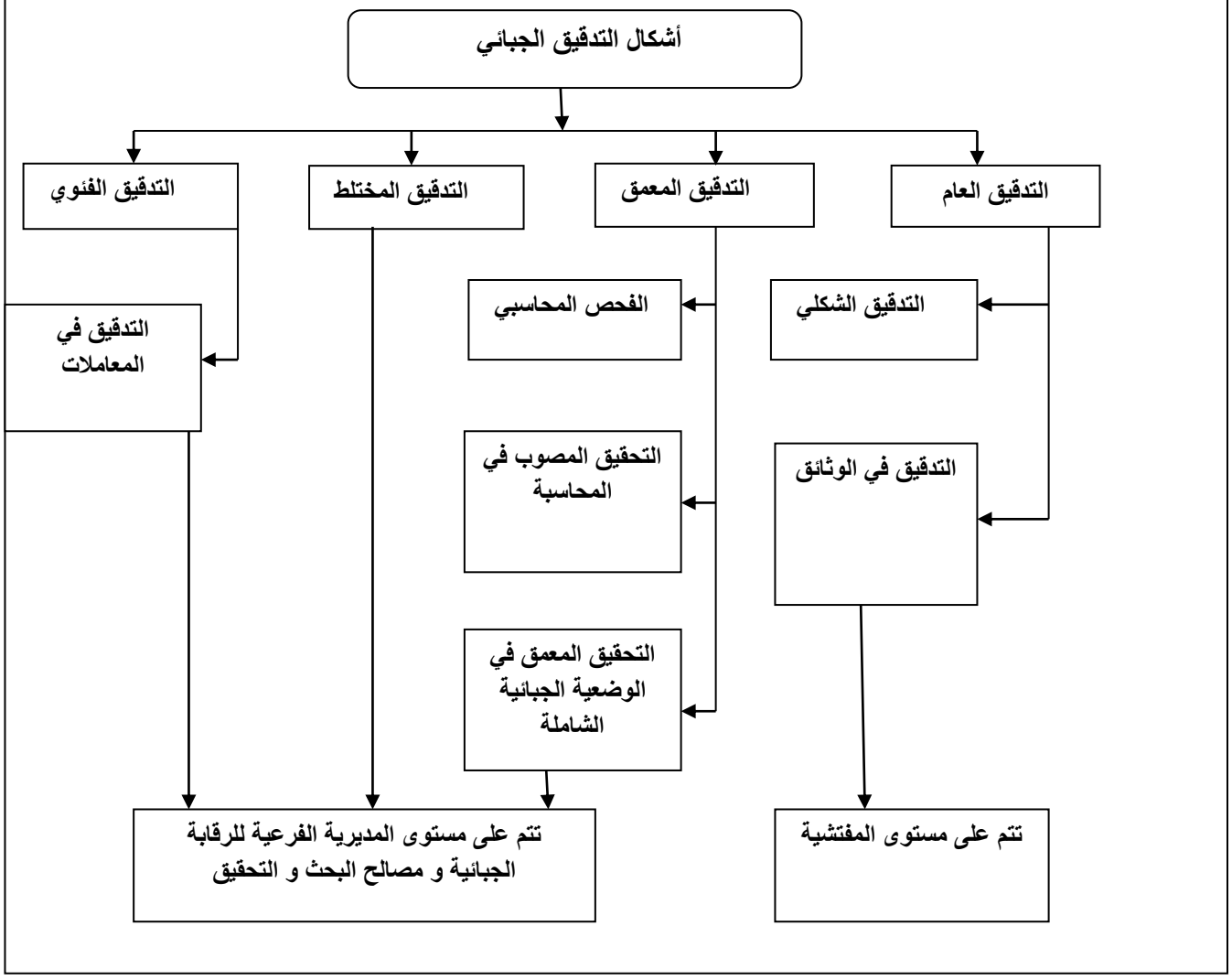
– حيث يقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة و التي يكون لها فاعلية في اكتشاف الأخطاء و التدليسات الممكنة و الأرقام المشكوك فيها .

- **التدقيق عن طريق الفرق المختلطة (الرقابة عن طريق الفرق المختلطة : ضرائب – جمارك – تجارة) :** لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل إبتداءا من شهر أفريل 1996 و تم التاسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97–290 المؤرخ في 1997/07/27 . ومن خلال سنة 1999 غرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصريحات التي تجريها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى إحترام التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء. (ولهي، النظام الضريبي في ظل الدور الجديد لدولة حالة الحزائر _ جامعة فرحات عباس سطيف ، 2011/2010، صفحة 12)
- **التدقيق الفئوي** : (الرقابة الفئوية , الرقاية على المعاملات العقارية) إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الادوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان ، و هو يخص المعاملات التالية :
  - العقارات المبنية .
  - العقارات غير المبنية .
  - مراقبة المداخيل العقارية .

و تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق ، و هي الثمن الذي ممكن يشترى أو يباع به العقار ، و بعبارة أخرى الثمن المفاوض عبيه في السوق بين البائع و المشتري الخاضع لقانون العرض و الطلب أخذا بعين الإعتبار العناصر المادية و العناصر القاونية

للعقار و كذا المحيط الإ قتصادي المتواجد فيه العقار و لذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار (ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة المالية و الإقتصادية و المالية الدولية و الحكومة العالمية ، صفحة 12)

الشكل رقم (2) توضيحي لمختلف أنواع التدقيق الجبائي



المصدر : من إعداد الطلبة

الإطار التنظيمي و القانوني لتدقيق الجبائي :

يعتبر التدقيق الجبائي من بين أهم الإجراءات التي من خلالها يمكن للإدارة الجبائية أن تؤمن مداخيل الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار قانوني وتنظيمي للتدقيق الجبائي، وأسند للإدارة الجبائية صالحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة،

- **الوسائل الهيكلية المكلفة بالتدقيق الجبائي :** ترتكز مهام التدقيق الجبائي على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخولة له قانون للقيام بأداء مهامه على أكمل وجه ويمارسه بطريقة منتظمة وفعالة
- **مديرية الأبحاث والمراجعات :** أنشئت مديرية الأبحاث بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد واختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لإنتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله (الدين، 2014/2013، صفحة 08)

واعتمادا على صلاحية مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة ب :

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي،
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع ألخذ بعين االعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا اإلطار،
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين المردودية الجبائية العامة. (قرموش، صفحة 72)

- **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :** إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضًا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق . (الرقابة الجبائية بين النطرية و التطبيق ، الصفحات 55-56)

يتولى القيام بعملية الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية ، مجموعة من الأعوان المحققين، والذين يتألفون من ما يلي : (عتير سليمان ، دور الرقابة الجائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي ، رسالة ماجيستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص 14 .، صفحة 14)

- ❖ نائب المدير.
- ❖ رئيس فرقة التحقيق .
- ❖ المحققين .

حيث أن لكل طرف من فرقة التحقيق مهاما مسندة إليه كما يلي:

أولا : نائب المدير

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق. بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدارسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي . (ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، دراسة حالة مفتشية الضرائب بالأخضرية ، مذكرة ماستر في المحاسبة و المالية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محند أولجاج ، البويرة ص 26–27 .)

ثانيا : رئيس فرقة البحث والتحقيق

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي .

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، ويتدخل أحيانا أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين (نجاة نوي، 2004، صفحة 43)

ثالثا : المحققين

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي ل:

- رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي : "كل عون الإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية."
- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم. (نجاة نوي، 2004، صفحة 43)

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الإحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، واقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول – نائب المدير – تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية (جعيدر خاد عبد الرحيم ، التهرب الضريبي و أثره على التحصيل الضريبي – دراسة حالة مديرية الضرائب – بسكرة ، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، (2014/2011) ، ص 53 .)

- الإطار القانوني لتدقيق الجبائي :

الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية :

1- حق الرقابة : تنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية بأن الإدارة تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوى. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها . تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها. **(المادة 18 قانون الإجراءات الجبائية، 2015، صفحة 10)**

2- حق الإطلاع : تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد (46-50) من قانون الإجراءات الجبائية ، وفي إطار هذا الاطلاع كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع المعلومات الضرورية الخاصة بعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الاطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الاطلاع على المواد السابقة الذكر (46-50)من قانون الإجراءات الجبائية. (المادة 45 قانون الإجراءات الجبائية، 2015، صفحة 24)

- **حق المعاينة و الحجز :** حسب المادتين 34-35 من قانون الإجراءات الجبائية فمن أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن

الشروط المعينة المبينة في المادة 35 والتي تنص على أنه لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوض هذا الأخير. يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل ، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر المعاينة ، وتبين ، على وجه الخصوص ما يلي :

تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛

– عون الأماكن التي ستتم معاينتها .

–العناصر التي ستتم معاينتها

– العناصر التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها .

أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم . (المادة 35–34 قانون الإجراءات الجبائية، ، 2015، صفحة 17) .

4– حق إجراء التحقيق : إن قانون الإجراءات الجبائية ألزم كل شخص يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية . (المادة 33 قانون الإجراءات الجبائية، 2015)

– **حق الإسترداد** : يحدد الأجل فيه عمل الإدارة، بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي :

تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيله.

القيام بأعمال الرقابة.

قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي .

ومن خلال هذه المادة يمكن أن يعرف حق الاسترداد على أنه الحق الذي تمارسه الإدارة الجبائية من أجل تصحيح كل الحالات المتعلقة بالتصريحات الجبائية من طرف المكلفين، وقد تكون هذه الحالات إما حالات نسيان أو إغفال أو نقص في التصريحات، أما بالنسبة لأجل التصريحات فهذا لا يعد عائقا أمام الإدارة الجبائية لممارسة حقها. (مادة 39 قانون الإجراءات الجبائية، 2015، صفحة 22)

- **حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للضريبة :**

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالتالي:

(مصطفى عوادي ، ضبط التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي (دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية) ، مذكرة ماجيستر في المناجمنت ، جامعة العربي بن مهيدي ،ص 61 . ، 2006 -2007)

1- الإعلام المسبق و أجل التحضير: إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار الاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة، من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسب وأجل 15 يوم في حالة المراقبة المعمقة كحد أدنى، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على الطلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.

2- الإستعانة بمستشار : يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراءها .

3- إستحالة إعادة الرقابة : لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة ممارسات تدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات وفي حال عدم الرد في أجل 30 يوم أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم .

4- الإلتزام بالسر المهني : يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، وكل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات . (وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، 2016 ، المادة 65 ، ص 27)

- **الإجراء الإعتراضي** : الإجراء الإعتراضي أو كما يسمى حق الرد، هو عبارة عن نقاش شفوي أو كتابي يتم بين المحققِ والمكلف، من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية ، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى ، كما يسمح هذا الإجراء بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع

للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما ويسمح أيضا بتقليل عدد المنازعات الجبائية مستقبلا . (وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، 2016 ، المادة 65 ، ص 27)

6- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي : إن تصرفات و سلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيء هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية ، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الإعتراضية، وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.
- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي، ويستحل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة. (رحال، 2013 -2014، صفحة 143)

VI. مقومات التدقيق الجبائي :

VII. **مراحل سير مهمة التدقيق :** لتسهيل مهمة التدقيق الجبائي تم تقسيمها إلى مراحل مختلفة تساعد المدقق الجبائي في أداء مهمته بسرعة وسهولة، وهذه المراحل هي :

- **المرحلة الأولى :** تسمى بالمرحلة الأولية , قبل قبول مهمة التدقيق الجبائي يجب على المدقق القيام حيث يهدف هذا التشخيص إلى معرفة ما إذا كانت هذه المهمة ممكنة أو لا، وفي أي زمن وبأي قدر من التكاليف (Abdoussalem MokhtarMohamed, 2013, p. 51)

– **المرحلة الثانية :** تسمى بمرحلة الوعي أو المعرفة العامة ، هي خطوة مهمة جدا خاصة عندما يتعلق الأمر تسمى بالتدخل لأول مرة. هذه الخطوة مصممة للسماح للمدقق الجبائي بمعرفة تفاصيل الضرائب الخاصة بالمؤسسة الخارجية وجمع كل العناصر التي يمكن أن تساعده في إنجاز مهمته، كما تسمح له بالتعرف على البيئة الخارجية للمؤسسة (البيئة القانونية، الاقتصادية والاجتماعية...) ، والبيئة الداخلية (النشاط، النظام العام للمؤسسة . (Abdoussalem MokhtarMohamed, 2013, p. 51)

– **المرحلة الثالثة :** وتدعى بمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالضرائب، يهدف نظام الرقابة الداخلية الجبائي إلى توفير الأعمال و تحسين العمليات و التأكد من موثوقية المعلومات المالية ومدى الإمتثال للقوانين والأنظمة .

يؤدي إنشاء نظام رقابة داخلي خاص بالجانب الجبائي إلى اعتباره كوسيلة للتحقيق إضافة إلى كونه وسيلة إلى لمراقبة والتحكم في النشاط . يجب على المدقق الجبائي هنا التركيز على كل العناصر والمعلومات الخاصة بالضرائب وكذا المخاطر الجبائية الممكنة الحدوث في الشركة المراقبة .

– **المرحلة الرابعة :** مرحلة العمليات الجبائية، يسمح التقارب بين المعرفة المستفادة من الشركة من خلال المراحل السابقة وكذا تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية للمدقق الجبائي بالتحكم في نطاق العمل اللازم للرقابة ، وعناصر التحكم يمكن أن على طبيعة وأهداف المهمة ويمكن ترتكز أساسا على :

- الامتثال للقواعد الضريبية في سياق رصد الضرائب المناسبة.
- تقييم الخيارات الضريبية المقدمة من طرف الشركة.

(Abdoussalem MokhtarMohamed, 2013, p. 60)

– **المرحلة الخامسة :** كتابة تقرير المدقق، تقرير المدقق هو عبارة عن وثيقة يتم فيها تسجيل كل النتائج التي توصل المدقق الجبائي من خلال أداءه لمهمته. كما أن هذا التقرير ليس لديه معايير تضبطه من حيث الشكل إليها أو من حيث المضمون، وبالتالي فإن المدقق الجبائي له الحرية في كيفية كتابة التقرير على أن يحتوي هذا التقرير على كافة المعلومات وبصورة واضحة بالرغم من تعدد هذه المراحل إلا أنه في الواقع نادرا ما يتم إتباعها وأخذها بعين الإعتبار عند التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق خاصة فيما يتعلق بالمرحلتين الأولى والثانية. وقد يكون أحد أسباب ذلك هو عدم فرض هذه المراحل من قبل المشرع نفسه، وبالتالي فإن كل مدقق حر في كيفية تقسيم مراحل تنفيذ مهمته .

(Abdoussalem MokhtarMohamed, 2013, p. 61)

الإطار النطري الخزينة العمومية

تمهيد :

تعتبر الخزينة العمومية تلك السلة التي تجمع فيها جميع الإيرادات المحصلة من طرف الدولة بحيث تقوم الخزينة بصرفها من أجل تغطية النفقات العمومية سواء نفقات التسيَير أو التجهيز، والمساهمة في عملية توجيه النشاط الاقتصادي من جهة، وتشجيع الاقتصاديين على زيادة الاستثمار من جهة أخرى .

I. لمحة عن الخزينة العمومية في الجزائر:

للخزينة العمومية تاريخ عريق وهذا بتغري الظروف التي عاشتها قبل وبعد الإستعمار وفي هذا نستعرض كل من تارخيها ومراحل تطورها ، خلال فترة الإحتلال الفرنسي للجزائر قامت فرنسا بتأسيس أول خزينة عمومية جزائرية فرنسية في 1943/03/04 وفي سنة 1959 تم تغيير إسمها إلى **الفرع الجزائري الخاص بالخزينة العمومية**_ ، و بعد الإستقلال1962 انفصلت الخزينة العمومية الجزائرية عن الخزينة الفرنسية بتاريخ 29 /1962/08.

مراحل تطور الخزينة العمومية (صفاء، 2018/2017، صفحة 08)

- عرفت الخزينة العمومية أربع مراحل أساسية وتتمثل في الخزينة صندوق ودائع (المرحلة الأولى) , مرحلة تكوين النظام المصرفي الجزائري وتخفيف الضغط المالي عليها (المرحلة الثانية) ، سيطرة الخزينة العمومية على الدائرتين البنكية ودائرتها العامة (المرحلة الثالثة) ، ومرحلة انفصال دائرة الخزينة العامة من الدائرة البنكية(المرحلة الرابعة).

✓ **الخزينة صندوق ودائع** : يمكن أن تمثل الخزينة بصندوق ودائع لحساب مراسلين ذوي صيغة بنكية مع ميزة أن تسيير الخزينة لحساب هؤلاء الزبائن تعتبر واجبا وليس اختياريا وبالتالي يلعبون دورا هاما في مشاكل الخزينة حيث عرفت هذه المرحلة نظام موسع وشامل فقد شملت معظم الوكلاء الإقتصاديين الماليين وغير الماليين باستثناء البنوك الخاصة الأجنبية وكل التعاونيات العامة.

- ✓ **مرحلة تكوين النظام المصرفي الجزائري وتخفيف الضغط المالي عليها (1970/196)** : ظهر في هذه المرحلة أول بنك وطني ويسمى البنك الجزائي (BNA) وذلك في 08 جوان1966 ، وأدت هذه المؤسسة المالية الجديدة الى تقليص واختزال عمل الخزينة العمومية لأنها تعتبربنك وطني فيجب عليها توفير التمويل في أجل قصير لعدة قطاعات مختلفة منها الزراعي، الصناعي والتجاري الذي كان يعتمد قبل ظهور هذه المؤسسة المالية(BNA)على قروض الخزينة العامة وبشكل كبير.
- ✓ **مرحلة سيطرة الخزينة العمومية على الدائرتين البنكية ودائرتها العامة(1978/1971)** : تزامنت هذه المراحل بالمخطط الرباعي الأول في إصلاحات تمويل الإستثمارات سنة 1971 مع تكوين خاص لرأس مال حوالي 25 مليار دينار جزائري، أمام ضرورة تحديد التمويل النقدي أنشئت الخزينة العمومية نظام تداول الإدخار هذا النظام يسمح لها بتجميع مصادر مالية ضرورية لمراحل التراكم.
- ✓ **مرحلة انفصال دائرة الخزينة العامة من الدائرة البنكية 1987 إلى يومنا هذا:** وهنا أصبحت الخزينة العامة نظاما قائما بذاته لديه قوانين ومراسيم تحكمه وتعتبر كهيئة مالية لتحصيل الإيرادات وتغطية النفقات .

VIII. ماهية الخزينة العمومية :

التعريف القانوني :هي هيئة مالية وطنية ليس لها شخصية معنوية؛ مكلفة بتحقيق الفعل المالي والحركة المالية للدولة والهيئات العمومية الأخرى وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بالإضافة إلى عمليات الخزينة، كما أنها العون الذي يقوم بتنفيذ الميزانية العامة للدولة وميزانية الهيئات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري . (بلقاسم بن رمضان، 1989، صفحة 1)

التعريف المالي والاقتصادي: هي مؤسسة مالية تضمن الحفاظ على التوازن النقدي والمالي بموجب عمليات الصندوق والبنك ، كما تقوم بممارسة النشاط الوصائي وتمويل الاقتصاد .

((p.m), 1993, p. 1)

تعريف بول ماري Paul Mariam : الخزينة هي مصلحة من مصالح الدولة تقوم لحسابها الخاص ولحساب جماعات إدارية أخرى بعمليات الصندوق) إدخالات و إخراجات (، البنك) حركة للتداول والديون (والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العامة، كما تقوم بمهام إدارية ا ولوصاية، التمويل ا ولدفع الاقتصادي والمالي، إضافة إلى ضمان دوام التوازن النقدي والمالي. (gaudemet, 1997, p. 412)

تعريف جون مارشال Jean Marshal :تعطي التصريحات الضرورية التي تبين مداخيل الدولة وإلتزامات الإنفاق العام بالإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية، كما تعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية. (marchal, 1997, p. 210)

- ✓ مثال عن كيفية فتح حساب الخزينة (المادة 48 قانون المالية رقم17/84 الصادر في 07 جويلية 1984 المتضمن قوانين المالية)

  يفتح في كتابات الخزينة حساب التخصيص الخاص رقمه 3372 780 الذي عنوانه " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " و يقيد في هذا الحساب:

- ✓ في باب الإيرادات: ..... (و بدون تغير)...
- ✓ في باب النفقات: منح القروض بدون فائدة لصالح الشباب ذوي المشاريع.

IX. حسابات الخزينة العمومية :

تم فتح أو غلق الحسابات الخاصة بالخزينة عن طريق قانون المالية، حيث يتم تسجيل الإيرادات المحصلة عن طريق هذه الحسابات في الجانب الدائن والنفقات في الجانب المدين ،أما الرصيد فيتم تحديده عن طريق المقاصة بين الطرفين على أن يتم ترحيله من سنة إلى سنة إلى غاية إصدار قرار غلق الحساب من طرف وزير المالية و تتمثل هذه الحسابات في :

حسابات التجارية: نصت المادة 54 من قانون رقم 84 /17 الصادر في 1984/07/17 على أن تسجل هذه الحسابات عن طريق فتح تفرعات لمحساب الفرعي رقم 301 في هذا الحساب من حيث الإيرادات والنفقات المبالغ المخصصة لتنفيذ عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري تقوم بيا المصالح العمومية التابعة للدولة بصفة استثنائية وكذا النفقات المخصصة . (القانون رقم 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 54 ، المؤرخ في1984/07/17)

حسابات التخصيص الخاص: حسب المادة المقضي قانون 17/84 , تدرج في حسابات التخصيص العمميات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على أثر إصدار حكم في قانون المالية و يمكن أن تتم حسابات التخصيص لتخصص الخاص بحصة مسجلة في الميزانية العامة ضمن الحدود المبنية في قانون المالية. (القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 56 ، المؤرخ في1984/07/17)

حسابات التسبيقات : كما نعلم أن هناك ضرائب محلية تستفيد منها الخزينة العامة مشاركة مع الجماعات المحلية مثل البلديات و ذلك لتغطية نفقات هذه الأخيرة ، غير أنها غالبا ما تعتمد على الإعانات التي تمنحها لها الدولة عندما لا تستطيع أن تستوفي إيراداتها نفقاتها، و هذا في شكل تسبيقات لمتابعة نشاطها. (القانون رقم 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 58 ، المؤرخ في1984/07/17)

حسابات القروض : كما أرينا فان الخزينة تستطيع منح قروض استثمارية لممؤسسات الإنتاجية تدعيما لها، كما أنها تقوم بتمويل التسبيقات إلى قروض في حدود الاعتمادات الموجهة لهذا الغرض مع استفادتها من الفوائد المطبقة عليها ، و التي غالبا ما تكون اقل من تلك المقررة في المؤسسات المالية و المصرفية.

حسابات التسوية الأجنبية : نصت المادة 61 من قانون رقم /1784 على أن تدرج العمليات المنجزة تطبيقا للاتفاقيات الدولية المصادق عليها قانونا في حسابات التسوية مع الحكومة الأجنبية . (القانون رقم 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 61 ، المؤرخ في1984/07/17)

X. **عمليات الخزينة** : (القانون طبقا للمادة 06 من قانون المالية1960)

تقسم العمليات المسموح بها في الخزينة العمومية والتي تنحصر في أربع مجموعات وهي

- العمليات ذات الطابع النهائي والتي تأتي في الميزانية العامة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة.
- العمليات ذات الطابع المؤقت والمدرجة في الميزانية العامة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة.
- العمليات المنفذة برأسمال والخاصة بالدين العمومي علي المدي الطويل والمتوسط .
- عمليات الخزانة وتحتوي من جهة علي إصدار واستهلاك القروض ذات المدى القصير ومن جهة أخري تحتوي علي ودائع المتعاملين مع الخزينة .

ومما سبق يتضح لنا أن الخزينة تقوم بالعمليات الخاصة بالميزانية العامة و تلك المتعلقة بالخزينة بصفتها مؤسسة مالية مصرفية .

I. **خصائص الخزينة** : (Politique financière budget et trésor. Page 88)

من ضمن العمليات التي تقوم بها الخزينة، العمليات ذات الطابع المؤقت والمدرجة في الحسابات الخاصة خارج الميزانية، هذه الحسابات تملكها الخزينة العامة وتسجل فيها دخول وخروج أموال من والى الخزينة، فأحيانا تخرج من الخزينة مبالغ لا تعد إنفاقا بالمعنى الصحيح، و بالعكس تدخل إلى الخزينة أموال لا تعد إيرادا بالمعنى الصحيح ووجودها كإيرادات في الميزانية الموحدة يعتبر تضخيما للإيرادات والنفقات دون مبرر ومن ثم استوجب فصلها عن الإيرادات والنفقات الحقيقية وادراجها في بيان مستقل يتمثل في حسابات خاصة بكل نوع، يطلق عليها حسابات الخزينة.

احتراما لمبدأ وحدة الميزانية و إن مبالغ الضمانات والتأمينات وقت قبضها من طرف الدولة لا يجب اعتبارها كإيرادات لأنها سترد لاحقا و نفس الشيء وقت إرجاعها فلا تعد إنفاقا، كما أن فتح أو إقفال هذه الحسابات لا يكون بموجب قانون المالية) .

II. وظائف الخزينة العمومية:

يمكن حصر وظائف الخزينة العمومية في النقاط التالية:

أمين صندوق الدولة : تحقق الخزينة عمليات ترصيد الإيرادات ودفع نفقات الدولة ويكون ذلك وفقا للقانون العام والمحاسبة العمومية، وتتمثل هذه العمليات في استرجاع ما يخص الإيرادات والدفع النفقات، وتنبثق من الخزينة عمليات أخرى تتمثل في حركات مالية تقوم بها في أي وقت وعبر التراب الوطني والتي يمكن تلخيصها أساسا في تسيير الأموال الجاهزة حتى يمكنها تلبية حاجيات السيولة لدفع النفقات. (شاكر، 2000)

مصرفي الدولة : الخزينة تعتبر مؤسسة مالية للدولة؛ إلا أنها تحقق نشاط بنكي بأم معنى الكلمة وتتمتع بمحفظة مكونة من إيداعات العديد من الممولين الذين يتمثلون في هيئات مصالح وخواص عليهم بإيداع أموالهم بموجب القانون عند المحاسبين العموميين للخزينة. (Bissaad, 2004, p. 96)

وظيفة الوصاية التقنية : تقوم الخزينة بنوع من الوصاية التقنية على البنوك وشركات التأمين وصناديق الضمان الاجتماعي، إذ تقوم بالإشراف والتنظيم وإجراء عمليات تقييمية وتحليلية ،كما تقترح التصحيحات والتعديلات الضرورية لمشاريعها ومؤسساتها. (حسين، 2001، صفحة 150)

معالجة الإختلالات المؤقتة : في حالة ما إذا وقع عجز في الخزينة أو عدم توازن بين الإيرادات والنفقات الموجودة في الميزانية، تتكفل الخزينة بتغطية هذا العجز باللجوء إلى الأموال المودعة في الخزينة، أذونات الخزينة أو سلف بنك الإيداع .

I. أهمية الخزينة العمومية وصلاحياتها

تعرف الخزينة العمومية بأهميتها البالغة من مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية كما لها صلاحيات تندرج في نصوص وتشريعات قانونية

_أولا :أهمية الخزينة العمومية

للخزينة العمومية أهمية كبيرة تتمثل فيما يلي

أهمية مالية : ترمي إلى أهداف إلى يتغير في الهدف الإقتصادي في ضمان القدرة على مواجهة احتياجات الصرف أي البحث الدائم عن التوازن الإيرادات و النفقات .

أهمية إقتصادية : تعتبرالخزينة العمومية أداة هامة في السياسة الإقتصادية وهذا لنظر لقدرتها المالية الضخمة ولتأثيرها الكبير في الدورة المالية وفي التوازن الإقتصادي العام لأنها تتدخل لدعم سياسة النقدية تقشفية(امتصاص المدخرات البنوك) أو بالعكس دعم سياسة نقدية توسعية . (شاكر، 2000، صفحة 145)

أهمية الإجتماعية : تقدم الخزينة العمومية مبالغ مالية موجهة للمصلحة الإجتماعية من أجل تمويل مشاريع تزيد في العمالة و بالتالي الزيادة في القدرة الشرائية الزيادة في الدخل .

أهمية السياسية : تطرأ الإستقلال الإقتصادي الذي تحقق بتشجيع و تنشيط المشروعات و تدعيمها مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج فهي بذلك تحقق الإستقلال الذاتي الإقتصادي الوطني . (علاءالدين، 2010/2009، صفحة 92)

ثانيا: صلاحيات الخزينة العمومية

أوجه تدخل الخزينة العمومية في تنظيم مختلف النشاطات الإقتصادية والمالية للدولة من خلال أنها : تتدخل في تنظيم النشاط الإقتصادي، ليس فقط باعتباره العون المكلف بتنفيذ ميزانية الدولة أوتمثيل السلطات التنفيذية من خلال الرقابة المباشرة على حركة تداول النقد الدولي ، ومع ذلك فهي تعتبر المؤسسة المالية التي تتدخل من خلال إبرام قروض قابلة للتسديد، فهي تتحصل على تبسيطات من البنك المركزي و المواجهة لضمان استمرار النفقات النقدية داخل نظام التمويل ويعتبر تدخل الخزينة العمومية في عملية تخصيص المواد المالية للدولة أمرا جوهريا لضمان دائرة التمويل، ولكن الدور التدريجي

لإقتطاعات الضريبية أثرعلى تخصيص الموارد المالية الموجهة من طرف الخزينة العمومية في عملية التحصيل الجبائي ، الأمر الذي يخلق ضغوطات مالية كبيرة على دائرة التمويل .

فالخزينة العمومية تسيطر على تمويل الإقتصاد و الإستعانة بها باعتبارها الوسيط المالي الرئيسي الذي يساهم في تنشيط حركة القروض وتلعب الوساطة المالية للخزينة دورا فعال ف تخصيص الموارد إلى نشاطات إنتاجية محددة من طرف السلطات العمومية إلى أن الإدخار المقتطع لفائدتها يمثل عبئا إضافيا على المؤسسات العمومية على التسديد إلى أن الإدخار نسبيا من الناتج الداخلي الخام،و تعتبرالنفقات العمومية مصدر العجز في التمويل، فتتدخل لتحديد أنماط جديدة للتمويل تتلائم مع قدرة المؤسسات العمومية على التسديد. (أحمد توفيق، 1999، صفحة 132)

I. موارد و استخدامات الخزينة العمومية:

تعد الخزينة العمومية ذو أهمية كبيرة وهذا ما جاء جراء كل العمليات التي تقوم بها حيث أنها تحصل على مواردها من عدة طرق ويعد البنك المركزي أهم مؤ سسة مالية تابعة للدولة وهذا الجهاز يقوم بعدة صلاحيات مفيدة كتقديم لها قروض كما يقوم بمد الخزينة العمومية موارد في حالات الإختلال التي تواجهها في السنة المالية ، وللخزينة ميزانية تقدر فيها إراداتها و نفقاتها للحفاظ على توازنها ، ومنه تكون الخزينة أدت وظائفها ومهامها في تسيير أموالها في عملية تخصيص مواردها في مختلف الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية .

موارد و استخدامات الخزينة العمومية :

يتعين على الخزينة العمومية موارد واستخدامات تعود عليها بالربح

أولا : موارد واستخدامات الخزينة العمومية

تتمثل موارد الخزينة فيما يلي (قادري أمنية، 2015/2014، صفحة 10)

-الطابع الجبائي وكذلك حاصل الغرامات.

– التسبيقات للمساعدات و الهدايا والهبات.

– تحصيل الخزينة البنك المركزي مقابل قيمة للنقود المعدنية التي تصدرها كما تسيير ودائع تحت الطلب بواسطة شبابيكها و بواسطة ccp.

–تفتح الخزينة حسابات للشركات العمومية المحلية وهذا ما يشكل مورد حقيقي للخزينة.

كما تحصل مواردها من بالإدخار السائل.

تحصل الخزينة العمومية على موارد من البنك المركزي عندما يكون هناك اختلال زمني مؤقت بين موارد ومصارف الخزينة ، حيث يساعد البنك المركزي الخزينة العمومية بتقديم قروض مؤقتة أي تسبيقات.

أو عند وقوع عجز حقيقي ونهائي محدد في قانون المالية في هذه الحالة تأخذ مساعدات من البنك المركزي اسم قروض للخزينة العمومية .

المبلغ المحدد في قانون النقد و القرض بـ 10 %من الموارد العادية للدولة .

الميزانية السابقة على أن تسدد في مهلة 240 يوم.

كما يمكن للبنك المركزي أن يساعد الخزينة العمومية بانتهاجه سياسة السوق المفتوحة ،أي شراء السندات العامة في السوق النقدي ،تحدد قانون النقد و القرض الذي يقوم بها البنك المركزي على السندات بـ20 %من موارد الدولة للميزانية السابقة كما تتحصل الخزينة العمومية على موارد من المؤسسات المالية مثل مؤسسات التأمين .

ثانيا: إستخدامات الخزينة العمومية

هي كل الإستخدامات و النفقات التي تتعلق بتنفيذ قانون المالية و العقبات التي تتعلق بتسيير المديونية سواء يدفع تسبيقات أو دفع عوائد على النفقات و توجد أما جارية أو برأس مال ، ويتضمن تمويل الجماعات المحلية ومنح قروض للمؤسسات و الخواص وكذلك مساعدات للمؤسسات العمومية .

الجدول التالي يوضح موارد واستخدامات الخزينة :

موارد	إستخدامات
ودائع وموارد مجمعة 5 نقود معنية 6 صكوك بريدية 7 أذونات الخزينة 8 ودائع الإدارة والمراسلين قروض في السوق المالي علاقة مع المؤسسات المالية 09 البنوك و الشركات المالية 10 مؤسسات أخرى 11 البنك المركزي	تمويل الإدارات للدولة الجماعات المحلية 90% قروض للمؤسسات والخواص مساعدات للمؤسسات العامة

المصدر (قادري أمنية، 2015/2014)

XI. مصادر تمويل الخزينة العمومية :

نظرا لاختلاف نفقات الدولة وتعددها، تعمل هذه الأخيرة على البحث عن مختلف المصادر لتمويل هذه النفقات، ويمكن التمييز بين نوعين من الإيرادات التي تحصل عليها الدولة، حيث نجد الإيردات العادية والتي تشمل إيرادات الدومين، الضرائب والرسوم، وهناك إيرادات غير عادية تتمثل في القروض العامة و الإصدار النقدي.

الإيرادات العادية: ويقصد بها تلك الموارد التي تغترف الدولة منها الأموال كل سنة بانقطاع، وتتمثل هذه الإيرادات في العناصرالتالية:

الدومين العمومي : مع توسع القطاع الخاص وتوجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، تقلصت أملاك الدولة الخاصة بعد أن كان دخل ممتلكات الدولة في عصر الإقطاع يمثل القدر الأكبر ضمن مصادر إيرادات الدولة ، فالدومين ينقسم إلى قسمين وهذا من الناحية القانونية:

- ✓ **الدومين العام:** والمقصود به كل ما تملكه الدولة والأشخاص المعنوية الأخرى، والذي يخضع لأحكام القانون العام، ويخصص لتلبية الحاجات العامة، ومثال ذلك الطرق، المتاحف، الموانئ والحدائق العامة، وعادة لا تقبض الدولة ثمنا من الأفراد مقابل استعمالهم لهذه المرافق. (عواضة حسن، 1973، صفحة 30)
- ✓ **الدومين الخاص:** ويتكون من كل ما تملكه الدولة من أملاك، وذلك بصفتها شخص اعتباري محض ولايخضع للقان ون العام ولا يخصص للنفع العام، وبالتالي الدولة لها حرية التصرف فيه سواء بالرهن أو بالبيع،ونظرا لأهميته أصبح محل اهتمام الدولة، لأنه يدر أرباحا معتبرة للخزينة العامة.

غير أن الدومين العام وان كان لا يقصد به أصلا الحصول على إي ا ردات للخ زينة إلا أنه قد يتيح دخل في حالة حصول الحكومة على أتاوى في حالة فرض رسم على زيارة الحدائق العامة ودور الاثار والمتاحف كمافي حالة حصول الحكومة على أتاوى نظير إستقلال مرافق عامة.

أما الدومين الخاص الذي يرمي إلى جلب إيراد للخزينة العامة فينقسم بدوره إلى ثلاثة أقسام: دومين عقاري

ودومين تجاري وصناعي ودومين مالي . (حلمي مراد محمد ، صفحة 120)

- ✓ **الدومين المالي:** يتكون هذا الدومين مما تملكه الدولة من أوراق مالية كالأسهم والسندات ونفقات القروض وغيرها من الفوائد المستحقة للحكومة . وسمى البعض هذا الدومين محفظة الدولة أي ما تملكه من أوراق مالية ونقدية وماتحققه من أرباح وفوائد (د. أبو العلا سرى, د . محمد الصغير بعلي، 2003، صفحة 57)

وتتمثل في كل البنوك والمؤسسات المصرفية المملوكة للدولة. (حسين، 2001، صفحة 73)

- ✓ **الدومين العقاري :** يتضمن الدومين العقاري ما تمتلكه الدولة من عقارات متعددة تتمثل في الأراضي الفلاحية والغابات ويطلق عليها الدومين الفلاحي ويطلق عليها الدومين الإستخراجي وتساهم هده الممتلكات في تحقيق الموارد المالية حيث يوفر لها مصدرا إرديا ضخما للدولة والهدف منها توفير الخدمة الأساسية للمواطنين. (عدلي ناشد سوزى، 2006، صفحة 93)
- ✓ **الدومين الصناعي و التجاري :** يتمثل في كل ما تمتلكه الدولة من منشات تجارية وصناعية قصد تحقيق أغراض إقتصادية مثل قيام الدولة بالمشاريع الصناعية الثقيلة التي تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة لا يقوى عليها الأفراد أو بغرض تحقيق أهداف سياسية واجتماعية تتمثل في المشاريع العسكرية والمشاريع المتعلقة بتوفير السلع ذات الإستهلاك

الواسع وخاصة الغذائية منها للأفراد بأسعار زهيدة وقيام الدولة بهده المشاريع أي كان الغرض منها يعني تحقيق إيرادات على جانب كبير من الأهمية. (عدلي ناشد سوزى، 2006، صفحة 93)

الرسم : يعتبر الرسم مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة ويأتي في المرتبة الثانية بعد أملاك الدولة من حيث درجة الأهمية وتتميز بأنها الإي ا ردات التي تدخل خزانة الدولة بصفة دورية منتظمة ومن ثم تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق المنافع العامة ويمكن تعريف الرسم بأنه فريضة مالية يؤديها الفرد للدولة مقابل إنتفاعه بخدمة معينة يترتب عليها نفع خاص له إلى جانب النفع العام الناشئ عن أداء هذه الخدمة منها : الرسم المقرر لإستخراج رخصة قيادة السيارات وجواز السفر. (عدلي، 2003، صفحة 105)

الضرائب: تمثل النسبة الكبرى من موارد الدولة لم نتطرق إليها بصورة معمقة فيم ولكن يكفي أن تعطي رقما حقيقيا بمثل نسبة موارد الخزينة سنة 1990 والتي قدرت ب : 88000 مليون دينار من بينها 78000 مليون دينار على شكل إيرادات ضريبية .

الجباية البترولية: وهي المفروضة على ما يصدر من البترول من سونطراك نحو الخارج . (د .يحياوي نصيرة، صفحة 223_222)

الإيرادات الغير العادية:

للإيرادات غير العادية تقسيمين القروض العمومية وقروض اخرى .

القروض العمومية:

وهي عبارة عن ذلك المال الذي تحصل عليه الدولة عن طريق اللجوء إلى الخزينة العمومية أو المؤسسات

المصرفية مقابل تعهدات بدفع فائدة سنوية محددة عن المبالغ المدفوعة.

وترد قيمة هذه المبالغ دفعة واحدة أو على أقساط حسبما هو منصوص عليه في العقد (أي عقد القرض)

أما فيما يخص أهميته فنوجزها فيما يأتي:

قد يكون السبيل الوحيد لإقرار التوازن في الميزانية بمعنى أنه يصلح لتغطية العجز في الميزانية العامة؛

يصلح لتزويد الدولة بالعملة الصعبة لإقرار التوازن في ميزان مدفوعاتها أو تغطية برامج التنمية الوطنية؛

يمتص من القدرة الشرائية للأفراد لمعالجة التضخم النقدي؛

ينقص من الإكتناز ويدعم الإستثمار. (الصغير، 1999، صفحة 755)

أنواع القروض:

القروض الخارجية : هي تلك القروض التي تحصل عليها الدولة من الحكومة الأجنبية أو الأشخاص الطبيعيين و الإعتباريين المقيمين في الخارج إضافة إلى القروض التي تحصل عليها المؤسسات الدولية كالبنك أو صندوق النقد الدولي.

القروض الداخلية : ويكون مصدرها الأشخاص الطبيعيين أو الإعتباريين المقيمين داخل إقليم الدولة دون النظر إلى جنسياتهم سواء كانوا أجانب أو مواطنين. وهناك أيضا أنواع أخرى من القروض كالقروض الدائمة و القابلة للإستهلاك.

الاعانات : وهي مساعدات تقدمها الدولة الغنية لدول الفقيرة نتيجة تعرضها لكوارث طبيعية.

الغرامات الجزافية : تفرضيا السلطة العامة على الجنات و اصحاب المخالفات و تحصل نقدا.

الاصدار النقدي : التمويل بالتضخم و تلجأ اليه في حالة استثنائية عندما تصبح الكتلة النقدية اقل من من السلع و الخدمات .

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية

تمهيد: سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مدى مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز الموارد المالية والخاصة بمحاصيل الجباية العادية المسترجعة لفائدة الخزينة العمومية خلال الفترة 2019/2010 وهذا من حيث مبلغ الحصيلة المسترجعة وعدد الملفات المدروسة وحصيلة كل شكل من أشكال التدقيق الجبائي التي مت معاجلة هذه الملفات بها .

- **المجتمع و عينة الدراسة**

المجتمع : الحصيلة المالية

عينة الدراسة : بيانات سنوية للإيرادات الجبائية للفترة 2010-2019 .

- **نموذج الدراسة** : نموذج الإتحدار المتعدد

- **الأسلوب الدراسة**

قد استخدمنا في هذه الدراسة القياسية نموذج الإتحدار المتعدد وذلك من أجل إعطاء التفسير السليم لهذه العلاقة من خلال عرض المفاهيم النظرية لمتغيرات الدراسة ، بحيث استعملنا برنامج SPSS و من اجل بلوغ أهداف الدراسة تم الإعتماد على إختبارات أهمها معامل PERSON (R) ومعامل الإرتباط و معادلة الإنحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة ، وقد اعتمدنا على بيانات سنوية للإيرادات الجبائية للفترة 2010-2019 .

- **فرضيات الدراسة :**

<u>الفرضية الرئيسة :</u> توجد علاقة بين التدقيق الجبائي و الحصيلة المالية .

الفرضيات الفرعية :

1- توجدعلاقة بين الرقابة على الوثائق و الحصيلة المالية .

2- توجد العلاقة بين التدقيق المصوب و الحصيلة المالية .

3- توجد العلاقة بين التدقيق المعمق والحصيلة المالية .

4- توجد العلاقة بين المعاملات العقارية والحصيلة المالية .

5- توجد علاقة بين عدد القضايا والحصيلة المالية .

6- توجد علاقة بين التدقيق المحاسبي و الحصيلة المالية .

I. قواعد أولية لمعطيات الدراسة

1- تطور الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي خلال الفترة 2010 /2019 .

تطور الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي ومدى مساهمتها في الحصيلة العامة للجباية العادية خلال فتًرة الدراسة

السنوات	حصيلة التدقيق الجبائي	عدد قضايا التدقيق الجبائي	الحصيلة المالية للجباية العادية
2010	65.599	63.485	1.297.944
2011	67.798	61.169	1.527.093
2012	61.909	69.677	1.908.576
2013	71.325	59.006	1.031.019
2014	162.023	62.249	2.091.456
2015	81.727	56.487	2.354.648
2016	73.503	54.112	2.482.208
2017	89.509	52.408	2.630.000
2018	78.646	47.955	2.648.500
2019	79.135	50.483	2.836.414
المجموع	2.104.228	1.010.103	27.383.837

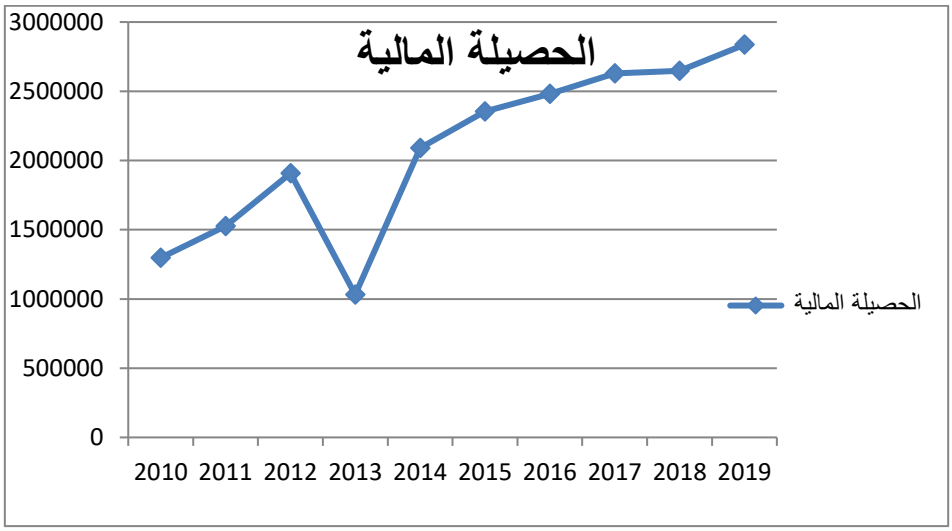
المصدر : من اعداد الطلبة إعتمادا على الإحصائيات المقدمة من المديرية العامة للضرائب , مديرية الأبحاث و المراجعة (وزارة المالية الجزائر)

من خلال الجدول الموضح أعلاه نلاحظ تقسيم عملية التدقيق الجبائي بموجب قانون المالية إلى عدة أشكال كالتدقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق والتحقيق المصوب حبيث سجلت عملية التدقيق في الملفات الجبائية للمكلفيُن أعلى نسبة لها في سنة 2014 بمبلغ إجمالي قدره 162.023 مليار دج وهذا نتيجة التدقيق في 62.249 ملف جبائي ، كما نسجل انحفاض معتبر في السنوات الأخيرة في الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي رغم وجود عدد معتبر من الملفات الجبائية المدقق فيها بحيث سجلت هذه

الحصيلة مبلغ إجمالي قدره 79.249 مليار دج في سنة 2019 وهذا ما يؤكد بأنه لا توجد علاقة طردية ما بين الملفات المحقق فيها مع المبالغ المسَترجعة لصالح الخزينة العمومية بل هنالك عوامل أخرى

تتحكم في هذه الحصيلة منها النقص المعتبر في عدد أعوان المراقبة الجباية وعدم كفاءهتم خصوصا في المجال المحماسبي ، بالإضافة إلى الضغط الممارس عليهم من طرف الإدارة بحيث هذه الأخيرة تلعب دورا كبَير في تقليص المبلغ المسَترجع نتيجة عملية التحكيم الممارسة في الأخَير على الملف الجبائي.

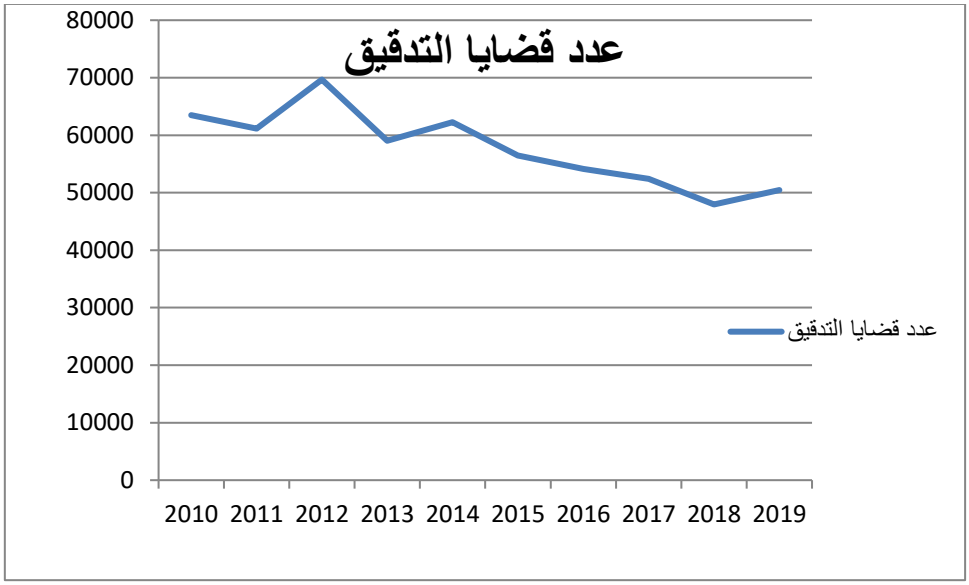
الشكل(3) مدى مساهمة عملية التدقيق الجبائي في الحصيلة المالية للجباية العادية خلال الفترة 2019-2010



مصدر : من إعداد الطلبة بناءا على قاعدة البيانات

حسب الشكل (3) نلاحظ أن مساهمة محاصيل عملية التدقيق الجبائي في دعم إيرادات الجباية العادية والتي تمثل مصدر أساسي لإيرادات الخزينة العمومية خلال فَترة الدراسة بلغت إنخفاضا جد ضئيلا مقارنة بالإصلاحات التي قامت بها الدولة في الآونة الأخيرة لدعم هذا الجهاز ، الأمر الذي يستدعي بذل المزيد من الجهد والدعم من طرف إدارة المركزية من أجل تفعيل هذا النظام لتحقيق الهدف المرجو منه وهو اسَترجاع الأموال المهربة جبائيا والتي أثرت سلبا على مداخيل الخزينة العمومية وكذا إعطاءه تحرير أعوان الرقابة الجبائية من تدخلات الإدارة في عملهم ودعهم بالوسائل المادية من أجل إصلاح عملهم على أحسن وجه .

الشكل (4) : يمثل عدد القضايا المدقق فيها خلال الفترة 2019-2010



مصدر : من إعداد الطلبة بناءا على قاعدة البيانات

نلاحظ في هذا المنحنى أن عدد قضايا التدقيق كانت مرتفعة سنة 2012 و ذلك بسبب انتعاش اقتصاد و كثرة المِؤسسات الإقتصادية في حين نلاحظ إنخفضت سنة 2019 و ذلك بسبب إنكماش الإقتصاد و فشل عدد كثير من المؤسسات .

2- الحصيلة المالية لأهم الأشكال المكونة لعملية التدقيق الجبائي للفترة 2010-2019

يتخذ التدقيق الجبائي في الجزائر عدة أشكال ومن أهم هذه الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية طريقة التحقيق المحاسبي الخاص بالوضعية الجبائية للأشخاص المعنويين والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لجميع المكلفين بالإضافة الى الرقابة على الوثائق المصرح بها وكذا الرقابة على المعاملات العقارية , ولمعرفة تطور الحصيلة المالية لمختلف أشكال التدقيق الجبائي المعتمد من طرف النظام الجبائي في الجزائر يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي .

الجدول (02) : الحصيلة المالية لأهم أشكال عملية التدقيق الجبائي الفترة 2019/2010

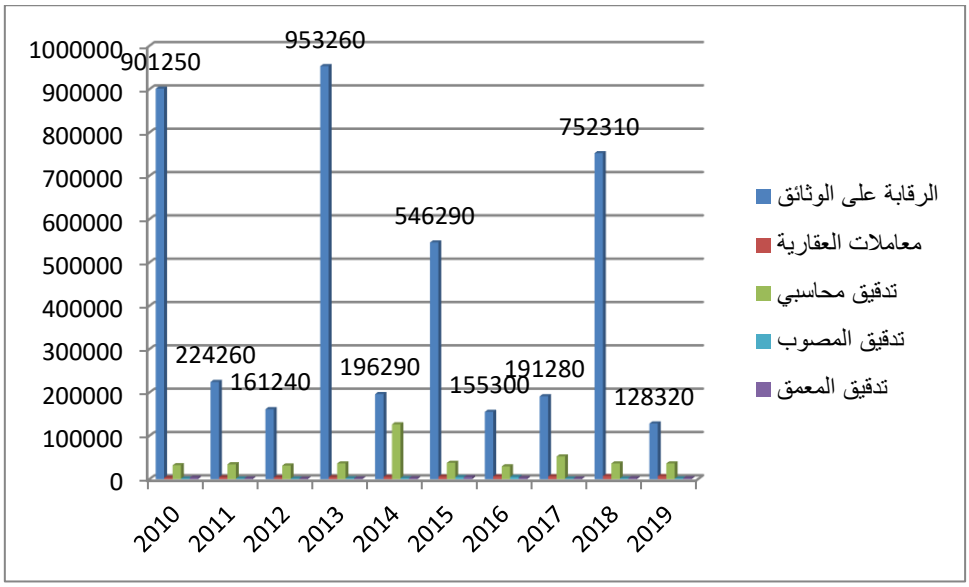
الحصيلة المالية السنوات	حصيلة عملية الرقابة على الوثائق	حصيلة عملية التحقيق المصوب	حصيلة التحقيق المعمق في الوضعية المحاسبية	حصيلة الرقابة على المعاملات العقارية	حصيلة التحقيق المحاسبي	الحصيلة الكلية لعملية التدقيق الجبائي

65.599	32.123	3.122	3.125	1.328	901.25	**2010**
67.798	34.153	4.354	1.633	1.434	224.26	**2011**
61.909	31.359	4.186	1.002	1.201	161.24	**2012**
71.325	36.255	4.656	1.507	1.954	953.26	**2013**
162.023	126.406	5.109	2.141	2.171	196.26	**2014**
81.727	37.613	5.778	4.295	4.495	546.29	**2015**
73.503	29.423	6.300	2.816	4.809	155.30	**2016**
89.509	52.302	6.273	1.439	1.304	191.28	**2017**
78.646	36.151	7.054	2.147	1.542	752.31	**2018**
79.135	36.283	6.958	2.183	1.583	128.32	**2019**
831.174	452.068	53.790	22.288	21.821	207.281	**المجموع**

المصدر : من اعداد الطلبة إعتمادا على الإحصائيات المقدمة من المديرية العامة للضرائب , مديرية الأبحاث و المراجعة (وزارة المالية الجزائر)

من خلال الجدول أعلاه يمكن إعداد الشكل الموالي والذي يوضح تطور الحصيلة المالية لكل نوع من أنواع التدقيق الجبائي في الإيرادات المالية الكلية المسترجعة من عمليات التدقيق الجبائي لفائدة الخزينة العمومية للفترة 2010-2019 .

الشكل (5) : تطور الحصيلة المالية لأشكال عملية التدقيق للفترة (2010-2019) .



المصدر : من إعداد الطلبة بناءا على قاعدة البيانات

من خلال الشكل الموضح أعلاه نستنتج ان عملية التدقيق الجبائي تعتمد أساسا على عملية التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق حيث ساهمت عملية الرقابة على الوثائق خلال فترة الدراسة بأكثر من 50 % من الحصيلة المالية الكلية لعملية التدقيق الجبائي وهذا يرجع إلى كثرة الملفات المدقق فيها خلال هذه الفترة و المقدرة بأكثر من 59 ملف وكذا كون هذه العملية من التحقيق تشمل ملفات الأشخاص يحققون رقم أعمال كبير والمعلومة الجبائية ملموسة في السجلات المحاسبية لهؤلاء المكلفين وينتج عنها حصيلة مالية معتبرة ، ومن جهة أخرى نلاحظ عملية التحقيق المحاسبي تأتي في المرتبة الثانية من حيث الحصيلة لكون هذه العملية تتم فقط على مستوى مصلحة الرقابة الجبائية الداخلية وتكون سهلة الممارسة والتي تأخذ وقت طويل عكس عملية التحقيق علو الوثائق ، أما يخص الأنواع الأخرى من التدقيق فهي نتائجها ضعيفة وهذا يعكس عدم اعتماد الإدارة الجبائية على هذه الشكل من التدقيق نظرا لعدم توفر المعلومة الجبائية وكذلك صعوبة ضبط مداخيل الأشخاص الذين يخضعون لهذا النوع من الرقابة نظرا لوجود لتداول إيراداتهم المالية في السوق الموازية.

I. الدراسة القياسية أثر الحصيلة المالية لعملية التدقيق الجبائي على إيرادات الجباية العادية

أ- التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

في هذه الدراسة سوف نستخدم نموذج الإنحدار المتعدد ، والجدول الموالي يوضح مصدره ووحدة قياس المتغيرات بالإضافة الى نوع العلاقة التي تجمع بينهما في الدراسة ورمزها في النموذج ومدة الدراسة.

الجدول (3) :التعريف بمتغيرات الدراسة

المتغير	نوعه	وحدة قياسه	مصدره	مدة الدراسة
التحقيق المعمق **الرقابة على الوثائق** **التحقيق المصوب** **التحقيق المحاسبي** **عدد قضايا التدقيق** **المعاملات العقارية**	**متغيرات مستقلة**	**مليار دينار** **جزائري**	وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الأبحاث و المراجعة	الفترة الممتدة مابين السنة 2019/2010

الحصيلة المالية	متغير تابع	مليار دينار جزائري	وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الأبحاث و المراجعة	الفترة الممتدة مابين السنة 2019/2010

المصدر : من إعداد الطلبة بناءا على قاعدة البيانات

- **الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة**

الجدول (4) : الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	المتوسط	الإنحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى القيمة
الرقابة على الوثائق	420980,00	334183,995627	953260,00	123820,00
معاملات العقارية	5379,00	1302,523222	7054,00	3122,00
التحقيق المحاسبي	45206,80	29206,841683	126406,00	29423,00
الحصيلة المالية	2080785,80	622026,019249	283641,000	1031019

المصدر : مخرجات SPSS إعتمادا على قاعدة البيانات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي (أحد مقايس النزعة المركزية) الخاص لإيرادات الجباية العادية لحصيلة المالية بلغ (2080785,80) فحين بلغ المتوسط الحسابي بالنسبة لمحاصيل عملية التدقيق الجبائي للرقابة على الوثائق (20980,00) ، وقد سجلت إيرادات الجباية العادية لحصيلة المالية أعلى قيمة في سنة 2019 بمبلغ (283641,000) مليار دج وادنى قيمة في سنة 2013 بمبلغ (283641,000) مليار دج كما هو موضح في الجدول رقم 01 ، ومن جهة أخرى بلغ الإنحراف المعياري لإيرادات الجباية العادية لحصيلة المالية (622026,019249) ، أما بالنسبة لرقابة على الوثائق بلغ (334183,995627) .

ب- مصفوفة الإرتباط

الجدول رقم (5) : مصفوفة الإرتباط

		الرقابةعلىالوثائق	تحقيقالمصوب	تحقيقمعمق	معاملاتعقارية	تحقيقمحاسبي	عددقضاياالتدقيق	حصيليةمالية
الرقابةعلىالوثائق	Corrélation de Pearson	1	-,092	,265	-,307	-,254	-,022	-,543
	Sig. (bilatérale)		,800	,459	,388	,479	,952	,105
	N	10	10	10	10	10	10	10
تحقيقالمصوب	Corrélation de Pearson	-,092	1	,699*	,292	-,057	-,207	,251
	Sig. (bilatérale)	,800		,025	,414	,876	,565	,484
	N	10	10	10	10	10	10	10
تحقيقمعمق	Corrélation de Pearson	,265	,699*	1	,092	-,072	-,210	,163
	Sig. (bilatérale)	,459	,025		,800	,844	,560	,653
	N	10	10	10	10	10	10	10
معاملاتعقارية	Corrélation de Pearson	-,307	,292	,092	1	,004	-,886**	,879**
	Sig. (bilatérale)	,388	,414	,800		,991	,001	,001
	N	10	10	10	10	10	10	10
تحقيقمحاسبي	Corrélation de Pearson	-,254	-,057	-,072	,004	1	,148	,077
	Sig. (bilatérale)	,479	,876	,844	,991		,684	,832
	N	10	10	10	10	10	10	10
عددقضاياالتدقيق	Corrélation de Pearson	-,022	-,207	-,210	-,886**	,148	1	-,683*
	Sig. (bilatérale)	,952	,565	,560	,001	,684		,030
	N	10	10	10	10	10	10	10
حصيليةمالية	Corrélation de Pearson	-,543	,251	,163	,879**	,077	-,683*	1
	Sig. (bilatérale)	,105	,484	,653	,001	,832	,030	
	N	10	10	10	10	10	10	10

المصدر : من مخرجاتSPSS بناءا على قاعدة البيانات

من خلال مصفوفة الإرتباط حسب ما يظهره الجدول رقم (5) :

– تبين أن لايوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدالة 5% بين الرقابة على الوثائق والأنواع الأخرى من التدقيق الجبائي ؛ في حين أن هناك علاقة العكسية شبه تامة بين الرقابة على الوثائق و التحقيق و المصوب (–0,92) ، وإن الرقابة على الوثائق مع التدقيق المعمق بمستوى معنوية 0,4 لايوجد الإرتباط ونقبل الفرضية HO و نرفض H1.

– يوجد الإرتباط ذو دلالة إحصائية عند دلالة 5% بين التدقيق المصوب و التدقيق المعمق (0,69) موجب بمستوى معنوية 0,25 و هذا مفادها توجد علاقة قوية و موجبة بين هاذين النوعين من التدقيق و تعود الى انه من يخضع الى التدقيق المصوب حتما سوف نخصع لتدقيق المعمق .

– يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدالة 5% بين المعاملات العقارية و عدد القضايا ، بلغ معامل الإرتباط pearson(–0.88) أي توجد علاقة العكسية شبه تامة فإن أغلب المعاملات العقارية تخضع للتدقيق المحاسبي حسب النصوص القانونية و منه نقبل H1 ونرفض H0

– بلغ معامل الإرتباط بين الحصيلة المالية و المعاملات العقارية (0.87) موجب بمستوى معنوية 0,01 و هذا مفادها توجد علاقة طردية قوية أي أن نسبة أكبر من تعاملاتنا ضمن المعاملات العقارية تدخل في التدقيق الجبائي .

– لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدالة 5% بين التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق ، بلغ معامل الإرتباط pearson (–0.254) أي توجد علاقة العكسية ضعيفة .

- لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين التحقيق المحاسبي و التدقيق المصوب بلغ معامل الإرتباط pearson(–0.057) أي توجد علاقة العكسية ضعيفة جدا .

لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين التحقيق المحاسبي و التدقيق المعمق و بلغ معامل الإرتباط pearson(–0.72) أي توجد علاقة العكسية قوية .

لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين عدد القضايا والرقابة على الوثائق حيث بلغ معامل الإرتباط pearson(–0.22) أي توجد علاقة الطردية ضعيفة .

- لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين عدد القضايا و التدقيق المصوب و معامل الإرتباط pearson(–0.207) أي توجد علاقة العكسية ضعيفة جدا .

– لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين عدد القضايا و التدقيق المعمق و معامل الإرتباط pearson(−0.210) أي توجد علاقة العكسية ضعيفة جدا .

– لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين المعاملات العقارية والرقابة على الوثائق حيث بلغ معامل الإرتباط pearson(−0.307) أي توجد علاقة العكسية ضعيفة

- لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين المعاملات العقارية و التدقيق المصوب حيث بلغ معامل الإرتباط pearson(−0.292) أي توجد علاقة العكسية ضعيفة .

- لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين المعاملات العقارية و التدقيق المعمق حيث بلغ معامل الإرتباط pearson(0.092) أي توجد علاقة الطردية ضعيفة .

- لا يوجد الارتباط ذو دلالة إحصائية بين المعاملات العقارية و التحقيق المحاسبي حيث بلغ معامل الإرتباط pearson(0.04) أي توجد علاقة الطردية ضعيفة جدا .

ج– تقدير النموذج

- **معامل التحديد R ajusté**

الجدول رقم (6) : يوضح معامل التحديد R ajusté

Régression

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,974[a]	,948	,845	244623,583209

a. Prédicteurs : (Constante), تحقيقمحاسبي, تحقيقالمصوب, الرقابةعلىالوثائق, عددقضاياالتدقيق, معاملاتعقارية, تحقيقمعمق

المصدر : مخرجات SPSS بناءا علة قاعدة البيانات

من الجدول نلاحظ بأن قيم معامل الإرتباط الثلاثة و هي معامل الإرتباط البسيط R قد بلغ (0.974) بينما معامل التحديد R2(0.945) في حين كان معامل التحديد المصحح–R2 (0.845) مما يعني المتغيرات التفسيرية (الرقابة على الوثائق , تحقيق المصوب , تحقيق المعمق , معاملات العقارية , تحقيق

المحاسبي , عدد قضايا التدقيق) استطاعت أن تفسر 84% من المتغيرات الحاصلة في (الحصيلة المالية للإيرادات الجبائية) المطلوبة و الباقي يعود إلى عوامل أخرى .

- **صحة نموذج اختبار ANOVA**

الجدول رقم (7) : يوضح صحة نموذج إختبار ANOVA

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3302725225219,280	6	550454204203,213	9,199	,048[b]
	de Student	179522092386,320	3	59840697462,107		
	Total	3482247317605,601	9			

a. Variable dépendante : حصيليةمالية

b. Prédicteurs : (Constante), معاملاتعقارية ,تحقيقمعمق ,تحقيقمحاسبي ,تحقيقالمصوب ,الرقابةعلىالوثائق ,عددقضاياالتدقيق

المصدر : مخرجات SPSS بناءا علة قاعدة البيانات

يوضح الجدول نتائج تحليل ANOVA لإختبار معنوية الإنحدار و نلاحظ قيمة Sig هي(0.048) و هي أقل من (0.05) و بالتالي نرفض الفرض الصفري و نقبل الفرض البديل و هو أن الإنحدار معنوي و بالتالي يوجد تأثير من المتغيرات المستقلة (تدقيق مصوب , تدقيق معمق , تدقيق محاسبي , رقابة على الوثائق , المعاملات العقارية , عدد قضايا التدقيق) على المتغير التابع (الحصيلة المالية للجباية العادية)

- **معاملات النموذج :**

الجدول (8) : يوضح قيمة الثابت و معاملات الإنحدار و دلالتها الإحصائية للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع .

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	-3289602,159	3446217,963		-,955	,410
	الرقابةعلىالوثائق	-,653	,351	-,351	-1,860	,160
	تحقيقالمصوب	-192,307	103,277	-,413	-1,862	,160
	تحقيقمعمق	331,713	142,541	,516	2,327	,102
	معاملاتعقارية	581,244	212,418	1,217	2,736	,072
	تحقيقمحاسبي	-1,398	3,019	-,066	-,463	,675
	عددقضاياالتدقيق	39,207	39,224	,421	1,000	,391

a. Variable dépendante : حصيليةمالية

المصدر : مخرجات SPSS بناءا علة قاعدة البيانات

من الجدول نستنتج أن المتغيرات المستقلة (الرقابة على الوثائق , تحقيق المصوب , تحقيق المعمق , معاملات عقارية , تحقيق محاسبي , عدد قضايا التدقيق) لم تكن ذو تأثير معنويا في نموذج الإنحدار المتعدد و حسب إختبار tومن الجدول يمكن التوصل لمعادلة الإنحدار بإستخدام Beta غير المعيارية كما يلي :

إن معادلة خط الإنحدار (الحصيلة المالية Y) على إختبارات (الرقابة على الوثائق X1 , تحقيق مصوب X2, تحقيق معمق X3 , معاملات عقارية X4 , تحقيق محاسبي X5 , عدد قضايا التدقيق X6)

الحصيلة المالية = 3289602,159+0,653*الرقابة على الوثائق +192,307*التحقيق المصوب +331,713*تحقيق المعمق + 581.244*معاملات عقارية +1,398*التحقيق المحاسبي +39,207 *عدد قضايا التدقيق

-تعد أوزان ***Beta*** المعيارية **هي معاملات المسار** حيث يمكن إيجاز تلك المعاملات فيما يلي:

ادخال (الحصيلة المالية للتدقيق الجبائي) كمتغير تابع واختبارات (الرقابة على الوثائق , تحقيق مصوب , تحقيق معمق , معاملات عقارية , تحقيق محاسبي , عدد قضايا التدقيق) كمتغيرات مستقلة

الحصيلة المالية = 0,351 * الرقابة على الوثائق + 0,413 * التحقيق المصوب + 0,516 * تحقيق معمق +1,217 * معاملات عقارية + 0,066 * التحقيق المحاسبي + 0,421 * عدد قضايا التدقيق

I. إختبار الفرضيات

		الرقابةعلىالوثائق	تحقيقالمصوب	تحقيقمعمق	معاملاتعقارية	تحقيقمحاسبي	عددقضاياالتدقيق	حصيليةمالية
الرقابةعلىالوثائق	Corrélation de Pearson	1	-,092	,265	-,307	-,254	-,022	-,543
	Sig. (bilatérale)		,800	,459	,388	,479	,952	,105
	N	10	10	10	10	10	10	10
تحقيقالمصوب	Corrélation de Pearson	-,092	1	,699*	,292	-,057	-,207	,251
	Sig. (bilatérale)	,800		,025	,414	,876	,565	,484
	N	10	10	10	10	10	10	10
تحقيقمعمق	Corrélation de Pearson	,265	,699*	1	,092	-,072	-,210	,163
	Sig. (bilatérale)	,459	,025		,800	,844	,560	,653
	N	10	10	10	10	10	10	10
معاملاتعقارية	Corrélation de Pearson	-,307	,292	,092	1	,004	-,886**	,879**
	Sig. (bilatérale)	,388	,414	,800		,991	,001	,001
	N	10	10	10	10	10	10	10
تحقيقمحاسبي	Corrélation de Pearson	-,254	-,057	-,072	,004	1	,148	,077
	Sig. (bilatérale)	,479	,876	,844	,991		,684	,832
	N	10	10	10	10	10	10	10
عددقضاياالتدقيق	Corrélation de Pearson	-,022	-,207	-,210	-,886**	,148	1	-,683*
	Sig. (bilatérale)	,952	,565	,560	,001	,684		,030
	N	10	10	10	10	10	10	10
حصيليةمالية	Corrélation de Pearson	-,543	,251	,163	,879**	,077	-,683*	1
	Sig. (bilatérale)	,105	,484	,653	,001	,832	,030	
	N	10	10	10	10	10	10	10

المصدر : من مخرجاتSPSS بناءا على قاعدة البيانات

الفرضية الرئيسة : توجد علاقة بين التدقيق الجبائي و الحصيلة المالية .

الفرضيات الفرعية :

توجدعلاقة بين الرقابة على الوثائق و الحصيلة المالية

توجد العلاقة بين التدقيق المصوب و الحصيلة المالية

توجد العلاقة بين التدقيق المعمق والحصيلة المالية

توجد العلاقة بين المعاملات العقارية والحصيلة المالية

توجد علاقة بين عدد القضايا والحصيلة المالية

الفرضية 01

H0: لاتوجد علاقة بين الرقابة على الوثائق و الحصيلة المالية

H1 : توجدعلاقة بين الرقابة على الوثائق و الحصيلة المالية

بلغ معامل الإرتباط (0,543-)أي علاقة العكسية متوسطة ؛ بمستوى معنوية 0,10 و هذا مفادها لا توجدعلاقة بين الرقابة على الوثائق و الحصيلة المالية معناه نقبل H0 و نرفض H1 .

الفرضية 02 :

H0 : لا توجد العلاقة بين التدقيق المصوب و الحصيلة المالية.

H1 : توجد العلاقة بين التدقيق المصوب و الحصيلة المالية.

بلغ معامل الإرتباط (0.25) أي علاقة طردية متوسطة ؛ بمستوى معنوية 0,48 و هذا مفادها لا توجد العلاقة بين التدقيق المصوب و الحصيلة المالية و منه نقبل H0و نرفض H1

الفرضية 03

H0 : لاتوجد العلاقة بين التدقيق المعمق والحصيلة المالية

H1 : توجد العلاقة بين التدقيق المعمق والحصيلة المالية

بلغ معامل الإرتباط (0.16) أي علاقة طردية ضعيفة ؛ بمستوى معنوية 0,65 و هذا مفادها لا توجد العلاقة بين التدقيق المعمق والحصيلة المالية و منه نقبل H0و نرفض H1

الفرضية 04

H0 : لاتوجد العلاقة بين المعاملات العقارية والحصيلة المالية

H1 : لاتوجد العلاقة بين المعاملات العقارية والحصيلة المالية

معامل الإرتباط (0.87) أي علاقة طردية قوية ؛ بمستوى معنوية 0.01 و هذا مفادها توجد علاقة بين المعاملات العقارية والحصيلة المالية وبالتالي نقبل H1 و نرفض H0

الفرضية 05: توجد علاقة بين التحقيق المحاسبي والحصيلة المالية

H0 : **لا** توجد علاقة بين التحقيق المحاسبي والحصيلة المالية

H1 : توجد علاقة بين التحقيق المحاسبي والحصيلة المالية

بلغ معامل الإرتباط (0.77) أي علاقة طردية قوية ؛ بمستوى معنوية 0,832 و هذا مفادها لا توجد العلاقة بين التحقيق المحاسبي والحصيلة المالية و منه نقبل H0 و نرفض H1

الارتباطات

الفرضية 06 : توجد علاقة بين عدد قضايا و الحصيلة

H0: لا توجد علاقة بين عدد القضايا والحصيلة المالية

H1: توجد علاقة بين عدد القضايا والحصيلة المالية

بلغ معامل الإرتباط (−0.68) أي علاقة عكسية متوسطة ؛ بمستوى معنوية 0.03 و هذا مفادها توجد علاقة بين عدد القضايا والحصيلة المالية وبالتالي نقبلH1 و نرفض H0 .

I. نتائج الدراسة :

– يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي وهذا لمساهمته في استرجاع الأموال المهربة لفائدة الخزينة العمومية ،وهذا ما يفسر نتائج الفرضية الثانية في وجود علاقة طردية ما بين الزيادة في محاصيل التدقيق الجبائي تؤدي الى زيادة الإيرادات الجبائية للخزينة العمومية.

أثبتت الدراسة القياسية خلال فترة الدراسة ان للتدقيق الجبائي دور كبير في المساهمة في الزيادة في المحاصيل الجبائية للخزينة العمومية ، حيث ساهم بنسبة 84 % من حجم التغيرات في هذه المحاصيل وهي نسبة جيدة تعبر عن قوة الإرتباط ما بين محاصيل عملية التدقيق الجبائي محاصيل الإيرادات الجبائية للخزينة العمومية .

التوصيات

بناءا على النتائج السابقة نقترح جملة من التوصيات نلخصها في ما يلي :

– على الدولة التخفيف من القوانين الجبائية وتوعية المكلفين بالضريبة بالمخاطر الجبائية الناتجة عن عدم الإلتزام بالقواعد و القوانين الجبائية ، وجعل النظام الجبائي مبسط و مفهوم .

– يجب على الدولة القيام باصلاحات عميقة على النظام الجبائي و هذا من أجل مسايرة قواعد هذا النظام لقواعد النظام المحاسبي الجديد .

– وضع نظام معلوماتي والمتمثل في انشاء بطاقة وطنية للمتهربين من دفع الضرائب وتحينها بصفة دورية وتوزيعها على مختلف المصالح و هذا من أجل التصدي لهذه الظاهرة التي أثرت أثرت بالسلب على مصالح الخزينة العمومية .

– توفير حصانة وضمانات لأعوان مصلحة المراقبة الجبائية ومرافقتهم في عملهم وتوفير لهم الجو المناسب للقيام بمهامهم على أحسن وجه عن طريق حمايتهم من الضغوطات الممارسة عليهم من الإدارة
– توعية المكلفين بالضريبة وذلك بإقناعهم على أنه ما يدفعونه من الضرائب يعود بالنفع عليهم في تحسن الخدمات العمومية التي تقدمها الدولة نتيجة استخدام ضرائبهم في تغطية نفقاتها .

الخاتمة

الخاتمة :

تسعى الدولة من خلال الاعتماد على عملية التدقيق في الملفات الجبائية للمكلفين في نظامها الجبائي إلى مزاولة استرِّجاع الموارد الجبائية المهربة نتيجة اعتماد المكلفين على أسلوب التهرب والغش الجبائي في تصريحاتهم لمما أثر سلبا على الخزينة العمومية والتي أصبحت تعاني من عجز متكرر سنويا في تغطية نفقاتها العمومية ، ومن أجل تفعيل عملية التدقيق الجبائي وجعلها كألية لاستِّرجاع والمحافظة على الموارد المالية للخزينة العمومية لا يكون إلا عن طريق معالجة السلبيات والعراقيل التي تواجه تفعيل هذه الأداة على أرض الواقع والممثل في عوامل داخلية موجودة في الإدارة الجبائية أو خارجية تعيق أعوان الرقابة الجبائية في عملهم .

قائمة المصادر و المراجع

المراجع بالعربية

- حلمي محمد مراد ، المالية الدولة ، كلية الحقوق جامعة عين الشمس

- عواضة حسين (1973) ، المالية العامة ضرائب و الرسوم و دراسة المقارنة ، بيروت .

- بلقاسم بن رمضان (1998) ، دورس في الخزينة العمومية ، المعهد الوطني للمالية .

- توفيق أحمد (1999) ، إدارة الأعمال (مدخل وظيفي) ، القاهرة – مصر ، الدار الجامعية للطباعة و النشر .

- القزويني شاكر(2000) ، محاضرات في اقتصاد البنوك ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية.

- حسين الصغير(2001) ، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية الجزائر .

- د. أبو العلا سرى ، د. محمد الصغير بعلي ، المالية العامة ، دار العلوم الجزائر(2003) .

- ناشد سوزي عدلي (2006) ، المالية العامة ، جامعة الإسكندرية الطبعة الأولى .

- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي (بين النظري والتطبيق) ، الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن، 2006.

- كردودي سهام " الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق " دار المفيد للنشر و التوزيع ، الجزائر , 2011 ، ص 55-56 .

- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بليدة ، الجزائر ، 2011 ، ص19..

- محمد زرقون ، سليمان عتير ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، مجلة البديل الإقتصادي ، العدد الأول ، 2010 ،ص 04 .

- كمال سماش ، فاطمة الزهراء عياشي ، الرقابة الجبائية كألية للحد من ممارسات إدارة الأرباح مجلة الباحث الإقتصادي ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، العدد 1 جوان 2018 ، ص 277.

- بوعلام ولهي " نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة " الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر .
- " ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة " المديرية العامة للضرائب 2013 ، ص 13
- نوي نجاة ، مرجع سلبق ذكره ، ص 43 .
- يوسف قاشي، ناصر بن سنة ،(2019) ، دور الخزينة العمومية في تنفيذ نفقات التجهيز دراسة حالة خزينة والية البويرة، مجلة أوراق اقتصادية .
- د . يحياوي نصيرة ، دور الجباية في تمويل الخزينة العمومية و اثرها على الميزانية العامة ، جامعة بومرداس .

المراجع الأجنبية

- Mokhtar Mohamed Abdoussalem". audit fiscal de la société nigérienne des télécomminications sonitel SA" diplôme d'études supéreurs spésialisées en audit et contrôle de gestion . institut supérieur de comptabilité de banque et de finance . centre africain d'étues supérieures en gestion . 2013 .
- Mohamed Ben Hadj Saad " l'audit fiscal dans les pme, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable " mémoire pour obtention du diplôme d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, université de Sfax, 2008-2009, p86.
Gaudement (p.m), Finances publiques, Éditions Montchrestien, 1993 (tome - 1-budget et trésor), page1 3
budget et ،financier ،politique ،finances publiques،Paul marie gaudemet - trésor, 1997, Page 412.
Jean Marchal, avec la - contribution de Maquette Durand ,3éme édition, Monnaie et crédit CUAS, 1967, Paris, P 201 .
ALI BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004, - page 96

مذكرات الماستر

– قادري أمينة ،الخزينة العمومية ودورها المالي والإقتصادي دراسة حالة خزينة ولاية الوادي مذكرة ماستر 2015/2014

– جعفر خالد عبد الرحيم " التهرب الضريبي و أثره على التحصيل الضريبي " دراسة حالة مديرية الضرائب بسكرة ، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، (2014/2011) ، ص 53 .

– عازب صفاء ، دور الخزينة العمومية في تنفيذ ميزانية الدولة دراسة حالة خزينة ولاية ورقلة خلال الفترة (2017/2015) مذكرة ماستر 2018/2017 .

– علاء الدين بغدادي ، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وأثرها على الخزينة العمومية ، دراسة حالة مديرية الضرائب الجزائر مذكرة ماستر 2010/2009 .

– محمد هشام ملوكة ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر في علوم التسير ، جامعة الوادي 2014/2013 ، ص 48–49 .

– قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري مذكرة ماستر في الحقوق , كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013 / 2014 ، ص 72 .

– ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب بالأخضرية ، مذكرة ماستر في المحاسبة و المالية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محند أولجاج ، البويرة ، 2015/2014 ص 26–27 .

– سويلم محمد فاتح، مذكرة ماستر دور المراجعة الجبائية في دنية المخاطر الجبائية جامعة قاصدي مرباح، جامعة ورقلة 2015، ص07.

– أحمد لعناق، مذكرة ماستر المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة جامعة قاصدي مرباح جامعة ورقلة، ص12.

الماجيستر

– سميرة بوعكاز , مذكرة الدكتوراه مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضربي جامعة محمد خيضر بسكرة , سنة 2015/2014 .

– نصرالدين رحال" سياسة مكافحة العش و التهرب الضريبي" دراسة مقارنة بين الجزائر , المغرب ، تونس ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الإ قتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر ، 2014/2013 ، ص143

– مصطفى عوادي ، ضبط التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية مذكرة ماجيستر في المناجمنت ، جامعة العربي بن مهيدي ، 2007/2006 ، ص 61 .

– عيسى بولخوخ الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2004 .

– بوقليلة محي الدين ، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة (2009 – 2012) ، مذكرة ماجيستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013 – 2014 ، ص 08 .

– عتير سليمان ، دور الرقابة الجائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي ، رسالة ماجيستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2012/2011 ، ص 14 .

القوانين والمواد

– المادة 06 من قانون المالية 1960 .

– القانون رقم 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 48 ، المؤرخ في1984/07/17

– القانون رقم 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 54 ، المؤرخ في1984/07/17

– القانون رقم 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 56 ، المؤرخ في1984/07/17

– القانون رقم 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 58 ، المؤرخ في1984/07/17

–القانون رقم 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 61 ، المؤرخ في1984/07/17

وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المادة 18 من قاون الإجراءات الجبائية ، 2015 ، ص 10 .

– المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية , المديرية العامة للضرائب , وزارة المالية , الجزائر , 2015 .

– وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المادة 45 من قتون الإجراءات الجبائية ، 2015 ، ص 24 .

– وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المادة 35/34 من قاون الإجراءات الجبائية ، 2015 ، ص 17 .

– وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2015 ، ص 17 .

– وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2015 ، ص 22 .