

دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة -  
دراسة حالة الجزائر (2016-2020)

An analytical study of the role of indicators of tax disputes in evaluating the performance of tax control in accounting- case study of Algeria (2016-2020)

بوسماحة محمد

جامعة طاهري محمد بشار (الجزائر)

bousmaha@yahoo.fr

العقون رشيد<sup>1</sup>

جامعة طاهري محمد بشار (الجزائر)

Laggounerachid66@yahoo.fr

تاريخ النشر: 30/06/2022

تاريخ القبول: 16/05/2022

تاريخ الاستلام: 03/03/2022

### الملخص

هدفت هذه الدراسة التحليلية إلى إبراز اداء الرقابة الجبائية في المحاسبة من خلال مؤشرات المنازعات الجبائية لمعرفة مدى التزام المحقق الجبائي في المحاسبة في تطبيق القانون الجبائي لتفادي الجوء للمنازعات الجبائية. وذلك بالإجابة على الإشكالية الرئيسية الموسومة بـ: كيف يمكن تقييم اداء الرقابة الجبائية في المحاسبة من خلال مؤشرات المنازعات الجبائية الإدارية؟ حيث تناولت هذه الدراسة الإطار النظري للرقابة الجبائية، إضافة إلى الإطار النظري للمنازعات الجبائية بالتطبيق على حالة الجزائر اعتماداً على التقارير المعدة من طرف المديرية العامة للضرائب من 2016 إلى 2020، وخلصت الدراسة إلى أن مؤشرات المنازعات الجبائية تعد مؤشراً مهماً لمعرفة مدى نجاعة الرقابة الجبائية في المحاسبة.

**الكلمات المفتاحية:** رقابة جبائية ، منازعات جبائية ، مؤشرات الأداء.

**تصنيف JEL:** M42

### Abstract :

This study aimed to highlight the performance of tax control in accounting through tax litigation indicators, then to know the extent of the commitment of accounting auditor in the application of tax codes to avoid tax litigation. By returning to the main issue of: What is the performance of tax audit in accounting through indicators of administrative tax litigation?

Where this study has dealt with the theoretical framework of tax audit, in addition to the theoretical framework of tax litigation by applying to the case of Algeria on the basis of reports prepared by the General Directorate of Taxes from 2016 to 2020, and the he study concludes that the indicators of tax litigation are important to know the performance of tax control in accounting.

**Keywords:** Tax control, tax disputes, performance indicators

**JEL classification codes:** M42

<sup>1</sup> المؤلف المرسل: العقون رشيد.

## مقدمة

تعد الرقابة الجبائية أداة ووسيلة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة خاصة في الأنظمة التصريحية كما هو الشأن بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري، الذي يمنح للمكلف الحرية الكاملة في التصريح بمداخيله وأرقام أعماله، لكن تحفظ الإدارة الجبائية بحق الرقابة اللاحقة لمضامين هذه التصريحات، وتترفع الرقابة الجبائية إلى رقابة عامة ورقابة معمقة، وتعد المنازعات الجبائية في القضايا التي تكون محل رقابة جبائية من المؤشرات الهامة التي يستند إليها في تقييم أداء أعوان الرقابة ومدى التزامهم بتطبيق القوانين الجبائية.

### 1. إشكالية البحث

أمام التعدد الذي تعرفه إشكال الرقابة الجبائية، ستحاول هذه الدراسة تقييم أداء الرقابة الجبائية على المحاسبة فقط، من خلال تحليل مؤشرات المنازعات الجبائية المرتبطة بعملية الرقابة، على اعتبار أن هذه المؤشرات تمثل مقياسا لنجاعة هذه الآلية، فالمنازعات تعد ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة. لذا تبرز ملامح إشكالية هذا البحث في التساؤل التالي: " ما هو دور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة بالجزائر خلال الفترة 2016-2020 ؟

### 2. فرضيات البحث

ستتم معالجة إشكالية هذا البحث انطلاقا من الفرضية الرئيسية التالية :  
تعد مؤشرات المنازعات الجبائية مقياسا هاما لتقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة في الجزائر.

### 3. أهمية البحث

تبرز أهمية البحث في ضرورة استخدام مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة، حيث تبرز هذه المؤشرات مدى قانونية الرقابة الجبائية ومدى استفادة المكلف من كامل حقوقه في هذا المجال.

### 4. أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى

- التعريف بكل من الرقابة الجبائية والمنازعات الجبائية؛
- ابراز مدى فعالية مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية؛
- محاولة تحليل أثر مؤشرات المنازعات الجبائية على تقييم أداء الرقابة الجبائية على المحاسبة في الجزائر.

### 5. محاور البحث

يتم معالجة البحث من خلال المحاور التالية:

- المحور الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

- المحور الثاني: الإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية.

المحور الثالث: تحليل مؤشرات المنازعات الجبائية المتعلقة بالرقابة الجبائية في المحاسبة خلال

الفترة (2016-2020)

## I- الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

على الرغم من تعدد تعريف الرقابة الجبائية، إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

### 1. مفهوم الرقابة الجبائية:

أمام التعدد الذي تعرفه مفاهيم الرقابة الجبائية، سوف نستعرض البعض منها فيما يلي:

#### 1-1- التعريف الأول

أنها فحص لتصريحات و كل السجلات و الوثائق و المستندات للمكلفين بالضريبة ، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين قصد التأكد من صحة المعلومات الموجودة بملفاتهم الجبائية.(فوزي،

2000، صفحة 223)

#### 1-2- التعريف الثاني

الرقابة الجبائية علي أنها " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القوانين الجبائية و التتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة.(A.HAMINI, 2019, p. 172)

#### 1-3- التعريف الثالث

المراجعة الجبائية هي عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي ، أو تقييم الهدف منه تشخيص جبائي للمؤسسة (خلاصي، 2000، صفحة 20)

#### 1-4- التعريف الرابع

هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة و بغرض تعزيز الأمان الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى.(ولهي، 2005، صفحة 16)

من خلال ما سبق يمكن تعرف الرقابة الجبائية:

"على أنها مجموعة إجراءات التي تتبعها الإداره الجبائية لمعرفة مدى التزام المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين بالقوانين الجبائية السارية المفعول. قصد التتحقق من صحة

المعلومات و التصريحات و السجلات والوثائق المقدمة و مقارنتها بالمعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".

## 2. أشكال الرقابة الجبائية

أن المراقبة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معتمدة .

### 1.2 الرقابة العامة

تم الرقابة العامة على مستوى مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب، حيث يمكن التمييز في هذا المجال بين نوعين من الرقابة هما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق. إذ يقوم رئيس المفتشية أو رئيس مركز الضرائب بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضريبة. و تتم هذه المراقبة على شكل فحص تمهيدي و دون تنقل أو إجراء أبحاث خاصة: (بالخوخ، 2004، صفحة 09)

#### أ. الرقابة الشكلية "السطحية"

تم هذه الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب أو المراكز الجوارية و مراكز الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف إلى :

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة .
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات .
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصاريح المقدمة .

#### ب . الرقابة على الوثائق

يهم هذا النوع من الرقابة، بمراقبة التصريحات السنوية على وجه الخصوص وبأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف بفحص هذه التصريحات و مقارنتها بالمعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب. ومنصوص على هذا النوع من الرقابة في قانون الإجراءات الجبائية، إذ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات لتحديد مبلغ كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، أين يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلتها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتتوفر عليها " (الجبائية ق.، 2021)

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى :

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوماش المختلفة للربح .
- معرفة الوضعية المالية للمكلفين كل سنة .

- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفّر من معلومات لدى إدارة الضرائب:.
- إعداد قاعدة للمكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

## 2.2 الرقابة المعمقة

الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي و هو استمرار للرقابة على الوثائق، وفي هذا النوع تقوم مديرية الأبحاث والراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بناءاً على اقتراحات المديريات الولائية والمعلومات الأخرى بحوزتها، و من ثم يتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناءاً على عدة مؤشرات أهمها. (الجبائية و.، 2000)

- أهمية الأرباح والمدخلات المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال الحقيقة.
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء.
- العجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

وفي إطار هذه الرقابة نميز بين ثلاثة أنواع من الرقابة ، التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المعمق في مجلـل الوضـعـيـةـ الجـبـائـيـةـ ، التـحـقـيقـ المـصـوبـ فيـ المحـاسـبـةـ. (منصور، 2016، صفحة 43)

### أ- التحقيق في المحاسبة 7C:

ان التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص ومحاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسمى معرفة مدى مصادقيتها.(للضرائب، 2006، صفحة 13)

وتتمثل هذه الرقابة في اتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعده في صحة وتنظيم المحاسبة وفقاً لقواعد وأسس عملية وعلمية باعتبار أن المحاسبة هي المرأة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.

ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم اجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية صريحاً حيث جاء فيه " يمكن لأعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"

يتجلّى الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والاغفالات المتضمنة في محاسبة المكلّف بغرض التأكّد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

ويجري تنفيذ التحقيق المحاسبي ضمن اطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءاً من الاشعار الأولى للتحقيق وانتهاء بتبيّغ النتائج النهائية للمكلف بالضررية.

**بـ-التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجيائية: VASFE**

وهو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتحصي من أجل الكشف عن الفروعات مما بين المداخل المصر بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) وما بين المداخل المحققة فعلا ، وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي :

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
  - مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الندمة المالية ووضعية الخزينة ، عناصر الثراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي.

ان معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل في الآتي:

- الأشخاص الذين يبيّن التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل الم المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.
  - الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة. لم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
  - الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست الوحيدة ، فالإدارة لها حق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعاً لمعايير تراها مناسبة. (منصور، 2016، صفحة 65)

### جـ-التحقيق المصوب في المحاسبة:

في إطار سعي الإدارة الجبائية لتفعيل آليات الرقابة الجبائية في المحاسبة تم استحداث طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة ، حيث ينصب هذا التحقيق على نوع أو عدة أنواع من الضرائب ، ولفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة ، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. يخضع هذا التحقيق لنفس القواعد المطبقة في التحقيق في المحاسبة، ولا يمكن أن ينبع عن هذا التحقيق بأي حال فحص عميق ون כדי لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة ، ومن خلال هذا النوع من الرقابة تحاول الإدارة الجبائية الوصول إلى الأهداف التالية:(المادة 22 من قانون المالية التكميلي 2008)

- مراقبة ضريبية واحدة أو عدة أنواع من الضرائب لمدة تقل عن سنة جبائية.
- مراقبة التخفيضات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة المؤدية إلى وجود رصيد دائم، إضافة إلى الحصص الممنوحة والمعدلات المطبقة وطلبات الاسترداد.
- مراقبة المراكز المحاسبية المدرجة في التصريح الجبائي ضمن جدول حسابات النتائج والخاصة بمخصصات الأموال والمأئونات .
- مراقبة العجز المتكرر والإعفاءات الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.
- مراقبة استرداد القروض الضريبية.

## II- الإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية

تعد المنازعات الجبائية المرأة العاكسة لمصداقية النظم الضريبية من حيث الاحترام الدقيق لمختلف الإجراءات الجبائية المتعلقة بتأسيس وتصفيه وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم ، لذا قد تنشأ بعض الخلافات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية ، تؤدي إلى عدم اتفاق الطرفين ، هذا يقودنا إلى ما يعرف بالمنازعات الجبائية.

### 1. مفهوم المنازعات الجبائية

يمكننا تقديم التعريف المتعلقة بالمنازعات الجبائية التالية.

#### 1.1 التعريف الأول

"المنازعات الجبائية هي مجموعة الإجراءات والقواعد من القانون العام التي تحكم وتنظم النزاعات التي قد تنتجم بمناسبة عمليات الوعاء أو التحصيل أو المراقبة التي تقوم بها الإدارة الجبائية اتجاه المكلفين." (بلغور، 2020، صفحة 202).

#### 1.2 التعريف الثاني

"المنازعات الجبائية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب وتقوم بسبب امتناع المكلف بالضريبة عن القيام بما فرضته الإدارة الضريبية أو في حالة تهربه عن دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي (حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، 2007، صفحة 5)

#### 1.3 التعريف الثالث

"المنازعة الضريبية هي كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية ، فهي مجموعة من القواعد المطبقة على النزاعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلفين بالضريبة والناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى ." (أمين، 2019، الصفحات 61-62)

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن القول أنـ المنازعة الجبائية هي "تلك المنازعة التي يحركها المكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية والتي تتضمن كل رفض أو طعن أو احتجاج مهما كانت صفة هؤلاء الأشخاص على كل أنواع الضرائب والرسوم والغرامات"

## 2. أهمية المنازعات الجبائية

تتمثل أهمية المنازعات الجبائية في كونها:

### 1.1 معيارا للتقدير والتقويم لعمل الإدارة الجبائية

- معيارا بالغ الأهمية في مجال مراقبة المصالح الخارجية لإدارة الضرائب والذي يمكن تقييمه بدقة من خلال حجم المنازعات المطروحة وطبيعتها والأخطاء المادية البسيطة إلى تفسير بعض القواعد والإجراءات القانونية ومن ثمة يجعل من تقويم عمل المصالح بناءا على تقييم أعمالها أمرا في غاية البساطة واليسر.

- علاوة على ذلك مقياس فعالية وتعديل بعض النظم الجبائية أو إلغاء البعض الآخر مسايرة لضرورات التطور الاجتماعي والواقع الاقتصادي وما يفرضه من مستلزمات.

### 1.2 الوسيلة المثلثة لتلبية مطالب المكلفين

تعتبر المنازعات الجبائية أول طرق الطعن الإجبارية التي يتبعن على أي متضرر من عمل الإدارة الجبائية في تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها للضرائب المختلفة أن يسلكه قبل أي طعن آخر. فرغم أن قانون الإجراءات المدنية المعديل في سنة 1996 قد ألغى جزءا هاما من المنازعات الإدارية من شرط التظلم المسبق. إلا أن أحكام المادة 168 منه لا تزال تشترط ذلك إذا تعلق الأمر بالمنازعات الجبائية. ومن ثمة فسلوك نهج الشكایة للإدارة مباشرة ، علاوة على أنه إجباري بحكم القانون ، فإنهما أيضا يرافقان المكلف شرعية، وبصفة طوعية وبإرادتها مناشدة لها لمراجعة قراراتها وأعمالها المنفردة تلبية لطموح وطلبات المكلف دون عناء اللجوء إلى القضاء

## 3. أشكال المنازعات الجبائية

يمكن إجمال المنازعات المعروفة والمقررة في التشريع الجزائري بصفة عامة والجبائي منه بصفة

خاصة في ثلاثة أشكال:

- المنازعات الإدارية.

- لجان الطعن.

- المنازعات القضائية.

غير أنه سيتم التركيز في هذه الورقة البحثية على المنازعات الإدارية والتي تعتبر أول وأهم أشكال المنازعات الجبائية ، إذ يأخذ النزاع مساره بالشكل الإداري انطلاقا من التحقيق الذي تقوم به الإدارة الجبائية ، حيث تبدي رأيها سواء بالموافقة على الطلبات المقدمة من قبل المكلفين، ومن ثمة ينتهي النزاع أو برفضها الكلي أو الجزئي لهذه الطلبات ، الأمر الذي يسمح ب مباشرة طرق الطعن الأخرى من لجان الطعن إلى الدعاوى القضائية.

ويندرج ضمن هذا النوع من المنازعات:

- الشكاوى في إطار المنازعات.

- الشكاوى في إطار المساعدات.

وسيتم التركيز على الشكاوى النزاعية وهي التي حدتها أحكام المواد من 70 إلى 79 من قانون الإجراءات الجبائية. حيث يدخل في مجال الشكاوى في إطار المنازعات ، كل مطالبة تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية أثناء تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها للرسوم والضرائب ، وكذا الطلبات الرامية إلى الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي. وقد فصلت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية على سبيل الحصر ، الحالات التي يمكن أن تدخل ضمن النزاع الجبائي وهي:

- الطلبات التي تهدف إما تصحيح الأخطاء المرتكبة من الإدارة في تأسيس أو حساب الضرائب والرسوم.

- طلبات الإلغاء أو التخفيف من الضرائب المسجلة بجداول أو المتعلقة بالتسديدات الغير مطالب بها.

- التسديدات الفورية كالضريبة على الدخل الإجمالي، صنف المرتبات والأجور.

- طلبات تحويل الأقساط المتعلقة بحصص الرسم العقاري.

- كل الطلبات الرامية إلى الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.

#### 4. مؤشرات المنازعات الجبائية المتعلقة بالرقابة الجبائية

يتم تقييم أداء الإدارة الجبائية من خلال استخدام مؤشرات الأداء ( التسيير ) في إطار عقود النجاعة الخاصة بالمديريات الولاية و الجهوية للضرائب من جهة و المديرية العامة من جهة أخرى، ويمكن تعريف مؤشرات الأداء بأنها:

#### 1.4 تعريف مؤشرات الأداء

يمكن تعريف مؤشرات الأداء على أنها: " عبارة عن مؤشرات الأداء المطبقة بالمصالح الضريبية في إطار عقود النجاعة وتستخدم في تقييم أداء مجمل الأنشطة الضريبية، وتطبق هذه المؤشرات على مستوى كل المصالح الجبائية ( وعاء - تحصيل - رقابة جبائية - منازعات )، ومن ثم يتم تجميعها على المستوى الولائي ثم على المستوى الجهوي وعلى المستوى المركزي.(المديرية العامة للضرائب (عائشة، 2019، صفحة 91)

وقد تم الشروع في تطبيق هذه المؤشرات انطلاقا من السادس الثاني من سنة 2003 في إطار برنامج يهدف إلى تحسين نظام التسيير والقيادة في المصالح الجبائية و ذلك من خلال الانتقال من نظام تسيير ضريبي بيروقراطي إلى نظام تسيير ضريبي مخطط.

#### 2.4 مؤشرات الأداء في مجال المنازعات:

هناك العديد من مؤشرات الأداء لقواعد المنازعات الجبائية من خلال مؤشرات نجاعة الشكاوى الابتدائية للرقابة الجبائية، إلا أننا سنكتفي بعرض ما له صلة مباشرة بهذا البحث: (INSTRUCTION GENERALE N°02 MF/DG, 2003)

##### - معدل التغطية الإجمالية CX2:

$$CX2 = \frac{\text{الشكاوى المعالجة للسنة N}}{\text{المخزون} + \text{الشكاوى المستلمة للسنة N}} * 100$$

حيث المخزون يعبر عن مخزون المنازعات ومعالجتها بصفة فصلية أو سداسية أو سنوية.

##### - معدل الشكاوى المرفوضة كليا CX5:

$$CX5 = \frac{\text{عدد الشكاوى المرفوضة}}{\text{مجموع الشكاوى المعالجة}} * 100$$

##### - معدل الشكاوى المقبولة كليا CX6:

$$CX6 = \frac{\text{عدد الشكاوى المقبولة كليا}}{\text{مجموع الشكاوى المعالجة}} * 100$$

##### - معدل الشكاوى المقبولة جزئيا CX7:

$$CX7 = \frac{\text{عدد الشكاوى المقبولة جزئيا}}{\text{مجموع الشكاوى المعالجة}} * 100$$

##### - معدل التخفيض الكلي CX8:

$$CX8 = \frac{\text{مبلغ التخفيض}}{\text{مبلغ الحقوق والعقوبات المحتاج عنها}} * 100$$

تعتبر مؤشرات المنازعات مؤشرات تفصيلية من حيث تحليل الأداء لمختلف إجراءات ومراحل معالجة المنازعات ، من حيث تفصيلها على المستوى المركزي، وتعطينا أيضا صورة تفصيلية على مختلف المنازعات الواردة للمصالح الجبائية ، من حيث الجانب الكمي والمخزون المترافق للسنوات

المحددة ، إضافة إلى مختلف مراحل معالجة المنازعات وتقييمها دوريا ، و الإجراءات المتخذة على مستوى المصالح الجبائية من حيث التخفيفات والعقوبات.

-III- تحليل مؤشرات المنازعات الجبائية المتعلقة بالرقابة الجبائية في المحاسبة للفترة (2016-2020)

## ١. تحديد معدل التغطية الأجمالي (cx2) للفترة (2016 – 2020)

يتم حساب معدل التغطية الإجمالي للسنوات 2016 – 2020 انطلاقاً من تحديد الشكاوى التي تكون قيد الدراسة في بداية السنة وكذا الشكاوى المسجلة أثناء السنة ثم تحديد نسبة الشكاوى المعالجة خلال السن والجدول المولى يلخص معدل التغطية الإجمالي للفترة 2016-2020.

الجدول رقم(01): معدل التغطية الإجمالية CX2 للفترة 2016-2020 (الوحدة عدد الملفات)

| CX2    | الشكاوى<br>المعالجة | المجموع | الشكاوى المسجلة | الشكاوى قيد الدراسة في<br>بداية السنة | السنوات | نوعية<br>التحقيق         |
|--------|---------------------|---------|-----------------|---------------------------------------|---------|--------------------------|
| %52    | 502                 | 957     | 609             | 348                                   | 2016    | التحقق<br>في<br>المحاسبة |
| %65    | 549                 | 839     | 356             | 483                                   | 2017    |                          |
| %69    | 515                 | 749     | 425             | 324                                   | 2018    |                          |
| %61    | 408                 | 670     | 444             | 226                                   | 2019    |                          |
| %65.74 | 476                 | 724     | 460             | 264                                   | 2020    |                          |
| CX2    | الشكاوى<br>المعالجة | المجموع | الشكاوى المسجلة | الشكاوى قيد الدراسة في<br>بداية السنة | السنوات | نوعية<br>التحقيق         |
| %32    | 6                   | 19      | 10              | 9                                     | 2016    | التحقق<br>في<br>المصوب   |
| %44    | 8                   | 18      | 7               | 11                                    | 2017    |                          |
| %56    | 23                  | 41      | 28              | 13                                    | 2018    |                          |
| %63    | 20                  | 32      | 14              | 18                                    | 2019    |                          |
| %82.60 | 38                  | 46      | 34              | 12                                    | 2020    |                          |

SOURCES : (MF/DGI/DCTX /RAPPORTS ANNUEL SUR L'ACTIVITE DES DIRECTIONS DES IMPOTS DE WILLAYA EN MATIERE DE CONTENTIEUX, ANNEES (2016.2017.2018.2019. 2020)

يلاحظ من معطيات الجدول أن نسبة دراسة الشكاوى تراوحت بين 52% و69% فيما يخص التحقيق في المحاسبة وهذا يدل على أن هناك جهد معتبر في دراسة الشكاوى وهو مقبول نسبياً ، أما فيما يخص التحقيق المصوب في المحاسبة فنسبة دراسة الشكاوى تراوحت بين 56% و82% ، مع

تسجيل سنة 2016 لنسبة تغطية ضعيفة بلغت 32%， وتسجيل سنة 2017 لنسبة تغطية بلغت 44%. وهذه النسب تدل على ضعف معدل التغطية في هذه السنين. و الملاحظ أن نسبة التغطية تبقى دون المستوى المطلوب ، و يعود ذلك للأسباب التالية:

- عدم احترام آجال الرد المنصوص عليهما في المادة 76 قانون الإجراءات الجبائية لضمان حقوق المكلفين بالضريبة؛
- تراكم حجم الشكاوى من سنة الى أخرى وعدم تمكן الإدارة من الفصل فيها .
- قلة الإمكانيات البشرية والمادية.

## 2. تحديد معدل الشكاوى المرفوضة كلياً للسنوات ( 2016 – 2020 )

يتم الاعتماد في تحديد معدل الشكاوى المرفوضة استناداً إلى عدد الشكاوى المعالجة و قرارات الرفض الكلى للقضايا الزاعية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة، وقد كانت وضعية الشكاوى المرفوضة كلياً كما هو موضح في الجدول الموالي:

**الجدول رقم(02): معدل الشكاوى المرفوضة كلياً CX5 للفترة 2016-2020.(الوحدة: عدد الملفات)**

| CX5    | قرارات الرفض الكلى | الشكاوى المعالجة | السنوات | نوعية التحقيق    |
|--------|--------------------|------------------|---------|------------------|
| 70,52% | 354                | 502              | 2016    | التحقيق المحاسبي |
| 78,87% | 433                | 549              | 2017    | التحقيق المحاسبي |
| 74,95% | 386                | 515              | 2018    | التحقيق المحاسبي |
| 74,02% | 302                | 408              | 2019    | التحقيق المحاسبي |
| 70.37% | 335                | 476              | 2020    | التحقيق المحاسبي |

  

| CX5    | قرارات الرفض الكلى | الشكاوى المعالجة | السنوات | نوعية التحقيق  |
|--------|--------------------|------------------|---------|----------------|
| 83,33% | 5                  | 6                | 2016    | التحقيق المصوب |
| 50,00% | 4                  | 8                | 2017    | التحقيق المصوب |
| 69,57% | 16                 | 23               | 2018    | التحقيق المصوب |
| 95,00% | 19                 | 20               | 2019    | التحقيق المصوب |
| 47,36% | 18                 | 38               | 2020    | التحقيق المصوب |

SOURCES : (MF/DGI/DCTX/ RAPPORTS ANNUEL SUR L'ACTIVITE DES DIRECTIONS DES IMPOTS DE WILLAYA EN MATIERE DE CONTENTIEUX FISCAL, ANNEES ( 2016.2017.2018.2019.2020)

تظهر معطيات الجدول أن متوسط معدل الشكاوى المرفوضة كلياً كان في حدود 73.74% بخصوص التحقيق في المحاسبة ، ما يظهر التزام مصالح الوعاء بالقوانين الجبائية بخصوص إجراء التسويات.

أما فيما يخص التحقيق المصوب في المحاسبة فنجد أن متوسط معدل الشكاوى المرفوعة كلياً بلغ في المتوسط 69.05% ، وقد يفسر ذلك بـ:

- تحكم مصالح التحقيق (الرقابة الجبائية) في تنفيذ البرنامج وفق القانون الساري المفعول.
- نجاعة عملية برجمة القضايا المقترحة للرقابة.

### 3. تحديد معدل الشكاوى المقبولة كلياً CX6 للفترة 2016 – 2020 .

تم الأعتماد في تحديد معدل الشكاوى المقبولة كلياً استناداً عدد الشكاوى المقبولة كلياً و قرارات الإلغاء الكلي في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة. كما هو موضح في الجدول الموالي: الجدول رقم(03): معدل الشكاوى المقبولة كلياً (CX6) للفترة 2016-2020(الوحدة: عدد الملفات)

| CX6    | قرارات القبول الكلي<br>(الإلغاء) | الشكاوى المعالجة | السنوات | نوعية التحقيق             |
|--------|----------------------------------|------------------|---------|---------------------------|
| 6,57%  | 33                               | 502              | 2016    | التحقيق<br>في<br>المحاسبة |
| 1,82%  | 10                               | 549              | 2017    |                           |
| 2,52%  | 13                               | 515              | 2018    |                           |
| 2,21%  | 9                                | 408              | 2019    |                           |
| 26.05% | 124                              | 476              | 2020    |                           |
| CX6    | قرارات القبول الكلي<br>(الإلغاء) | الشكاوى المعالجة | السنوات | نوعية التحقيق             |
| 16,67% | 1                                | 6                | 2016    | التحقيق<br>في<br>المصوب   |
| 0,00%  | 0                                | 8                | 2017    |                           |
| 4,35%  | 1                                | 23               | 2018    |                           |
| 0,00%  | 0                                | 20               | 2019    |                           |
| 5.26%  | 2                                | 38               | 2020    |                           |

SOURCES : (MF/DGI/DCTX/RAPPORTS ANNUEL SUR L'ACTIVITE DES DIRECTIONS DES IMPOTS DE WILLAYA EN

MATIERE DE CONTENTIEUX FISCA, (2016,2017,2018,2019,2020)

تبرز معطيات الجدول معدل الشكاوى المقبولة كلياً أي نسبة التسويات التي تمت على الملفات الجبائية و تم إلغاؤها كلياً، لمخالفة مصالح الرقابة الجبائية عند قيامها بهذه التسويات ما تنص عليه القوانين الجبائية. وقد تراوحت معدلات القبول الكلي للنزاعات المتعلقة بقضايا التحقيق في المحاسبة

بين 2% إلى 26.05%， بينما تراوحت هذه المعدلات بخصوص التحقيق المصوب بين 0% إلى 16.67%. وهذا يدل على أن:

- التسويات التي قامت بها مصالح الرقابة الجبائية في المحاسبة كانت غير صحيحة تماماً شكلاً ومضموناً.
  - البرمجة الغير دقيقة في بعض الحالات المراد التحقيق فيها.
  - عدم التحكم الجيد لأعوان الرقابة الجبائية في تفسير النصوص واستعمال التقنيات الالزمة في اطار عملية تأسيس أرقام الأعمال والأرباح.
4. تحديد معدل الشكاوى المقبولة جزئيا (CX7) 2016 - 2020
- تم الاعتماد في تحديد معدل الشكاوى المقبولة جزئيا استناداً عدد الشكاوى المقبولة جزئياً وقرارات التخفيف الجزئي في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة. كما هو موضح في الجدول الموجي:

الجدول رقم(04): معدل الشكاوى المقبولة جزئيا (CX7 ) للفترة 2016-2020 (الوحدة: عدد الملفات)

| CX7    | قرارات القبول الجزئي | الشكاوى المعالجة | السنوات | نوعية التحقيق       |
|--------|----------------------|------------------|---------|---------------------|
| 22,91% | 115                  | 502              | 2016    | التحقيق في المحاسبة |
| 19,31% | 106                  | 549              | 2017    |                     |
| 22,52% | 116                  | 515              | 2018    |                     |
| 23,77% | 97                   | 408              | 2019    |                     |
| 3,57%  | 17                   | 476              | 2020    |                     |
| CX7    | قرارات القبول الجزئي | الشكاوى المعالجة | السنوات | نوعية التحقيق       |
| 0,00%  | 0                    | 6                | 2016    | التحقيق في المتصوب  |
| 50,00% | 4                    | 8                | 2017    |                     |
| 26,09% | 6                    | 23               | 2018    |                     |
| 5,00%  | 1                    | 20               | 2019    |                     |
| 47,36% | 18                   | 38               | 2020    |                     |

SOURCE :(MF/DGI/DCTX/ RAPPORTS ANNUEL SUR L'ATIVITE DES DIRECTIONS DES IMPOTS DE WILLAYA EN MATIERE DE CONTENTIEUX FISCAL, ANNEES (2016,2017,2018,2019,2020)

من خلال الجدول أعلاه و الذي يحدد معدل الشكاوى المقبولة جزئياً ذلك أن هذا المعدل يبين نسبة التسويات على الملفات الجبائية والتي تم إلغاؤها جزئياً مما يدل على أن مصالح التحقيق الجبائي لم تقم بتأسيس الوعاء الخاضع للضريبة بطريقة صحيحة، ففي معدلات التحقيق في المحاسبة نجد أن هذا المعدل يتراوح بين 19% إلى 23%، وفي التحقيق المصوب من 0% في 2016 إلى 50% في سنة 2017.

## 5. تحديد معدل التخفيض أو الإلغاء (CX8) للفترة ( 2016 – 2020 )

تم الاعتماد في تحديد معدل التخفيض استناداً إلى المبالغ المحتاج عنها و مبالغ التخفيضات المنوحة للمكلفين ، و الجدول المواري يلخص وضعية هذا المعدل:

الجدول رقم (05) : معدل التخفيض ( CX8 ) للفترة 2016/2020

الوحدة: دج

| CX8          | مبالغ التخفيضات المنوحة للمكلفين | المبالغ المحتاج عنها    | السنوات     | نوعية التحقيق |
|--------------|----------------------------------|-------------------------|-------------|---------------|
| 9,06%        | 647 431 572,00                   | 7 148 295 972,00        | 2016        |               |
| 7,93%        | 523 267 745,00                   | 6 597 118 625,00        | 2017        |               |
| 2,94%        | 1 220 754 201,00                 | 41 573 415 654,00       | 2018        |               |
| 9,06%        | 467 125 786,00                   | 5 154 736 189,00        | 2019        |               |
| <b>13.46</b> | <b>1.222.884.204,00</b>          | <b>9.082.955.910,00</b> | <b>2020</b> |               |
| CX8          | مبالغ التخفيضات المنوحة للمكلفين | المبالغ المحتاج عنها    | السنوات     | نوعية التحقيق |
| 17,91%       | 658 198 494,00                   | 3 674 318 568,00        | 2016        |               |
| 11,33%       | 323 416 289,00                   | 2 855 522 045,00        | 2017        |               |
| 3,94%        | 29 348 535,00                    | 744 606 726,00          | 2018        |               |
| 13,26%       | 28 662 280,00                    | 216 144 411,00          | 2019        |               |
| <b>16.4</b>  | <b>52.680.565,00</b>             | <b>321.158.108,00</b>   | <b>2020</b> |               |

SOURCE:(MF/DGI/DCTX/ RAPPORTS ANNUEL SUR L'ACTIVITE DES DIRECTIONS DES IMPOTS DE WILLAYA EN MATIERE DE CONTENTIEUX FISCAL, (2016,2017,2018,2019,2020)

بلغ معدل التخفيض في المبالغ المحتاج عليها أو المتنازع بشأنها بالنسبة للتحقيق المحاسبي نسبة 8.49 % في المتوسط وبمبلغ 596.292.689.00 دج من الحقوق المثبتة ، وهو مبلغ معتبر مقارنة بالحقوق المستخرجة والمثبتة .

أما بخصوص التحقيق المصوب فبلغ معدل التخفيض في المتوسط نسبة 12.56 % وبمبلغ 218.461.282.00 دج من مجمل الحقوق المثبتة وهو مبلغ معتبر كذلك .

هذه المبالغ المخفضة أو الملغية كانت مسجلة كديون لصالح خزينة الدولة اتجاه المكلفين بالضريبة ولكنها في الواقع مؤسسة بطريقة غير صحيحة ، الأمر الذي يعكس أهمية آلية المنازعات الجبائية في الحفاظ على حقوق المكلفين و حقوق الخزينة العمومية على حد سواء.

#### IV- الخاتمة

لقد حاولت هذه الورقة البحثية إبراز الدور الذي يمكن أن تؤديه مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة ومدى استناد هذه الأخيرة إلى الطرق القانونية في تحديد نتائج التحقيقات التي تقوم بها مصالح الرقابة الجبائية ، و توصلت إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- ❖ تعد مؤشرات المنازعات الجبائية مقاييسا لفعالية أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة;
- ❖ كشف تحليل مؤشرات المنازعات الجبائية بخصوص قضايا الرقابة الجبائية المصوبة أو الرقابة الجبائية في المحاسبة للفترة من 2016 - 2020، الفعالية النسبية لأداء الرقابة الجبائية في الجزائر;
- ❖ تعود الفعالية النسبية في الأداء إلى كثرة التصريحات الجبائية ، التحصيلات غير المؤسسة ، عدم استقرار القوانين الجبائية، وكذلك عدم التواصل بين الإدارة والمكلف;
- ❖ تتوقف كفاءة مؤشرات المنازعات في تقييم أداء الرقابة الجبائية على كفاءة الموارد البشرية لمصالح الضرائب ، فمن شأن ذلك تضييق الفجوة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة;
- ❖ تساهم فعالية وقانونية الرقابة الجبائية في الحيلولة دون إرهاق الإدارة وتضييعها الكثير من الوقت والجهد في فض النزاعات بينها وبين المكلفين بالضريبة.
- ❖ ومن خلال هذه النتائج يمكن تقديم اقتراحات التالية:
  - ❖ ضرورة الحفاظ على استقرار القوانين الجبائية لكي يصبح المكلف بالضريبة قادر على الإلمام بها؛
  - ❖ العمل على تبسيط إجراءات المتعلقة بالمنازعات الجبائية ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة؛
  - ❖ معالج مشكلة بطء إجراءات دراسة الشكاوى ، واحترام الآجال القانونية للبت في النزاعات؛
  - ❖ تفعيل أسلوب التسيير بواسطة عقود النجاعة من خلال مؤشرات القياس ، حتى يمكن تحليل الأداء الضريبي في الرقابة الجبائية؛
  - ❖ تحسين مستوى التكوين لأعوان الرقابة الجبائية بخصوص التقنيات المحاسبية؛
  - ❖ استخدام تكنولوجيا المعلومات في أداء مصالح الإدارة الجبائية في المجالات المختلفة.

## V - المراجع

### 1- اللغة العربية:

- ❖ بالخوخ عيسى، 2004، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، باتنة.
- ❖ بلعور سليمان، 2020، دوافع وأثار الانتقال الى النظام المالي الجديد في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، غرداية.
- ❖ بوضياف محمد الأمين، 2019، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية.
- ❖ حسين طاهري، 2007، المنازعات الجبائية، شرح لقانون الاجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر.
- ❖ خلاصي رضا، 2000، المراجعة الجبائية وتقديمها ومنهجيتها، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
- ❖ عائشة بن عثمان، 2019، أثر النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة.
- ❖ فوزي عبد المنعم، 2000، المالية العامة والسياسات المالية، الاسكندرية، منشأة المعارف.
- ❖ قانون الاجراءات الجبائية، 2021، الجزائر.
- ❖ قانون المالية التكميلي، 2008، الجزائر.
- ❖ المديرية العامة للضرائب، 2006، ميثاق المكلف، الجزائر.
- ❖ منصور بن عمارة، 2016، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، دار هومة.
- ❖ وزارة المالية.المديرية العامة للضرائب.الرقابة الجبائية، التعليمية رقم 1519 الجزائر، 2000
- ❖ ولهي بوعلام، 2005، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

### 2- اللغة الأجنبية:

- ❖ A.HAMINI,2019, - LAUDIT COMTABLE ET FINANCIER - ALGER - ED BERTI .
- ❖ MF/DGI/DCTX/ RAPORTS ANNUEL SUR L'ACTIVITE DES DIRECTIONS DES IMPOTS DE WILLAYA EN MATIERE DE CONTENTIEUX FISCAL -ALGER 2016/2017/2018/2019/2020
- ❖ MF/DG/ INSTRUCTION GENERALE N°02 ALGER- 26/04/2003