جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالبتين: - منى خينوش
- أميرة بن طيب

بعنوان:

فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي

(دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج)

أعضاء لجنة المناقشة

بهلولي نور الهدى	أستاذة محاضرة	رئيسا
بن خزناجي أمينة	أستاذة محاضرة	مشرفا
حموش خولة	أستاذة محاضرة	مناقشا

السنة الجامعية: 2024-2025


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أكرمنا وأعاننا على إتمام هذا العمل والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة " **بن خزنا جي أمينة** " على ما قدمته لنا من التشجيع الكبير والنصح والتوجيه من بداية إشرافها على هذه المذكرة لإتمامها على أحسن وجه فجزاها الله عنا كل خير

كما نشكر الأساتذة محكمي الاستبيان كل باسمه: **د/ بزة صالح، د/ بهلولي نور الهدى، د/ طالب حسين سهام ود/ سلطاني عادل**

كما نود أن نتوجه بالشكر الجزيل إلى كافة **موظفي مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج**، الذين أتاحوا لنا الفرصة لإجراء الدراسة التطبيقية وقدموا لنا المساعدة والمعلومات

كما نشكر كل أساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد البشير الإبراهيمي

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تقييم ومناقشة وإثراء هذا البحث

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

الإهداء

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون الى علم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعلمون "

ما سلكنا البدايات إلا بتسييره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضله فالحمد لله الذي وفقني لتثمين هذه الخطوة في مسيرتي الدراسية بكل حب أهدي ثمرة نجاحي:

إلى الذي حمل اسمي على كتفه فصار لي وطنا، الى سندي حين تعبت، وضلعي الثابت حين ملت، ومصدر فخري، والى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي أبدا..، دمت فخرا لا يزول، ودعاء لا يرد.

"أبي الغالي"

والى من كانت الجنة تحت قدميها، الى نبض القلب ورضا الروح، الى من لم تبخل علي بدعوة ولم تغفل يوما عن راحتي، الى الانسانة العظيمة التي طالما تمنت أن تقر عينيها في يوم كهذا.

"أمي الغالية"

والى خطيبي" خير الدين" الذي كان لي وطنا وسندا، ورفيقي ونصفي الآخر في التفاصيل بك أكتمل المعنى ومعك صار الطريق أقل، أنت الطمأنينة التي تمنحني السلام.

الى اخوتي الأعزاء أنتم السند والدعم، شكرا لوجودكم الدائم بجانبي، ولحبكم الذي يمنحني القوة حفظكم الله ووفقكم " سيف، صارة، مينة"

الى صديقتي "أميرة" ورفيقتي السنين الي جعلت هذه الرحلة أكثر متعة لكل لحظة

أهديكم هذا الانجاز وثمرة نجاحي الذي طالما تمنيته

منى خينوش

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

"وآخر دعواهم أن الحمدالله رب العالمين"

الحمد الله الذي بنعمته تتم الصالحات الحمد لله الذي وفقني واعانني حتى بلغت هذا اليوم الذي طالما انتظرته والذي سعيت لأجله

إلى أمي الغالية

إلى التي تعجز كل الكلمات عن وصفها يا نبض قلبي وسر سعادتي يا من سقيتي طموحي بدعواتك الصادقة كنت لي النور الذي اضاء طريقي واليد التي تمسح عني التعب فلك مني كل الحب والامتنان واسأل الله أن يحفظك ويرزقك الصحة والعافية

إلى أبي الغالي

إلى من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز، إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير إلى من شجعني على المثابرة طوال عمري إلى من كانت كلماته نورا يهدي طريقي سندي وقدوتي ونبع حناني طاب بك العمر يا سيد الرجال وطبت لي عمرا يا أبي الغالي اسأل الله أن يحفظك ويرزقك الصحة والعافية

إلى إخوتي

إلى أحن وأنقى قلبيين في الدنيا إلى أعز وأقرب وأحب الناس على قلبي" أمين وأنيس" إخوتي كنتم لي السند والكتف الثابت الذين إذا مالت الدنيا لا يميلون، ملهمي نجاحي حفظكم لله ووفقكم

إلى رفيقة دربي "منى" وشريكة النجاح

إلى كل من فرح لي وكان له أثر في حياتي، فلكم كل الود والاحترام

من قال أنا لها.... نالها وأن لها وإن أبت رغما عنها أتيت بها

فالحمد لله على التمام وحسن الختام اللهم اجعله بداية تحقيق أحلامي

أميرة بن طيب

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا خلال دراستنا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتغطية الجانب النظري، أما بخصوص الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة التي تمت في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، والمنهج الاحصائي من خلال معالجة الاستبيان عن طريق الاداة SPSS 27.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التحقيق المحاسبي يعتبر آلية من آليات الرقابة الجبائية، حيث يتم من خلاله البحث في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية للمكلفين بدفع الضريبة، وأن مهارة وكفاءة المحقق المحاسبي تساهم في كشف عن مختلف التلاعبات التي تحتويها تصريحات المكلفين، كما لخصت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي، أي كلما زاد التحقيق المحاسبي قل الغش الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي؛ الغش الضريبي؛ الرقابة الجبائية، مركز الضرائب؛ برج بوعريريج.

Abstract:

This study aimed to demonstrate the effectiveness of accounting investigation in reducing tax fraud. To achieve this, we relied on the descriptive and analytical approach to cover the theoretical aspect. As for the practical aspect of the study, we relied on the case study approach conducted at the Tax Center of Bordj Bou Arreridj Province, and the statistical approach by processing the questionnaire using the SPSS 27 tool.

The study reached several results, the most important of which is that accounting investigation is considered a mechanism of tax control, as it examines all the statements, operations, and accounting records of taxpayers. It also concluded that the skill and competence of the accounting investigator contribute to uncovering the various manipulations contained in taxpayers' statements. The study also concluded that there is an inverse relationship between accounting investigation and tax fraud, meaning that the more accounting investigation, the less tax fraud.

Key word: Accounting investigation, tax fraud, tax control, bordj bou arreridj tax center.

قـائمــة المحـتـويــات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	-
الإهداء	-
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة الملاحق	V
قائمة المختصرات	VI
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
المبحث الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي	03
المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية	08
المبحث الثالث: ماهية الغش الضريبي	14
المبحث الرابع: الدراسات السابقة	28
الفصل الثاني: الجانب النظري لمدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي	
المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج	36
المبحث الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج	41
المبحث الثالث: الاستبيان	64
الخاتمة	79
قائمة المراجع	83
الملاحق	89
فهرس المحتويات	111

قـائـمـة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي	16
02	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات العربية	30
03	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية	32
04	أسس الربح المقترحة.	53
05	أرقام الأعمال المحققة (الرسم على النشاط المهني) المقترحة	54
06	التسوية المقترحة للرسم على القيمة المضافة	55
07	التسوية المقترحة للضريبة على الأرباح الشركات	55
08	التسوية المقترحة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	56
09	العقوبات الخاصة بنقص التصريح	56
10	أرقام الأعمال المحققة (وعاء الرسم على النشاط المهني) المقترحة	56
11	الرسم على القيمة المضافة	57
12	الضريبة على أرباح الشركات	57
13	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	58
14	ملخص حقوق والعقوبات	58
15	مبالغ الاقتطاعات عند الاستيراد حسب كل فاتورة 2021	60
16	مبالغ الاقتطاعات عند الاستيراد حسب كل فاتورة 2023	61
17	الجدول الفردي لشركة SARL ALPHA	63
18	متغيرات الدراسة	64
19	درجات مقياس ليكارت الخماسي	65
20	هيكل الاستبيان	66
21	توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان	66
22	نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة (معامل ألفا كرو نباخ)	67
23	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	68
24	اتجاهات المستجوبين حول أهمية التحقيق المحاسبي وكفاءة المحقق المحاسبي	70
25	اتجاهات المستجوبين حول ظاهرة الغش الضريبي	71
26	اتجاهات المستجوبين حول فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي	73
27	الارتباط بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي	74
28	تحليل الانحدار البسيط بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي	75

قائـمـة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أشكال الرقابة الجبائية	13
02	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	40
03	توزيع نسبة أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	68
04	توزيع نسبة أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	69
05	توزيع نسبة أفراد العينة حسب التخصص العلمي	69

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الإشعار بالتحقيق	89
02	إشعار بالاستلام	91
03	إعداد كشف حسابات الميزانية	92
04	إعداد كشف المحاسبة	93
05	طلب معلومات ذات طابع جبائي	94
06	محضر معاينة	95
07	وثيقة بداية عمل	96
08	محضر موالي لعملية التحقيق	97
09	التبليغ الأولي	98
10	التبليغ النهائي	103
11	الجدول الفردي للشركة SARL ALPHA	104
12	قائمة الأساتذة المحكمين	105
13	استمارة الاستبيان	106

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة بالعربية	الدلالة بالفرنسية
ق.ض.غ. م	قانون الضرائب غير المباشرة	Code des impôt indirecte
ق.ض. م	قانون الضرائب المباشرة	Code des impôts Directs
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier
TAP	الضريبة على النشاط المهني	Taxe sur Activité Professionnelle
T.V. A	الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur Valeur Ajoutée
I.B. S	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur Bénéfice Société
I.R.C.M	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	Impôt sur Revenu des Capitaux Mobiliers
ب.ب.ع	برج بوعريريج	Bordj Bou Arreridj (B.B.A)
V.A.S.E.F	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'ensemble
C.G	الرقابة العامة	Contrôle Général
C.F	الرقابة الشكلية	Contrôle Formel
C.S.P	الرقابة على الوثائق	Contrôle Sur Pièces
C.A	الرقابة المعمقة	Contrôle Approfondie
V.C	التحقيق في المحاسبة	Vérification de Comptabilité
V.P	التحقيق المصوب	Vérification Ponctuelle

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الضريبة آداة مهمة من أدوات السياسية المالية، وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، فهي تسمح للدولة بتوفير الموارد الضرورية التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وأعبائها.

بما أن معظم الدول بما فيها الجزائر التي يعتمد نظامها الجبائي على النظام التصريحي للمداخيل أي يسمح للمكلفين بالضريبة بالتصريح بمداخيلهم ونشاطاتهم الحقيقية الخاضعة للاقتطاع الضريبي من تلقاء أنفسهم، لكن رغم الجهود المبذولة من طرف المشرعين ونظرا لعدة أسباب فإن الكثير من المكلفين بالضريبة يعتبرها مجرد عبء يحد من حريته الاقتصادية، ويقلل من إيراداته الخاصة وهذا ما يؤدي بهم إلى إتباع طرق وأساليب من أجل التخلص من الواجب الضريبي، وهو تخلص غير مشروع يحدث نتيجة مخالفة لأحكام التشريع الجبائي ويسمى الغش الضريبي.

انطلاقا من هذا تعتبر ظاهرة الغش الضريبي من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة و الاقتصاد بصفة عامة، فهي تؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية مما يشكل عائقا هاما و أساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، ولمكافحته والحفاظ على المال العام، أقر المشرع الجزائري بالإدارة الجبائية منحها كل الوسائل القانونية والتنظيمية، للحد من ظاهرة الغش الضريبي أو التقليل والتخفيض منه، ومن أهم الوسائل الرقابة الجبائية نجد التحقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف اجهزة مختصة في الرقابة الجبائية، وأعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية في المجال الضريبي والمحاسبي حيث يقوم بمراقبة محاسبة المكلفين من حيث الشكل والمضمون، بهدف التأكد من التصريحات الجبائية والمحاسبية المقدمة، والكشف عن كل الاغفالات التي يمكن أن يستغلها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد، وتعزيز الأمن الجبائي.

- **إشكالية الدراسة:** على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

–ما مدى فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل من أسباب الغش الضريبي غياب تنفيذ الأحكام الصارمة؟
- هل يعتمد نجاح فعالية التحقيق المحاسبي على المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها؟
- هل يؤثر التحقيق المحاسبي ايجابا في اكتشاف الغش الضريبي؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على الإشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

- تؤثر فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي.

الفرضيات الفرعية:

- من أسباب الغش الضريبي غياب تنفيذ الأحكام الصارمة.
- يعتمد نجاح فعالية التحقيق المحاسبي على المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها.
- يؤثر التحقيق المحاسبي ايجابا في اكتشاف الغش الضريبي.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذا الموضوع في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل العام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نلاحظ تزايد ظاهرة الغش الضريبي في بلادنا، اضافة الى ابراز الدور الذي يلعبه التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة فعالة في كشف التلاعبات المالية والطرق التدليسية أي الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يأتي ذكرها فيما يلي:

- تشخيص ظاهرة الغش الضريبي وأثاره.
- تسليط الضوء على التحقيق المحاسبي وتبيان فعاليته في الحد من ظاهرة الغش الضريبي.
- اكتشاف كيفية تطبيق التحقيق المحاسبي في إطار مكافحة الغش الضريبي.

منهج الدراسة:

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على أسلوب التحليل لتحليل المعطيات الواردة لدينا، أما بخصوص الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة التي تمت في مركز الضرائب لولاية ب-ب-ع، والمنهج الاحصائي من خلال معالجة الاستبيان عن طريق الاداة SPSS.

حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية:

من خلال هذه الدراسة قمنا بالربط بين التحقيق المحاسبي كشكل من أشكال الرقابة الجبائية كمتغير مستقل من جهة والغش الضريبي كمتغير تابع من جهة أخرى.

- الحدود الزمنية:

شملت هذه الدراسة بيانات التحقيق المحاسبي 4سنوات، هذا حسب الاحصائيات المتوافرة لدينا، وعلى أساس أن التقادم حسب النظام الجبائي في الجزائر 4 سنوات، لذا شملت الدراسة الفترة الممتدة من سنة 2020 الى غاية2023.

- الحدود المكانية:

تم إعداد هذه الدراسة في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- انتشار ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر وآثارها السلبية على خزينة الدولة، مما يتطلب وجود وسائل فعالة لمكافحتها.
- التعرف على أهمية التحقيق المحاسبي وفعاليته على دعم الرقابة الجبائية لمكافحة الغش الضريبي.
- التعرف على مختلف إجراءات التحقيق المحاسبي.
- الرغبة في التخصص في المجال الجبائي، وميولنا للبحث في مثل هذه المواضيع الجبائية.
- تنمية القدرة الذاتية، وتوسيع الرصيد العلمي الشخصي في هذا المجال.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى أربع مباحث، المبحث الأول الإطار النظري للتحقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني ماهية الرقابة الجبائية ، أما المبحث الثالث ماهية الغش الضريبي ، أما المبحث الرابع فقد تم من خلاله التطرق الى أهم الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها في دراستنا، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية والتي تمت بمركز الضرائب لولاية ب-ب-ع، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تم فيه تقديم مركز الضرائب لولاية ب-ب-ع، أما المبحث الثاني فكان حول سير عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية ب-ب-ع، أما المبحث الثالث سنتطرق إلى استبيان، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

الغش الضريبي ظاهرة قديمة انتشرت بظهور الضريبة، حيث تعد هذه الظاهرة من أهم المشاكل التي تعاني منها معظم الدول بما في ذلك الجزائر، التي يعتمد نظامها الضريبي على التصريح التلقائي للمداخيل، فالغش الضريبي يخلق تشوهات اقتصادية ويخل بالمنافسة والعدالة الضريبية ففي هذا السياق، يبرز دور التحقيق المحاسبي كأداة فعالة لكشف ومواجهة ظاهرة الغش الضريبي وردع مرتكبيها بالتالي مساهمة في تعزيز النزاهة والشفافية في النظام الضريبي.

يهدف هذا الفصل الى استعراض إطار النظري للتحقيق المحاسبي، ومدى فعاليته في كشف ظاهرة الغش الضريبي، فبالاعتماد على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل الى:

- **المبحث الأول:** الإطار النظري للتحقيق المحاسبي.
- **المبحث الثاني:** ماهية الرقابة الجبائية.
- **المبحث الثالث:** ماهية الغش الضريبي.
- **المبحث الرابع:** الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة، وأكثره استعمالا في محاربة الغش والتهرب الضريبي، حيث يعرف على أنه مجموعة من التقنيات والتعليمات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يقوم المحقق القيام بالإجراءات عملية التحقيق ودراسة شاملة حول ملفات المكلفين، وفحص محاسبتهم من حيث شكل والمضمون، ويكون في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية والتحقق من مدى احترام القوانين الجبائية، وكذا النظام المحاسبي المالي حيث سنتطرق في هذا المبحث الي ثلاث مطالب المطلب الاول تعريف التحقيق المحاسبي وأهدافه والمطلب الثاني خصائصه .

المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي وأهدافه

التحقيق المحاسبي أي التحقيق في محاسبة المكلفين، حيث يعد أداة أساسية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي من خلال مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفصح محاسبته، حيث يساعد في اكتشاف التلاعب وضبط سلوك المكلفين وضمان امتثالهم للتشريعات الجبائية والقوانين المالية.

أولا: مفهوم التحقيق المحاسبي

للتحقيق المحاسبي عدة تعاريف ومن بين اهم التعاريف نذكر منها:

يعرف التحقيق المحاسبي انطلاقا من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: "يمكن للأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاد الضريبة ومراقبتها."[1]

كما يعرف التحقيق المحاسبي من منظور آخر على أنه:" مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم، للتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها."[2] هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص وبدقة شكلا ومضمونا لكافة الدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف مهما اختلفت طريقة حفظها، تهتم هذه العملية بمختلف الضرائب والرسوم للمكلفين الملزمين بمسك المحاسبة.[3]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة20، ص11.

[2] بالواضح جلالي، **تحقيق المحاسبي كآلية الحد من التهرب الضريبي**، دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية مسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، المجلد15، العدد1، الرقم التسلسلي 29، (2022) ص 155.

[3] جميلة ربيحي، **كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في الكشف التهرب الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مجلد 1، العدد1 (2024)، ص 181.

استنادا على المادة 20-1 من قانون الاجراءات الجبائية،" يمكن للأعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".[1]

ان التحقيق في المحاسبة هو محور العمليات التي يستهدف من ورائها مراقبة التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.[2]

كما يعرف أيضا على أنه مجموع العمليات التي الغرض منها الفحص المحاسبي في عين المكان لمؤسسة ما أو فحص نشاط معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات.[3]

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية، أو في اجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبة، قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات المكلفين.[4]

من خلال التعريفات السابقة، يمكننا تعريف التحقيق المحاسبي على أنه هو عملية نظامية يتم من خلالها فحص ومراجعة المعلومات المحاسبية والمالية، والهدف الرئيسي من التحقق المحاسبي هو التأكد من دقة وصحة البيانات التي تكون من طرف المكلف.

ثانيا: أهداف التحقيق المحاسبي

التحقيق المحاسبي يهدف الى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية التي من شأنها تعزز من دقة وموثوقية المعلومات المالية ومن بين أهم الأهداف نذكر منها:[5]

- إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة؛
- يهدف التحقيق المحاسبي إلى التأكد من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة، وذلك باتخاذ الأساليب اللازمة؛
- يتبين من التحقيق المحاسبي أن المعنيون به هم المكلفون الملزمون بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي؛

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة20، ص11.

[2] عفاف بولحية، ابراهيم بوجاجة، لامية لحيلح، **أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي**، مجلة الاقتصاديات الأعمال والتجارة، الجزائر، المجلد 7، العدد2، 2022 ص239.

[3] عبد المالك زين، **مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد5، العدد2، الجزائر، 2022، ص1125.

[4] محمد الهادي ضيف الله، هشام لبزة، سليمان عتير، **دور التحقيقات المحاسبة الجبائية في تدقيق التصريحات المكلفين**، قراءة تحليلية لقانون الاجراءات جبائية الجزائري، مجلة الامتياز للبحوث اقتصاد والادارة، مجلد2، عدد3، جوان2018، ص205.

[5] لكصاسي إبراهيم، بوعزة عبد القادر، **فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي**، حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد4، العدد2، 2016، ص 285.

ويهدف التحقيق المحاسبي أيضا الى:

- مكافحة الغش والتهرب الضريبي،
- تمويل الخزينة العمومية؛
- معالجة أي خطأ أو إغفال يكون قد وقع فيه أعوان الضرائب على مستوى المفتشيات،
- ضبط سلوك المكلفين وضمان امتثالهم لتشريعات الجبائية والقوانين المالية.

المطلب الثاني: خصائص التحقيق والمحقق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من مدى صدق وصحة الإقرارات والتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، حيث للتحقيق المحاسبي مجموعة من المعايير أو الخصائص كان لها الفضل في نجاحه، ومن بين المعايير العامة سنذكر المؤهلات اللازمة والمطلوبة للمحقق للنجاح في مهمته، هذه الكفاءات وجب على المحقق المحاسبي إتباعها واحترامها، وعليه يتضمن هذا المطلب الخصائص والمعايير اللازمة للتحقيق والمحقق المحاسبي.

أولا: خصائص التحقيق المحاسبي

يمكن إبراز أهم الخصائص التحقيق المحاسبي من خلال ما يلي:[1]

- مبرمج أي يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا ويكون غير فجائي بالنسبة للمكلف نظرا للإلزامية إعلامية بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق؛
- يهدف بصورة أساسية إلى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للسنوات الأربع الأخيرة للنشاط؛
- يتم إجراء التحقيق المحاسبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يمتلكون رتبة المفتش على الأقل والذين يتميزون بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية؛
- تختص فرق التحقيق التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على مستوى الولائي، أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمراجعات الجهوية مهمة تنفيذه؛
- يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي بين خارج مكاتب الادارة الجبائية أي في مقر المؤسس الخاضعة للتحقيق المحاسبي، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة تم اقرارها قانونا.

ثانيا: خصائص المحقق المحاسبي

يمثل العنصر البشري القلب النابض لمختلف مراحل التحقيق، سواء في تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية، فالمحقق هوا الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم، والتنفيذ بغرض الوصول الى تحقيق الأهداف، ولهذه

[1] عبد الرحيم لواج، **تقييم فعالية التحقيق المحاسبي قي تقويم التصريحات المكلفين بالضريبة**، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، العدد2، جوان 2018، ص48/47.

الاسباب يجب أن تتوافر في المحقق صفات محددة بدونها لا يمكن إنجاز الهدف الحقيقي والمطلوب، وهذه الصفات وإن كان من المفروض أن يتحلى بها كل انسان، الا أن المحقق المحاسبي المستقل يجب أن تكون هذه الصفات هي مكونات شخصياتهم، والا سوف تفقد العملية الضريبية احترامها من جمهور المكلفين وفقدان الالتزام الطوعي من المواطن، ولذلك نص المعيار الدولي رقم (910) في الفقرة الرابعة على ما يلي:

يجب أن يلتزم المحقق بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمحقق على ما يلي: الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية والسلوك المهني، المعايير الفنية.[1]

1. **المؤهلات:** يجب أن يمتلك المحقق المختص في التحقيق المحاسبي أن يمتلك كفاءات مهنية ملائمة والمتمثلة في:[2]
   - معرفة طرق وأساليب التحقيق المحاسبي؛
   - معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التحقيق؛
   - مهارات الاتصال مع كل أطراف العملية التحقيقية؛
   - معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة والتحقيق.
2. **الاستقلالية والموضوعية:** على العون المحقق الالتزام بقواعد السلوك المهني كالاستقلالية والموضوعية، فتتبع أهمية الاستقلال من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المحقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند ابداء رأيه الفني حول التصريحات الجبائية، فبانعدام استقلالية المحقق تصبح عملية كل الحقائق في تقرير للمالكين، لا يجامل ولا يتأثر لمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ولا يغير رأيه نتيجة فحوصه وإنما يجب عليه أن يبدى رأيه الفني الموضوعي عن اقتناع.[3]
3. **الكفاءة:** الكفاءة صفة لها أهمية كبيرة في التحقيق المحاسبي، لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من المهام، في الواقع فإن نجاح عملية التحقيق المحاسبي يعتمد بالدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى من الجودة التي تحققها خبرة وكفاءة المعنيين في هذا المجال، من حيث التحقيق المحاسبي هذا الشرط لا يتطلب من المحقق المحاسبي معرفة كيفية فرض الضريبة فقط، ولكن أيضا معرفة تقنيات التحقيق حتى يمكنه السيطرة على الأمور المحاسبية نتيجة لذلك، يجب أن يكون المحقق المحاسبي على مستوى عال من الكفاءة.[4]

---

[1] محمد محمود ذيب حوسو، **التدقيق للأغراض الضريبية**، مذكرة الماجستير بكلية الدراسات العليا في جامع النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2005، ص47.

[2] محمد محمود ذيب حوسو، نفس المرجع، ص 48.

[3] مالح سعاد، **قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر**، مجلة قانون العام الجزائري والمقارن العدد 04، جامعة جيلالي الياس، سيدي بلعباس، 2016، ص93

[4] قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، بسكرة، الجزائر، 2012، ص28.

4. **السرية المهنية:** يمكن أن يطالب المراجع الجبائي طوال مهمته بمعرفة معلومات سرية، أن تشكل في إفشائها مخاطر قد تعود بالضرر على المؤسسة محل المراجعة، أيضا جميع الاستنتاجات المتعلقة بالوضع الجبائي لمؤسسة، إذا تم وقوعها في أيدي أطراف ثالثة يمكن أن تستخدم ضدها.[1]
5. **بذل العناية:** تعني بها أن يقوم المحق المحاسبي بالمجهودات المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل التحقيق، أي عند إعداد برنامج تحقيق وعند تنفيذ اجراءات التحقيق، وبالإضافة الى الكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفر في المحقق المحاسبي بعض الصفات الأخلاقية منها:[2]
   - الصدق والدقة في الأقوال والأفعال؛
   - الأمانة والنزاهة؛
   - اللياقة بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع المكلف سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.

[1] قحموش سمية، نفس المرجع، ص28.

[2] صالح حميداتو، **دور المراجعة ف تدنئة المخاطر الجبائية**، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاي وادي، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، ورقلة، الجزائر، 2012، 49.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية

بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، حيث يمنح الحرية الكاملة للمكلف بالضريبة بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، وفي هذا النطاق عرفت بعض الدول ومنها الجزائر نسبا مرتفعة من الغش والتهرب الضريبي، لأنه في الكثير من الأحيان قد يسعى المكلف لتخفيض الوعاء الضريبي أو التخلص من أداء الواجب الضريبي بشتى الطرق مما قد يؤثر سلبا على الخزينة العمومية للدولة، أو قد تكون التصريحات المكتتبة غير صحيحة نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو بسوء نية، ومن أجل مكافحة هذه الظاهرة منح المشرع كافة الصلاحيات للإدارة الجبائية من أجل محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال ممارسة الرقابة الجبائية، حيث تعتبر من أهم الإجراءات الضرورية من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة ومدى تطابقها مع النظام الجبائي الجزائري، وسنتطرق في هذا المبحث الى مفهوم الرقابة الجبائية ،أهدافها، أسبابها وأشكالها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعريف للرقابة الجبائية ومن بين أهم التعاريف لدينا:

هو مفهوم قانوني ويمكن تعريفها أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية، بمراقبة التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعابا أو مترتبات مهما كانت طبيعتها.[1]

كما عرفها Claude Laurent أنها " الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بآن المكلفين بالضريبة ملتزمين في آداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة ".[2]

تعرف على أنها عملية تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات التصريحات المقدمة.[3]

تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة،

الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبعيين أو معنويين، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.[1]

---

[1] مصطفى عوادي، الرحال ناصر، **التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016، ص 32.

[2] فاتح أحمية، دويس رجاء، **احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية**، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 7، العدد 2(2022)، ص 558.

[3] بو بكراوي خالد، **تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة عمار ثلجيي، الاغواط، 2022/2021، ص3.

كما يمكن تعريفها على أنها " الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.[2]

تعرف أيضا على أنها "فحص لتصريحات سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواءا أكانوا أشخاص طبيعية أو معنوية بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".[3]

على ضوء المفاهيم السابقة يمكننا القول بأن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، قصد التحقق من دقة وصحة المعلومات التي تحتويها ملفات المكلفين بالضريبة، قصد اكتشاف أي مخالفة أو عمليات تدليسية.

المطلب الثاني: أهداف وأسباب الرقابة الجبائية

حدد المشرع الجبائي أهداف معينة للرقابة الجبائية، باعتبارها همزة وصل بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، فهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مدى مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة بالاقتطاعات الضريبية وذلك بهدف محاربة التهرب والغش الضريبي، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب إلى أهداف الرقابة الجبائية وأسبابها.

أولا: أهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أهداف للرقابة الجبائية ويمكن تلخيصها في:

1. **الهدف القانوني: يتمثل** في التأكد في مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبية لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.[4]
2. **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:[5]
   - تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها.

---

[1] بوباطة أميرة، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها**– دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية شالضرائب لولاية تسمسيلت، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد3، العدد1(2021)، ص 54.

[2] خذيري صبرينة، جنينة عمر، **الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية**، دراسة حالة الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد12، العدد2(2019)، ص 323.

[3] منى مقلاتي، مجلة مداخلة بعنوان **دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي** ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والادارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2016، ص2.

[4] محمد الطيب قويدر، محمد صالح بلول، **مساهمة رقمنة الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي**، دراسة حالة الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 9، العدد 2 (2024)، جامعة الوادي، الجزائر، ص105.

[5] خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، **الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي**، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2 جوان 2015، جامعة الأغواط، ص48 و49.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3. **الهدف المالي الاقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول الإيرادات 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 الاقتصاد والجباية.[1]

4. **الهدف الاجتماعي:**

- منع ومحاربة الانحرافات المكلف بمختلف صورها مثل السرقة والاهمال أو تقصير في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة بإضفاء مبدأ أساسي اقتطاعات المتمثل في الوقوع جميع المكلفين على قدوم المساواة أمام الضريبة.[2]

ثانيا: أسباب إجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية وهما كالتالي:

1. **حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:** بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي، يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنها صحيحة مالم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو إتاوة أو رسم، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعابا أو مترتبات كيفما كانت طبيعتها" (قانون الإجراءات الجبائية 2024)، وذلك بغرض اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة فيها والقيام بتصحيحها، ومن هنا يتضح بأن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، وذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.[3]

2. **محاربة التهرب والغش الضريبي:** نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير الشرعية، وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الادارة الجبائية والتي

---

[1] نادية القريشي، حميد بوزيدة، **الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي**، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1جوان 2024، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ص767.

[2] بغني شريف، **سلطات الادارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي**، مجلة القانون العقاري، الجزائر، العدد15، 2021، ص31.

[3] حاج قويدر عبد الهادي، بوشري عبد الفني، **أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد5، العدد2، 2019، ص 877

تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة.[1]

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية آداة لكشف وسائل التدليس ووسيلة لمكافحة العمليات الغير قانونية التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية، وللرقابة الجبائية عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، حيث يتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية المكلف المراد التحقيق معه ويمكن تقسيمها إلى نوعين هما الرقابة العامة والرقابة المعمقة.

أولا: الرقابة العامة

تتضمن الرقابة العامة نوعان من الرقابة رقابة شكلية وأخرى رقابة على الوثائق:

1. **رقابة شكلية:** تغطي الرقابة الشكلية جميع التدخلات التي تهدف الى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما يعتبر أول عملية رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي في المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح. [2]
2. **الرقابة على الوثائق:** تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل والدقيق للتحقيق من جميع تفاصيل المعلومات

المصرح بها والتأكد من سلامتها، من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية، وتعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية وتشمل جميع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، حيث يقوم المراقب بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقا لدى الإدارة الجبائية، إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب بحيث له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة.[3]

---

[1] نادية القريشي، حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص766.

[2] عفاف بولحية، ابراهيم بوجاجة، لامية لحيلح، مرجع سابق ص238.

[3] لشلح صافية، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد2، العدد2، ديسمبر2018، الجزائر، ص268.

ثانيا: الرقابة المعمقة

تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي عبارة عن عملية استمرار مراقبة على الوثائق ونميز بين ثلاث أنواع من الرقابة المعمقة وهي:

1. **التحقيق المحاسبي:** نصت المادة 20-1 من قانون الاجراءات الجبائية،" يمكن للأعوان الادارة الجبائية إجراء

تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"[1]

إن التحقيق في المحاسبة هو محور العمليات التي يستهدف من ورائها مراقبة التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.[2]

2. **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:** هو ذلك التحقيق الذي يترتب عنه الكشف عن الفرق بين الإيرادات المحققة (الدخل المصرح به لدى مصلحة الضرائب) والنفقات والمصروفات (الدخل الحقيقي للمكلف) خلال مدة التحقيق فإذا كان الفرق سالب يدل على دخل محقق غير مصرح به من طرف الشخص الخاضع للتحقيق، ويمكن صياغة التعريف التالي: هو مجموعة من الخطوات والإجراءات التي ترمي إلى التحقق من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة لنشاطه الممارس، بحيث يتم المقارنة بين عناصر المعيشة الخارجية مع حقيقة الأرباح المصرح بها وذلك وفق القانون الجبائي.[3]

3. **التحقيق المصوب في المحاسبة:** التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استخدامها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الاجراءات. وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.[4]

---

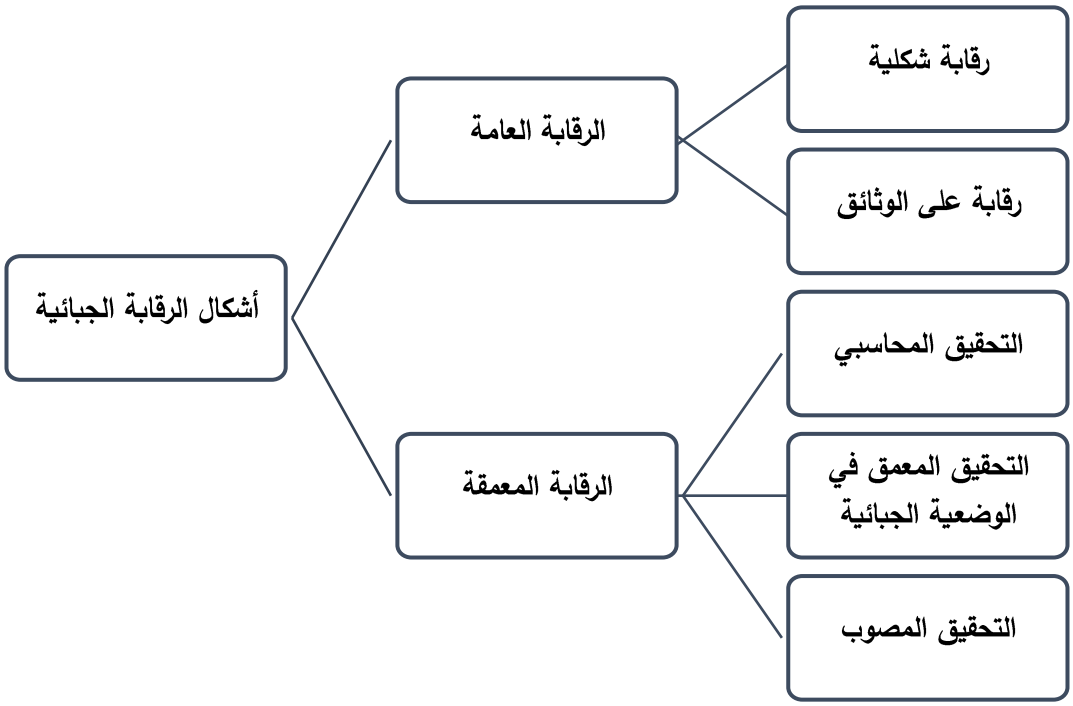
[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 20-1 ص11.

[2] عفاف بولحية، ابراهيم بوجاجة، لامية لحليح، نفس المرجع، ص239.

[3] حياة عبد الباقي، **فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**-دراسة حالة بمديرية الضرائب لعين تموشنت، مجلة التنويع الاقتصادي، جامعة عين تيموشنت بلحاج بوشعيب، الجزائر، المجلد5، العدد1، الجزائر، ص 60.

[4] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2012، ص134.

الشكل رقم (1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبتين (بالاعتماد على ما سبق)

المبحث الثالث: ماهية الغش الضريبي

تعاني الجزائر وغيرها من البلدان الأخرى التي يعتمد نظامها الضريبي على التصريح بالمداخيل من مشكلة الغش الضريبي، حيث يقوم المكلف بالتهرب من الضريبة التي يعتبرها عبئا له، ومجرد قيد نفوذهم المالي وحريتهم الشخصية، باستعمال الوسائل المشروعة والغير المشروعة التي تمكنهم من تفاديها، وهذا ما أدى الى تعدد طرق الغش الضريبي وصعوبة التحكم في هذه الظاهرة والحد منها، وللتعرف على واقع هذه الظاهرة في الجزائر سنعرض في هذا المبحث الى مفهوم الغش الضريبي وأسبابه وأثاره وطرق مكافحته.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي والتهرب الضريبي

يرتكز مفهوم التهرب الضريبي على الطريقة التي يتم من خلالها عدم الالتزام بالواجب الضريبي، وهذا إما بالغش أو التهرب الضريبي، ونظرا لوجود تشابه كبير ما بينهما سوف نقوم بتحليل كل من المصطلحين ومعرفة الفرق ما بينهما، حيث تطرقنا في هذا المطلب إلى تعريف الغش الضريبي والتهرب الضريبي والفرق ما بينهما.

أولا: مفهوم الغش الضريبي

تعددت التعاريف التي قدمها المختصون لمفهوم الغش الضريبي نذكر منها:

يعرف الغش الضريبي أنه التعبير المباشر عن رفض دافع الضرائب عن تحمل العبء الضريبي الذي يخضع له.[1]

استنادا على المادة 303 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" نجد أن المشرع عبر عن الغش الضريبي من خلال استعمال الطرق التدليسية من أجل التهرب من دفع الضريبة، حيث تنص المادة سابقة الذكر على أن " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا ".[2]

من قانون الضرائب الغير المباشرة نلاحظ أن المشرع عاقب كل مكلف بالضريبة يستخدم طرق احتيالية كما نص في المادة 532 " يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ".[3]

يعرف أيضا الغش الضريبي على انه تهربا مقصودا، حيث يعمد بعض المكلفين الى اتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك احكام التشريع الضريبي بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر

[1] Dr. AHMED GAID Noureddine, **Les nouvelles approches de lutte contre la fraude fiscale (Cas de l'Algérie)**, Journal d'études économiques et financières, Université Alwadi, Numéro 6, volume 1,2013.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، النسخة 2024، المادة 303، الفقرة 1، ص101.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب الغير مباشرة، النسخة 2024، المادة 532، ص 80.

أوعية الضرائب لهذا فإن التهرب غير المشرع يلجأ فيه المكلف بالضريبة الى استعمال طرق تدليسية ووسائل الاحتيال، ومن ثمة فإن المكلف بالضريبة ينتهك أحكام التشريعات الجبائية.[1]

كما عرفه Lucien Mehl الغش الضريبي بأنه " يتمثل في مخالفة الصريحة للقانون الجبائي بهدف التهرب من فرض الضريبة ومادتها بشكل كلي أو جزئي عن طريق تخفيض أساسها الخاضع.[2]

من خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي وذلك باستعمال وسائل غير مشروعة.
- يهدف الغش إلى إلغاء أو التخلص من دفع الضريبة.

ثانيا: التهرب الضريبي

ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي، فقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لهذه الظاهرة، وعليه يمكن إعطاء التعاريف التالية:

يقصد بالتهرب الضريبي البحث عن أقل الطرق خضوعا للضريبة دون مخالفة القانون، ولكن من خلال استغلال ثغراته،[3] أي أنه محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الالتزام القانوني بأدائه، حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة.[4]

كما يعرف أيضا أنه تلك المخالفات القانونية متمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، والثغرات الموجودة

في القانون من أجل تخلص من الأداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والاشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية وذلك لكل أو جزء من مبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية، والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.[1]

---

[1] تبكيوت فاطمة، سماعيلي زهية، **دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين**، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس الجزائر، 2017، ص2و3.

[2] جامع زهرة، **تفعيل آليات التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الوطنية للتدقيق NAA ومساهمتها في تحييد التهرب الضريبي في ظل المعايير الدولية للتدقيق ISA**، أطروحة دكتورة جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، تخصص إدارة مالية، ص 90.

[3]BOUMEDIENE Mohamed Amine, BOUSSIS Anise, **Evaluation de l'efficacité de contrôle fiscal des documents Comme mécanisme de lutte contre l'évasion fiscal– cas de CDI Tiaret**–, mémoire fi d'étude en Vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières etcomptabilité, option : finance d'entreprise ،Université Mouloud Mammeri de TiziOuzou, 2022.

[4] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، رسالة دكتورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص25.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تلخيص تعريف شامل للتهرب الضريبي على أنه مجموعة الطرق والأساليب المشروعة التي يستعملها المكلف بالضريبة، من أجل التخلص من آداء الواجب الضريبي دون أية مخالفة للنصوص التشريعية.

ثالثا: الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد أن التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة، بينما نجد ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي، حيث لهما نفس الهدف أو الغاية إلا أنهما يختلفان في الوسيلة فإن التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل مشروعة، أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير مشروعة، لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية وهدف واحد وهي التخلص أو تجنب أداء الضريبي إما بصفة كلية أو جزئية.

الجدول رقم (1) أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
• كل منهما يهدفان الى التخلص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا. • كل منهما ناجم عن سوء نية.	• التهرب الضريبي مشروع قانونيا على عكس الغش الضريبي يعبر عن خرق القانون الجبائي. • التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل مشروعة على عكس الغش الضريبي.

المصدر: إعداد الطالبتين (بالاعتماد على ما سبق)

المطلب الثاني: تصنيفات الغش الضريبي وأسبابه

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تصنيفات الغش والأسباب الرئيسية التي تؤدي بالمكلف إلى اللجوء إلى الغش الضريبي.

أولا: تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع، وتوجد هناك عدت تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها ما يلي:

1. الغش البسيط: يعتبر كل تصرف أو حذف بحسن النية لأجل التخلص من الضريبة، فهو محاولة تضليل بغية تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمدا، التأخير أو عدم تقديمها وهذا النوع من الغش يشبه التهرب الضريبي.[2]

[1] بن خزناجي أمينة، صالح بزة، **جباية المؤسسة**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، الطبعة 2 ،2022

[2] بكريتي بومدين، يوسفي رشيد، **دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مجلة الدراسات الجبائية، حالة المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مؤسسة الضرائب لولاية مستغانم، خلال السنوات 2013،2012،2011، ص 41.

2. الغش المركب: إن استعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات، إن الغش المركب هو كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية، مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة.[1]

ويختلف الغش المركب عن البسيط بتوافره على العناصر التالية: [2]

العنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع

العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة

العنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباإلى مراقبة محتملة

3. الغش الوطني: يمكن تعريفه بأنه كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، ويمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع للقانون جبائي وحيد.[3]

4. الغش الدولي: يكون محله خارج الحدود السياسية للوطن الأصلي للعنصر الجبائي، ويمارس من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المتواجدين في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية، كأن يتم التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.[4]

ثانيا: أسباب الغش الضريبي

يعود انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى عدة أسباب كثيرة، فيمكن أن تكون هذه الأسباب متعلقة بالإدارة الجبائية أو بالمكلف، ويمكن أن تكون هناك عدة أسباب أخرى تؤدي إلى الغش الضريبي منها:

1. **أسباب نفسية:** تعود الى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف واعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب، ويعود هذا الاعتقاد لأسباب تاريخية.

تجدر الإشارة في هذا الصدد أن الاستعمار الفرنسي بغرض نزع ملكية الفلاحين الجزائريين قام بفرض ضرائب جديدة كالضرائب البلدية والرسوم على المساكن، وعلى الإيجارات ورسوما على الأسواق، وقد فرض القانون الفرنسي دفع الضريبة بالعملة الفرنسية، وهكذا كان الفلاحون ملزمون ببيع جزء من انتاجهم بالعملة المحلية وبعد تبديلها بالعملة الفرنسية مما زاد افتقار الطبقات ولجوئها الى بيع الأراضي للفرنسيين للحصول على العملة، ولمواجهة عبء الضرائب عليهم.

---

[1] بكريتي بومدين، يوسفي رشيد، **السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر** – دراسة تحليلية واقتصادية، مجلة المالية والأسواق، 2015 جامعة مستغانم، ص170و171.

[2] رحال نصر، **سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، أطروحة دكتورة في علوم التسيير، التخصص تسير، المؤسسات، 2014-2013، ص 77 و78.

[3] رحال نصر، مرجع سابق، ص 78.

[4] تكوك نمير، **معوقات التفعيل الجبائي، مجلة القانون والعلوم السياسية**، تخصص القانون العام المعمق، جامعة أبو بكر بلقايد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تلمسان، 2018، ص797.

- اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي مالي دون مقابل، فكرة الاكراه.[1]

2. **أسباب ذات طابع اقتصادي:** تعتبر الأزمات من بين العوامل المساعدة على انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، خاصة في حالة الكساد حيث ينخفض دخل الأفراد نتيجة انخفاض النقود مما يؤثر على القدرة الشرائية، مما يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم العدالة الضريبية (ارتفاع الأسعار) بالتالي يصعب أو يتعذر نقل العبء الضريبي ويدفعهم لاستكمال طرق احتيالية، في حين يختلف الوضع في حالة الانتعاش الاقتصادي حيث يكثر النقود ويرتفع دخل الأفراد وتنخفض الأسعار بسبب كثرة العرض ومن ثم يحجم الأفراد عن التهرب.[2]
3. **أسباب المتعلقة بالمكلف:** غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي الى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في:[3]

- يحفز ضعف المستوى الأخلاقي المكلفين على التهرب في أداء واجبهم الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، وهو الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة؛
- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل؛
- اعتقاد المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي فهو لا يضر بالآخرين؛
- سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة؛
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من ناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛
- الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي.

4. **أسباب متعلقة بالإدارة:** تتمثل في تلك العوامل المتعلقة بالإدارة، سواء كانت مادية أو بشرية، فالإدارة باعتبارها جهازا تنفيذيا يضم العديد من الموظفين الذين يؤدون مهامهم حسب الإمكانيات والوسائل المتاحة لهم، بالتالي في حالة نقص كفاءتهم ونزاهتهم وخبرتهم بسبب نقص المعاهد المتخصصة، فإن ذلك يؤدي الى تفشي ظاهرة خطيرة والمرتبطة بالجانب الخلقي للموظفين.[4]

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة؛
- نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية؛

---

[1] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 ص52.

[2] شكلاط رحمة، **ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها** ، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية مجلد 8، العدد2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، ص85.

[3] عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، **الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي**، دراسة حالة بمديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد2، العدد1، 2019، ص73.

[4] شكلاط رحمة، **ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها**، مرجع سابق، ص87.

- ضآلة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوي؛
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر قيمة الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية، أو أكثر قيمتها.[1]

المطلب الثالث: آثار الغش الضريبي وطرقه

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع، حيث يأخذ الغش الضريبي عدة طرق وأساليب الإ غفلات من دفع الضريبة وهذا ما ينجم عنها عدة آثار سالبة، حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى طرق الغش وإلى أهم الآثار التي تنجم عنها.

أولا: آثار الغش الضريبي

للغش والتهرب الضريبي عدة آثار من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والمالية، حيث أنها تتناسب مع حجم الغش الضريبي وتتمثل في:

1. **الآثار المالية:** تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عمل اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.[2]

2. **الآثار الاقتصادية:** تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي الغش الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة، كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضرورية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر الغش أو تهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل

[1] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص44/43.

[2] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، 52.

السير الحسن للاقتصاد الوطني، مما يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.[1]

3. **الآثار الاجتماعية** : يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع ، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص الذين تمكنوا التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، و تؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة ، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء مشروعة أو الغير مشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي .[2]

ثانيا: طرق الغش الضريبي والتهرب الضريبي:

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة خطيرة تهدد الاقتصاد الوطني، فالغش الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق استعمال المكلف طرق وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التخلص من العبء الضريبي، حيث تتمثل هذه الطرق فيما يلي:

1. **التحايل المحاسبي:**

بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات والمعلومات موجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف، وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط الفعلي ومع افتراض جزء من تضامن المكلف اتجاه الإدارة الضريبية فإن المكلف يسعى دوما لإدخال تغيرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من جانب محاسبي، حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو كلاهما معا . [3]

1.1. **التخفيض في الإيرادات:** أين يقوم المكلف بعدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة، بالنسبة للمكلفين المطالبين بمسك محاسبة حقيقية، مستعينا ببعض التصرفات غير قانونية والتي من بينها:

- عدم فوترة بعض السلع من أجل تخفيض رقم الأعمال؛

[1] ناصر مراد، **إشكالية التهرب الضريبي**، مجلة الحقيقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة البليدة، 2010، ص 123.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة2، الجزائر، 2011، ص 161.

[3] رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007، ص 37.

- عدم تصريح بالمداخيل الحقيقية بالنسبة للخاضعين للنظام المبسط لفرض الضريبة.[1]

2.1. تضخيم التكاليف: من بين مظهرها:[2]

- زيادة تكاليف السلع، وزيادة نفقات الأجور، تضخيم أقساط الإهتلاك؛
- تسجيل مشتريات أو نفقات صيانة السيارات أو تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع مستغلة من طرف مسيرها؛
- تسجيل مصاريف إضافية في إطار المهام الوظيفية، لكن في واقع الأمر ما هي إلا مصاريف سفر للخارج لا تتعلق بالاستغلال.

2. **التحايل المادي:**

يكون الإخفاء ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، ويقوم أساسا على إخفاء المكلف لأمواله التي تخضع للضريبة إخفاء كليا أو جزئيا، فتنشأ بذلك وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية، وتأخذ هذه الطريقة عدة صور منها أن يمارس المكلف نشاطا خفيا إلى جانب نشاطه الأساسي، أو أن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في مناطق النائية ليصعب الوصول إليه، أو أن يقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير، ومن ذلك أسلوب الفوترة المزورة أو الغش في الرسم على القيمة المضافة أو خلق مؤسسات وهمية أو بأسماء مستعارة .[3]

3. **التحايل القانوني:**

يتمثل في تلك العملية التي تنصب على احداث وضعية قانونية مغايرة للوضعية الحقيقة، كإخفاء المداخل عن طريق عمليات صورية، وإعداد فواتير لعمليات شراء وبيع، بهدف الاستفادة من حق خصم الرسم على القيمة المضافة، ولتحقيق ذلك يلجأ المتهرب الى إقامة نظام تهرب مبنى على تسجيلات محاسبية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وتتمثل فيما يلي:[4]

1.3. التكييف الخاطئ لعملية قانونية: يعني هذا أن المكلف بالضريبة يقوم بتغيير شكل عملية قانونية حقيقية بشكل أخر يخضع لنظام جبائي اقل إخضاعا وأكثر امتيازا، ونضرب مثالا على ذلك انه قد يقوم المكلف بالضريبة مثلا بشراء استثمارات يتم تسجيلها على أنها أعباء، وبالتالي يسمح هذا الإجراء بتخفيض الربح في السنة الأولى عوض توزيع مبلغ الاستثمار على مدة حياته، كما انه كذلك يتم هذا النوع من الغش

---

[1] مشقق الحسين، بشيش عبد المالك، **إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر بين فعالية الآليات ومخاطر التهرب الضريبي**، دراسة حالة بمديرية الضرائب بالمسيلة، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 2، 2024، ص 114و115.

[2] مشقق الحسين، بشيش عبد المالك، مرجع سابق، ص 115.

[3] أحمد خيدل، زهيرة كيسي، **جريمة التهرب الضريبي**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد1 ،2021، ص 1056.

[4] شكلاط رحمة، **ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها**، مرجع سابق، ص83.

عند توزيع الارباح، فيتهرب المكلف من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي وهذا بتقديم هذه الأرباح في شكل أجور ومكافآت مع العلم ان بعض المكافآت معفاة من الضريبة.

2.3. تركيب عمليات وهمية: قد يقوم المكلف بتحرير فواتير وهمية تسمح له من دفع اقل قيمة للضرائب، فهذه الفواتير قد تسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة، الذي سيحسم من الرسم على القيمة المضافة الواجبة الأداء تجاه الخزينة، كما تسمح بتخفيض الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على

أرباح الشركات، وللإشارة يعتبر هذا النوع من الغش أكثر استعمالا.[1]

المطلب الرابع: آليات مكافحة الغش الضريبي

تعتبر الضريبة آداة مهمة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف منها مالية، اقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال أو عدم الالتزام بالواجب الضريبي له آثار سلبية على العديد من الجوانب خصوصا على الاقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، ومن أجل مكافحة ظاهرة الغش الضريبي تعمل الدولة أو السلطات المختصة باتخاذ إجراءات وأساليب صارمة ومن بينها:

أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر الغش الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة هذه الظاهرة، وذلك بمراعاة ما يلي:[2]

1. **تبسيط النظام الضريبي:** يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها ، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل ، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه ، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي .

2. **إرساء نظام ضريبي عادل:** يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

---

[1] دوداح رضوان، **طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2015، ص50.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص 162و 163.

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة؛
- شمولية الضريبة؛
- اعتدال معدل الضريبة؛
- تجنب الازدواج الضريبي،
- إعفاءات ضريبية مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

ثانيا: تحسين أداء الإدارة الجبائية

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والاجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفأ وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة مراقبة حسن أدائها، والتصريح بمجمل المداخيل الحقيقية مكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله.

ان الجهاز الاداري في الجزائر يتسم بقلة عدد. الموظفين، فيتطلب الأمر بالضرورة تدعيم الإدارة بالجانب البشري، لأن زيادة عدد المكلفين المستمرة تتطلب بالضرورة زيادة عدد الموظفين، فالمشكل لا يكون في العدد فقط، بل يتعداه الى المستوى التقني، ومدى التحكم في المعلومات والقوانين الضريبية، التي تجعل الموظف يتحكم أكثر في مهنته، ويكون أكثر كفاءة ونزاهة، وبالمقابل يجب توفير المناخ الملائم للموظفين من أجل الأداء الجيد لمهامهم عن طريق تحسين الإمكانيات المادية وتوفير أبسط الشروط، ومن أجل ذلك يجب اتخاذ الاجراءات التالية:[1]

1. **تحسين الامكانيات البشرية:** يجب على الدولة بهدف تفعيل الرقابة الجبائية أن تقوم بالإجراءات التالية:[2]

- تدعيم الادارة الجبائية بعدد كافي من الموظفين متخصصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد الموظفين بهدف تكثيف الرقابة الجبائية، وضرورة انتقائهم على أسس عملية وخلفية والتمتع بسلوك حضاري وأقدمية معقولة وكفاءة متخصصة ومؤكدة؛
- مراعاة مبدأ التخصص في الوظيفة لضمان الوصول الى نتائج حقيقية أثناء عملية الرقابة لسهولة معالجة الملفات وربح الوقت، وضرورة ترقية أخلاقيات المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي عن طريق تحسيس أعوان الادارة الجبائية بمسؤوليتهم وحقوقهم؛

[1] طورش بتاتة، **مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر مذكرة ماجستير** ، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة قسنطينة1، 2012 ص100-101.

[2] علام لينة، **آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر** ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016 ص124- 125.

- ضرورة تكوين المستمر عن طريق وضع برنامج دوري يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي، والتدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا لرفع كفاءة جهاز الرقابة، وفتح مراكز ومدارس كافية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات رقابية متخصصة.

2. **تحسين الامكانيات المادية:** ان الادارة الضريبية تعاني أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية في النقاط التالية:[1]

- تجهيز الادارة الضريبية بالإعلام الآلي وتعميمه، لأنه أصبح ضرورة حتمية بفرضها الواقع وهو لغة العصر، وذلك من أجل تسيير مختلف أعمال الادارة تلك المتعلقة بالإحصاء، والبحث عن المادة الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضريبة، وكذا يسمح بتحسين عمليات الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية الملفات المراد تطبيقها، وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتيالية، فأصبح الاعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي؛
- توفير مقرات ادارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر، لأنه في الوقت الراهن المقرات الـتي تتوفر عليها الادارة غير كافية، فمعظمها لا تحتوي على أدنى الشروط، كذلك نقص الصيانة الذي يؤدي الى اهتلاكها بسرعة، فكل هذا يؤثر على مردودية الادارة، مما يستلزم تجديد وبناء مقرات جديدة تليق بالإدارة الضريبية وكافية لتسهيل أدائها لوظائفها؛

- توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم.

3. **تنظيم الادارة الجبائية** : أما بالنسبة لإعادة تنظيم مصالح الإدارة الجبائية وتطويرها حتى تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 1990/06/23، المعلق بتنظيم الادارة المركزية لوزارة الاقتصاد وذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب، ومن جهة أخرى إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، كما تم إنشاء كذلك مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.

كل هذه التعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الضريبية وضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية، وهو التنظيم معمول به إلى يومنا هذا.

بالمقابل دخلت الإدارة العامة للضرائب في فترة انتقالية من إدارة أفقية التنظيم (مديرية التحصيل، مديرية المنازعات، مديرية المراقبة الجبائية، مديرية الوسائل العامة)، إلى إدارة عمودية التنظيم تعتمد على حجم نشاط المكلفين مقسمة كالآتي:[2]

[1] طورش بتاتة، مرجع سابق، ص102-103

[2] طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 104- 105.

1/ مديرية كبريات المؤسسات : هي مديرية لتسيير المؤسسات والشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار، والمؤسسات البترولية، والمؤسسات الأجنبية، ومقرها على مستوى الجزائر العاصمة.

2/ مركز الضرائب (CDI) : هي مراكز في طور الإنجاز على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المؤسسات والشركات المتوسطة والصغيرة، ومختلف المهن الحرة.

3/ المراكز الجوارية للضرائب (CPI) : هي كذلك في طور الإنجاز على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.

بالإضافة إلى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة، الكحول التبغ والفلاحة.

الهدف من إنشاء هذا التنظيم الهيكلي الجديد هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية، تحسين الخدمات، بإعطاء فعالية أكثر للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي...الخ من الأهداف.

إن هذا التنظيم الإداري الجديد لإدارة الضرائب هو نظام متبع في فرنسا، وعليه من أجل نجاحه وفعاليته يجب مراعاة اعتبارات كثيرة، لأن النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة لا تصلح للتطبيق، فهي تحتاج لفعالية عالية، لأن الهياكل الاقتصادية تختلف من دولة متقدمة إلى دولة نامية.

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات الموجهة نحو إضعا ف روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية ولتحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:[1]

1. **نشر الوعي الأخلاقي:** حيث أن تنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي واجب، قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا، لأنه بمثابة التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين، لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات والمجلات الدورية لاطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، أو الوسائل المسموعة والمرئية لإجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية.

2. **من جانب المكلف:** تتمثل فيما يلي:[2]

[1] بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، **تفعيل آليات مكافحة التهرب الضريبي**، مجلة الإبداع، المجلد 6، العدد 6، 2016، ص 329و330.

[2] عيسى سماعين، **ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)**، مجلة اقتصاديات شمل افريقيا، الجزائر، المجلد15، العدد2، 2019، ص 583.

- لابد من نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وإقناعه بالتزاماته الجبائية حتى يشعر بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء، وذلك من خلال القيام بحملات التوعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي ومستجداته؛
- لابد من العمل على تغيير بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة لدى المكلف بالضريبة كاعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، أو الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة، أو اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي لا يضر بالآخرين؛
- تكوين وإعلام المكلف وذلك بالتقرب إليه أكثر واطلاعه على مختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، عن طريق المطويات المجانية وكذا إنشاء مكاتب على مستوى، مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين بالضريبة؛
- لابد من ترقية الحوار مع المكلف بالضريبة وتحسين العلاقة بينه وبين إدارة الضرائب، من أجل كسب ثقته وكذا إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات الغش الضريبي، وذلك من خلال تبسيط إجراءات المنازعات مع إضفاء شفافية في حل مختلف المنازعات إضافة إلى احترام آجال المنازعات.

رابعا: تحسين الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على تعدد أشكال الرقابة وتنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية.[1]

1. الإطار القانوني للرقابة

نظرا لأهمية الرقابة الجبائية في النظام الجبائي، تحتاج الإدارة الجبائية الى مجموعة من الوسائل القانونية التي تقوم بحماية أعوانها عند ممارسة واجبهم، ولذلك منح المشرع الجبائي عدة حقوق الجبائية وهي كالتالي:

1.1. **حق الاطلاع:** استنادا على المواد من 45 إلى 62 من قانون الإجراءات الجبائية خصص المشرع الجزائري الحق لأعوان الإدارة الجبائية في الاطلاع على الوثائق الخاصة بالمكلفين ومراقبتها، حيث تنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية على " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات ". [2]

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص169.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 45، ص 30.

2.1. حق الرقابة: يتمثل حق الرقابة في مراقبة الإدارة الجبائية لمختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بمعطيات خارجية، حيث نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة".[1]

3.1. حق المعاينة والحجز: يمكن للإدارة الجبائية في حالة قرائن تدل على ممارسات تدليسية، أن تقوم بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، وحق المعاينة يكون للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة المفتش ويكونوا مؤهلين قانونا، كما تنص المادة 35من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو من يفوضه هذا الأخير".[2]

4.1. حق استدراك الأخطاء: يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية إعادة النظر في فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة، وطبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول.[3]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 18، ص9.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المواد 34و35، ص 20و21.

[3] شافعي عبدو، سلطاني سمير، **فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد5، العدد1، 2022، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ص308.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

بعد التطرق لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي، تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة الحالية من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الدراسات العربية

أولا: دراسة بو بكراوي خالد

دراسة بو بكراوي خالد " **تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**"، – **دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية الأغواط**–، قدمت الدراسة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الاغواط سنة 2022.

- انطلقت الدراسة من إشكالية: ماهي تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية؟
- وذلك بهدف دراسة وابراز المهام الموكلة للأعوان المحققون من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتبيان الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في المؤسسة، كذلك المعرفة الدائمة والمستمرة بقوانين التشريع الجبائي.
- تم اعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري، وذلك من خلال استعراض بعض المفاهيم الاساسية المتعلقة بموضوع الدراسة والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، للبحث دراسة حالة لمركز الضرائب لولاية الاغواط تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل واستخلاص النتائج المتوصل إليها من أهمها:

- نقص الوعي الضريبي المكلفين بالضريبة مما يؤدي الى مراقبة التصريحات؛
- تحديد الغرامات الجبائية على التصريحات لتفادي النقص والتأخير في التصريحات والتوجه نحو الالتزام بالتصريح.

- ولهذا فاقترحت الدراسة التوصيات التالية:

- جعل التصريحات الجبائية الالكترونية لتسهيل العملية على المكلفين بالضريبة؛
- القيام بإجراءات التحقيق المحاسبي في وقتها لكسب الوقت وتحديد الانحرافات؛
- وضع برامج اعلامية تساهم في زيادة الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة.

ثانيا: دراسة تبكيوت فاطمة، سماعيلي زهية

بعنوان" **دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبي"، – دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس** –، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة بومرداس، السنة الجامعية 2017.

- انطلقت الدراسة من إشكالية: ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المحاسبية؟ وما هو دوره في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين؟

- وذلك بهدف دراسة وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وتوضح الآثار الناتجة عنها والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، كذلك إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي وكشف التجاوزات القانونية في التصريحات الجبائية وكذا معرفة أهمية التحقيق المحاسبي ومساهمته في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة العمومية على مستوى ولاية بومرداس.

- انطلقت الباحثتان من الفرضية التالية" يلعب التحقيق المحاسبي دورا مهم في اكتشاف الغش والتهرب الضريبين، وكشف التجاوزات القانونية من خلال فحص مختلف التصريحات والوثائق المحاسبية، وهذه التجاوزات يتم على أساسها إعادة تقييم الوعاء الضريبي.

- تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالغش والتهرب الضريبين والإطار القانوني للتحقيق المحاسبي ومراحل إجراءه، ثم تم القيام بالدراسة التطبيقية المتمثلة في دراسة حالة بالاعتماد على المنهج التحليلي.

- توصلت الباحثتان إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- غياب الوعي والحس الضريبي لدى المكلف وعدم استقرار القوانين الجبائية، يؤدي به إلى الوقوع في بعض التجاوزات والأخطاء؛
- ارتفاع نسبة الضريبة وكثرتها هي أهم سبب يؤدي بالمكلف إلى اللجوء إلى أساليب الغش والتهرب الضريبيين؛
- النظام الجبائي الجزائري يعاني من نقص في إحكام القوانين التشريعية، بالإضافة إلى نقص في الإمكانيات البشرية والهياكل، ما أدى إلى ارتفاع نسبة التهرب والغش الضريبي، كما يبقى عاجز أمام النشاط الموازي غير مصرح به والذي يعتبر ثروة ضائعة للخزينة العمومية.

اما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر والدراسة الحالية فهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات العربية

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
بوبكراوي خالد، 2022	هدفت هذه الدراسة إلى إبراز إجراءات وتقنيات التحقيق المحاسبي ضمن إطار الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي القائم، وذلك من خلال التحقيق المحاسبي الذي يعتبر شكل من أشكال الرقابة الجبائية.	في هذه الدراسة تم تسليط الضوء على الرقابة الجبائية وأهميتها وأشكالها ومن بين أشكالها تم التطرق إلى التحقيق المحاسبي وتقنياته، فلم يتم التطرق إلى الغش الضريبي على عكس الدراسة الحالية.	تحليل وإبراز أهمية الرقابة الجبائية، تم فهم مختلف إجراءات وتقنيات التحقيق المحاسبي التي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي تشمل التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، وإبراز مهمة الرقابة.
تبكيوت فاطمة، سماعيلي زهية، 2017	في هذه الدراسة تم التطرق الى توضيح مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، ودوره في مكافحة التهرب والغش الضريبي، حيث تم تسليط الضوء على أن التحقيق المحاسبي دور فعال في اكتشاف الغش والتهرب الضريبي، وبالتالي تحقيق مداخيل اضافية للخزينة العمومية وتحسين الأداء الضريبي.	تناولت هذه الدراسة دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبي، عكس الدراسة الحالية التي تناولت فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي. تمت هذه الدراسة في الفترة 2017 بينما الدراسة الحالية في 2025.	تحليل وفهم التحقيق المحاسبي على أنه آلية للحد من الغش الضريبي وتحسين الأداء الضريبي.

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على مقارنة الدراسة الحالية بعدد من الدراسات السابقة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا- دراسة BOUMEDIENE Mohamed Amine, BOUSSIS Anise:

Evaluation de l'efficacité de contrôle fiscal des documents Comme mécanisme de lute contre l'évasion fiscal– cas de CDI Tiaret-, mémoire fin d'étude en Vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité, option : finance d'entreprise ،Université Mouloud Mammeri de Tizi Ouzou, 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى فعالية الرقابة على المستندات كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، بمركز الضرائب تيارت للفترة الممتدة من سنة 2018 إلى غاية 2021 ومن أجل تقييم سيرورة الرقابة على المستندات تم استخدام مؤشرات التغطية، النجاعة والتسيير بغية تجديد نقاط القوة والضعف، فقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- عدم توفر الإمكانيات المادية والبشرية الكافية لتنفيذ الرقابة بشكل فعال؛
- يعاني النظام الضريبي الجزائري من عدم استقرار في قانونه التشريعي، مما يؤدي إلى تأخير تحصيل الإيرادات من دافعي الضرائب؛
- ضرورة تطبيق العقوبات الصارمة المنصوص عليها في القوانين الجزائرية على المخالفات الضريبية للحد من حالات التهرب الضريبي والاحتيال مما يؤدي إلى تطبيق رقابة ضريبية فعالة؛
- ضرورة تسريع تنفيذ مشروع التحديث من خلال بناء هياكل إدارية ذات بنية تحتية جيدة لمواكبة التطورات العالمية في سياق تحسين خدمات الإدارة العامة.

ثانيا- دراسة Dr. AHMED GAID Noureddine

Les nouvelles approches de lutte contre la fraude fiscale (Cas de l'Algérie) Dr. AHMED GAID Noureddine Journal d'études économiques et financières Université Alwadi (Numéro 6 et volume 1),2013.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مفهوم الغش الجبائي وما هي الإجراءات الرقابية التي قامت بها الإدارة الجبائية الجزائر، من أجل الحد من هذه الظاهرة على المستوى التشريعي والتنظيمي بما في ذلك من حيث تنظيم أدوات التحكم، أساليب وإجراءات الاختيار، وتداول واستخدام المعلومات والامتثال للضمانات لمكلفي الضرائب، من أهم النتائج المتوصل إليها يتعين على الإدارة الجبائية إعادة النظر في الضريبة تنظيميا ليس فقط في الشعور اللامركزية تدريجيا وزيادة الانفتاح على مكلفين بالضريبة ولكن أيضا من خلال تعزيز مواردها البشرية والمادية، وإعادة تحديد مؤهلات الموارد البشرية العاملة في داخلها، بما في ذلك عبر التدريب والتكوين المستمر حتى نقيم علاقة فريدة من نوعها مع الشركاء التجاريين، وبالتالي للحد من التهرب الضريبي، فمن الضروري إجراء إصلاحات جذرية في جميع المجالات، تنفيذ هذه الإصلاحات من خلال إصلاح الخطوط الفنية التابعة للإدارة الضريبية، تليها الإصلاح التشريعي لتنسيق وتبسيط الإجراءات الضريبية. وأخيرا، يمكن إدخال الإصلاحات المؤسسية تعزيز الهياكل التنظيمية ونظم الإدارة.

الجدول رقم (3): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
BOUMEDIENE Mohamed Amine, BOUSSIS Anise ,2022	من خلال هذه الدراسة تم التطرق إلى كيفية تطبيق الرقابة على المستندات كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.	في هذه الدراسة تم استخدام مؤشرات التغطية الناجعة والتسيير بغية تحديد نقاط القوة والضعف من أجل تقييم سيرورة الرقابة	التعرف على مؤشرات التغطية الناجعة والتسيير التي تم استخدامها في تحليل الرقابة على المستندات.
Dr. AHMED GAID Noureddine,2013	تم تسليط الضوء في هذه الدراسة على الغش الضريبي واجراءات الرقابية للحد من هذه الظاهرة	من خلال هذه دراسة تم تطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر واكتشاف المقاربات الحديثة التي يمكن أن تساهم في تحسين فعالية النظام الضريبي في الجزائر.	التعرف على مختلف التوصيات التي تساعد في تحسين النظام الضريبي الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على مقارنة الدراسة الحالية بعدد من الدراسات السابقة.

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل تطرقنا الى عرض الأسس النظرية لكل من التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية والغش الضريبي، كما قمنا بتحليل الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة للاستفادة العلمية منها خاصة من أوجه التشابه، وخلق القيمة المضافة اعتمادا على أوجه الاختلاف.

عليه نستخلص أن الإدارة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي تقوم بمحاربة الغش الضريبي، بمختلف الطرق والوسائل المحاسبية والقانونية، والتأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

فالتحقيق المحاسبي يعطي صورة فعلية للمؤسسة ومدى اكتشاف الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين، وعلى هذا سنحاول اسقاط ما تطرقنا اليه في الفصل النظري على دراسة ميدانية التي كانت بمديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج.

الفصل الثاني: الجانب التطبيقي لمدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي

تمهيد

تعتبر فعالية التحقيق المحاسبي إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهداف الرقابة الجبائية، والتي يكمن محورها الأساسي في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة الغش الضريبي، لأنها تنهك حقوق الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة.

من أجل تدعيم دراستنا قمنا بالتطرق إلى دراسة حالة تطبيقية والتي تحصلنا عليها من مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج، لتسليط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، الذي سنكشف من خلاله عن مدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي.

لذا سنتطرق من خلال هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

المبحث الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

المبحث الثالث: استبيان

المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

تقوم الادارة الجبائية بتحسين الخدمة المقدمة بهدف إنشاء مرونة وتعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين، حيث تم إنشاء طرق جديدة تسهل على المكلفين القيام بتصريحاتهم الضريبية وكذا تسديد الضرائب، تتمثل هذه الطرق في مراكز الضرائب على مستوى الوطن كوسيط للتواصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

حيث سنتطرق في هذا المبحث عن تعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج وتحديد مهامه وهياكله الواردة في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الذي ينظم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها ومهامها.

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج ومهامه

يعتبر مركز الضرائب من الهياكل المستحدثة للإدارة الجبائية، حيث يتكفل بمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين لمجال اختصاصه، ويمثل هذا المركز بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد فقط تم افتتاح مركز الضرائب النموذجي للرويبة سنة 2009، ليليها افتتاح عدة مراكز أخرى منها مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج.

1- التعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

هو مصلحة خارجية للإدارة الجبائية تابعة لمديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج، حيث يقع المركز بالحي الإداري المكافحين، فقد تم إنشاءه بتاريخ 2012/12/02، ويضم حاليا 83 عاملا موزعين على مختلف مصالح المركز ويعالج المركز 9000 ملف جبائي حاليا.

2- مهام مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

تنحصر مهام مركز الضرائب في المجالات التالية:

2-1- مجال تسيير الوعاء الضريبي :

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التحصيل مع معاينتها والمصادقة عليها.

2-2- مجال التحصيل :

- تتكفل مراكز الضرائب بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

3-2- مجال الرقابة :

- البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها، كما أنها تقوم بممارسة الرقابة على التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات لدى المكلفين وتقييم نتائجها.

4-2- مجال المنازعات :

- دراسة شكاوى المكلفين ومعالجتها؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تسديد قروض الرسوم.

5-2- مجال الاستقبال والإعلام :

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المتعلقة بالوعاء خاصة تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- تنظيم المواعيد وتسييرها؛
- تنشر المعلومات والمستجدات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثاني: هيكل مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

يتضمن مركز الضرائب ضمن هيكله التنظيمي (03) مصالح رئيسية ومصلحتين تسمى بمصالح الرئيس وقباضة

1- المصالح الرئيسية :

1-1-المصلحة الرئيسية للتسيير :

وهي مكلّفة بالقيام بالوظائف التالية:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسات الأولية للاحتياجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للمصادقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة لبرنامج الرقابة اعتمادا على المستندات أو المراجعة المحاسبية؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الإشغال مع المصالح الأخرى والحرص على انسجامها؛

تنظّم هذه المصلحة الرئيسية ضمن (05) مصالح فرعية وهي:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2-1 المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث :

تقوم بالأدوار التالية:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عملية الرقابة وإنجازها مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

وتنظّم هذه المصلحة في (04) مصالح فرعية وهي:

1-2-1 مصلحة البطاقات والمقارنات :

هذه المصلحة مكلفة المهام ومن بينها كالتالي:

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2-2-1مصلحة البحث عن المادة الضريبية :

تنحصر مهام هذه المصلحة في:

- إعداد برامج دورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تفعيل حق الاطلاع؛
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج الرقابة انطلاقا من المعلومات المجمعة.

3-2-1 مصلحة التدخلات :

تعمل هذه المصلحة في شكل فرق وهي مكلّفة بالأدوار التالية:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تفعيل حق التحقيق وحق الزيارة والرقابة، وكذا إنجاز المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة والعمل على مراقبتها وتحصيلها؛
- اقتراح ملفات المكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم.

4-2-1مصلحة الرقابة :

تعمل هذه المصلحة في شكل فرق وتنحصر مهامها في:

- إنجاز برامج الرقابة على أساس المستندات والرقابة في عين المكان؛
- إعداد إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج الرقابة وتقييم مردودها.

3-1- المصلحة الرئيسية للمنازعات :

مكلّفة بالأدوار التالية:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات او غرامات أو عقوبات قررها المركز؛

- متابعة القضايا النزاعة المقدمة إلى الجهات القضائية.

تنظّم المصلحة الرئيسية للمنازعات في (03) مصالح فرعية وهي:

1-3-1 مصلحة الاحتجاجات :

تكلّف مصلحة الاحتجاجات بالقيام بالمهام ومن بينها كالتالي:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة من المصدر.

1-3-2 مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية :

تكلف هذه المصلحة لاسيما بالمهام التالية:

- دراسة الطعون التّابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن الإعفاءين؛
- متابعة قضايا الطعون بالاتصال مع المصلحة المعنية على مستوى المديرية الولائية للضرائب فيما يخص الطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

1-3-3 مصلحة التبليغ والأمر بالدّفع :

ويكمن دور هذه المصلحة من بينها كالتالي:

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

2- مصالح الرئيس :

يندرج ضمن مصالح الرئيس لمركز الضرائب مصلحتين:

- مصلحة الاستقبال والإعلام؛
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

3- القباضة :

تكلف لاسيما بما يأتي:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

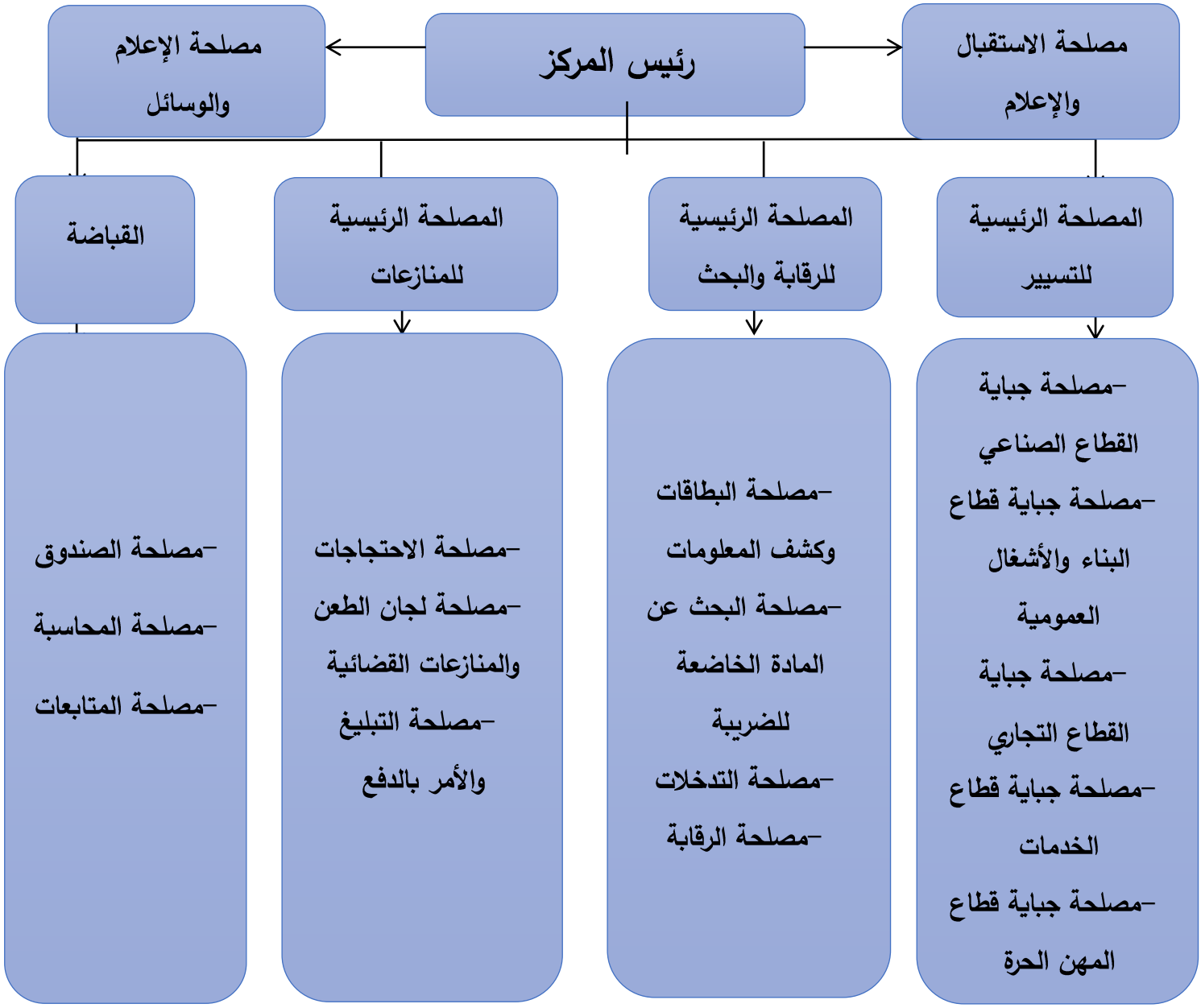
وتضم القباضة (03) مصالح:

- مصلحة الصندوق؛

- مصلحة المحاسبة؛
- مصلحة المتابعات.

وحسب التقسيم السابق فإن الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب يكون كالآتي:

الشكل (2): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب المتحصل عليها بتاريخ 2025/04/26 بمصلحة الرئيسية للرقابة لولاية برج بوعريريج.

المبحث الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

تتم عملية التحقيق المحاسبي وفق قواعد القانونية، حيث لهذه العملية مهام أساسية تقوم بها الإدارة الجبائية لتوفير الشروط اللازمة، وتعتبر الاجراءات دليل المحقق لمعرفة الشخصية الجبائية ووضعيته وتحديد الملفات المقدمة للمراقبة، وبذلك تمر عملية التحقيق المحاسبي بعدة مراحل وهذا ما سيتم التطرق إليها في المطلب الأول أما المطلب الثاني يشمل دراسة حالة تطبيقية عن مؤسسة.

المطلب الأول: إجراءات عملية التحقيق المحاسبي

تسير عملية التحقيق المحاسبي وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من قبل الإدارة الجبائية، حيث توضح التزامات المكلفين بالضريبة وحقوقهم خلال فترة التحقيق.

الأعوان المكلفين بالتحقيق المحاسبي:

استنادا على المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تنص المادة على أن" كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة المفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق، فيما يخص التصريحات الجبائية ".[1]

المدة الخاضعة للتحقيق المحاسبي:

استنادا على المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية أنه في الحالة العامة تعد تصريحات السنوات الأربع الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية، المداخيل والأرباح يمكنها أن تكون محل الرقابة.[2]

الفرع الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق

بعد قيام رئيس الفرقة بتوزيع الملفات الخاصة بالمكلفين محل التحقيق، يقوم أعوان المحققين بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من أجل القيام بالأشغال التمهيدية التي تساعدهم في عملية التحقيق وإعداد الإشعار بالتحقيق وتحديد مكان إجراء عملية التحقيق.

أولا: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق

بعدما يتأكد العون المحقق من توفير اللوازم التي يستخدمها في آداء مهمته تأتي عملية الانطلاق في التحقيق بالإجراءات الأولية المتمثلة في:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 20-2، ص11.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 39 ص28.

1. سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف:

يقوم العون المحقق القيام بالأشغال التمهيدية، أي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة الخاضع لعملية التحقيق من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف قبل القيام بأي تحقيق، حيث يتضمن جميع الوثائق والبيانات وكل التصريحات المتعلقة بالمكلف التي تساعدهم في عملية التحقيق.

2. الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن إجراء تحقيق دون إعلام المكلف محل التحقيق بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (20) يوم اعتبار من تاريخ استلام الإشعار من أجل تحضير جميع الوثائق المحاسبية.

أما فيما يخص مضمون هذا الإشعار فهو محدد عن طريق التشريع، ويحتوي هذا التصريح على البيانات التالية:

- معلومات خاصة بالمكلف (لقب واسم المكلف، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي)؛
- تاريخ إرسال الإشعار؛
- تاريخ وساعة أول تدخل؛
- السنوات محل التحقيق؛
- الحقوق والضرائب والإتاوات المعنية بعملية التحقيق؛
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها؛
- الإشارة بشكل صريح إلى حق المكلف محل التحقيق في الاستعانة بمستشار من اختياره؛
- ألقاب واسماء ورتب المحققين.

كما تحتوي الصفحة (02) من هذا الإشعار من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية وتتعلق بما يلي:

– مدة التحضير والمحددة ب (20) ايام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛

– يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق في الحالات الأخرى (9) أشهر بعين المكان.

كما يجب أن يرفق الإشعار بالتحقيق " بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة "، وهو عبارة عن كتيب يبين للمكلفين الخاضعين للرقابة بإيجاز مجموعة القواعد الضريبية العامة والمطبقة أثناء التحقيقات المحاسبية، كما يبين لهم مجموعة الحقوق والضمانات الممنوحة لهم وكذا الواجبات الملزمون بأدائها.

ثانيا: ملء استمارة التحقيق المحاسبي

وبعد إرسال الإشعار بالتحقيق يقوم الأعوان المحققون بملء الاستمارات استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي، والتي من شأنها أن تساعدهم في عملية التحقيق وتمكنهم من التعرف أكثر على المكلف محل التحقيق من خلال دراسة ملفه الجبائي، وتفعيل حق الاطلاع لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات.

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

على المحقق خلال هذه المرحلة إعداد وتقديم مجموعة من الكشوفات كوثائق ثبوتية من بينها ما يلي:[1]

- **كشف مقارنة بين الميزانيات:** تحتوي هذه الوثيقة على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية لأربع سنوات غير متقادمة، وذلك أنها تسمح بتقدير تغيرات حسابات الميزانية، واختفاء أو ظهور حسابات جديدة في حسابات المكلف بالضريبة، تزايد وتطور إهتلاكات حركة القروض الخاصة بالمكلف بالضريبة.

-**كشف مقارنة حسابات النتائج:** هذا الكشف عبارة عن مجموعة من جداول حسابات النتائج لكل السنوات التي خضعن للرقابة، وبناءا على هذه الكشوفات بفحص المحقق حسابات النتائج للجداول والتي تسمح له من تقييم تطور رقم الأعمال، القيمة المضافة والربح الصافي لكل سنة، كما يقارن الأرباح الإجمالية والصافية للسنوات التي لم تتقادم مع رقم أعمالها، اكتشاف التغيرات غير العادية لبعض بنود التكاليف والمصاريف.

ثالثا: القيام بالبحوث الخارجية:

قصد الالمام بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة محل التحقيق، وبهدف جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات التي يمكن أن تسهل من عملية التحقيق، يعتمد المحقق إلى اجراء بعض البحوث الخارجية خاصة فيما يتعلق ب:

الممولين، الزبائن، البنوك، الادارات العمومية، وذلك باستغلال حق الاطلاع كما سبقنا وأن أشرنا الى ذلك.[2]

الفرع الثاني: المرحلة الميدانية للتحقيق المحاسبي

بعد انتهاء المحققون من الاجراءات التمهيدية والتحقق من التسجيل المحاسبي للمعلومات المحاسبية، لينتقل بعدها المحققون بمرحلة جديدة في التحقيق حيث تتمثل هذه المرحلة في أول تدخل للمحققين في عين المكان، ليقوم بعدها المحققون بفحص الوثائق المحاسبية من ناحية الشكل والمضمون.

أولا: الاتصال الأولي مع المكلف بالضريبة:

بعد استنفاذ أجل التحضير الممنوح للمكلف، تأتي مرحلة بداية التحقيق كمرحلة موالية لمرحلة الإعلام والاتصال، حيث تشهد هذه المرحلة أول تدخل للمحققين في عين المكان برفقة رئيس الفرقة، وذلك من خلال

---

[1] زعزوعة فاطمة، **الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة** ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان 2013 ص136/137.

[2] مغنى ناصر، **دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، 2010، ص119.

زيارة مقر المؤسسة بهدف معاينة النشاط وتقييم لوازم الاستغلال، مع العلم أن تاريخ وفترة الاجتماع بالمكلف مذكور مسبقا في الإشعار بالتحقيق. طبقا للمواد 20-1 و20-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

بعد المعاينة يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين مع توفير مكتب ملائم لقيامهم بعملية التحقيق لأنه يجب أن تتم عملية التحقيق بعين المكان، أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة حسب المواد 20-1و20-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

ففي حالة طلب صريح من المكلف بالضريبة لدى المصالح الضريبية من أجل قيام المحققين بالفحص في مكاتبهم، فيجب على المكلف أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة.[1]

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

بعد تسليم للمحققين جميع الوثائق المحاسبية والدفاتر لإجراء فحص شامل، ويتم ذلك عبر مراحل محددة وتكون عبر مرحلتين:

1. **فحص المحاسبية من حيث الشكل:**

إن التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل تتمثل في الفحص والمعاينة المادية للوثائق والدفاتر الموضعة للرقابة، أي التأكد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية:

- **المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنظمة:** يجب أن تحتوي محاسبة المكلف على دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، دفترا كبيرا ودفتر الجرد المنصوص عليها في المواد من 09 الى12 من القانون التجاري الجزائري، والقانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25/ 11/ 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وتتخلص هذه الدفاتر فيما يلي:
  - الدفتر اليومي وتسجل فيه حركات أصول وخصوم الأموال الخاصة والأعباء ومنتجات المؤسسة؛
  - الدفتر الكبير ويتضمن مجموع حركات الحسابات خلال فترة معينة؛
  - دفتر الجرد وتنقل فيه الميزانية وحساب النتائج الخاصة بالمؤسسة.

بالإضافة الى الوثائق التبريرية لحل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة...الخ، والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير. تحفظ هذه الدفاتر أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الثبوتية لمدة (10) سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.[2]

---

[1] الجمهورية الج زائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 20-1 و20-3 ص11/ 12.

[2] بن صفي الدين أحلام، **الرقابة الجبائية** ، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2016، ص36/35.

- **المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:** نقصد بهذا أن المحقق يجب أن يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناءا على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعلى المحقق أن يتأكد التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصداقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة الى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة على المحقق أن تستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تديليسة، يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة.[1]

- **المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:** تكون المعلومات المحاسبية مقنعة اذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبة عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب ان تكون مدعمة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور...، إضافة الى ذلك فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق لجرد البضائع والسلع أو الأشغال الجارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع رفضها بسبب ذلك. [2]

2. التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون:

يقصد به قيام المفتش المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية والمالية، وذلك من خلال التركيز على الفحص الدقيق لحسابات: المبيعات، المشتريات، التكاليف والمخزونات، الاستثمارات، الحقوق،

الأموال الخاصة، وحسابات النتائج، باعتبارها أهم العناصر التي يمكن أن يستند اليها المكلف في تخفيض وعائه الضريبي وتهربه من دفع التزاماته الجبائية.[3]

يسعى المحقق في إطار عملية التحقيق الى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة، ومن أهم هذه النقاط:[4]

---

[1] محمد الهادي ضيف الله، هشام لبزة، سليمان عتير، مرجع سابق، ص207.

[2] سليمان عتير، مرجع سابق، ص131.

[3] لكصاسي ابراهيم، بوعزة عبد القادر، مرجع سابق، ص، 298.

[4] مراد كواشي، جمعة شرقي، **مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مجلة الآفاق لدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد1، الجزائر، 2017، ص170.

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- تسجيل مشتريات وهمية " بوجود فاتورة أو عدم وجودها"؛
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- التحقق من قيمة فواتير البيع؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات؛
- التأكد من الوجود المادي للتثبيتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- الحركة التي تعترض لها التثبيتات من شراء، تنازل، إعادة تقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك؛
- فحص اهتلاكات التثبيتات والتأكد من مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛
- الزبائن والموردين " عددهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم؛
- فحص جميع التكاليف والمصايف المحتسبة، والتأكد من موضوعتيها ومقارنتها بالواقع؛
- فحص جميع الايرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الايرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا.

الفرع الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي

بعد التحقيق المحاسبي للدفاتر المحاسبية شكلا ومضمونا، وتمكن المحقق من استخلاص نتيجة الرفض أو القبول المحاسبة، يقوم في النهاية بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي حيث يرسل إشعار التبليغ الأول والنهائي.

أولا: نتائج التحقيق

من خلال إجراءات العملية والفحص الدقيق للحسابات السابق ذكرها يقوم المحقق من استخلاص نتيجة الرفض أو قبول المحاسبة، بحيث في كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة، حيث يوضح التجاوزات المكتشفة ويشرح الإجراءات المتخذة لتصحيحها.

1. **قبول المحاسبة:**

يمكن أن يأخذ قبول المحاسبة شكلين: [1]

- قبول تام للمحاسبة
- قبول نسبي للمحاسبة

1.1. **قبول تام:** يكون القبول التام للمحاسبة عندما تكون منتظمة من حيث الشكل، ومدعمة بكل الوثائق والمستندات التبريرية إذ لا توجد تقويمات جديدة للأسس الخاضعة للضريبة.

[1] دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 119و120.

2.1. **قبول نسبي:** يكون قبول المحاسبة نسبيا في حالة وجود بعض الأخطاء والتجاوزات التي لا تفقد المحاسبة مصداقيتها، وبالتالي تلجأ الإدارة الجبائية إلى الإجراءات التناقضية حيث يعلم المحقق المكلف بالأسس الجديدة الخاضعة للضريبة، عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ويمنح للمكلف مهلة 40 يوما من أجل الرد على اقتراحات الإدارة الجبائية.

2. **رفض المحاسبة:**

في بعض الأحيان قد تتم رفض المحاسبة بعد التحقيق وذلك عندما:[1]

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.
- غياب كلي أو جزئي للفواتير والوثائق التبريرية أو وجود فواتير غير مطابقة لما ينص عليه القانون، فيستلزم في كل الحالات أن تحمل الوثائق التبريرية بعض المعلومات الضرورية كالتاريخ، طبيعة العملية، اسم الزبون أو المورد، الكمية والقيمة.[2]

ثانيا: إعادة تشكيل رقم الأعمال (القاعدة الخاضعة)

بعد انتهاء العون المحقق من عمليات التحقيق ويتبين أن المراقبة التي أجريت لا جدوى منها بالتالي تكون غير مقبولة فيلجأ المحقق إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة ومن بين أهم الطرق نجد:[3]

1. **إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس عناصر الكمية:** يلجأ المحقق لهذه الطريقة لسهولتها ولأنها تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية، ماعدا المهن الحرة ومقاولي الأشغال العمومية والمؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تحدد بسرعة.
2. **إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الإيرادات:** فمن أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق يتعين فتح حساب مالي، والذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 43، ص29.

[2] دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 120.

[3] بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص 64/63.

3. **إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة:** ففي المؤسسات الأشغال العمومية تشكل الفوترة قاعدة في حساب الضرائب المباشرة وتؤدي هذه العملية إلى مراجعة الأرصدة وتسبيقات الزبائن من جهة، والفواتير والتحصيلات المصرح بها من جهة أخرى.

ثالثا: نهاية التحقيق:

عند الانتهاء من عملية التحقيق، يقوم المحقق بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي، حيث يرسل إشعار بتبليغ النتائج الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يتم إعداد التقرير النهائي في وثيقة يتم من خلالها ختم التحقيق.

1. **إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق:**

تلتزم الادارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بالنتائج حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

1.1. **الإبلاغ الأولي:**

يكون من خلال ارسال اشعار بالنتائج مع اشعار بالاستلام، ويجب أن يكون هذا الاشعار مفصلا ومعللا بالقدر الكافي بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أيضا إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة تقييم بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها.

وللمكلف بالضريبة أجل (40) يوم لتقديم ملاحظاته أو قبول بالتسوية، ويعتبر عدم الرد في هذا الأجل قبولا ضمنا من طرف المكلف.

2.1. **الإبلاغ النهائي:** عند إرسال الإبلاغ الأولي المكلف هناك حالتين يمكن أن تحدث:

- **الحالة الأولى:** بعد انتهاء المدة القانونية (40) يوم، ولم يرد المكلف على الاشعار فإن الأسس المعدلة تبقى كما هي لأن عدم الرد يعتبر قبولا ضمنيا من المكلف.
- **الحالة الثانية:** إذا المكلف يرد في المدة القانونية عن طريق ملاحظاته وتوضيحات مبررة واعتراضاته على الأسس المحددة، وبعد الدراسة يقرر المحققون بقبولها أو رفضها ففي حالة القبول يتم ابلاغ المكلف بالقرار عبر التبليغ النهائي الذي يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد، أما في حالة قبول المكلف للتعديلات لأسس الجديدة للضريبة حيث تعتبر موافقة صريحة وتصبح الأسس أساسا لفرض الضريبة نهائيا. ولا يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض عليها.

2. **كتابة تقرير نهائي**

يتم إعداد التقرير النهائي التي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة، والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام

التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة، الإجراءات المنصوص عليها وكذا تقسيم نتائج التحقيق. وتوضع نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي.[1]

المطلب الثاني: دراسة الحالة بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

قامت مصلحة الضرائب متمثلة في المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة، والمصلحة الرئيسية للتسيير بإعداد البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية في محاسبة المكلفين التابعيين لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج تحت إشراف رئيس مركز الضرائب، تمت الموافقة على قائمة المكلفين بالضريبة الذين شملهم البرنامج، بعد التصديق عليها تم تحويلها إلى المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة لتنفيذها بواسطة المحققين الجبائيين التابعين لمصلحة الرقابة.

الفرع الأول: بداية التحقيق

بعد ما قام رئيس الفرقة بتوزيع المهام على أعوان المحققين، قاموا هؤلاء بسحب الملف الجبائي الخاص بشركة **SARL ALPHA للاستيراد** من المصلحة الرئيسية للتسيير من أجل القيام بالأشغال التمهيدية التي تساعدهم في عملية التحقيق وإعداد الإشعار بالتحقيق وتحديد مكان إجراء عملية التحقيق.

أولا: الأشغال التمهيدية للتحقيق المحاسبي

بعد ما قام المحققون بسحب الملف الجبائي للشركة وجب القيام بالأعمال التمهيدية من أجل استغلال المعلومات المتوفرة لديهم والتي تمثلت في:

1- التعريف بالمكلف محل الدراسة

- الاسم واللقب: SARL ALPHA للاستيراد؛
- نوع الشركة: شركة ذات مسؤولية محدودة (شخص معنوي)؛
- تاريخ إنشاؤها:2019/5/10؛
- مقر الشركة: برج بوعريريج؛
- النشاط: استيراد البيع على الحالة؛
- رقم التعريف الجبائي: يتكون من عشرين (20) رقم.

2- تحديد النظام الجبائي للمكلف محل الدراسة

حيث أنه يخضع للنظام الربح الحقيقي باعتباره يزاول نشاط الاستيراد، وأنه يخضع للضرائب والرسوم التالي:

[1] سعاد ملاح، **الرقابة الجبائية في الجزائر** ، الملتقى الوطني، مداخلة بعنوان قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015، ص 19.

- الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) بالنسبة لرقم الأعمال المقبوض، حيث أن الحدث المنشئ لهما هو التسليم القانوني والمادي؛
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛
- الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (IRSM).

ثانيا- الإشعار بالتحقيق المحاسبي:

بتاريخ 2024/6/03 قام أعوان الضرائب الممثلين:(س، ب) مفتش قسم، (خ، م) برئاسة رئيس الفرقة السيد (أ، ب) بإرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة رقمxx يخص الشركة **SARL ALPHA (الملحق رقم 01)** والتي تنشط بمجال استيراد البيع على الحالة، مبلغين مسير الشركة بما يلي:

1- بتاريخ وساعة أول تدخل والذي وافق 2024/6/26 على الساعة العاشرة (10) صباحا قصد التحقيق بعنوان السنوات المالية 2020، 2021، 2022، 2023، لمجمل التصريحات الجبائية والعمليات المرجح فحصها والمتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم المذكورة في الإشعار، والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على أرباح الشركات؛

2- وجوب وضع تحت تصرف المحققين الوثائق المحاسبية والوثائق الثبوتية، وفي حالة مسك المحاسبة بأنظمة الإعلام الآلي كافة المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية؛

3- إمكانية الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته يرافقه أثناء عملية التحقيق للاستشارة أو الإنابة عنه، كما أن مدة التحقيق يجب ألا تتجاوز 9 أشهر حسب رقم الأعمال المصرح به للشركة المعنية بهذه العملية في عين المكان. كما يحتوي الإشعار على أسماء وألقاب رتب المحققين، وفي حالة ما إذا تم تغيير المحقق يجب على الإدارة اعلام المكلف بالضريبة بهذا التغيير.

- يتم تسليم المكلف نسخة من الإشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف مقابل إشعار بالاستلام **(الملحق رقم2)** مع تذكيره بضرورة تحضير الوثائق المحاسبية في أجل أقصاه 20 يوم طبقا لما نص عليه من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية؛
- بعد تسليم الإشعار وأثناء المهلة (20) يوم أي قبل تسليم الوثائق المطلوبة في الإشعار يقوم المحقق بفحص ودراسة ملف الجبائي ويقوم بالأعمال التالية:
  - تفحص التصريحات الدورية الشهرية والسنوية وكشوفات المعلومات الواردة.
  - إعداد كشف حسابات الميزانية **(الملحق رقم 3)** وكشف محاسبة **(الملحق رقم4)**
  - إرسال طلب معلومات ذات طابع جبائي **(الملحق رقم 5)** للحصول على معلومات من موردي وزبائن الشركة لاستغلالها لاحقا.

ثالثا: التدخل الأولي

بعد الانتهاء المدة القانونية 20 يوم من ارسال الإشعار بالتحقيق، يحين أول تدخل بعين المكان بتاريخ وساعة المذكورين أعلاه في الإشعار والقيام بمعاينة العناصر المادية، إضافة إلى حالة الوثائق المحاسبية (معاينة الوسائل الانتاج، معاينة مادية للمخزون، معاينة وجود الوثائق المحاسبية)، وكنتيجة لهذا الإجراء يتم إعداد محضر المعاينة **(الملحق رقم6)** من طرف المحققين ويتضمن هذا المحضر رقم التعريف الجبائي للمكلف واسمه ولقبه، إضافة إلى أسماء وألقاب ورتب المحققين مع ذكر يوم وسنة المعاينة وعند نهاية المعاينة يتم قفل المحضر مع دعوة المكلف أو ممثله من أجل الاطلاع على المحضر وامضائه وتسلم نسخة منه الى المكلف ويقفل بإمضاء المكلف والمحققين.

رابعا: تحديد مكان التحقيق في المحاسبة

أعرب مسير الشركة عن قبوله باستقبال المحققين بعملية التحقيق في الدفاتر الخاصة بنشاطه بعين المكان، أي في مقر الشركة وفق ما نصت عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: مجريات عملية التحقيق في المحاسبة

بعد انتهاء المحقق من الاجراءات التمهيدية والتحقق من التسجيل المحاسبي للمعلومات المحاسبية، يتعين على المحققين إعداد وثيقة بداية عمل في التحقيق **(الملحق رقم 7)**، حيث تعتبر هذه الوثيقة كدليل بداية عملية التحقيق، لينتقل بعدها المحققون بمرحلة جديدة في التحقيق تتمثل في فحص الوثائق المحاسبية من ناحية الشكل والمضمون.

أولا: فحص المحاسبة من حيث الشكل

قام المحققون بمراقبة الوثائق المحاسبية التي وضعت تحت تصرفهم والمتمثلة في:

- الدفاتر القانونية وهي دفتر الجرد ودفتر اليومية؛
- ملفات الاستيراد؛
- فواتير الشراء؛
- الوثائق الثبوتية التي تخص المصاريف العامة؛
- الكشوفات البنكية؛
- اليوميات المساعدة (الصندوق، البنك، المشتريات، المبيعات، العمليات المتنوعة)؛
- كشف تفصيلي للمخزون (الكمية وسعر التكلفة)؛
- جدول خاص بالاهتلاكات مع تقديم الفواتير الخاصة باقتناء الاستثمارات، والبطاقة الرمادية الخاصة بوسائل النقل التي تمتلكها الشركة...الخ، ومن خلال المعاينة والفحص المادي لها توصلوا الى أن مسكها مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في المواد 09، 10، 11 من القانون التجاري.

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

قام المحققون بفحص عميق لمحاسبة الشركة محل التحقيق حيث دققوا في القيود المحاسبية وتأكدوا من مدى مطابقتها مع مبادئ النظام المحاسبي المالي (scf) ، ومدى صحتها مقارنة بالوسائل المادية والثبوتية المقدمة، كما قاموا بالتأكيد من مدى احترام الشركة للالتزاماتها الضريبية تجاه مصلحة الضرائب والتأكد من احترامها للأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية، ليتوصلوا الى بعض النقائص والتجاوزات المتمثلة في:

1 / وجود فارق غير مسدد في الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني(TAP) والناتج عن تطبيق تخفيض 30% على رقم الأعمال المقبوض عن طريق التحويل البنكي (VERESMENT BANCAIRE).

- **سنة 2020:** (0.3×28118800.00) = 8435633
- **سنة 2021:** (0.3×67523738.15) +644929.00=20902051
- **سنة 2022:** (0.3×18846886.79) = 5654067
- **سنة 2023:** (0.3×17620228.63) = 5286069

2/ عدم التصريح بالمبيعات المحققة بمبلغ (644929.00) لسنة 2021 وهذا استناد إلى محضر معاينة المخالفات المتعلقة بالممارسات التجارية رقم 25 بتاريخ 2021/3/30 (رقم الأعمال المغفل).

3/ إعادة إدماج مبالغ الاقتطاعات عند الاستيراد PRCTالمسجلة محاسبيا ضمن تكاليف الشراء في الحساب 38 باعتبارها قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات وليس من النتيجة الجبائية.

مبلغ الاقتطاعات عند الاستيراد:

- **سنة 2022:** 1696704.00
- **سنة 2023:** 3829969.00

4/ عدم التصريح بحقوق الطابع على رقم الأعمال المحقق نقدا بمبلغ اجمالي يقدر 219674.36دج.

كما قام المحققون باستدعاء المكلف بالضريبة مع مستشاره الذي تم اختياره من أجل اعلامه بهذه النقائص وسماع تبريراته، ليقوموا بتحرير محضر معاينة موالي لعمليات التحقيق **(الملحق رقم 8)** حيث أدرجت فيه جميع النقائص وتم التوقيع عليه من طرف المكلف بالضريبة في انتظار التبليغ الأولي للتحقيق.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق

بعد تحديد النقائص والتجاوزات في مرحلة فحص المحاسبة، وبعد اجراء مناقشة واستجواب المكلف بالضريبة محل التحقيق، تأتي عملية استخراج النتائج وتفريغها في جداول مفصلة وواضحة تسمح للمكلف بالضريبة أو مستشاره بفهمها، والتي تشمل على اعادة تقويم الاسس الضريبية وحساب الضرائب والحقوق الواجبة مع اخضاعها للغرامات والمخالفات المناسبة، استنادا للأحكام المنصوص عليها في كافة القوانين الضريبية.

كما تبلغ هذه النتائج الى المكلف كتابيا ويسمح له بإبداء رأيه وتقديم ملاحظاته أيضا كتابيا ضمن فترة زمنية محددة، ليتم بعدها تحديد الأسس النهائية المعاد تقويمها وما يترتب عليها من ضرائب وحقوق وغرامات، ليتم بعدها في الأخير إعداد الجدول الفردي بالحقوق الواجبة والغرامات المرافقة لها كآخر خطوة في التحقيق.

أولا: التبليغ الأولي بنتائج التحقيق

1. تقويم الأسس الضريبية

قام المحققون بإعادة تقويم الأسس الضريبية عن طريق تصحيح الأخطاء ودمج الفروقات المسجلة خلال عملية الفحص المعمق، والمخالفة لأحكام المواد 141و169و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحددة، لأسس الربح والمواد 2و14 (فقرة ب) من قانون الرسوم على رقم الأعمال بالنسبة لأرقام الأعمال المحققة والمقبوضة حيث قاموا بتعديل الأسس المصرح بها خلال سنوات التحقيق كما يلي:

- استدراك الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني والحقوق الخاصة بالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة والحقوق الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات وحقوق الخاصة بالرسم على القيمة المضافة؛
- ادماج الأعباء الغير قابلة للخصم في أساس الربح المصرح به وإخضاعه لجميع الضرائب والرسوم؛
- استدراك حقوق الطابع الغير مسدد؛
- إخضاع رقم الأعمال المغفل لسنة 2021 لجميع الضرائب والرسوم الواجبة.

1.1. أسس الربح المقترحة

قام المحققون بإعادة حساب الربح الجبائي كما يلي:

سنة 2021: تم ادماج الاغفالات المستخرجة الى الأسس المصرح بها والمذكورة سالفا كما يلي:

- رقم الأعمال مغفل مقدر ب 644929 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج، مع ادماج خصم تدريجي ب 12899 فبالتالي فإن إجمالي الإدماجات في النتيجة الجبائية كان 632030 دج.

سنة 2022: تم ادراج الاغفالات المستخرجة الى الأسس المصرح بها والمذكورة سالفا كما يلي:

- ادماج الأعباء غير مقبولة والتي قدرت ب 1696704 دج فبالتالي فإن اجمالي الإدماجات في النتيجة الجبائية نفس المبلغ.

سنة 2023: تم ادراج الاغفالات المستخرجة الى الأسس المصرح بها والمذكورة سالفا كما يلي:

- ادماج الأعباء غير مقبولة والتي قدرت ب 3829969 دج فبالتالي فإن إجمالي الإد ماجات في النتيجة الجبائية نفس المبلغ.

والجدول أدناه يوضح إعادة حساب الربح الجبائي

الجدول رقم (4): أسس الربح المقترحة.

البيان	2020	2021	2022	2023
الربح الجبائي المصرح به	1671031	2527150	2803516	9531482
إدماج الأعباء	0	632030	1696704	3829969
الربح المستخرج	1671031	3159180	4500220	13361451

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج.

2.1. التسوية المقترحة لأرقام الأعمال المحققة (الرسم على النشاط المهني)

فيما يخص الرسم على النشاط المهني، قام المحققون بحساب الحقوق المغفلة الواجبة لسنوات 2020، 2021، 2022، 2023، من خلال تطبيق معدل 2% عن الفارق الناتج بين رقم الأعمال المقبوض المعتمد ورقم الأعمال المقبوض المصرح به بالنسبة للسنوات 2020، 2021، أما السنوات 2022، 2023، يطبق معدل 1.5% عن الفارق، استنادا إلى أحكام المواد من 217 إلى 222 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- **سنة 2020:** تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر ب 8435633دج، وهذا الفارق ناتج عن رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققون منقوصا منه رقم الأعمال المصرح به في السلسلة رقم 50(G50)، وللتفسير فإن هذا الفارق ناتج عن استفادة هذا المكلف من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال.
- **سنة 2021:** تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر 20902051دج، وهذا الفارق ناتج عن رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققون منقوصا منه رقم الأعمال المصرح به في السلسلة رقم 50(G50)، وللتفسير فإن هذا الفارق ناتج عن استفادة هذا المكلف من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال إضافة إلى رقم الأعمال المغفل السالف الذكر.
- **سنة 2022:** تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر 5654067دج، وهذا الفارق ناتج عن رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققون منقوصا منه رقم الأعمال المصرح به في السلسلة رقم 50(G50)، وللتفسير فإن هذا الفارق ناتج عن استفادة هذا المكلف من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال.
- **سنة 2023:** تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر 5286069دج، وهذا الفارق ناتج عن رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققون منقوصا منه رقم الأعمال المصرح به في السلسلة رقم 50(G50)، وللتفسير فإن هذا الفارق ناتج عن استفادة هذا المكلف من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال.

ويمكن توضيح ما تم ذكره سابقا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (5): أرقام الأعمال المحققة (الرسم على النشاط المهني) المقترحة

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال المستخرج	28118880	68168667	83146695	204608104
رقم الأعمال مصرح به (G50)	19683248	47266616	77492628	199322035

الفارق المقترح للتسوية	8435633	20902051	5654067	5286069

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع

3.1. التسوية المقترحة للرسم على القيمة المضافة 19% (TVA):

نفس الشيء فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، قام المحققون بحساب الحقوق المغفلة الواجبة لسنة 2021 من خلال تطبيق معدل 19% على الفارق الناتج بين رقم الأعمال المقبوض المعتمد ورقم الأعمال المصرح به استنادا إلى المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- **سنة 2021:** تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر ب 644929 دج، وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج من طرف المحققين.

ويمكن توضيح ما تم ذكره سابقا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (6): التسوية المقترحة للرسم على القيمة المضافة

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال المستخرج	28118880	68168667	83146695	204608104
رقم الأعمال المصرح به(G50)	28118880	67523738	83146695	204608104
فارق المقترح للتسوية	0	644929	0	0

الملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع

4.1. التسوية المقترحة للضريبة على أرباح الشركات IBS:

قام المحققون باسترداد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات (IBS) المغفل الناتج عن الفارق المسجل بين الربح المستخرج والربح المصرح به، وذلك استنادا إلى أحكام المواد 136و 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- **سنة2021:** هناك فارق صافي يقدر ب: 646452 دج، بين الربح المستخرج والربح المصرح به.
- **سنة2022:** هناك فارق صافي يقدر ب: 1696704 دج، بين الربح المستخرج والربح المصرح به.
- **سنة2023:** هناك فارق صافي يقدر ب: 3687705 دج، بين الربح المستخرج والربح المصرح به.

ويمكن توضيح ما تم ذكره سابقا في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): التسوية المقترحة للضريبة على الأرباح الشركات

البيان	2020	2021	2022	2023
الربح المستخرج	1671031	3159180	4500220	13361451
الربح المصرح به	1671031	2512728	2803516	9673746

الفارق الصافي الخاضع	0	646452	1696704	3687705

الملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع

5.1. التسوية المقترحة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة IRCM

قام المحققون باكتشاف تملص من التصريح والتسديد للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة للسنوات التالية:

- **سنة 2021:** هناك فارق مقدر ب 478375 دج فكله موجه للتسوية؛
- **سنة 2022:** هناك فارق مقدر ب 1255561 دج فكله موجه للتسوية؛
- **سنة 2023:** هناك فارق مقدر ب 2728902دج فكله موجه للتسوية؛

ويمكن توضيح ما تم ذكره سابقا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (8): التسوية المقترحة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة

البيان	2020	2021	2022	2023
الأساس المستخرج	1236563	2337794	3330163	9887474
الأساس المصرح به	1236563	1859419	2074602	7158572
الفارق الصافي الخاضع	0	478375	1255561	2728902

الملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع

2. حساب الحقوق والغرامات الواجبة:

لحساب الغرامات والحقوق بتطبيق العقوبات بنسب (10%، 15%، 25% على التوالي) المنصوص عليهما في المواد 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ارتأينا عرض سلم العقوبات الجبائية المتعلق بالضريبة وفق ما نص عليه القانون.

الجدول رقم (9): العقوبات الخاصة بنقص التصريح

رقم الأعمال المغفل	نسب العقوبة المطبقة
من 0 إلى 50000دج	%10
من 50001 إلى 200000دج	%15
أكبر من 200000دج	%25

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

1.2. بالنسبة لأرقام الأعمال المحققة (وعاء الرسم على النشاط المهني):

الجدول رقم (10): أرقام الأعمال المحققة (وعاء الرسم على النشاط المهني) المقترحة /الوحدة دج

البيان	2020	2021	2022	2023

رقم الأعمال المستخرج	28118880	68168667	83146695	204608104
رقم الأعمال المصرح به G50	19683248	47266616	77492628	199322035
الفارق المقترح	8435633	20902051	5654067	5286069
نسبة الحقوق	%2	%2	%1.5	%1.5
الحقوق	168712	418041	84811	79291
نسبة العقوبة	%15	%25	%15	%15
العقوبة المقترحة	25306	104510	12721	11894

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع

2.2. بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (11): الرسم على القيمة المضافة (**الملاحظة**: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري)

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال المستخرج	28118880	68168667	83146695	204608104
رقم الأعمال المصرح به G50	28118880	67523738	83146695	204608104
الفارق المقترح	0	644929	0	0
نسبة الحقوق	%19	%19	%19	%19
الحقوق	0	122536	0	0
نسبة العقوبة	0	%15	0	0
العقوبة المقترحة	0	18380	0	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع

3.2. بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

الجدول رقم (12): الضريبة على أرباح الشركات

البيان	2020	2021	2022	2023
الربح المستخرج	1671031	3159180	4500220	13361451
الربح المصرح به	1671031	2512728	2803516	9673746
الفارق	0	646452	1696704	3687705
نسبة الحقوق	0	%26	%26	%26
الحقوق	0	168078	441143	958803
نسبة العقوبة	0	%15	%25	%25
العقوبة المقترحة	0	25211	110285	239700

الملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع

4.2. بالنسبة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة:

الجدول رقم (13): الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة

البيان	2020	2021	2022	2023
الأساس المستخرج	1236563	2337794	3330163	9887474
الأساس المصرح به	1236563	1859419	2074602	7158572
الفارق	0	478375	1255561	2728902
نسبة الحقوق	0	%15	%15	%15
الحقوق	0	71756	188334	409335
نسبة العقوبة	0	%15	%15	%25
العقوبة المقترحة	0	10763	28250	102334

الملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع

5.2. جدول ملخص للحقوق والعقوبات:

الجدول رقم (14): ملخص حقوق والعقوبات

التعيين	2020	2021	2022	2023
الضريبة على أرباح الشركات	0	168078	441143	958803
العقوبة	0	25211	110285	239700
الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	0	71756	188334	409335
العقوبة	0	10763	28250	102334
الرسم على النشاط المهني	168712	418041	84811	79291
العقوبة	25306	104510	12721	11894
الرسم على القيمة المضافة	0	122536	0	0
العقوبة	0	18380	0	0
حقوق الطابع	0	0	0	219674
العقوبة	0	0	0	54918

المجموع	194018	939276	865544	2075949
المجموع الكلي	4074787			

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب، ب، ع

3. الإخطار الأولي بنتائج التحقيق المحاسبي:

قامت فرقة التحقيق بإبلاغ المكلف بالضريبة والخاضع لهذا التحقيق المحاسبي بتاريخ 2024/10/20، وذلك بإرسال إشعار أولي بنتائج التحقيق **(الملحق رقم9)**، وإرساله بالبريد عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام وذلك لتفادي بطلان إجراءات التحقيق، معلمين إياه بما يلي:

- بأنه له مهلة أربعين (40) يوم للرد على مقترحات المصلحة وإبداء ملاحظاته بخصوصها أو قبولها كتابيا، مع تذكيره بأن عدم الرد عليها يعتبر قبولا ضمنيا؛
- الحق في الاستعانة بمستشار، وباختيار المكلف؛
- الحق في تبرير الإعفاءات، والنقائص المستخرجة من طرف فرقة التحقيق، وفي الآجال القانونية 40 يوم؛

كما اشتمل التبليغ على تقرير مفصل على كافة التوضيحات الخاصة بالتسوية والإخضاعات المقترحة، مع التعليل بكافة الإستنادات والقواعد القانونية التي خولت لهم ذلك على النحو التالي:

مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

الإشعار بالتحقيق رقم: 2024/XXX ل SARL ALPHA

التبليغ الأولي رقم: 2024/XXX بتاريخ 2024/10/20

عدد الصفحات (...)....

1.3. الوضعية الجبائية

بعد التحقيق في محاسبتكم والتي شملت السنوات 2020 2021 2022 و2021 عملا بالنصوص والقوانين الجنائية لاسيما المادة 20 من قانون الإجراءات الجنائية لنا الشرف أن توافيكم بالنتائج المتوصل إليها.

انطلاقا من نشاطكم المتمثل في استيراد البيع على الحالة مقر الشركة بلدية برج بوعريريج، أنتم تخضعون بالنسبة لرقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة (TVA) بمعدل (19%) لمجمل رقم الأعمال طبقا لأحكام المواد 14 و21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فأنتم تجمعون الرسم على النشاط المهني (TAP) المحمل رقم الأعمال طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبخصوص مجمل المداخيل المحققة من طرف الشخصية المعنويةSARL ALPHA فهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) استنادا إلى احكام المواد 136 و150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما بالنسبة للمداخيل المحققة من طرف الشركاء، فهي تخضع لضريبة الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة (IRCM) استنادا إلى أحكام المواد 46، 104 و134-2 من قانون الضرائب المبشرة والرسوم المماثلة.

1.1.3. قيمة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

عموما ان مسك الوثائق المحاسبية مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي (SCF) وكذا المواد 9- 10-11 من القانون التجاري، أما من ناحية المضمون يجب أن تلفت نظركم للنقائص التالية:

2020سنة:

- الغاء تخفيض 30% الخاص بالرسم على النشاط المهني، حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة لرقم الأعمال المحصل عن طريق عمليات التحويل البنكي المقدر ب 28,118,800.00 دج باعتبارها تسديدات نقدية.

2021سنة:

- الغاء تخفيض 30% الخاص بالرسم على النشاط المهني، حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة لرقم الاعمال المحصل عن طريق عمليات التحويل البنكي المقدر ب 6752373815 دج باعتبارها تسديدات نقدية.
- استغلال المعطيات المدونة في محضر معاينة المخالفات المتعلقة بالممارسات التجارية رقم 25 المؤرخ في 2021/03/30، حيث يتضمن المحضر مبيعات غير مصرح بها تقدر ب 644929.00.
- اعادة ادماج مبالغ الاقتطاعات عند الاستيراد PRCTالمسجلة محاسبيا ضمن تكاليف الشراء في الحساب
- رقم 38 باعتبارها قابلة للخصم، من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات وليس من النتيجة الجنائية حسب المادة 113 من قانون المالية لسنة 2022.

الجدول رقم (15): مبلغ الاقتطاعات عند الاستيراد حسب كل فاتورة 2021

فاتورة الاستيراد	المؤرخة في	مبلغ الاقتطاعات عن الاستيراد
005060	2022/02/15	235.855.00

014525	2022/03/08	187.000.00
035250	2022/05/05	374.341.00
040050	2022/08/02	378.685.00
058250	2022/09/12	520.820.00
المجموع		1.696.704.00

المصدر: بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب المتحصل عليها بتاريخ 2025/04/26 بمصلحة الرئيسية للرقابة لولاية برج بوعريريج.

سنة 2020

- الغاء تخفيض 30% الخاص بالرسم على النشاط المهني، حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة الرقم الأعمال المحصل عن طريق عمليات التحويل البنكي المقترب 1884688679دج باعتبارها تسديدات نقدية.

سنة 2023:

- اعادة ادماج مبالغ الاقتطاعات عند الاستيرادPRCT المسجلة محاسبيا ضمن تكاليف الشراء في الحساب رقم 38 باعتبارها قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات وليس من النتيجة الجبائية حسب المادة 113 من قانون المالية لسنة 2022، الجدول التالي يبين مبلغ الاقتطاعات عند الاستيراد حسب كل فاتورة:

الجدول رقم (16): مبلغ الاقتطاعات عند الاستيراد حسب كل فاتورة 2023

فاتورة الاستيراد	المؤرخة في	مبلغ الاقتطاعات عن الاستيراد
025570	2023/04/16	907.595.00
001660	2023/05/22	1.165.071.00
035250	2023/11/05	1.238.524.00
036570	2023/12/17	518.779.002
المجموع		3.829.969.00

المصدر: بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب المتحصل عليها بتاريخ 2025/04/26 بمصلحة الرئيسية للرقابة لولاية برج بوعريريج.

- الغاء تخفيض 30% الخاص بالرسم على النشاط المهني، حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة لرقم الأعمال المحصل عن طريق عمليات التحويل البنكي المقدر ب

17.620.228.63 دج باعتبارها تسديدات نقدية.

- عدم التصريح بحقوق الطابع على رقم الاعمال المحقق نقدا بمبلغ اجمالي يقدر ب 219.674.36.

2.1.3. دواعي التعديل:

- إدماج الأعباء الغير قابلة للخصم في أساس الربح المصرح به واخضاعه للضرائب الواجبة؛
- اخضاع رقم الأعمال المغفل للضرائب والرسوم الواجبة؛
- إعادة اخضاع الفارق المخفض لرقم الأعمال المحقق نقدا للرسم على النشاط المهني،
- المطالبة بحق الطابع غير مسدد،

ثانيا: التبليغ النهائي بنتائج التحقيق:

بعد انقضاء آجال الرد المحددة بأربعين (40) يوم، ومع رد المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي بتاريخ 2024/12/1 على الاشعار الأولي رقم 2024/xx المؤرخ في 2024/10/20حيث قدم التبريرات التالية:

- عدم اخضاع الرقم الأعمال المحصل عن طريق الدفوعات النقدية للرسم على النشاط المهني؛
- منح استهلاكات على الفارق في رقم الأعمال الخاص بسنة 2021؛
- التخفيض في الاعباء المدمجة والخاصة بمبالغ الاقتطاعات عند الاستيرادPRST،

بعد النظر في الملاحظات التي قدمها المكلف بالضريبة كان رد المحققين كالتالي:

- إن رقم الأعمال المحصل عن طريق الدفوعات النقدية Versement Bancaire يعتبر نقدا، وعليه تفقدون الحق في التخفيض الخاص بالرسم على النشاط المهني، حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة؛
- إن المبيعات الغير مصرح بها تعتبر نواتج تدرج في النتيجة الجبائية مباشرة، بعد خصم مبلغ الرسم على النشاط المهني؛
- إن مبالغ الاقتطاعات عند الاستيراد PRCT لا تدخل ضمن الأعباء القابلة للخصم من النتيجة الجبائية، حسب أحكام المادة 113 من قانون المالية لسنة 2022 وانما هي قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة.

وعليه فإن الأسس النهائية تبقى كما هي في الابلاغ الأولي، فبالتالي فإن التبليغ النهائي سيكون نفسه الاقتراح بالتسوية الذي قدمه المحققون في الاشعار الأولي لرفض تبريرات المكلف بالضريبة كلها، فقد قام المحققون بتحرير الاشعار النهائي **(الملحق رقم10)**.

ثالثا: إعداد الجدول الفردي

بعد ابلاغ المكلف بالضريبة بقرار المصلحة بالإبقاء نهائيا على الأسس المدونة في التبليغ الأولي، أي بعد تقدمه للتبريرات للرد على مقترحات الإدارة الجبائية والتي رفضتها رفضا تاما وذلك بالإبقاء على كافة الحقوق المسترجعة أي عدم التراجع.

قامت فرقة التحقيق المحاسبي بإعداد الجدول الفردي كآخر مرحلة في عملية التحقيق المحاسبي، والذي يحتوي على نتائج التحقيق النهائية المبلغة، والمتمثلة في كافة الحقوق المسترجعة أي ضرائب والرسوم الواجبة في حق المكلف بالضريبة مع الغرامات الموافقة لها.

- **الجدول الفردي لشركة SARL ALPHA:**

قام المحققون بإعداد الجدول الفردي رقمxx **(الملحق رقم11)** الذي يحتوي على كافة الضرائب والرسوم والعقوبات المرافقة لها والتي تتعلق بنشاط الشركة الذي يحتوي على الاخضاعات التالية:

الجدول رقم (17): الجدول الفردي لشركة SARL ALPHA

الجدول الفردي للسنوات 2020-2021-2022-2023

السنوات	نوع الضريبة	الوعاء الخاضع	الوعاء المصرح به	الفارق	نسبة الضريبة	الحقوق المغفلة	نسبة العقوبة	العقوبة	المجموع
2020	TAP	28118880	19683248	8435633	2%	168712	15%	25306	194018
2021	IBS	3159180	2512728	646452	26%	168078	15%	25211	193289
	IRCM	2337794	1859419	478375	15%	71756	15%	10763	82519
	TAP	68168667	47266616	20902051	2%	418041	25%	104510	522551
	TVA	68168667	67523738	644929	19%	122536	15%	18380	140916
2022	IBS	4500220	2803516	1696704	26%	441143	25%	110285	551428
	IRCM	3330163	2074602	1255561	15%	188334	15%	28250	216584
	TAP	83146695	77492628	5654067	1.5%	84811	15%	12721	97532
2023	IBS	13361451	9673746	3687705	26%	958803	25%	239700	1198503
	IRCM	9887474	7158572	2728902	15%	409335	25%	102334	511669
	TAP	204608104	199322035	5286069	1.5%	79291	15%	11894	91185
	DTIM	219674	-	-	100%	219674	25%	54919	274593

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبيتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع.

المبحث الثالث: الاستبيان

بغرض تدعيم الدراسة النظرية تم إضافة جانب تطبيقي للموضوع، حيث قمنا من خلاله بدراسة الحالة، إضافة إلى قياس مدى الفعالية عن طريق استخدام أداة الاستبيان ومعالجته باستخدام برنامج spss.

المطلب الأول: طرق وأدوات الدراسة

لإجراء الدراسة الميدانية تم استخدام أدوات متمثلة في جمع الوثائق والمعلومات، حيث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة أساسية في موضوع الدراسة بهدف الحصول على المعلومات التي تساعد في تحليل وتفسير البيانات، وسيتم التعرف في هذا المطلب في فرعه الأول على عينة ونموذج الدراسة وإلى أدوات جمع وتحليل البيانات في فرعه الثاني.

الفرع الأول: عينة ونموذج الدراسة

سيتم التطرق في هذا الفرع على كل من منهج الدراسة، مجتمع، عينة الدراسة ونموذجها.

أولا: منهج الدراسة

من أجل تحقيق الهدف الرئيسي من الدراسة وهو مدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي واختبار صحة الفرضيات، تم استخدام المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل، وقد طبقت هذه الدراسة على محققين المحاسبين، أعوان محققين، موظفين، رئيس الفرقة، رئيس مصلحة الرقابة في الجزائر، حيث تم توزيع استبيان مباشر متعلق بحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الاحصائي spss، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات ترجمت إلى نتائج وتوصيات تدعم وتثري موضوع الدراسة.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

تم تطبيق هذه الدراسة على مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، وبضبط في المصلحة الرئيسية للرقابة لمعالجة الموضوع، حيث يتكون مجمع الدراسة الحالية من محققين محاسبين، أعوان محققين، موظفين، رئيس فرقة المحققين، رئيس مصلحة الرقابة، بينما عينة الدراسة اقتصرت على 30 فرد، لولاية برج بوعريريج باعتبارها مركز ومكان الدراسة.

ثالثا: نموذج الدراسة

تم تشكيل نموذج الدراسة والمتمثل في متغيرين متغير مستقل المتمثل في التحقيق المحاسبي، وآخر تابع المتمثل في الغش الضريبي، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (18): متغيرات الدراسة

المتغيرات	الاسم
المتغير المستقل	التحقيق المحاسبي
المتغير التابع	الغش الضريبي

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الثاني: أدوات جمع وتحليل الدراسة

سيتم التطرق في هذا الفرع إلى تصميم الاستبيان أولا، وإلى تفريغ وتحليل البيانات ثانيا.

أولا: تصميم الاستبيان

يعتبر الاستبيان مجموعة من الأسئلة المعدة مسبقا يسجل المستجوبين إجابتهم عليها، وعادة ما تكون هذه الإجابات ضمن بدائل محددة بدقة،[1] ولتصميم هذا الاستبيان تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات والخطوات اللازمة للخروج بتصميم نهائي له، من خلال بناء محاور الدراسة، تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي، وتم توزيع الاستمارات من خلال الاتصال المباشر بأفراد المجتمع عن طريق تسليمها لهم واسترجاعها شخصيا.

1. سلم ليكارت:

من خلال هذه الدراسة تم اعداد أسئلة الاستبيان على أساس مقياس ليكارت LIKERT SCAL للتدرج الخماسي، لاستجابة أفراد العينة على الفقرات محاور الاستبيان، ولإجابة على العبارات الخاصة بالقسم الثاني متكون من ثلاث محاور في الاستبيان تم الاعتماد هذا المقياس ذي 5 خيارات مدرجة كما هوا موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): درجات مقياس ليكارت الخماسي.

الاستجابة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5
المجال	(1 – 1.8)	(1.81 – 2.60)	(2.61 – 3.40)	(3.41 – 4.20)	(4.21–5)
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على

Uma Sekaran & Roger Bougie**, Research methods for business: A skill-building approach**, John wiley& Sons Ltd, 17th Ed, 2016, p207.

2. هيكل الاستبيان:

بناء على مشكلة البحث المطروحة تم تصميم الاستبيان بشكل يتلائم مع الأهداف دراسة الميدانية لاختبار فرضيات الدراسة، تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين، الجزء الأول خاص بالبيانات العامة (مواصفات العينة)، والجزء الثاني يتضمن مجموعة من المحاور.

- القسم الأول: خاص بالبيانات الشخصية؛

[1] فطوم لينة بن خزناجي ومحمود قرزيز، **ثقافة التحسين المستمر الكايزن كأسلوب لتعزيز الإبداع التنظيمي في مؤسسة كوندور وحدة CUISSON et PEMبرج بوعريريج**، مجلة العلوم الإنسانية جامعة أم البواقي، المجلد 8، العدد 3، ديسمبر 2021، ص1597.

- القسم الثاني: تم طرح فيه فرضيات الدراسة وتم تقسيمه إلى 3 محاور وكل محور يحتوي على 8 إلى 9 سؤال كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (20): هيكل الاستبيان

رقم المحور	محتوى المحور	عدد الأسئلة
واجهة الاستبيان	مقدمة موجهة لأفراد عينة الدراسة توضح موضوع الدراسة، مع الإشارة بأن المعلومات تستخدم للغرض العلمي وتحضى بالسرية التامة.	-
البيانات الشخصية الوظيفية	تتضمن هذه الفقرة الأسئلة الديمغرافية والوظيفية التي تتعلق بأفراد العينة.	05
المحور الأول	يتضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة عن أهمية التحقيق المحاسبي وكفاءة المحقق المحاسبي.	09
المحور الثاني	يتضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة عن الغش الضريبي.	08
المحور الثالث	يتضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة عن فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي.	08

المصدر: من إعداد الطالبتين

3. توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان

تم توزيع استمارات الاستبيان على عينة مكونة من 30 فرد، تم قبولها كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة%
عدد الاستمارات الموزعة	30	100
عدد الاستمارات الملغاة	-	-
عدد الاستمارات المقبولة	30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين

ثانيا: تفريغ وتحليل البيانات

بعد جمع الاستمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة، تأتي عملية تفريغ وتحليل البيانات وتمت هذه العملية وفق مرحلتين وهما:

1. مرحلة تفريغ البيانات والمعلومات

هذه المرحلة تأتي مباشرة بعد جمع الاستبيانات المكتملة، وهي عبارة عن عملية تفريغ البيانات من خلال جمع كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في استمارة واحدة، ثم يتم تبويبها فيجدول بسيط وذلك بهدف تنظيم البيانات بطريقة تسهل عملية تحليلها واستخلاص النتائج منها.

2. مرحلة تحليل وتفسير البيانات

بعد عملية تفريغ البيانات ووضعها في جدول، حللت البيانات باستخدام برنامج الاحصائيspss تم اعتماد على مجموعة من الأساليب الاحصائية والأدوات المستخدمة لتحليل ومعالجة البيانات التي تمثلت كما يلي:

- تم استخدام ألفا كرو نباخ(Alpha de Cronbach)، لقياس الثبات العام للدراسة؛
- تم استخدامKolmogorov–Smirnov، لاختبار التوزيع الطبيعي المتغيرات الدراسة؛
- تم استخدام النسب المئوية لتمثيل البيانات الشخصية لأفراد العينة؛
- حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، من أجل معرفة اتجاه الإجابات؛
- تم استخدامCorrélation de Pearson، لقياس الارتباط بين متغيرات الدراسة؛
- تم حساب معامل التحديدR2، مستوى الدلالةa ، قيمةF، ومعامل الانحدار البسيط لمتغيرات الدراسة، الفرضية الرئيسية لدراسة.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى صدق وثبات الاستبيان في الفرع الأول، أما الفرع الثاني إلى التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة.

الفرع الأول: صدق وثبات الاستبيان

يشير الصدق إلى مدى قدرة الاستبيان على قياس ما يفترض به قياسه، وذلك لضمان جودة بياناته وقد تم قياس الاستبيان من خلال:

أولا: صدق المضمون (المحكمين)

هناك إجراءات قبل توزيع الاستبيان من بينها تحكيمه من خلال عرضه على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين ومتخصصين في المحاسبة وجباية، **(أنظر للملحق رقم 12)** وذلك للتأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، حيث كان لآرائهم ومقترحاتهم دور فعال في تطوير الاستبيان، ويوضح **(الملحق رقم13)** الشكل النهائي للاستبيان الدراسة.

ثانيا: اختبار صدق وثبات الاستبيان

تم استخدام معامل ألفا–كرونباخ (Alpha de Cronbach) للتأكد من ثبات أداة الدراسة حيث يمثل أحد معاملات قياس ثبات وصدق البيانات، يأخذ قيمة بين الصفر والواحد، وتعد نسبة (60%) مقبولة

إحصائيا[1]، وللتأكد من ثبات الاستبيان استخرجنا معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق (جذر التربيعي لمعامل الثبات) وكانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (22): نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ)

حجم العينة	عدد المحاور	معامل ألفا كرو نباخ Alpha de Cronbach	معامل الصدق
30	3	0.601	0.775

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 27.

نلاحظ من الجدول قيمة آلفا (α) للاستمارة الكلية (0.601) أي نسبة (60.1%) وهي نسبة مقبولة كونها تساوي النسبة المقبولة (60%)، ومنه فإن الاستبيان صادق في قياس ما وضع لأجله وثابت بدرجة كبيرة.

وبأخذ جذر معامل الثبات نحصل على معامل الصدق الذي وجد أنه يساوي (0.775)، مما يدل على أن الاستبيان صادق، أي أنه يمثل المجتمع الذي سحبت منه العينة.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

صمم اختبار Kolmogorov–Smirnov لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري لمعرفة أي نوع من اختبارات الفرضيات سيتم استخدامها لاحقا وتحليل النتائج، ويعرض الجدول نتائج الاختبار Kolmogorov–Smirnov لمحاور الدراسة الثلاث وفق الآتي:

الجدول رقم (23): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة والأبعاد	Kolmogorov–Smirnov(sig)	
	الدلالة الإحصائية	(Sig)
أهمية التحقيق المحاسبي وكفاءة المحقق المحاسبي	0,06	0,175
الغش الضريبي	0,095	0,147
فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي	0,069	0,175

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 27.

من خلال الجدول السابق يتضح بأن قيمة **Kolmogorov–Smirnov** ومستوى الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية H0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي (قيمة مستوى المعنوية أكبر من 0.05).

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة الدراسة

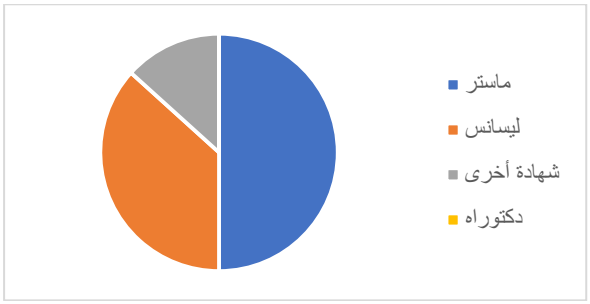
[1] فطوم لينة بن خزناجي ومحمود قرزيز، **التحسين المستمر والإبداع التنظيمي في مؤسسة كوندور برج بوعريريج – دراسة سوسيوتنظيمية لبعض المتغيرات الشخصية والوظيفية**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 01 ،2021، ص149.

بهدف التعرف على عينة الدراسة، سنحاول أولا تحليل وتفسير البيانات الشخصية لهم وذلك حسب المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، ثم بعد ذلك نقوم بتحليل إجابات العينة حول أسئلة محاور الاستبيان.

أولا: التوزيع حسب المؤهل العلمي

فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الشكل رقم (3): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



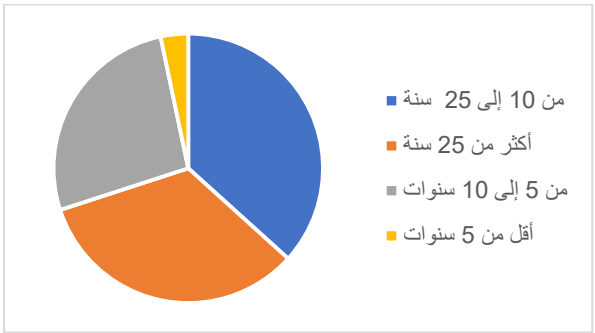
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 27

فيما يخص المؤهل العلمي لأفراد العينة، فيتضح من خلال الشكل البياني رقم(3)، أن أغلبيتهم من حاملي شهادة الماستر بنسب50% ، تليها فئة شهادة ليسانس بنسبة36.7%، تليها الشهادات الأخرى بنسبة13.3%، وأخيرا فئة الدكتوراه بنسبة منعدمة.

ثانيا: التوزيع حسب سنوات الخبرة

فيما يلي يتم توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الشكل رقم (4): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



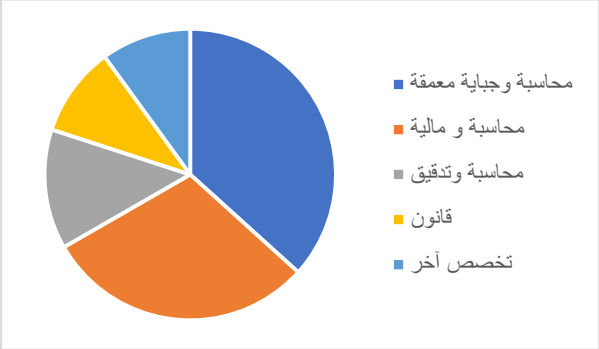
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 27

أما عن الخبرة التي يتمتع بها أفراد العينة، يتضح من خلال الشكل البياني رقم (4) أن ما نسبتهم 36.7% تتراوح خبرتهم بين 10إلى 25سنة، أما ذوي الخبرة أكثر من 25 سنة تقدر ب 33.3%، أما فئة من 5 الى 10 تقدر ب 26.7%، أما ذوي الخبرة أقل من 5سنوات تقدر ب 3.3%.

ثالثا: التوزيع حسب التخصص العلمي

فيما يلي يتم توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الشكل رقم (5): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 27

يبين الشكل البياني رقم (5) الموضح أعلاه توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي، حيث تبين أن هناك تفاوتا واختلافا متباينا، أين كانت النسبة الأكبر من أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة وجباية معمقة بنسبة 36.7%، ثم نسبة 30%، لتخصص المحاسبة ومالية، يليه تخصص محاسبة وتدقيق بنسبة 13.3%، بينما حاز تخصص قانون وتخصص آخر على النسبة الأقل والمقدرة ب10%.

خامسا: التحليل الوصفي لاتجاهات المستجوبين حول متغيرات الدراسة

قصد معرفة إجابات العينة حول أسئلة محاور الاستبيان وتحليلها، تم حساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): اتجاهات المستجوبين حول أهمية التحقيق المحاسبي وكفاءة المحقق المحاسبي

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
1. تشترط عملية التحقيق المحاسبي السرية التامة أثناء عملية التحقيق.	4.7000	0.4661	موافق بشدة
2. هناك برمجة محددة مسبقا للقيام بعملية التحقيق المحاسبي.	4.4333	0.5040	موافق بشدة
3. يمتاز التحقيق المحاسبي بالدقة والعمق في فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف.	4.3000	0.7944	موافق بشدة
4. يساهم التحقيق المحاسبي في ضمان جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية.	4.0667	0.6915	موافق
5. تمتلك الادارة الضريبية صلاحيات كافية للتحقيق في جميع الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول الى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف.	3.9000	1.0289	موافق
6. ترتبط فعالية التحقيق المحاسبي بمدى اكتشاف المحقق للأخطاء والانحرافات الجوهرية بالتصريحات المكلف.	4.0667	0.8683	موافق
7. تحفيزات المحققين لها أهمية في نجاح عملية التحقيق المحاسبي.	4.7333	0.4498	موافق بشدة

8. يعتمد نجاح فعالية التحقيق المحاسبي على المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها.	4.6667	0.8023	موافق بشدة
9. يوجد تدريبات دورية مختصة للمحققين في مجال التحقيق المحاسبي.	2.9667	1.1592	محايد
المتوسط الحسابي العام	4.2037	0.3991	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 27

يتضح من الجدول السابق، أن جميع أفراد العينة موافقون على أن هناك أهمية للتحقيق المحاسبي وكفاءة للمحقق المحاسبي، حيث تتراوح قيم المتوسطات الحسابية لإجابتهم بين (4.73 و 2,96) وهي قيم متوسطة إلى مرتفعة جدا ضمن سلم ليكارت، كما بلغت قيمة المتوسط الحسابي للتحقيق المحاسبي في عينة الدراسة ما قيمته (4.2037) بانحراف معياري قدره (0.3991)، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير حيث أظهرت نتائج المحور الأول اتجاهات المستجوبين حول أهمية التحقيق المحاسبي وكفاءة المحقق المحاسبي على النحو التالي:

جاءت عبارة "تحفيزات المحققين لها أهمية في نجاح عملية التحقيق المحاسبي" (X7) في الترتيب الأول من حيث درجة مساهمتها في رفع هذا المتوسط الحسابي حيث كانت قيمتها (4.73) بانحراف معياري (0.449)وهذاما يدل أن المستجوبين مقتنعين إلى حد كبير بأن تحفيزات المحققين لها أهمية بالغة في نجاح عملية التحقيق، كما جاءت العبارة (X1 وX8) من المحور الاول حظيت بمتوسط حسابي مرتفع قيمته على التوالي (4.70 و 4.66) وبانحراف معياري (0.466 و0.802)، حيث اتفق المستجوبين بشكل كبير أن لكفاءة ومهارة المحقق المحاسبي التأثير الكبير في نجاح عملية التحقيق المحاسبي بشرط السرية التامة أثناء العملية، تليها العبارة (X2) حظيت بمتوسط حسابي مرتفع قيمته (4.43)وبانحراف معياري قدره (0.504)، حيث اتفق المستجوبين بشكل كبير أن عملية التحقيق المحاسبي يكون مبرمج مسبقا، كما أن العبارات(X3و X4و X6) حظيت بمتوسط حسابي مرتفع قيمته على التوالي(4.30 و 4.06 و4.06) وبانحراف معياري قدره على التوالي (0,794 و 0.69 و0.868)، وهذا ما يدل أن المستجوبين مقتنعين إلى حد كبير بأن مهارة المحقق المحاسبي تقيس فعالية التحقيق المحاسبي وذلك بمدى اكتشافه للأخطاء والانحرافات الجوهرية بالتصريحات المكلف، وأن من بين مميزات التحقيق المحاسبي أنه يمتاز عن غيره من أشكال الرقابة بالدقة والعمق في فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف، كذلك يساهم في ضمان جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية، وجاءت العبارة (X5) من المحور الأول حظيت بمتوسط حسابي مرتفع قيمته (3.90) وبانحراف معياري قدره (1,028)، حيث اتفق المستجوبين بشكل كبير أن الإدارة الضريبي لها صلاحيات كافية للتحقيق في ملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول الى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف بما

يحقق الفعالية، وجاءت في الأخير عبارة (X9)حظيت بمتوسط حسابي قيمته (2.96) وبانحراف معياري قيمته (1,159) بشكل متوسط.

جدول رقم (25): اتجاهات المستجوبين حول ظاهرة الغش الضريبي

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
1. الغش الضريبي ناتج عن غياب تنفيذ الأحكام الصارمة.	3.8333	0.8339	موافق
2. أعلى نسبة الغش الضريبي تكون في الرسم على القيمة المضافة TVA.	3.8000	1.1567	موافق
3. نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية يؤدي الى تفشي ظاهرة الغش الضريبي.	3.9667	0.9643	موافق
4. السبب الرئيسي للغش الضريبي يتمثل في عدم انتشار الوعي الضريبي لدى المكلفين.	3.6000	1.0034	موافق
5. الرقابة الجبائية قادرة لوحدها على محاربة ظاهرة الغش الضريبي.	2.1333	0.7761	غير موافق
6. القوانين السارية لها تأثير على سلوك الغش الضريبي.	3.4667	0.8193	موافق
7. يساهم تعدد الضرائب في إرهاق المكلف، مما يؤدي إلى الغش الضريبي.	3.8333	1.0199	موافق
8. إخفاء الإيرادات هو أحد أكثر طرق الغش الضريبي شيوعا.	3.5333	1.0080	موافق
المتوسط الحسابي العام	3.5208	0.4331	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 27

من خلال الجدول السابق يتضح أن المتوسط الحسابي العام كان مقبولا حيث بلغت قيمته (3.5208) بانحراف معياري قدره (0.4331) وهذا يعني أن اتجاهات المستجوبين حول ظاهرة الغش الضريبي متوسط إلى مرتفع نوعا ما، وللتعمق أكثر في الجوانب التي يرى هؤلاء أنها متميزة سنقوم برصد العبارات التي ساهمت في رفع هذا المتوسط الحسابي العام، حيث سجلت العبارة (Y3)" نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية يؤدي الى تفشي ظاهرة الغش الضريبي" أعلى متوسط حسابي بلغ (3.96) وبانحراف معياري قدره (0.964)، تليها هذه العبارتين (Y7) و(Y1) " يساهم تعدد الضرائب في إرهاق المكلف، مما يؤدي إلى الغش الضريبي"، "

الغش الضريبي ناتج عن غياب تنفيذ الأحكام الصارمة"، بمتوسط حسابي بلغ (3.83 و 3.83) وبانحراف معياري قدر على التوالي (1.019 و 0.833)، وهذا يعني أن المستجوبين يرون بشكل مرتفع أن من أهم الأسباب التي تساعد في ظهور الغش الضريبي هو تعدد وتعقد الضرائب يرهق المكلف مما يدفعه الى التخلص من أداء واجبه الضريبي، كذلك غياب تنفيذ الأحكام لصارمة يؤدي إلى ظهور الغش الضريبي، كما أثرت العبارة (Y2) " أعلى نسبة الغش الضريبي تكون في الرسم على القيمة المضافة TVA" بمتوسط حسابي قدره (3.80) وبانحراف معياري قدره (1.156)، حيث اتفق المستجوبين بشكل كبير أن الرسم على القيمة المضافة هي المجال الذي يشهد أعلى نسبة الغش الضريبي وذلك باعتبار معدل رسمها معدل مرتفع مما يوفر فرص أكبر للتهرب من دفع الضريبية، كما حظيت العبارة (Y4)بمتوسط حسابي قدره (3.60) وبانحراف معياري قدر ب (1.003)، حيث أن المستجوبين يرون وبشكل مرتفع أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو نقص الوعي الضريبي لدى دافعي الضرائب، قد لا يكون الوعي الضريبي مجرد معرفة بالقوانين بل أيضا فهم أهمية الضرائب ودورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما حظيت العبارة (Y8) "إخفاء الإيرادات هو أحد أكثر طرق الغش الضريبي شيوعا" بمتوسط حسابي مرتفع نوعا ما قدره (3.53) وبانحراف معياري قدر ب(1.008)، حيث اتفق المستجوبين بشكل كبير على أن إخفاء الايرادات هي الطريقة الأكثر شيوعا لممارسات التلاعب ومن أبرز أساليب الغش الضريبي، تليها العبارة (Y6) بمتوسط حسابي قدره (3.46) وبانحراف معياري قدر ب (0.819)، حيث اتفق معظم المستجوبين أن القوانين أو النصوص عند سهولتها ووضوحها أو تعقيدها تؤثر بشكل مباشر على سلوك دافعي الضرائب سواء كان ذلك بالامتثال أو الغش الضريبي، تليها العبارة (Y5) والتي حظيت بأدنى متوسط حسابي قدره (2.13) وبانحراف معياري قدر ب(0.776)، حيث اتفق المستجوبين على أن الرقابة مهمة لكنهم لا يعتبرونها الحل الوحيد أو الكافي بحد ذاته لمكافحة الغش الضريبي، بل يجب أن تكون جزءا من الاجراءات لمحاربة الغش الضريبي مثل (تطبيق القانون، نشر الوعي ، الكفاءة الادارية).

جدول رقم (26): اتجاهات المستجوبين حول فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
1. يؤثر التحقيق المحاسبي ايجابا في اكتشاف الغش الضريبي.	4.1000	0.4026	موافق
2. يعتبر التحقيق المحاسبي أول أداة للكشف وتحليل الانحرافات الناتجة عن الغش الضريبي.	3.3667	1.1290	محايد
3. العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتحقيق المحاسبي كافية لردع المكلفين المتهربين ضريبيا.	2.7667	0.9353	محايد
4. هناك علاقة عكسية قوية بين جودة التحقيق المحاسبي	3.5667	0.8172	موافق

ومستوى الغش الضريبي (كلما زادت الجودة قل الغش).			
5. تلعب التكنولوجيا دورا متزايد الأهمية في تسهيل عمليات التحقيق المحاسبي وكشف الغش الضريبي.	4.3000	0.4661	موافق بشدة
6. تعتبر الأدلة التي يتم جمعها خلال التحقيق المحاسبي أساسية لإثبات حالات الغش الضريبي أمام الجهات القانونية.	4.1667	0.5307	موافق
7. يتم التنسيق بين القائمين على عملية التحقيق المحاسبي للحد من ظاهرة الغش الضريبي.	3.6333	0.7184	موافق
8. تطوير أساليب وتقنيات التحقيق المحاسبي تساعد على مواكبة تطور أساليب الغش الضريبي.	4.4000	0.4983	موافق بشدة
المتوسط الحسابي العام	3.7875	0.3553	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 27.

يوضح من خلال نتائج الجدول أعلاه، مدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي(3.7875) الذي ينتمي إلى الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.41-4.20)، كما أن الانحراف المعياري الكلي قدر ب(0.3553)، فقد ساهمت العبارة (Z8) في رفع مستوى الترابط بين المتغيرين بمتوسط حسابي قدره (4.40) وبانحراف معياري قدر ب(0.498)، مما يدل على أن التطوير المستمر لأساليب وتقنيات التحقيق المحاسبي ضروري لمواجهة الأساليب المتطورة للغش الضريبي، كما أثبتت العبارة (Z5) بمتوسط حسابي قدره (4.30) وانحراف المعياري قدر ب (0.466)، على اتفاق قوي جدا ومتسق على أن التكنولوجيا تلعب دورا حاسما ومتزايد الأهمية في عمليات التحقيق المحاسبي والكشف عن الغش الضريبي، كذلك ساهمت العبارتين (Z6 و Z1) في رفع مستوى الترابط بين المتغيرين بمتوسط حسابي قدر على التوالي (4.16 و 4.10) و بانحراف معياري قدر على التوالي (0.530 و 0.402)، حيث أثبتت أن التحقيق المحاسبي فعال في كشف عن الغش الضريبي وذلك من خلال الأدلة التي يجمعها المحققون خلال عملية التحقيق المحاسبي وهي تعتبر أدلة قوية أمام الجهات القانونية لتحقيق العدالة وتطبيق القانون، كما أثبتت العبارتين (Z7 و Z4) بمتوسط حسابي قدر على التوالي (3.63 و 3.56) وبانحراف معياري قدر على التوالي (0.718 و 0.817)، أن معظم المستجوبين اتفقوا انه توجد علاقة عكسية قوية بين جودة التحقيق المحاسبي ومستوى الغش الضريبي حيث كلما كانت فعالية دقة وعمق هذا التحقيق كذلك كفاءة المحققين ومدى كمية التناسق بينهم على عملية التحقيق زادت جودة التحقيق المحاسبي و قل الغش الضريبي. كما ساهمت العبارة (z2) بمتوسط حسابي قدره (3.36) وبانحراف معياري قدر ب (1.129) على أن التحقيق المحاسبي يعتبر أول أداة للكشف وتحليل الانحرافات الناتجة عن الغش الضريبي، ونلاحظ كذلك انخفاض مستوى المتوسط الحسابي

في العبارة (Z3) ب (2.76) وبانحراف معياري قدره (0.935) أن العقوبات والغرامات غير كافية لوحدها لردع المكلفين المتهربين ضريبيا.

المطلب الثالث: اختبار صحة الفرضيات

سيتم في هذا المطلب التطرق لتحديد العلاقة بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي في الفرع الأول ودراسة التأثير بينهما في الفرع الثاني.

الفرع الأول: العلاقة بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي

قصد التمهيد لدراسة تأثير التحقيق المحاسبي على الغش الضريبي في الجزائر، ارتأينا معرفة قوة واتجاه العلاقة بين هذين المتغيرين.

الجدول رقم (27): الارتباط بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي

Corrélation de Pearson	التحقيق المحاسبي	1	-0.664
	الغش الضريبي	-0.664	1
Sig. (unilatéral)	التحقيق المحاسبي	/	0.012
	الغش الضريبي	0.012	/
N	التحقيق المحاسبي	30	30
	الغش الضريبي	30	30

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 27.

إن قيم معامل الارتباط التي تكون أقل من (±0.2) تعتبر منعدمة، وتلك التي أقل من (±0.35) تعتبر ضعيفة، أما التي أقل من (±0.6) فهي متوسطة، بينما القيم التي تقع تحت (±0.8) فهي قوية، وأكبر من ذلك يعتبر جد قوي[1].

يتضح من الجدول السابق أن هناك علاقة ارتباط سالب (عكسية)، ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي، حيث قدر معامل الارتباط بيرسون بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي ب (-0.664) أي نسبة (-66.4%) وهو معامل ارتباط قوي ودال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.012)، وهذا ما يشير إلى أن مفردات العينة يؤكدون أنه يوجد تأثير قوي لتحقيق المحاسبي على الغش الضريبي في الجزائر، وبشكل أكثر تفصيلا فإن البيانات تعكس بشكل قوي أن تحقيق المحاسبي أداة للحد من الغش الضريبي، فالتحكم الجيد في التقنيات وتطوير أساليب التحقيق المحاسبي وتوافر المقومات الضرورية لأداء هذه العملية منه ما يتعلق بشخصية المحقق وتأهيله العلمي و العملي ومنه ما يتعلق بسير عملية التحقيق، يمكن من كشف مختلف التلاعبات والممارسات التدليسية، وهذا ما يشير إلى أن هناك علاقة عكسية بين التحقيق المحاسبي و الغش الضريبي، اي كلما زاد التحقيق المحاسبي قل الغش الضريبي، **وهذا ما**

[1] Saunders, Mark. N. K, Lewis Philp, and Thornhill Adrian**, Research Methods for Business Students,** 8th Ed, Pearson Education Limited, Uk, 2019, p816.

يؤكد صحة الفرضية الرئيسية أن هناك تأثير عكسي ذو دلالة احصائية لفعالية التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي.

الفرع الثاني: دراسة تأثير التحقيق المحاسبي على الغش الضريبي

أولا: اختبار الفرضية الرئيسية

الجدول رقم (28): تحليل الانحدار البسيط بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي

النموذج	معامل الانحدار	معامل التحديد R^2	قيمة F	مستوى الدلالة
الغش الضريبي	1.28			
التحقيق المحاسبي	-0.366	0.675	65.231	0.002

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 27.

من خلال النتائج الواردة في الجدول (28) نلاحظ أن معامل التحديد يقدر بقيمة (0.675) وهذا ما يدل على أن نسبة (67.5%) من التغير الذي يطرأ على الغش الضريبي سببه التحقيق المحاسبي، كما يتضح لنا وجود أثر معنوي عند مستوى الدلالة (a=0.05) للتحقيق المحاسبي، إذ بلغت قيمة(65.231) F بمستوى دلالة (0.002)، وهذا الأخير أقل من مستوى الدلالة المعتمد هذا ما يدل على أنه تأثير للتحقيق المحاسبي على الغش الضريبي في الجزائر، كما أن قيمة معامل الانحدار قدرت ب (0.366-) وهذا ما يشير إلى أنه هناك علاقة عكسية بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي، أي كلما تغير التحقيق المحاسبي بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير الغش الضريبي بمقدار(0.366).

وعليه يمكن القول بأن التحقيق المحاسبي يؤثر سلبا (عكسيا) على الغش الضريبي في الجزائر، **وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية بوجود تأثير عكسي ذو دلالة احصائية لفعالية التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي.**

ثانيا: اختبار الفرضيات الفرعية

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

وافق أغلب أفراد العينة وبدرجة مرتفعة على أن " الغش الضريبي ناتج عن غياب تنفيذ الأحكام الصارمة " بمتوسط حسابي قدر ب (3.83) وبانحراف معياري قدره (0.833)، إذ أن غياب تنفيذ الأحكام الصارمة يعد عاملا رئيسيا ومباشرا من بين الأسباب التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة الغش الضريبي، أي عندما لا تطبق العقوبات بصرامة على حالات الغش الضريبي يرى المكلفين بأن المخاطرة المتوقعة أقل بكثير من المكاسب

المحتملة، كذلك يساهم في تدني الشعور بالمسؤولية و العدالة لدى المكلفين هذا يفقد النظام الضريبي مصداقيته ويضعف مفهوم العدالة الضريبية، **وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية التي نصت على أن من أسباب الغش الضريبي غياب تنفيذ الأحكام الصارمة.**

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

وافق أغلب أفراد العينة وبدرجة مرتفعة جدا على أن " يعتمد نجاح فعالية التحقيق المحاسبي على المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها " بمتوسط حسابي قدر ب (4.66) وبانحراف معياري قدره (0.802)، وذلك من خلال المؤهلات التي يمتلكها، حيث أن التزام المحقق بكل المعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والتحقيق، والمحافظة على مبادئ متطلبات المهنة، تعتبر خطوة أولى من أجل الحد من الغش الضريبي والوصول إلى الأغراض الضريبية، حيث أثبت الدور الفعال للمحقق المحاسبي في فعالية التحقيق المحاسبي من خلال دقة وسلامة التصريحات أيضا تحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق الغش الضريبي، واكتشاف التلاعبات، **وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية التي نصت على أن يعتمد نجاح فعالية التحقيق المحاسبي على المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها.**

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

وافق أغلب أفراد العينة وبدرجة مرتفعة على أن " يؤثر التحقيق المحاسبي ايجابا في اكتشاف الغش الضريبي " بمتوسط حسابي قدر ب (4.10) وبانحراف معياري قدره (0.402)، حيث يعد التحقيق المحاسبي أداة فعالة في اكتشاف ظاهرة الغش الضريبي ومكافحته، اذ يسمح التحقيق المحاسبي بالاطلاع على محاسبة المكلفين بالضريبة ومن ثم محاولة استدراك أي نقص، تلاعب أو تدليس من شأنه التأثير السلبي على موارد الخزينة العمومية، وهذا **يؤكد صحة الفرضية الفرعية التي نصت على أن يؤثر التحقيق المحاسبي ايجابا في اكتشاف الغش الضريبي.**

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل تم عرض الدراسة التي جاءت في شقين عمليين، تمثل الشق الأول في دراسة حالة المؤسسة تم التحقيق فيها، والتي شملت مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة، أما الشق الثاني تمثل في دراسة تحليلية للآراء عينة مختاره وفق معايير محددة، وذلك بتوزيع استمارة استبيان على عينة مكونة من 30 فردا، وبعد جمع الاجابات المقدمة من طرفهم، تم تحليلها باستخدام البرنامج الاحصائيspss، تم التوصل الى استنتاجات هامة.

حيث أظهرت الدراسة توضيح الدور الفعال للتحقيق المحاسبي في كشف مختلف التجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، قصد إخفاء مداخلهم، كل ذلك من شأنه أن يساهم في تحقيق أهداف الرقابة الجبائية في الحد او التخفيض من ظاهرة الغش الضريبي.

بالإضافة إلى ذلك نلاحظ من خلال الدراسة التحليلية وجود علاقة عكسية بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي في الجزائر، أي أن هذه الدراسة تؤكد وجود تأثير للتحقيق المحاسبي على الحد من الغش الضريبي في الجزائر، وكذا بعد تحليل النتائج توصلنا إلى أن التحقيق المحاسبي وكفاءة المحقق المحاسبي من أهم العوامل التي تساعد في التقليل والحد من الغش الضريبي بالتالي زيادة الإيرادات العامة وتعزيز العدالة الضريبية.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي، وتسليط الضوء على دور المهم الذي يلعبه التحقيق المحاسبي في الحد من الممارسات التدليسية والتلاعبات لمختلف تصريحات المكلفين بالضريبة، فالمكلف يسعى دائما بكل ما أتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا مستعينا بوسائل الغش والخداع، ولمواجهة هذه الظاهرة والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية، لجأت الجزائر إلى تطبيق مختلف أشكال الرقابة الجبائية والتي من بينها التحقيق المحاسبي من خلال مراقبة وفحص الوثائق المحاسبية للمكلف شكلا ومضمونا، لاكتشاف مختلف الأخطاء والمخالفات.

من خلال هذه الدراسة يتبين أن للتحقيق المحاسبي دورا أساسيا في الكشف والحد من الممارسات الغير أخلاقية، ويرتبط نجاح هذه العملية بمدى كفاءة المحقق المحاسبي بالإضافة إلى إتقانه التقنيات الجبائية والمحاسبية، وذلك لمواجهة محاولات الغش الضريبي وتعزيز الامتثال الضريبي.

1. اختبار صحة الفرضيات

- بخصوص **الفرضية الرئيسية** التي نصت على أن " تؤثر فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي" **صحيحة** حيث هناك علاقة ارتباط سالب ذو دلالة احصائية عند مستوى المعنوية 0.05 بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي، حيث قدر معامل الارتباط بيرسون (0.664-) وهو معامل الارتباط قوي ودال احصائيا عند مستوى المعنوية 0.012، وهذا ما يثبت العلاقة العكسية بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي.

  كما أن هناك تأثير بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي عند مستوى المعنوية 0.05، قدر معامل الانحدار ب 0.366- أي أن تغير التحقيق المحاسبي بوحدة واحدة يؤدي الى تغير الغش الضريبي بمقدار 0.366.

- بخصوص **الفرضية الأولى** التي نصت على أن " من أسباب الغش الضريبي غياب تنفيذ الأحكام الصارمة" **صحيحة** حيث حظيت بمتوسط حسابي (3.83) وبانحراف معياري قدر ب(0.833)، أن الغش الضريبي ظاهرة تؤثر سلبا على ايرادات الدولة وذلك عن طريق انتهاج المكلف لوسائل الغش والخداع للتلاعب في التصريحات المقدمة لإدارة الجبائية، وإن من أسباب دافع تصرفاته راجع لعدة أسباب منها غياب تطبيق الأحكام الصارمة، فتشكل العقوبات الرادعة عاملا أساسيا في منع تفاقم هذه ظاهرة الغش الضريبي، فإذا شعر المكلفون بأن هناك فرصة ضئيلة للكشف عن غشهم، أو أن العقوبات في حال اكتشافه غير مؤثرة فإن ذلك يقلل من خوفهم، فبالتالي تساعد على انتشار ظاهرة الغش الضريبي.
- بخصوص **الفرضية الثانية** التي نصت على أن" يعتمد نجاح فعالية التحقيق المحاسبي على المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها" **صحيحة** حيث حظيت بمتوسط حسابي (4.66) وبانحراف معياري قدر ب(0.802)، يعد التحقيق المحاسبي أداة فعالة في التقليص من ظاهرة الغش الضريبي، وهنا يأتي الدور

الفعال الذي يلعبه المحقق المحاسبي، من خلال كفاءته واتقانه لتقنيات التحقيق المحاسبي في اكتشاف وتحليل لانحرافات الجوهرية الناتجة عن تطبيق الغش الضريبي والإبلاغ عنها.

- بخصوص **الفرضية الثالثة** التي نصت على أن" يؤثر التحقيق المحاسبي ايجابا في اكتشاف الغش الضريبي" **صحيحة** حيث حظيت بمتوسط حسابي (4.10) وبانحراف معياري قدر ب(0.402)، أن يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم الوسائل للكشف عن الغش الضريبي، حيث يعتمد التحقيق المحاسبي على التصريحات المقدمة له من قبل المكلفين بالضريبة والمصرح بها، وهنا تأتي مهمة التحقيق المحاسبي في مراقبته لهذه التصريحات والتأكد من سلامتها وأنها مطابقة للقوانين والتشريعات الجبائية، أي اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وبالتالي يساهم في التأثير إيجابا في زيادة إيرادات الخزينة العمومية.

نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

- التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية يساهم في زيادة إيرادات الخزينة العمومية، عن طريق إعادة تأسيس فرض الضريبة، واسترجاع الحقوق المترتبة كذلك فرض العقوبات؛
- تساهم مهارة وكفاءة المحقق المحاسبي في كشف مختلف التلاعبات التي تحتويها تصريحات المكلفين؛
- أجمع أفراد العينة على أن هناك علاقة عكسية بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي، أي كلما زادت فعالية التحقيق المحاسبي كلما قل الغش الضريبي؛
- يمكن للتحفيزات المقدمة للمحققين وأعوان الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا، أن ترفع من مردودية عملهم وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يحل باستقلاليتهم وتحيزهم اتجاه المكلفين؛
- للمكلفين بالضريبة مجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه خلال فترة التحقيق، تلتزم بها الإدارة الجبائية وذلك لضمان سير عملية التحقيق المحاسبي بشكل قانوني وعادل، وفي المقابل لديه التزامات اتجاه الإدارة الجبائية وفي حال عدم تقيد بها تفرض عليه عقوبات؛
- ارتفاع نسب الضريبة وكثرتها هي أهم سبب يؤدي بالمكلف إلى اللجوء إلى أساليب الغش الضريبي؛
- النظام الجبائي الجزائري يعاني من نقص إحكام القوانين التشريعية، بالإضافة إلى نقص في الإمكانيات البشرية والهياكل ما أدى إلى إرتفاع نسب الغش الضريبي.

الاقتراحات: هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال الدراسة:

- العمل على تكوين المستمر للمحققين المحاسبين والارتقاء بمستواهم العملي والعلمي، وذلك لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية من شأنه أن يقلل من ممارسات الغش الضريبي؛
- العمل على تبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بالتحصيل الضريبي، وهذا ما يسهل على المكلف إعداد تصريحاته الجبائية، بالإضافة إلى تسهيل على المحقق القيام بعملية التحقيق؛
- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال حملات توعية لتدعيم الثقافة الضريبية؛
- تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة وتجهيزها بمختلف التجهيزات، وتوفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان التحقيق خاصة في المناطق البعيدة؛

– العمل على إدخال وتعميم الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية، مما يسمح بتحسين عمليات الرقابة الجبائية وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتيالية.

– تنفيذ عملية التحقيق المحاسبي في مقرات نشاط المكلفين بدلا من مكاتب الإدارة الجبائية، من أجل الاطلاع بصورة أوفى على جميع المعلومات الخاصة بطبيعة نشاط المكلف، والرفع من مردودية عمليات التحقيق المنجزة.

آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

– دور المحقق المحاسبي ومسؤوليته في الحد من ممارسات الغش الضريبي؛

– تأثير التحقيق الشامل على الإيرادات الجبائية؛

– دور تكنولوجيا المعلومات في تعزيز التحقيق المحاسبي والكشف عن الغش الضريبي.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1)أمينة بن خزناجي، صالح بزة، جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، الطبعة 2 ،2022

2)حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007

3)ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة2، الجزائر، 2011

ثانيا: الرسائل الجامعية

1)بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2016

2)بو بكراوي خالد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة عمار ثلجيي، الاغواط، 2022/2021

3)تبكيوت فاطمة، سماعيلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس الجزائر ،2017

4)جامع زهرة، تفعيل آليات التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الوطنية للتدقيق NAA ومساهمتها في تحييد التهرب الضريبي في ظل المعايير الدولية للتدقيق ISA، أطروحة دكتورة جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، تخصص إدارة مالية

5) دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2015

6)رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، أطروحة دكتورة في علوم التسيير، التخصص تسير. المؤسسات ,2014-2013

7)رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007

8)زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان 2013

9)سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2012،

10)سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015،

11)صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاي وادي، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، ورقلة، الجزائر، 2012

12)طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة قسنطينة1، 2012

13) علام لينة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016

14)قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرياح، بسكرة، الجزائر،2012.

15)محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة الماجستير بكلية الدراسات العليا في جامع النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2005

16)مغنى ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، 2010

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

1)أحمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد1 ،2021.

2)بالواضح جلالي، تحقيق المحاسبي كآلية الحد من التهرب الضريبي، دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية مسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، المجلد15، العدد1، مسيلة،2022.

3) بغني شريف، سلطات الادارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، الجزائر، العدد15، 2021

4)بكريتي بومدين، يوسفي رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الجبائية، حالة المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مؤسسة الضرائب لولاية مستغانم، خلال السنوات 2011،2012،2013

5)بكريتي بومدين، يوسفي رشيد، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر – دراسة تحليلية واقتصادية، مجلة المالية والأسواق، 2015 جامعة مستغانم

6)بوباطة أميرة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها– دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسيلت، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد3، العدد1(2021)،

7)بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، تفعيل آليات مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الإبداع، المجلد 6، العدد 6، 2016،

8) تكوك نمير، معوقات التفعيل الجبائي، مجلة القانون والعلوم السياسية، تخصص القانون العام المعمق، جامعة أبو بكر بلقايد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تلمسان، 2018

9)جميلة ربيحي، كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في الكشف التهرب الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مجلد 1، العدد1، الجلفة، 2024.

10) حاج قويدر عبد الهادي، بوشري عبد الفني، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد5، العدد2، 2019

11)حياة عبد الباقي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي–دراسة حالة بمديرية الضرائب لعين تموشنت، مجلة التنويع الاقتصادي، جامعة عين تيموشنت بلحاج بوشعيب، الجزائر، المجلد5، العدد1، الجزائر

12)خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، دراسة حالة الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد12، العدد2(2019)،

13) خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2 جوان 2015، جامعة الأغواط

14)سعاد ملاح، الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني، مداخلة بعنوان قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015

15)شافعي عبدو، سلطاني سمير، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد5، العدد1، 2022

16) شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية مجلد 8، العدد2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013

17)عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي قي تقويم التصريحات المكلفين بالضريبة، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، العدد2، جيجل، جوان 2018.

18)عبد المالك زين، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد5، العدد2، الجزائر، 2022.

19)عفاف بولحية، ابراهيم بوجاجة، لامية لحيلح، أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، مجلة الاقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 7، العدد2، الجزائر 2022.

20)عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة بمديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد2، العدد1، 2019

21)عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة اقتصاديات شمل افريقيا، الجزائر، المجلد15، العدد2، 2019

22) فاتح أحمية، دويس رجاء، احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 7، العدد 2(2022)،

23)فطوم لينة بن خزناجي ومحمود قرزيز، التحسين المستمر والإبداع التنظيمي في مؤسسة كوندور برج بوعريريج – دراسة سوسيوتنظيمية لبعض المتغيرات الشخصية والوظيفية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 01 ،2021

24) فطوم لينة بن خزناجي ومحمود قرزيز، ثقافة التحسين المستمر الكايزن كأسلوب لتعزيز الإبداع التنظيمي في مؤسسة كوندور وحدةCUISSON et PEM برج بوعريريج، مجلة العلوم الإنسانية جامعة أم البواقي، المجلد 8، العدد 3، ديسمبر 2021

25)لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد2، العدد2، ديسمبر2018

26)لكصاسي إبراهيم، بوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد4، العدد2، أدرار، 2016.

27) مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة قانون العام الجزائري والمقارن العدد 04، جامعة جيلالي الياس، سيدي بلعباس، 2016

28)محمد الطيب قويدر، محمد صالح بلول، مساهمة رقمنة الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 9، العدد 2 (2024)، جامعة الوادي، الجزائر

29)محمد الهادي ضيف الله، هشام لبزة، سليمان عتير، دور التحقيقات المحاسبة الجبائية في تدقيق التصريحات المكلفين، قراءة تحليلية لقانون الاجراءات جبائية الجزائري، مجلة الامتياز للبحوث اقتصاد والادارة، مجلد2، عدد3، جوان2018.

30)مراد كواشي، جمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق لدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد1، الجزائر، 2017

31)مشقق الحسين، بشيش عبد المالك، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر بين فعالية الآليات ومخاطر التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب بالمسيلة، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 2، 2024

32)مصطفى عوادي، الرحال ناصر، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016.

33) منى مقلاتي، مجلة مداخلة بعنوان دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والادارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2016.

34)نادية القريشي، حميدة بوزيدة، الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1جوان 2024، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر،

35)ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة البليدة ،2010

رابعا: التشريعات القانونية

1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، النسخة 2024

2)قانون الضرائب الغير مباشرة، النسخة 2024

3) قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024

المراجع باللغة الأجنبية

1) BOUMEDIENE Mohamed Amine, BOUSSIS Anise, Evaluation de l'efficacité de contrôle fiscal des documents Comme mécanisme de lutte contre l'évasion fiscal– cas de CDI Tiaret-, mémoire fin d'étude en Vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité, option : finance d'entreprise ،Université Mouloud Mammeri de TiziOuzou,2022.

2) Dr. AHMED GAID Noureddine, Les nouvelles approches de lutte contre la fraude fiscale (Cas de l'Algérie), Journal d'études économiques et financières, Université Alwadi, Numéro 6, volume 1,2013.

3) Saunders, Mark. N. K, Lewis Philp, and Thornhill Adrian, Research Methods for Business Students, 8th Ed, Pearson Education Limited, Uk, 2019, p816.

الملاحق

الملحق رقم 01

Série O n° 4/2024

الجمهورية الجـزائـريـــــة الديمقراطيـــــة الشـعـبيـــة

Ministère des finances
Direction Générale des Impôts
CENTRE DES IMPOTS DE B.B.Arreridj…
……

Référence N°…/SC/SPCR/2024…..

Lettre avec A.R N°……

Remis en mains propre le
…03/06/2024……

A
SARL ALPHA
IMPORTATION
B.B.ARRERIDJ
NIF……

……Le…**03/06/2024**…..……..……

Avis deVérification de Comptabilité

Nousavonsl'honneurdevousfaireconnaitrequesaufdemandecontrairedevotrepartetacceptéeparleservice, nous nousprésenteronsà votre ETABLISSEMENT.....le**26/06/2024**……..à……10……..H, à l'effet de vérifier au titre des exercices **2020**. ,**2021** ,**2022**.. et.**2023**.. , l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits, taxes et redevances ci-après, désignés IBS-IRCM-TAP-TVA-IRG/S – DTIM- TAXE DE FORMATION ET D'APPRENTISSAGE et de tout impôt, droit, taxe et redevance spécifiqueà l'activité.

Nousvoussauronsgrédebienvouloirtenirànotredispositionvosdocumentscomptablesetpiècesjustificativesetdans lamesureoùvotrecomptabilitéestinformatisée,l'ensembledesinformations,donnéesettraitementsvisésàl'article20-3duCodedesProcéduresFiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votrechoixetdedemandertoutesles précisionssurlaconduitedecette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle detiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales àl'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévuesparla législationfiscale envigueur.

(*)Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut êtreprocédé dès laremiseduprésentavisàlaconstatationmatérielledesélémentsphysiquesetdel'exploitation,del'existenceetdel'étatdesdocumentscomptables(dispositionsdel'article20du Code des Procédures Fiscales).

Nous tenons à vous informer que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site électronique (web) de la DGI:www.mfdgi.gov.dz(Cf. Article 20-4 du CPF).

Cette charte est également téléchargeable, via votre smartphone, en scannant le code Qr derrière cet avis.

Veuillezagréer,Madame,Monsieurl'expressiondenotreparfaiteconsidération.

Chef de brigade de vérification **Nom, prénom et grade des vérificateurs**

(*) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappeldecertainesdispositionsfiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé, par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, sur lequel le contribuable est informé que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site Web de l'administration fiscale et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de vingt (20) jours, à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois, en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;

- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

La fin des travaux de vérifications sur place doit être constatée par un procès verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée :

- En cas de force majeure dûment constatée, conformément aux dispositions de du code civil, empêchant les agents de l'administration fiscale d'opérer leur contrôle sur place, d'une durée égale à celle durant laquelle les agents de l'administration fiscale ne peuvent pas opérer leur contrôle sur place ;

- du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justifications, en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141bis du code des impôts directs et taxes assimilées. Ce délai est prorogé d'une (01) année, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées, ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article 19 du CPF.

Article 44-1 du Code des Procédures Fiscales : Il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

1- Lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu de son fait ou du fait des tiers ;

Important!Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation

Monsieur……Tél……

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur.....Tél……



الملحق رقم 02

الملحق الثاني:

الجمـهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطـــية الشعبيـــــة

برج بوعريريج في :.....

الموضـــوع:إشـــــــــعار بالاســـتـــلام

المرجـــــع :المواد 04 و 07 من قانون الماليـــة لسنة 2000.

أنا الممضي أسفله السيد :.....

النشاط الـممارس : .....

عنوان المحل الـتجاري : .....

.....

يشـــرفـــني أن أعلمكم بأنني استلمت:

1)- الإشعـــــار بالـتحـقيـق رقم: ..... /م م ج /2014المؤرخ في.....

2)- ميثاق المكلـــــــــــــــــــف.

إمضاء المعنـــي

المـــــــــــحقـق:

.....

الملحق رقم 03

3P

NOM & PRENOM OU RAISON SOCIALE: SARL [redacted]
ACTIVITE: IMPORT EXPORT

ACTIF	2023	2022	2021	2020
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				-
Bâtiments				-
Autres immobilisations corporelles	3 548 739,00			-
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**3 548 739,00**	**-**	**-**	**-**
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	27 703 281,67	13 148 230,53	7 903 051,27	-
Créances et emplois assimilés				
Clients	8 085 492,05	14 516 277,51	-	-
Autres débiteurs	-	1 938 626,03	8 085,00	
Impôts et assimilés	2 239 504,68	513 513,79	494 617,28	158 996,46
Autres créances et emplois assimilés	86 000,00	170 000,00	242 000,00	
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	8 549 577,64	1 485 463,70	39 433 964,98	41 530 346,53
TOTAL ACTIF COURANT	**46 663 856,04**	**31 772 111,56**	**48 081 718,53**	**41 689 342,99**
TOTAL GENERAL ACTIF	**50 212 595,04**	**31 772 111,56**	**48 081 718,53**	**41 689 342,99**
PASSIF	**2023**	**2022**	**2021**	**2020**
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis	10 000 000,00	10 000 000,00	10 000 000,00	10 000 000,00
Capital non appelé				
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)				
Ecarts de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	7 053 297,40	2 074 602,76	1 855 668,63	1 755 361,26
Autres capitaux propres – Report à nouveau	5 105 964,09	3 031 361,33	1 175 692,70	- 145 200,50
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)	-			
TOTAL I	**22 159 261,49**	**15 105 964,09**	**13 031 361,33**	**11 610 160,76**
PASSIFS NON-COURANTS :	-			
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL II	**-**	**-**	**-**	**-**
PASSIFS COURANTS :				
Fournisseurs et comptes rattachés	319 247,46	-	-	-
Impôts	3 544 811,66	1 168 222,13	706 753,13	519 893,71
Autres dettes	24 189 274,43	15 481 451,00	34 343 604,07	29 559 288,52
Trésorerie Passif	-	16 474,34		
TOTAL III	**28 053 333,55**	**16 666 147,47**	**35 050 357,20**	**30 079 182,23**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**50 212 595,04**	**31 772 111,56**	**48 081 718,53**	**41 689 342,99**

٤٩

الملحق رقم04

NOM & PRENOM OU RAISON SOCIALE: SARL [redacted]
ACTIVITE: IMPORT EXPORT

COMPTES DE RESULTAT

ETAT 104	204 608 104,13	83 146 694,73	67 523 738,15	28 118 880,02
G50	204 607 805,00	83 146 693,00	67 523 733,00	28 118 925,00
Rubriques	**2023**	**2022**	**2021**	**2020**
Ventes de marchandises	204 608 104,13	83 146 694,73	67 523 738,15	28 118 880,02
Production: Produits fabriqués				
Production: Prestations de services				
Production: Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés	-		-	-
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes	**204 608 104,13**	**83 146 694,73**	**67 523 738,15**	**28 118 880,02**
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation			-	-
I-Production de l'exercice	**204 608 104,13**	**83 146 694,73**	**67 523 738,15**	**28 118 880,02**
Achats de marchandises vendues	189 451 597,61	76 987 680,29	61 385 234,80	25 562 622,40
Matières premières				
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services EXTERIEURS: Sous-traitance générale				
Services EXTERIEURS: Locations			1 362 000,00	
Services EXTERIEURS: Entretien, réparations et maintenance				
Services EXTERIEURS: Primes d'assurances				
Services EXTERIEURS: Personnel extérieur à l'entreprise				
Services EXTERIEURS: Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
Services EXTERIEURS: Publicité	30 110,00	30 110,00	30 110,00	30 110,00
Services EXTERIEURS: Déplacements, missions et réceptions				
Autres services	2 739 696,34	1 449 958,41	69 000,00	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	**192 221 403,95**	**78 467 748,70**	**62 846 344,80**	**25 592 732,40**
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)	**12 386 700,18**	**4 678 946,03**	**4 677 393,35**	**2 526 147,62**
Charges de personnel	603 140,31	921 587,12	728 914,09	350 824,77
Impôts et taxes et versements assimilés	2 287 504,40	892 364,45	961 540,80	393 666,00
IV-Excédent brut d'exploitation	**9 496 055,47**	**2 864 994,46**	**2 986 938,46**	**1 781 656,85**
Autres produits opérationnels			-	-
Autres charges opérationnelles	0,76	744,48	14 422,76	37,28
Dotations aux amortissements				
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	**9 496 054,71**	**2 864 249,98**	**2 972 515,70**	**1 781 619,57**
Produits financiers	36 833,03	41 588,22	9 266,09	47 676,99
Charges financières	1 405,34	102 321,44	469 054,03	73 935,30
VI-Résultat financier	**35 427,69**	**- 60 733,22**	**- 459 787,94**	**- 26 258,31**
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	**9 531 482,40**	**2 803 516,76**	**2 512 727,76**	**1 755 361,26**
Eléments extraordinaires (produits) (*)		-	-	-
Eléments extraordinaires (Charges) (*)		-		
VIII-Résultat extraordinaire	-		-	-
Impôts exigibles sur résultats	2 478 185,00	728 914,00	657 059,13	434 468,06
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**7 053 297,40**	**2 074 602,76**	**1 855 668,63**	**1 320 893,20**
AUTRES REINTEGRATIONS				
Charges des immeubles non affectés directement à				
Cadeau pub non dedu				
FRAIS DE RECEP NEN DEDU				
AMANDES ET PENALITES			14 422,00	
IMPOT EXIGIBLE	2 478 185,00	728 914,00	657 059,00	434 468,00
Impôt différé (variation)				
Provisions non déductibles				
IMPOT ET TAXES NON DEDUCTIBLES				
Pertes de valeurs non déductibles				
COTISATION NO DEDUCTIBLE				
Plus value de cession				
Autres déductions (*)				
DEFICIT DE L'ANNEE 2019				84 330,00
DEFICIT DE L'ANNEE 2020				
DEFICIT DE L'ANNEE 2021				
TOTAL DEFICIT ANTERIEUR	-			84 330,00
RESULTAT FISCAL	9 531 482,40	2 803 516,76	2 527 149,63	1 671 031,20
MARGE NET	0,05	0,03	0,04	0,06
RESULTAT FISCAL DECLARE	9 531 482,00	2 803 516,00	2 527 150,00	1 671 031,00

الملحق رقم 05

الجـــمـــــهـــــورية الجزائريـــــة الديمقراطـــــــية الشعبيـــــــــة

وزارة المالية
مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج
مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
المصلحة الرئيسية للرقابة و البحث
حي المكافحين برج بوعريريج

الهاتف.....

برج بوعريريج في:.....

طلب معلومات ذات طابع جبائي

إلى السيد:

.....

.....

رقم ..... /م.ض **34**/م.ر.ر.ب/م.ر/**2024**

الموضوع : - ممارسة حق بالاطلاع المعترف به للمصالح الجبائية.

الغـــرض : - المادة45 من قانون الإجراءات .

- المواد 46 و 46 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

في إطار ممارسة حق الإطلاع المعترف به للمصالح الجبائية عبر المواد المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، و قانون التسجيل.

لنا الشرف أن أطلب منكم موافاتنا بالمعلومات التالية :

المبالغ الإجمالية للمشتريات المحققة خلال السنوات .....

و التي تخص السيد :.....

.....

رئيس الفرقة ***المـحـقـقـين***

الملحق رقم 06

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب رقم التعريف الجبائي

مديرية الضرائب لولاية:..... .....

مركز الضرائب لولاية:..... رقم المادة:

.....

مـــــــحضر مـــعـــاينة

.....

في اليوم.....من عام.....

.....وعلى الساعة.....نحن الممضين أسفله:

.....

.....

.....

الحالفين اليمين والحاملين لبطاقات انتدابنا، تقدمنا عند:.....

.....

..... الممثل من

طرف:.....

..... للقيام

بمعاينة ميدانية.

قد عاينا مايلي:.....

.....

.....

.....

.....

وعند نهاية تدخلنا، قمنا بقفل هذا المحضر في اليوم والشهر المذكورين اعلاه ودعون السيد.....

.....لامضائه معنا والذي قبل_رفض وصرح بمايلي:.....

.....

.....

.....

.....

وبطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل وصل استلام.

امضاء المعني امضاء الاعوان

الملحق رقم 07

REPUPLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISDRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES Impôts de la Wilaya de BBA

Centre des impôts de BBA

Fiche de début des travaux de vérification

B.B.ARRERIDJ ... le……

Numéro de l'Affaire **N°** / article d'imposition……..……

Numéro de l'Identifiant Fiscal : ……..

Nom et Prénom ou Raison sociale: … ……..…..

Activité :…… ……

Adresse : ..... Tél……..……

Avis de vérification de comptabilité…**N°** …….du…..…..

Remis ou reçu le ……..……..

Période à vérifier du …..... au ……..

Date de début des travaux préparatoires : ……..

Date du contrôle inopiné (1) ……..

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)……

Lu et approuve :

LE CHEF DE SERVICE *LES VERIFCATEURS*

الملحق رقم 08

الجـــــــمهوريـــة الجـــــزائريـة الديمقراطـــية الشعـــــــبية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب بسطيف **محضر معاينة**

مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج **موالي لعمليات التحقيق**

مركز الضرائب برج بوعريريج

المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

رقم:...../م م ج/.....

إن التحـــقيـق الجبـــائي الخاص بمؤسستكـــم الذي تم تبعا للإشعـــار بالتحقيـــق

رقم ..... **في:**.....**قد نتج عنه النقائص التالية:**

-

.....

.....-

.....

.....

-

.....

.....

.....-

تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

المعنـــي: ***المحـــققين***

الملحق رقم 09

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

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

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

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
الإشعار بالتحقيق رقم:** بتاريخ 2024/06/03 /**SARL ALPHA**
الابـــلاغ الأول رقم:****/2024**بتاريخ:**20 أكتوبر 2024**
عدد الصفـــــحات **(05) خمسة.**

سيـــــــدي

بـعد الـتـحقيـــق فـي محاسـبـتـكم و التي شـمـلـت السـنـوات 2020، 2021،2022 و 2023 عملا بالنصوص و القوانين الجبائية لاسيما المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية لنا الـشـرف أن نوافـيـكـم بـالـنـتـائـج المـتـوصـل إليها.

الوضعية الجبائية:

انطلاقا من نشاطكم المتمثل في استيراد للبيع على الحالة مقرالشركة بلدية برج بوعريريج، أنتم تخضعون بالنسبة لرقمالأعمال للرسم على القيمة المضافة(TVA) بمعدل19 %لمجمل رقم الأعمال طبقا للمواد14 و 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فأنتم تخضعون للرسم على النشاط المهني(TAP) لمجمل رقم الأعمال طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و بخصوص مجمل المداخيل المحققة من طرف الشخصية المعنوية SARL ALPHAفهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) استنادا إلى أحكام المواد 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما بالنسبة للمداخيل المحققة من طرف الشركاء فهي تخضع لضريبة الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة (IRCM) استنادا إلى أحكام المواد 46، 104 و 134-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و بصفتكم رب عمل(EMPLOYEUR)، فأنتم تخضعون لضريبة الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور على الأجور المدفوعة للمستخدمين طبقا للمواد 75-1 ، 129-1 ، و 134-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

كما أنكم تخضعون للرسم على التكوين المتواصل و الرسم على التمهيين طبقا للمواد 196 مكرر و 196-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

قيـمـة المحاسـبـةمن حيث الشكل و المضمون:
عموما إن مسك الوثائق المحاسبية مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي (SCF) و كذا المواد 9-10-11 من القانون التجاري، أما من ناحية المضمون يجب أن نلفت نظركم للنقائص التالية:

سنة 2020

- الغاء تخفيض 30 % الخاص بالرسم على النشاط المهني حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة لرقم الأعمال المحصل عن طريق عمليات التحويل البنكي المقدرب 28.118.800.00 دج باعتبارها تسديدات نقدية.

سنة 2021

- الغاء تخفيض 30 % الخاص بالرسم على النشاط المهني حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة لرقم الأعمال المحصل عن طريق عمليات التحويل البنكي المقدرب 67.523.738.15 دج باعتبارها تسديدات نقدية.
- استغلال المعطيات المدونة في محضر معاينة المخالفات المتعلقة بالممارسات التجارية رقم 25 المؤرخ في 2021/03/30 حيث يتضمن المحضر مبيعات غير مصرح بها تقدرب 644.929.00 .

مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
الإشعار بالتحقيق رقم: ** بتاريخ 2024/06/03 /لـSARL ALPHA
الابـــلاغ الأول رقم:**/**2024**بتاريخ:**20 أكتوبر 2024**
عدد الصفـــــحات (**05**) **خمسة.**

سنة 2022

- اعادة ادماج مبالغ الاقتطاعات عند الاستيرادPRCT المسجلة محاسبيا ضمن تكاليف الشراء في الحساب رقم 38 باعتبارها قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات و ليس من النتيجة الجبائية حسب المادة 113 من قانون المالية لسنة 2022.

الجدول التالي يبين مبلغ الاقتطاعات عند الاستيراد حسب كل فاتورة :

فاتورة الإستيراد	المؤرخة في	مبلغ الاقتطاعات عند الاستيرادPRCT
005060	2022/02/15	235.855.00
014525	2022/03/08	187.003.00
035250	2022/05/05	374.341.00
040050	2022/08/02	378.685.00
058250	2022/09/12	520.820.00
المجموع		**1.696.704.00**

- الغاء تخفيض 30 % الخاص بالرسم على النشاط المهني حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة لرقم الأعمال المحصل عن طريق عمليات التحويل البنكي المقدرب 18.846.886.79 دج باعتبارها تسديدات نقدية.

سنة 2023

- اعادة ادماج مبالغ الاقتطاعات عند الإستيرادPRCT المسجلة محاسبيا ضمن تكاليف الشراء في الحساب رقم 38 باعتبارها قابلة للخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات و ليس من النتيجة الجبائية حسب المادة 113 من قانون المالية لسنة 2022.

الجدول التالي يبين مبلغ الاقتطاعات عند الإستيراد حسب كل فاتورة :

فاتورة الإستيراد	المؤرخة في	مبلغ الاقتطاعات عند الاستيرادPRCT
025570	2023/04/16	907.595.00
001660	2023/05/22	1.165.071.00
035250	2023/11/05	1.238.524.00
036570	2023/12/17	518.779.002
المجموع		**3.829.969.00**

- الغاء تخفيض 30 % الخاص بالرسم على النشاط المهني حسب أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة لرقم الأعمال المحصل عن طريق عمليات التحويل البنكي المقدرب17.620.228.63 دج باعتبارها تسديدات نقدية.
- عدم التصريح بحقوق الطابع على رقم الأعمال المحقق نقدا بمبلغ اجمالي يقدر ب 219.674.36.

.

مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
الإشعار بالتحقيق رقم **2024/** **SARL ALPHA**
الابـــلاغ الأول رقم:...../**2024**
عدد الصفـــــحات 05

جـــــــــــــــدول استخـــــراج النتائـــــــــــــج

التعيين	2020	2021	2022	2023
رقم الاعمال المستخرج	28 118 880	68 168 667	83 146 695	204 608 104
رقم الاعمال المصرح به	28 118 880	67 523 738	83 146 695	204 608 104
الفارق في رقم الاعمال	**0**	**644 929**	**0**	**0**
الخصـــم التدريجي	0	12 899	0	0
أعـباء غـير مقبولة	0	0	1 696 704	3 829 969
الـزيـادة الاجمـالية	**0**	**632 030**	**1 696 704**	**3 829 969**
الربح المصرح به	1 671 031	2 527 150	2 803 516	9 531 482
الربح المستخرج	**1 671 031**	**3 159 180**	**4 500 220**	**13 361 451**

تحديـــــد الاسس الخاضعة للضريبـــــة على ارباح الشركات

التعيين	2020	2021	2022	2023
الربح المستخرج	1 671 031	3 159 180	4 500 220	13 361 451
الربح المصرح به	1 671 031	2 512 728	2 803 516	9 673 746
الفارق الصافي	0	646 452	1 696 704	3 687 705
I B S	**0**	**168 078**	**441 143**	**958 803**
العقوبة	**0**	**25 211**	**110 285**	**239 700**

تحديـــــد الاسس الخاضعة للضريبـــــة على الدخل الاجمالي IRCM

التعيين	2020	2021	2022	2023
الأساس المستخرج	1 236 563	2 337 794	3 330 163	9 887 474
الأساس المصرح به	1 236 563	1 859 419	2 074 602	7 158 572
الفارق الصافي الخاضع	0	478 375	1 255 561	2 728 902
الـضريبة على الدخل الاجمالي(RCM)	**0**	**71 756**	**188 334**	**409 335**
العقوبة	**0**	**10 763**	**28 250**	**102 334**

تســـــوية الرسم على النشاط المهني

التعيين	2020	2021	2022	2023
رقم الاعمال المستخرج	28 118 880	68 168 667	83 146 695	204 608 104
رقم الاعمال المصرح به G°50	19 683 248	47 266 616	77 492 628	199 322 035
الفارق	8 435 633	20 902 051	5 654 067	5 286 069
الحقوق	**168 712**	**418 041**	**84 811**	**79 291**
العقوبة	**25 306**	**104 510**	**12 721**	**11 893**

مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
الإشعار بالتحقيق رقم **2024/43** **SARL ALPHA**
الابـــلاغ الأول رقم:..... **2024/**
عدد الصفـــــحات 05

تســـــوية الرسم على القيمـــــة المضافـــــــــــة بمعدل 19 %

التعيين	2020	2021	2022	2023
رقم الاعمال المستخرج الخاضع	28 118 880	68 168 667	83 146 695	204 608 104
رقم الاعمال المصرح به (G50)	28 118 880	67 523 738	83 146 695	204 608 104
الفارق	**0**	**644 929**	**0**	**0**
الحقوق	**0**	**122 536**	**0**	**0**
العقوبة	**0**	**18 380**	**0**	**0**

جـــــــــدول ملخـــــص للمستحقـــــــــات و العقـــوبـــــــات

التعيين	2020	2021	2022	2023
الضريبة على أرباح الشركات	0	168 078	441 143	958 803
العقوبة	0	25 211	110 285	239 700
الدخل الاجمالي IRCM	0	71 756	188 334	409 335
العقوبة	0	10 763	28 250	102 334
الرسم على النشاط المهنى	168 712	418 041	84 811	79 291
العقوبة	25 306	104 510	12 721	11 893
الرسم على القيمة المضافة	0	122 536	0	0
العقوبة	0	18 380	0	0
حقوق الطابع	0	0	0	219 674
العقوبة	0	0	0	54 918
المجموع	**194 018**	**939 276**	**865 544**	**2 075 949**
المجموع الكلي	**4 074 787**			

برج بو عريريج في : 20/10/2024

الـمحققون **رئيس الفرقة**

الملحق رقم 10

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du et du en réponse à la notification de redressement N° du et la notification complémentaire / rectificative N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

الملحق رقم11

المديرية العامة للضرائب
مركز الضراب برج بو عرريج

AVIS A PAYER DU ROLE N° .....

Motif Role : Vérification de Comptabilité
NOM PRENOM : SARL ALPHA

Type de recette	Clé période	Base Taxable	Base imposée	Taux	Montant des droits rappelés	Taux Pénalités	Montant Pénalités	Total Droits
IBS	2021	3 159 180	2 512 728	26	168 078	15%	25 211	193 289
IBS	2022	4 500 220	2 803 516	26	441 143	25%	110 285	551 428
IBS	2023	13 361 451	9 673 746	26	958 803	25%	239 700	1 198 503
IRGM	2021	2 337 793	1 859 418	15	71 756	15%	10 763	82 519
IRGM	2022	3 330 162	2 074 601	15	188 334	15%	28 250	216 584
IRGM	2023	9 887 473	7 158 572	15	409 335	25%	102 334	511 669
TAP	2020	28 118 880	19 683 248	2	168 712	15%	25 306	194 018
TAP	2021	68 168 667	47 266 616	2	418 041	25%	104 510	522 551
TAP	2022	83 146 694	77 492 628	1,50	84 811	15%	12 721	97 532
TAP	2023	204 608 104	199 322 035	1,50	79 291	15%	11 894	91 185
TVA	2021	68 168 167	67 523 738	19	122 536	15%	18 380	140 916
DTIM	2023	219 674,00		100	219 674	25%	54 919	274 593
TOTAL GENERAL DU ROLE					3 330 514		744 273	4 074 787

الملحق رقم 12

الأساتذة	الرتب	اسم الجامعة
أ.د/ بزة صالح	أستاذ التعليم العالي	جامعة برج بوعريريج
د/ بهلولي نور الهدى	أستاذ محاضر أ	جامعة برج بوعريريج
د/ سلطاني عادل	أستاذ محاضر ب	جامعة برج بوعريريج
د/ طالب حسين سهام	أستاذ محاضر ب	جامعة برج بوعريريج

الملحق رقم 13

جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية
السنة الثانية ماستر

استمارة الاستبيان:

فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي

تحية طيبة وبعد...

في إطار التحضري لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، تحت عنوان: " **فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي** ". نوجه هذه الاستبيان لأفراد العينة والمتمثلين في موظفي مركز الجبائي.

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، آملين منكم التكرم بالإجابة عليه بدقة وموضوعية، لأن إجابتكم سيكون لها الأثر الكبير والواضح في تحقيق النتائج الإيجابية لهذا الموضوع. ولنحيطكم علما بأن إجابتكم ستحظى بالسرية الكاملة وتستخدم لغرض البحث العلمي فقط.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

من إعداد الطالبتين:
خينوش منى
بن طيب أميرة

إشراف الأستاذة: بن خزناجي أمينة

الرجاء منكم وضع العلامة (x) أمام الاختيار المناسب

البيانات الشخصية الوظيفية:

العمر:	المؤهل العلمي:	سنوات الخبرة:	التخصص العلمي:	المهنة:
- أقل من 30 سنة ☐	- ليسانس ☐	- اقل من 5 سنوات ☐	– محاسبة وجباية معمقة ☐	– عون المحقق ☐
- من 30 إلى 39 سنة ☐	- ماستر ☐	- من 5 إلى 10 سنوات ☐	– محاسبة وتدقيق ☐	- محقق محاسبي ☐
- من 40 إلى 49 سنة ☐	- دكتوراه ☐	- من 10 إلى 25 سنة ☐	– محاسبة ومالية ☐	- رئيس فرقة المحققين ☐
- 50 فما فوق ☐	- شهادة أخرى ☐	– أكثر من25 سنة ☐	– قانون ☐	- رئيس مصلحة الرقابة ☐
			– تخصص آخر ☐	– موظفين ☐

المحور الأول: أهمية التحقيق المحاسبي وكفاءة المحقق المحاسبي

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
.1	تشترط عملية التحقيق المحاسبي السرية التامة أثناء عملية التحقيق.					
.2	هناك برمجة محددة مسبقا للقيام بعملية التحقيق المحاسبي.					
.3	يمتاز التحقيق المحاسبي بالدقة والعمق في فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف.					
.4	يساهم التحقيق المحاسبي في ضمان جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية.					
.5	تمتلك الادارة الضريبية صلاحيات كافية للتحقيق في جميع الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول الى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب وغيرهم من الأطراف.					
.6	ترتبط فعالية التحقيق المحاسبي بمدى اكتشاف المحقق للأخطاء والانحرافات الجوهرية بالتصريحات المكلف.					
.7	تحفيزات المحققين لها أهمية في نجاح عملية التحقيق المحاسبي.					
.8	يعتمد نجاح فعالية التحقيق المحاسبي على المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها.					
.9	يوجد تدريبات دورية مختصة للمحققين في مجال التحقيق المحاسبي.					

محور 2: الغش الضريبي

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	الغش الضريبي ناتج عن غياب تنفيذ الأحكام الصارمة.					
2	أعلى نسبة الغش الضريبي تكون في الرسم على القيمة المضافة TVA.					
3	نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية يؤدي الى تفشي ظاهرة الغش الضريبي.					
4	السبب الرئيسي للغش الضريبي يتمثل في عدم انتشار الوعي الضريبي لدى المكلفين.					
5	الرقابة الجبائية قادرة لوحدها على محاربة ظاهرة الغش الضريبي.					
6	القوانين السارية لها تأثير على سلوك الغش الضريبي.					
7	يساهم تعدد الضرائب في إرهاق المكلف، مما يؤدي إلى الغش الضريبي.					
8	إخفاء الإيرادات هو أحد أكثر طرق الغش الضريبي شيوعا.					

محور3: فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	يؤثر التحقيق المحاسبي ايجابا في اكتشاف الغش الضريبي.					
2	يعتبر التحقيق المحاسبي أول أداة للكشف وتحليل الانحرافات الناتجة عن الغش الضريبي.					
3	العقوبات والغرامات المطبقة بعد القيام بالتحقيق المحاسبي كافية لردع المكلفين المتهربين ضريبيا.					
4	هناك علاقة عكسية قوية بين جودة التحقيق المحاسبي ومستوى الغش الضريبي (كلما زادت الجودة قل الغش).					

5	تلعب التكنولوجيا دورا متزايد الأهمية في تسهيل عمليات التحقيق المحاسبي وكشف الغش الضريبي.					
6	تعتبر الأدلة التي يتم جمعها خلال التحقيق المحاسبي أساسية لإثبات حالات الغش الضريبي أمام الجهات القانونية.					
7	يتم التنسيق بين القائمين على عملية التحقيق المحاسبي للحد من ظاهرة الغش الضريبي.					
8	تطوير أساليب وتقنيات التحقيق المحاسبي تساعد على مواكبة تطور أساليب الغش الضريبي.					

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	-
الإهداء	-
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة الملاحق	V
قائمة المختصرات	VI
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي	03
المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي وأهدافه	03
المطلب الثاني: خصائص التحقيق والمحقق المحاسبي	05
المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية	08
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	08
المطلب الثاني: أهداف وأسباب الرقابة الجبائية	09
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية	11
المبحث الثالث: ماهية الغش الضريبي	14
المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي والتهرب الضريبي	14
المطلب الثاني: تصنيفات الغش الضريبي وأسبابه	16
المطلب الثالث: آثار الغش الضريبي وطرقه	19
المطلب الرابع: آليات مكافحة الغش الضريبي	22
المبحث الرابع: الدراسات السابقة	28
المطلب الأول: الدراسات العربية	28
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	31
الخلاصة	33
الفصل الثاني: الجانب التطبيقي لمدى فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش	

الضريبي	
تمهيد	35
المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج	36
المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج ومهامه	36
المطلب الثاني: هيكل مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج	37
المبحث الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج	41
المطلب الأول: إجراءات عملية التحقيق المحاسبي	41
المطلب الثاني: دراسة الحالة بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج	49
المبحث الثالث: الاستبيان	64
المطلب الأول: طرق وأدوات الدراسة	64
المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للدراسة	67
المطلب الثالث: اختبار صحة الفرضيات	74
الخلاصة	77
الخاتمة	79
قائمة المراجع	83
الملاحق	89
فهرس المحتويات	111

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار فعالية التحقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا خلال دراستنا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتغطية الجانب النظري، أما بخصوص الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة التي تمت في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، والمنهج الاحصائي من خلال معالجة الاستبيان عن طريق الاداة SPSS 27.

قد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التحقيق المحاسبي يعتبر آلية من آليات الرقابة الجبائية، حيث يتم من خلاله البحث في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية للمكلفين بدفع الضريبة، وأن مهارة وكفاءة المحقق المحاسبي تساهم في كشف عن مختلف التلاعبات التي تحتويها تصريحات المكلفين، كما لخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين التحقيق المحاسبي والغش الضريبي، أي كلما زاد التحقيق المحاسبي قل الغش الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي؛ الغش الضريبي؛ الرقابة الجبائية، مركز الضرائب؛ برج بوعريريج.

Abstract:

This study aimed to demonstrate the effectiveness of accounting investigation in reducing tax fraud. To achieve this, we relied on the descriptive and analytical approach to cover the theoretical aspect. As for the practical aspect of the study, we relied on the case study approach conducted at the Tax Center of Bordj Bou Arreridj Province, and the statistical approach by processing the questionnaire using the SPSS 27 tool.

The study reached several results, the most important of which is that accounting investigation is considered a mechanism of tax control, as it examines all the statements, operations, and accounting records of taxpayers. It also concluded that the skill and competence of the accounting investigator contribute to uncovering the various manipulations contained in taxpayers' statements. The study also concluded that there is an inverse relationship between accounting investigation and tax fraud, meaning that the more accounting investigation, the less tax fraud.

Key words: Accounting investigation, tax fraud, tax control, bordj bou arreridj tax center.