



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: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالبين: - تباني عثمان

- موساوي أميرة

بغنوان:

دور التحقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية

(دراسة حالة بمركز الضرائب برج بوعريريج)

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	محاضرة قسم ب	رانية تناح
مشرفا	محاضرة قسم أ	نور الهدى بهلولي
مناقشا	محاضرة قسم	خولة حموش

السنة الجامعية: 2024-2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

١٤٣٨

الإهداء

إلى كل الزملاء الذين شاركوني هذه الرحلة الأكاديمية، بكل احترام وتقدير،
والذين كانوا لي خير الرفاق في مسيرة البحث، حيث تبادلنا الأفكار وتعاونوا في تخطي الصعوبات،
فكنتم نعم السند في هذه المرحلة.
إلى أسرتي العزيزة، التي كانت الداعم الأول لي، والتي منحتني القوة والصبر لأواصل هذه المسيرة،
أهديكم ثمرة جهدي وتعبكم معي، فأنتم الأساس الذي بنيت عليه نجاحاتي
إلى كل من دعم مسيرتي الأكاديمية، ولو بكلمة طيبة أو بتشجيع صادق
أهدي هذا العمل المتواضع، راجياً أن يكون إضافة نافعة في مجال تخصصي، وأن يرقى إلى مستوى تطلعاتكم.

عثمان

الإهداء

إلى كل من رافقني في هذه المسيرة العلمية إلى زملائي وزميلاتي الذين تشاركنا معهم محطات العمل والاجتهاد، ووقفوا إلى جانبي بالكلمة والدعم في مختلف مراحل هذا المشوار، أهدي هذا العمل المتواضع، عرفانا لما كان بيننا من تعاون وتبادل فكري.

إلى أسرتي الحبيبة، التي لم تدخر جهدا في دعمي، ولا لحظة في تشجيعي، إلى من منحوني الثقة حين احتجت إليها، وكانوا دوما مصدر عزيمتي،

أهدي ثمرة هذا الجهد، الذي ما كان ليرى النور لولا دعاؤهم ووقوفهم المستمر إلى جانبي.

وإلى كل من أسهم، بشكل مباشر أو غير مباشر، في إنجاح هذه المحطة من مسيرتي الأكاديمية، إلى أساتذتي الكرام، إلى كل من قدم لي توجيهها أو نصحا أو تشجيعا،

أهدي هذا العمل آملا أن يرقى إلى مستوى تطلعاتهم، وأن يكون لبنة في بناء المعرفة في هذا المجال.

أميرة

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والذي وفقنا لإتمام هذا البحث المتواضع، ونسأله أن يجعله خالصا لوجهه الكريم، وأن ينفع به.

نتوجه بخالص الشكر والتقدير

إلى من كانت لنا نعم المرشد والموجه، إلى الأستاذة الفاضلة (الدكتورة بهلولي نور الهدى)، التي لم تبخل علينا بعلمها ونصائحها الثمينة، والتي كانت لنا عوناً في رحلتنا البحثية، فكان دعمها المستمر حافظاً لنا على المثابرة والاجتهاد، لكي منا كل الشكر والامتنان على ما قدمته من توجيه وعناية، وعلى صبرك في تصحيح أخطائنا وتقديم النصائح التي ساهمت في بناء هذا العمل المتواضع.

إلى أساتذتنا الكرام في (جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريرج كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)، الذين كان لهم الفضل في تكويننا العلمي والأكاديمي، والذين لم يدخروا جهداً في غرس قيم البحث العلمي فينا، لقد كنتم لنا مصدر إلهام، وزرعت فينا حب المعرفة وروح الاستكشاف، فلکم منا كل الاحترام والتقدير على جهودكم النبيلة.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور التحقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية وذلك من خلال تحليل دقيق للعلاقة بين التحقيق المحاسبي كأداة تقنية وفنية تعتمد على فحص السجلات المحاسبية، والرقابة الجبائية كآلية تنظيمية تهدف إلى التأكد من مدى التزام المكلفين بالضريبة بأحكام القانون الجبائي، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استعراض المفاهيم والمبادئ المرتبطة بالتحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، وكذا دراسة حالة عملية خضعت للتحقيق المحاسبي على مستوى مركز الضرائب بولاية برج بوعريريج لمعرفة كيفية توظيف التحقيق المحاسبي للرفع من الرقابة الجبائية.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج، كان أبرزها أن التحقيق المحاسبي يعد أداة فعالة في دعم مهام الإدارة الجبائية، حيث يساهم في الكشف عن التصريحات الجبائية الخاطئة أو الناقصة، ويساعد على توسيع الوعاء الضريبي من خلال رصد الإيرادات غير المصرح بها وبالتالي رفع التحصيل الضريبي، وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير القدرات التقنية والبشرية للإدارة الجبائية، لا سيما من خلال تدريب الأعوان على تقنيات التحقيق المحاسبي، وتعزيز التعاون مع مكاتب الخبرة المحاسبية، إلى جانب تحديث الأدوات القانونية والتنظيمية بما يتيح للإدارة الجبائية مرونة وفعالية أكبر في أداء مهامها الرقابية.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، التصريح الجبائي، التحصيل الضريبي، مركز الضرائب بولاية برج بوعريريج.

Résumé

Cette étude vise à déterminer le rôle de la vérification de comptabilité dans le renforcement de l'efficacité du contrôle fiscal, à travers une analyse approfondie de la relation entre la vérification de comptabilité, en tant qu'outil technique et opérationnel reposant sur l'examen des registres comptables, et le contrôle fiscal, en tant que mécanisme réglementaire destiné à vérifier le respect, des dispositions de la législation fiscale par les contribuables.

Afin d'atteindre les objectifs de cette étude, une approche descriptive et analytique a été adoptée, en explorant les concepts et principes liés à la vérification de comptabilité et au contrôle fiscal, ainsi qu'en menant une étude de cas concrète portant sur une opération de vérification de comptabilité réalisée au niveau du centre des impôts de la wilaya de Bordj Bou Arreridj, afin d'évaluer comment cet outil peut être mobilisé pour renforcer le contrôle fiscal.

L'étude a permis d'aboutir à plusieurs résultats, dont le principal est que la vérification de comptabilité constitue un outil efficace pour appuyer les missions de l'administration fiscale, elle contribue notamment à la détection des déclarations fiscales erronées ou incomplètes, et permet d'élargir l'assiette fiscale en identifiant les revenus non déclarés, ce qui a pour effet d'accroître les recettes fiscales.

L'étude recommande de renforcer les capacités techniques et humaines de l'administration fiscale, en particulier par la formation des agents aux techniques de la vérification de comptabilité, le développement de la coopération avec les cabinets d'expertise comptable, ainsi que la modernisation des outils juridiques et réglementaires, afin d'offrir à l'administration fiscale une plus grande souplesse et efficacité dans l'exercice de ses missions de contrôle.

Mots-clés : vérification de comptabilité, contrôle fiscal, déclaration fiscale, recouvrement fiscal, Centre des Impôts de la wilaya de Bordj Bou Arreridj.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	-
شكر وعرفان	-
ملخص الدراسة	I
فهرس المحتويات	III
فهرس الجداول	IV
فهرس الأشكال و الملاحق	V
مقدمة	أ - د
الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية	
تمهيد	05
المبحث الأول: عموميات حول التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية	06
المطلب الأول: عموميات حول التحقيق المحاسبي	06
المطلب الثاني: عموميات حول الرقابة الجبائية	15
المطلب الثالث: العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية	23
المبحث الثاني: تحليل الدراسات السابقة	29
المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية	29
المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية	35
المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	40
الفصل الثاني: دراسة حالة للتحقيق المحاسبي في مركز الضرائب برج بوعريريج	
تمهيد	48
المبحث الأول: تقديم عام للمديرية العامة للضرائب والمديرية الولائية للضرائب	49
المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية برج بوعريريج	49
المطلب الثاني: التعريف بالمصالح القاعدية لمديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج	56
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج	58

61	المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف تم التحقيق في محاسبته بمركز الضرائب ببرج بوعريج خلال الفترة (2019-2022).
61	المطلب الأول: عملية التحقيق.
65	المطلب الثاني: تقييم المحاسبة من حيث الشكل والمضمون
67	المطلب الثالث: عرض النتائج
84	الخاتمة
87	قائمة المراجع
90	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	34
02	المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية	39
03	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة باللغة الأجنبية	44
04	يوضح استخراج الفوارق	66
05	يوضح فارق الرسم علي القيمة المضافة المسترجع بصفة غير قانونية لسنة 2019	68
06	يوضح فارق الرسم علي القيمة المضافة المسترجع بصفة غير قانونية لسنة 2020	69
07	ملخص التعديلات الناتجة عن التحقيق المحاسبي	75
08	ملخص للحقوق الاجمالية	79
09	ملخص العقوبات الاجمالية	80

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج.	52

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
92-91-90	الصفحة التمهيديّة لتقرير المراجعة المحاسبية Entête Rapport de vérification de comptabilité (série On°15)	A-B-C
93	إشعار بإجراء تدقيق محاسبي Avis de vérification de comptabilité (série On°4)	C1
94	بطاقة بدء أعمال التحقيق Fiche de début des travaux de vérification (série O n°23)	C2
95	محضر معاينة مادية للعناصر الفيزيائية للاستغلال Procès-verbal de constat matériel des éléments physiques d'exploitation (série O n°19 ter)	C3
96	تبلغ بتسوية ضريبية ناتجة عن التحقيق المحاسبي Notification de redressement suite à la vérification de comptabilité (série O n°21) لسنة 2019	D1
97	تبلغ بتسوية ضريبية ناتجة عن التحقيق المحاسبي Notification de redressement suite à la vérification de comptabilité (série O n°21) لسنوات 2022-2021-2020	D2
98	استدعاء المكلف للجنة التحكيم	R1
101-100-99	محضر خاص بجلسة التحكيم	R2-R3-R4
102	تبلغ نهائي بتسوية ضريبية ناتجة عن التحقيق المحاسبي Notification de redressement définitive suite à la vérification de comptabilité (série O n°21 sexies)	S1
104-103	إشعار بالسداد وفق جدول التحصيل الضريبي Avis à payer rôle	S2(A-B)
105	محضر اختتام عملية التحقيق في عين المكان Procès-verbal de fin des travaux de vérification sur place (série O n°32)	N
106	بطاقة اختتام أعمال التحقيق Fiche de fin des travaux de vérification (série O n°24)	P

مقدمة

تمهيد:

تشكل الجباية أحد الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدول لتمويل سياساتها العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فهي تمثل المورد الرئيسي للميزانية العامة، وتمكن الحكومات من تأدية وظائفها الحيوية في مختلف القطاعات، كالصحة، والتعليم، والبنية التحتية، والدفاع. وفي هذا السياق، يعد النظام الجبائي أداة استراتيجية بيد الدولة، لا تقتصر مهمته على تعبئة الموارد المالية فحسب، بل تتعداها إلى تنظيم العلاقات الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق العدالة التوزيعية بين مختلف فئات المجتمع.

غير أن فعالية هذا النظام مرهونة بمدى الالتزام والامتثال الضريبي من قبل المكلفين، وهو ما يعرضه لعدة تهديدات، أبرزها ظاهرة التهرب والغش الجبائي التي تعرف تزايدا ملحوظا في كثير من الدول، ومنها الجزائر. وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، نظرا لما تسببه من خسائر مالية ضخمة، وتراجع في الثقة بين المواطن والدولة، وتفاوت في تحمل الأعباء الضريبية بين المكلفين.

وأمام هذا الواقع، أصبحت الحاجة ملحة إلى تطوير آليات الرقابة الجبائية، وجعلها أكثر نجاعة وصرامة، من أجل ضمان عدالة النظام الجبائي وتحقيق أهدافه الاستراتيجية وفي هذا الإطار، يبرز التحقيق المحاسبي كأداة فنية وتقنية عالية الأهمية، حيث يعد أحد الوسائل الرقابية الحديثة التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية من أجل التحقق من مدى صحة المعلومات والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين، والكشف عن التجاوزات والإخفاءات التي قد تنطوي عليها حساباتهم أو معاملاتهم التجارية.

فالتحقيق المحاسبي لا يقتصر على مراقبة الأرقام المسجلة في السجلات المحاسبية، بل يتعدى ذلك إلى تحليل شامل لأنشطة المكلفين، وتقييم مدى تطابقها مع القوانين الجبائية السارية، مما يجعله أداة محورية في تعزيز الشفافية المالية وتحقيق العدالة الجبائية، كما أن هذا النوع من الرقابة يتطلب كفاءات بشرية عالية التأهيل، قادرة على فهم وتحليل المعطيات المالية المعقدة، والتصرف بحياد ومهنية أثناء أداء المهام الرقابية.

إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تتمحور مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

كيف يرفع التحقيق المحاسبي من فعالية الرقابة الجبائية؟

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

- فيما تتمثل مراحل التحقيق المحاسبي؟
- كيف تتم الرقابة الجبائية؟
- ما علاقة التحقيق المحاسبي بالرقابة الجبائية؟

✚ **فرضيات الدراسة:** للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيتين التاليتين:

- التحقيق المحاسبي يساهم بشكل فعال في الكشف عن الأخطاء في التصريحات، مما يعزز من الرقابة الجبائية.
- التحقيق المحاسبي يساهم بشكل فعال في زيادة التحصيل الضريبي مما يعزز من الرقابة الجبائية.

✚ **أهمية الدراسة:**

تبرز أهمية هذه الدراسة من الأهمية المتزايدة التي يكتسبها موضوع الرقابة الجبائية في السياق الاقتصادي الراهن، حيث تشكل الإيرادات الضريبية الدعامة الأساسية لتمويل الميزانية العامة وتحقيق الأهداف التنموية للدولة، غير أن تقشي ممارسات التهرب والغش الضريبي بات يشكل تحديا حقيقيا أمام الإدارة الجبائية، مما يفرض تعزيز منظومة الرقابة وتطوير أدواتها.

وفي هذا الإطار، يعد التحقيق المحاسبي من بين الآليات الأكثر فعالية في دعم جهود الرقابة الجبائية، إذ يسمح بتحليل معمق للمعطيات المحاسبية والمالية الخاصة بالمكلفين، بما يساهم في رصد التجاوزات، تصحيح الإقرارات الجبائية، وضمان احترام مقتضيات النصوص القانونية ذات الصلة ومن ثم، فإن دراسة الإطار النظري للتحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية تهدف إلى إبراز كيف يمكن لهذا التكامل أن يعزز من نجاعة العمل الجبائي، ويسهم في تحقيق مبادئ الشفافية والعدالة الضريبية، بما يخدم الاستقرار المالي والتنمية الاقتصادية.

✚ **أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى فهم وتحليل دور التحقيق المحاسبي في تعزيز الرقابة الجبائية وتحسين تحصيل الإيرادات الضريبية، وذلك من خلال الجمع بين الجانب النظري والتطبيقي، وتشمل هذه الأهداف:

1. تحليل مفهوم وأهمية التحقيق المحاسبي

توضيح الأسس النظرية للتحقيق المحاسبي، وعلاقته بالرقابة الجبائية، ومدى تأثيره على ضبط الالتزامات الضريبية للمكلفين؛

2. تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في كشف التجاوزات الضريبية

دراسة كيفية استخدام التحقيق المحاسبي في الكشف عن حالات التهرب والغش الضريبي، عبر مراجعة السجلات المحاسبية والتصريحات الجبائية؛

3. تحديد أبرز الاختلالات الجبائية والمحاسبية التي تم رصدها من خلال التحقيق المحاسبي

عرض وتحليل النتائج التطبيقية للتحقيق على ملف المكلف خلال الفترة المعنية مع التركيز على الفروقات في رقم الأعمال والنتيجة الجبائية، والأعباء والرسوم المسترجعة؛

4. تقييم الأثر المالي للتحقيق المحاسبي على تحصيل الضرائب والعقوبات المترتبة

قياس حجم الحقوق الضريبية المستحقة والعقوبات التي تم فرضها ، ومدى مساهمة ذلك في زيادة إيرادات الخزينة العمومية؛

5. اقتراح توصيات عملية لتعزيز آليات الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي

تقديم حلول وإجراءات لتحسين النظام المحاسبي والجبائي، وتعزيز التنسيق بين الجهات المعنية، وتطوير الكفاءات والوسائل التكنولوجية المستخدمة في التحقيق؛

6. تسليط الضوء على التحديات التي تواجه التحقيق المحاسبي ودور الرقمنة في تجاوزها

تحديد الصعوبات العملية التي تعيق فاعلية التحقيق، مثل نقص الموارد البشرية، وعدم توفر التكنولوجيا الحديثة، واقتراح سبل تطوير الإدارة الجبائية.

🔗 منهج وأدوات الدراسة:

نظرا لطبيعة موضوع البحث وتشعب أبعاده النظرية والتطبيقية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لضمان تحليل شامل ومتكامل لمختلف جوانب الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

1. المنهج الوصفي التحليلي: تم توظيف هذا المنهج في دراسة وتحليل المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، بالاستناد إلى الأدبيات العلمية ذات الصلة والنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، بهدف بناء إطار نظري متين يفهم أعمق للممارسات المعتمدة في هذا المجال.

2. أداة الدراسة: تم الاعتماد على دراسة حالة في الجانب التطبيقي، حيث تم تحليل حالة ميدانية خضعت لعملية تحقيق محاسبي بمركز الضرائب برج بوعريرج، مما أتاح إمكانية فحص واقعي ودقيق لكيفية تطبيق الآليات الرقابية المحاسبية في بيئة فعلية، وبيان مدى فعاليتها في كشف التجاوزات وتحقيق العدالة الجبائية.

🔗 حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تركز الدراسة على الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي كأحد أشكالها.
- الحدود الزمنية: شملت الدراسة تحليل ملف خضع للتحقيق المحاسبي خلال سنة 2023 وذلك لفترة أربع سنوات 2019-2020-2021-2022.

- الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية برج بوعريرج، بمركز الضرائب، حيث تم التركيز على آليات سير التحقيق المحاسبي من الناحية التطبيقية.

✚ **هيكل الدراسة:** للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، والفصل الثاني يخص الدراسة التطبيقية:

- **الفصل الأول:** تتضمن الإطار النظري للتحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، حيث قسم إلى مبحثين؛ المبحث الأول تمحور حول الإطار المفاهيمي والقانوني للتحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، أما المبحث الثاني فقد عرضت فيه أهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.
 - **الفصل الثاني:** خصص للدراسة التطبيقية للتحقيق المحاسبي على مستوى مركز الضرائب ببرج بوعريرج، وقد قسم بدوره إلى مبحثين؛ تناول المبحث الأول تقديمًا عامًا لمديرية الضرائب ومركز الضرائب ببرج بوعريرج من حيث الهيكل والمهام، بينما خصص المبحث الثاني للتعريف بعملية التحقيق المحاسبي التي جرت على مستوى مركز الضرائب، مع التركيز على الصعوبات الميدانية وتقييم فعالية هذا النوع من الرقابة.
- كما تم في النهاية إعداد **خاتمة للدراسة** تضمنت أهم النتائج المستخلصة من الفصلين، مع توضيح مدى صحة الفرضيات المطروحة، متبوعة بجملة من **الاقتراحات** الهادفة إلى تحسين فعالية التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، وأخيرًا تمت **صياغة آفاق مستقبلية** للبحث في هذا المجال.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتحقيق

المحاسبي والرقابة الجبائية.

تمهيد:

تشكل الأنظمة الضريبية حجر الأساس في تمويل خزائن الدول وتحقيق التنمية، إلا أن فعالية هذه الأنظمة تواجه تهديدا كبيرا يتمثل في التهرب والغش الضريبي، مما يضعف العدالة الضريبية ويقلل من الإيرادات العمومية، لمواجهة هذه الظاهرة، تبرز الرقابة الجبائية كأداة مركزية لضمان احترام القوانين وكشف المخالفات.

يحتل التحقيق المحاسبي دورا مهما كوسيلة تدقيق دقيقة في التصريحات والوثائق المحاسبية للمكلفين، بغرض التحقق من مدى تطابقها مع الواقع وكشف التلاعبات، ويتمتع التحقيق المحاسبي بقدرة كبيرة على دعم الرقابة الجبائية من خلال تعزيز فعاليتها في كشف التهرب وتحقيق الامتثال الجبائي.

يسعى هذا الفصل إلى بناء إطار نظري يوضح العلاقة التكاملية بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، من

خلال مبحثين:

المبحث الأول: عموميات حول التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية؛

المبحث الثاني: تحليل الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

يشكل كل من التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية ركيزتين أساسيتين في نظام الرقابة، فبينما يهدف التحقيق المحاسبي إلى التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها، تسعى الرقابة الجبائية إلى ضمان التزام المكلفين بأداء واجباتهم الضريبية وفقا للتشريعات السارية، إن التكامل بين هذين المجالين يعزز من فعالية النظام الجبائي، ويحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مما يسهم في تحسين التحصيل الجبائي ودعم التنمية الاقتصادية، وفي هذا الإطار، سنتناول من خلال هذا المبحث عموميات حول التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، مع إبراز التحديات والسبل الكفيلة بتحقيق أكبر قدر من الفعالية في هذا المجال.

المطلب الأول: عموميات حول التحقيق المحاسبي

يمثل فهم ماهية التحقيق المحاسبي نقطة الانطلاق الأساسية لتقدير أهميته ودوره، حيث يتناول هذا المطلب تعريف التحقيق المحاسبي وتحديد أهدافه الأساسية، بالإضافة إلى استعراض الخصائص الجوهرية التي ينبغي أن يتحلى بها المحقق المحاسبي لضمان فعالية ونزاهة عملية التحقيق

الفرع الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

أولاً: مفهوم التحقيق المحاسبي

أ- لغة:

يشير التحقيق إلى البحث والتقصي الدقيق عن حقيقة أمر ما، التحقيق في اللغة مشتق من "حقق"، ويقال: "حقق الشيء أي أثبته وصححه وثبت من صحته، وهو بذلك يدل على التدقيق والبحث في التفاصيل للوصول إلى الحقيقة، أي التأكد من صحة المعلومات ومطابقتها للواقع، ومنه يقال "تحقيق الخبر" أي التأكد من صدقه¹.

ب- اصطلاحاً:

تتعدد التعريفات الأكاديمية التي حاولت الإحاطة بمفهوم التحقيق المحاسبي، وإن كانت تتفق في جوهرها، حيث يعرف بأنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة الغير متقادمة، بغية تحري قانونية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط

¹ ابن منظور، لسان العرب، الجزء 10، دار المعارف، القاهرة، 1912، ص 86.

الممارس¹، يركز هذا التعريف على الجانب الرقابي والتحقق من قانونية السجلات ومطابقتها للواقع خلال فترة زمنية محددة قانونا.

- يعتبر التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب للتأكد من مدى صدق الإقرارات أو التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومن مدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلفين وتماشيها مع التشريع الضريبي².
- الضريبة المقدمة من المكلفين، فإن التحقيق في المحاسبة يعد آلية للرقابة تهدف إلى كشف عمليات التهرب الضريبي³، فهو لا يقتصر على فحص الدفاتر والسجلات، بل يمتد ليشمل مقارنة البيانات المحاسبية مع معلومات أخرى متاحة لدى الإدارة الضريبية أو يتم الحصول عليها من أطراف خارجية، بهدف التأكد من شمولية الدخل المصرح به وصحة النفقات المخصومة.
- يعرف التحقيق المحاسبي على أنه "مجموعة من الإجراءات التقنية التي تقوم بها الإدارة الجبائية من خلال مراجعة الوثائق والسجلات المحاسبية للمكلف بالضريبة، من أجل التأكد من مدى صحة وصدق المعطيات والتصريحات الجبائية المقدمة، والكشف عن أي محاولة للتهرب أو الغش الضريبي"⁴.
- كما يعرف التحقيق المحاسبي على أنه عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة أي السنوات غير متقدمة جبائيا⁵.
- يعتبر التحقيق المحاسبي بمثابة اختبار نقدي للمحاسبة، يعنى بفحص مدى مطابقة النتائج المحاسبية المصرح بها للقوانين والنصوص الجبائية والمحاسبية المعمول بها، مع السعي للتحقق من صحة ونزاهة ومصادقية التصريحات والقرارات الجبائية المودعة لدى الإدارة الضريبية، ويعد هذا التحقيق أداة جوهرية في ترسيخ مبدأ

¹ مراد كواشي وجمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية -دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، مجلة الأفاق الدراسات الاقتصادية، المجلد 01، العدد 02، تبسة، الجزائر، 2017، ص 165. عبر الرابط التالي <https://asjp.cerist.dz/en/article/25809>

² سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، مجمع هيليو بوليس قالمة، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 28-10-2015-2016، ص 3.

³ ربيحي جميلة، كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في كشف التهرب الضريبي - دراسة حالة بمرکز الضرائب لولاية الجلفة-، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 10، العدد 01، 2024، ص 177.

⁴ khelassi, Rachid, **précis d'audit fiscal de l'entreprise**. alger, alger: berti , 2013 ,P:163

⁵ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب <https://mfdgi.gov.dz/>، المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية CPF، الجزائر، 2024، ص 11.

الشفافية الجبائية وضمان الامتثال الضريبي من خلال التثبت من سلامة البيانات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة¹.

وفي السياق ذاته، برز في السنوات الأخيرة نمط رقابي جديد يعرف بالتحقيق المصوب في المحاسبة، والذي يعد إجراء رقابيا أقل شمولية وأكثر سرعة وضيقا من التحقيق المحاسبي العميق، ويختص هذا النمط بفحص ضرائب محددة تتعلق بجزء معين من الفترة غير المتقادمة، وغالبا ما يرتبط بفترة تقل عن سنة جبائية، وقد أقر هذا الإجراء ضمن قانون المالية التكميلي لعام 2008² باعتباره آلية تمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحريات أولية مركزة تتيح إمكانية التوسع لاحقا نحو تحقيق عميق، دون المساس بالحقوق الجبائية المدفوعة نتيجة إعادة التقييم الناجمة عن التحقيق المصوب³.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف إجرائي للتحقيق المحاسبي في سياق هذه الدراسة بأنه فحص نقدي ومنهجي، تقوم به جهة رقابية مختصة (الإدارة الجبائية)، للسجلات والوثائق المحاسبية والمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بمكلف معين، بهدف التحقق من مدى صحة تصريحاته الجبائية، والتأكد من التزامه بالتشريعات الضريبية، والكشف عن أي أخطاء أو إغفالات أو ممارسات غش أو تهرب ضريبي، وتحديد الفروقات والأسس الضريبية الصحيحة.

ثانيا: أهداف التحقيق المحاسبي

لا يجرى التحقيق المحاسبي بشكل عشوائي أو لمجرد الفحص الروتيني، بل ينطلق من أهداف محددة تسعى الإدارة الجبائية لتحقيقها من خلاله، حيث تتضافر هذه الأهداف لخدمة الغاية الكبرى المتمثلة في حماية المال العام وضمان العدالة الضريبية، ويمكن إجمال أهم أهداف التحقيق المحاسبي فيما يلي:

1. **التحقق من صحة ومصادقية التصريحات الجبائية:** يمثل هذا الهدف حجر الزاوية في عملية التحقيق، تسعى الإدارة من خلال التحقيق إلى التأكد من أن المكلف قد صرح بكافة مداخله الخاضعة للضريبة بشكل صحيح وكامل، وأن النفقات والمصاريف المخصومة هي نفقات حقيقية وقابلة للخصم قانونا، حيث يهدف التحقيق

¹ زايمي مولود، مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقاء الى تنفيذ، مديرية الولائية للضرائب البلدية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، جامعة البلدية 2 لونيبي علي، الجزائر، 2021، ص 137.

² الأمر رقم 15-18 المؤرخ في 26 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 42، الصادرة في 27 جويلية 2008، ص 03.

³ زايمي مولود، مرجع سابق، ص 137.

إلى "مراقبة التصريحات الجبائية المكتتة من طرف المكلف بالضريبة... بغية تحري قانونية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس" ¹.

2. **الكشف عن الغش والتهرب الضريبي:** يمثل هذا الهدف من أبرز الدوافع لإجراء التحقيق المحاسبي، نظرا لتعدد الأساليب التي قد يلجأ إليها بعض المكلفين لإخفاء جزء من مداخيلهم أو تضخيم نفقاتهم بهدف التملص من العبء الضريبي، "يأتي التحقيق المحاسبي كآلية متخصصة قادرة على كشف هذه الممارسات الاحتياالية وإبراز مدى كفاءة التحقيق في المحاسبة في كشف عمليات التهرب الضريبي التي قد يقوم بها المكلف من أجل الإفلات من دفع مستحقاته الجبائية"²، فالتحقيق يتيح فحصا معمقا يتجاوز ظاهر المستندات للوصول إلى حقيقة المعاملات المالية.

3. **تصحيح الأخطاء والمخالفات الجبائية:** قد لا تكون الفروقات المكتشفة ناتجة دائما عن وجود تجاوزات متمدة، بل قد تنجم عن أخطاء غير مقصودة في تطبيق القوانين أو المبادئ المحاسبية، كما يهدف التحقيق المحاسبي إلى تحديد هذه الأخطاء (سواء كانت مقصودة أم غير مقصودة) والمخالفات الإجرائية أو الموضوعية للقوانين الجبائية، والعمل على تصحيحها وإعادة تأسيس الوعاء الضريبي على أسس سليمة.

4. **استرداد الحقوق الضريبية المستحقة:** كنتيجة مباشرة لكشف حالات الغش والتهرب أو تصحيح الأخطاء، يهدف التحقيق المحاسبي إلى تحديد الحقوق الضريبية الإضافية المستحقة للخبزينة العمومية والعمل على استردادها، بما في ذلك الضرائب الأصلية والغرامات والعقوبات المترتبة عليها وفقا للقانون، وهذا يساهم بشكل مباشر في زيادة الإيرادات الجبائية³.

5. **تعزيز الردع العام والامثال الطوعي:** إن مجرد وجود آلية فعالة للتحقيق المحاسبي وقدرتها على كشف المخالفات يشكل رادعا هاما للمكلفين الذين قد يفكرون في التهرب الضريبي، كما أن تطبيق نتائج التحقيق بشكل عادل وشفاف يعزز الشعور بالعدالة الضريبية ويشجع على الامثال الطوعي لدى شريحة أكبر من المكلفين، إلى أن "الإجراءات الردعية التي تنتج عن عملية الرقابة (الغرامات الجبائية) تعتبر بمثابة تحذير للمكلفين من تكرار هذه التصرفات مستقبلا"⁴.

¹ كواشي مراد وشرقي جمعة، المرجع السابق، ص 165.

² ريحي جميلة، المرجع السابق، ص 177.

³ بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم، الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص 193.

⁴ ريحي جميلة، مرجع سابق، ص 178.

6. جمع المعلومات لدعم السياسات الضريبية: توفر عمليات التحقيق المحاسبي كما هائلا من المعلومات حول سلوك المكلفين، ونقاط الضعف في النظام المحاسبي أو الجبائي، والأساليب المستجدة للتهرب الضريبي، يمكن استخدام هذه المعلومات من قبل الإدارة الضريبية لتحسين إجراءاتها الرقابية، وتطوير سياساتها، واقتراح تعديلات تشريعية لسد الثغرات الموجودة.

7. التمكن الإداري: يتمثل في تمكين الإدارة من تقييم أدائها، والكشف عن أوجه الخلل التشريعي أو التنظيمي، وتحسين مهارات أعوان الرقابة، كما يساهم التحقيق في بناء قواعد بيانات إحصائية دقيقة حول سلوكيات المكلفين¹.

تتكامل هذه الأهداف لتجعل من التحقيق المحاسبي أداة لا غنى عنها للإدارة الجبائية في سعيها لضمان نظام ضريبي عادل وفعال.

ثالثا- خصائص المحقق المحاسبي:

لا تقتصر فعالية التحقيق المحاسبي على الإجراءات والمنهجيات المتبعة فحسب، بل تعتمد بشكل كبير على كفاءة ومهنية ونزاهة المحققون المحاسبون، فإن الطبيعة المعقدة والحساسية لعملية التحقيق تتطلب توفر مجموعة من الخصائص والمؤهلات الأساسية في المحقق لضمان الوصول إلى نتائج دقيقة وموثوقة وتحقيق أهداف التحقيق يمكن تلخيص أهم هذه الخصائص فيما يلي:

1- الكفاءة العلمية والمهنية: يجب أن يمتلك المحقق المحاسبي رصيدا معرفيا قويا وعميقا في مجال المحاسبة بمختلف فروعها (المالية، التكاليف، الإدارية)، والمبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة (مثل النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر)، بالإضافة إلى إلمام شامل ودقيق بالقوانين والتشريعات الجبائية والتجارية ذات الصلة، هذه القاعدة المعرفية تمكنه من فهم طبيعة نشاط المكلف، وتقييم مدى سلامة نظامه المحاسبي، وتحديد النقاط التي تتطلب فحصا معمقا، وتكييف الوقائع مع النصوص القانونية، كما أشير إلى أهمية الإلمام بالنظام المحاسبي المالي لتسهيل عملية الرقابة على سبيل المثال، وإن كان الحديث عن الرقابة بشكل عام، فإن المبدأ ينطبق على المحقق².

2- الاستقلالية والموضوعية والنزاهة: تمثل هذه الخصائص من أكبر الركائز الأخلاقية الأساسية لعمل المحقق، كما يجب أن يكون المحقق مستقلا في رأيه وقراره، بعيدا عن أي ضغوط أو تأثيرات خارجية قد تؤثر على

¹ زايبي مولود، مرجع سابق، ص140.

² حسين كماش، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية في الجزائر، أطروحة الدكتوراه في الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، الجزائر، 2024، ص15، عبر الرابط <https://dspace.univ-guelma.dz/jspui/bitstream/12>

حياده، سواء كانت من الإدارة الضريبية نفسها أو من المكلف الخاضع للتحقيق أو من أي طرف آخر، حيث يتطلب ذلك منه التحلي بالموضوعية التامة في فحص الأدلة وتقييمها، والالتزام بالنزاهة المطلقة وتجنب أي مواقف قد تثير شبهة التحيز أو تضارب المصالح، يجب أن يكون ولاؤه الأول للحقيقة وللقانون¹، أي تعني الاستقلالية أن يكون المحقق المحاسبي محايدا في قراراته، ويجب تقدير هذه الاستقلالية ماديا ومعنويا، ويتطلب الاستقلال المادي ألا يكون المحقق في موضع تبعية قد يؤثر على تسوية أهدافه²، وتؤكد المادة 45 من الأمر رقم 06-03 المتعلق بالقانون الأساسي العام للوظيفة العمومية على منع أي موظف، مهما كانت وضعيته في السلم الإداري، من امتلاك مصالح داخل التراب الوطني أو خارجه، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، من شأنها أن تؤثر على استقلاليته أو تشكل عائقا أمام قيامه بمهامه بصفة عادية في مؤسسة تخضع لرقابة الإدارة التي ينتمي إليها أو لها صلة بتلك الإدارة³.

3- السرية المهنية والالتزام بالأخلاقيات: يخضع المحقق المحاسبي لمجموعة من قواعد السلوك المهني الصارمة، تتضمن الالتزام بالسرية التامة للمعلومات التي يطلع عليها بحكم عمله، مثلا قد يحتاج المحقق المحاسبي خلال مهمته إلى الاطلاع على معلومات جد سرية وحساسة تخص مؤسسة موضوع التحقيق، والتي قد تؤدي إفشاؤها إلى إلحاق ضرر بالغ بالمصلحة العامة أو بالمؤسسة نفسها، وعدم استغلالها لأغراض شخصية أو إفشائها لغير الجهات المخولة قانونا، ويشمل ذلك جميع الاستنتاجات المتعلقة بالوضع الجبائي للمؤسسة، والتي إذا وقعت في أيدي أطراف ثالثة قد تستخدم ضدها، لذا على المحقق الحفاظ على السرية المهنية التزاما أساسيا حيث تمثل ضمانا لحماية حقوق المكلفين وضمان نزاهة وفاعلية عمليات التحقيق المحاسبي، بالإضافة إلى الكفاءات المهنية، يجب أن تتوفر في المحقق المحاسبي بعض الصفات الأخلاقية الأساسية، ومنها الصدق والدقة في الأقوال والأفعال، والأمانة والنزاهة، كما يجب أن يتحلى باللياقة وحسن التعامل والتصرف مع المكلف، سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء⁴.

¹ سعاد مالح، مرجع سابق، ص 9.

² قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 27.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2016، الجزائر ص 10، <https://mfdgi.gov.dz/>.

⁴ حميدانو صالح، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 36.

4- بذل العناية المهنية اللازمة: يعني هذا المبدأ أن يقوم المحقق المحاسبي بالجهود المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل التحقيق، سواء عند إعداد برنامج التحقيق أو عند تنفيذ إجراءاته، ويتطلب ذلك الدقة والاهتمام بالتفاصيل لضمان جودة وموثوقية عملية التحقيق¹.

5- مهارات الاتصال والكتابة: يجب أن يمتلك المحقق قدرة على التواصل بوضوح وفعالية مع المكلف وممثليه، ومع زملائه ورؤسائه، ومع الجهات الأخرى ذات العلاقة، كما أن القدرة على توثيق إجراءات التحقيق ونتائجه بشكل دقيق ومنظم في تقارير واضحة ومفهومة تعد مهارة أساسية، حيث تشكل هذه التقارير الأساس الذي تبنى عليه القرارات اللاحقة.

6- التكوين المستمر: في ظل التغيرات المستمرة في المعايير المحاسبية والقوانين الجبائية وتطور أساليب الغش والتهرب، يصبح التكوين المستمر ضرورة حتمية للمحقق المحاسبي ليحافظ على كفاءته ويواكب آخر المستجدات في مجال اختصاصه إذ يعتبر التكوين في مجال النظام المحاسبي المالي ذو أهمية لموظفي الإدارة الجبائية².

إن توفر هذه الخصائص مجتمعة في المحققين المحاسبين يمثل ضمانة أساسية لنجاح عملية التحقيق وتحقيقها لأهدافها في دعم الرقابة الجبائية وتعزيز العدالة الضريبية.

الفرع الثاني: مراحل سير عملية التحقيق المحاسبي

تتخذ عملية التحقيق المحاسبي وفق منهجية مدروسة وإجراءات معيارية واضحة، بما يضمن انتظامها وفعاليتها في تحقيق الأهداف الرقابية وتضمن تغطية كافة الجوانب اللازمة للوصول إلى نتائج دقيقة ومؤسسة قانوناً، حيث يمكن تقسيم عملية التحقيق المحاسبي بشكل عام إلى مرحلتين رئيسيتين: المرحلة التحضيرية والمرحلة الميدانية (التنفيذية)، تسبقهما عادة عملية انتقاء للملفات وتليهما مرحلة ختامية لإعداد التقرير وتبليغ النتائج.

أولاً- المرحلة التحضيرية للتحقيق

تعد هذه المرحلة حاسمة لنجاح عملية التحقيق، فالتخطيط الجيد والإعداد المسبق يساهمان في توجيه جهود المحققين بفعالية وتحديد النقاط الجوهرية التي تستدعي التركيز، تشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات الأساسية:

1- برمجة التحقيق المحاسبي وإعداد برنامجه:

¹ ناصر بوحجام محمد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية 2010-2015، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم والتسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص35.

² حسين كماش، مرجع سابق، ص315.

تعتبر برمجة التحقيق الخطوة الأولى، حيث يتم وضع إطار عام للعملية، يتم إعداد برنامج التحقيق بناء على قواعد وإجراءات محددة من قبل الإدارة المركزية، ويتم متابعة تنفيذه من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

يتضمن إعداد برنامج التحقيق المحاسبي تحديد قائمة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة، حيث ترسل اقتراحات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية إلى المدير الولائي للضرائب للمشورة، وتحدد القائمة النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجيهات المصالح المركزية والإمكانات المتوفرة، يتم فحص وتحليل اقتراحات التسجيل في برنامج المراقبة المحاسبية أو المراقبة العميقة، ويحدد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة¹.

2- معايير انتقاء المكلفين:

لا يتم انتقاء المكلفين الخاضعين للضريبة بشكل عشوائي، بل وفق معايير محددة تهدف إلى تركيز جهود الرقابة على الحالات الأكثر أهمية أو خطورة، من أبرز هذه المعايير²:

✓ الأنشطة التي تنطوي على عمليات غش كبيرة مثل المهن الحرة، مقدمي الخدمات، أنشطة الاستيراد والتصدير بالجملة، الشراء وإعادة البيع؛

✓ الأنشطة المتكررة وغير المتنافسة مع السلع المستوردة؛

✓ تقسيم جغرافي متوازن يسمح بتغطية إقليم الولاية؛

✓ تقسيم عادل حسب الأنشطة والمهن؛

تهدف هذه المعايير إلى ضمان فعالية عملية الرقابة وتوجيهها نحو الملفات التي تستدعي الفحص والتدقيق بشكل أكبر.

ثانيا - المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

تمثل المرحلة الميدانية (أو التنفيذية) جوهر عملية التحقيق المحاسبي، حيث ينتقل المحققون من التخطيط إلى التطبيق العملي للإجراءات بهدف فحص وتدقيق حسابات المكلف ونشاطه، بناء على المستندات المرفقة، يمكن تلخيص أبرز خطوات وإجراءات هذه المرحلة كالتالي³:

¹ اصباح عبدالله، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 49.

² عيادي مصطفى وابن يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مطبعة سحري، الجزائر، 2011، ص ص 47-48.

³ ناصر بوحجام محمد، مرجع سابق، ص ص 38-41.

1. الإجراءات التمهيدية وبدء الفحص:

تبدأ هذه المرحلة عادة بإجراءات تمهيدية تسبق الفحص المعمق، وتشمل إعلام المكلف بالضريبة ببدء عملية الرقابة من خلال إشعار بالتحقيق، ومنحه مهلة قانونية لتقديم المستندات والوثائق اللازمة، يقوم المحقق بفحص ملف المكلف، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، مع التركيز على مقارنة الدخل الإجمالي المصرح به مع الدخل الصافي، وعناصر نمط المعيشة، والسجلات المحاسبية، والقيم المنقولة، والقروض وغيرها.

2. فحص الضرائب والرسوم المختلفة:

يتعمق المحقق في فحص أنواع محددة من الضرائب والرسوم حسب طبيعة نشاط المكلف:

- الرسوم على رقم الأعمال: يتم فحص كشوفات أرقام الأعمال ومقارنتها بالدفاتر المحاسبية والمعلومات الأخرى المتاحة للتأكد من صحة القيمة المضافة المصرح بها والرسوم المستحقة.
- الضريبة على الأرباح او الدخل (IBS أو IRG)
- الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف المرتبات والأجور): يتم التحقق من صحة التصريحات المتعلقة بأجور الموظفين، واكتشاف التكاليف غير المبررة، ومقارنة البيانات مع التصريحات السابقة.

3. المعاينة المادية والبحوث الخارجية:

لا يقتصر التحقيق على المستندات، بل يشمل:

- المعاينة المادية للمؤسسة: يمنح القانون للمحقق حق معاينة الموجودات المادية للمؤسسة (الأصول، المخزون، وسائل الإنتاج) للتحقق من تطابقها مع السجلات المحاسبية.
- القيام بالبحوث الخارجية: قد يلجأ المحقق إلى جمع معلومات إضافية من أطراف خارجية كالموردين، البنوك، والإدارات العمومية الأخرى للتحقق من صحة المعلومات المقدمة من المكلف.

4. فحص المصاريف وإعداد الكشوفات:

يتم تدقيق المصاريف العامة للتأكد من استيفائها لشروط القابلية للخصم سواء الشروط العامة (مثل ارتباطها بالنشاط، استخدامها لغرض المؤسسة، وعدم تسببها في نقص كبير بالأصول)، أو شروط الشكل والمضمون (مثل كون العبء حقيقيا ومؤيدا بمستندات، مسك محاسبة نظامية، وجود فواتير قانونية)، كما يقوم المحقق بإعداد كشوفات تحليلية مثل كشف مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة للمساعدة في تحليل تطور وضعية المؤسسة المالية.

5. استمارات التحقيق:

قد يستخدم المحقق استمارات تحقيق متخصصة لجمع معلومات إضافية حول جوانب معينة من نشاط المكلف، حيث أن المعلومات الأولية قد لا تكون كافية للحكم على مصداقية محاسبة المكلف.

المطلب الثاني: عموميات حول الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في أي نظام اقتصادي لضمان التسيير الجيد للمنظومة الجبائية، وكشف الانحرافات التي قد تؤثر على العدالة والشفافية الجبائية، فهي لا تقتصر على التصحيح التقني للمعلومات المصرح بها فحسب، بل تشمل أيضا التحقق من مدى التزام المكلفين بأحكام القوانين الجبائية وتحديد الثغرات التي تستغل في عمليات التهرب والغش الضريبي.

ويعد فهم الإطار العام للرقابة الجبائية خطوة أساسية لتقدير فعاليتها، لا سيما في ظل التحديات الاقتصادية والتقنية المعاصرة، لذلك يتناول هذا المطلب ثلاث فروع رئيسية، بدءا بتعريف الرقابة الجبائية وأهميتها، ثم عرض لأشكالها المعتمدة في الممارسة، وأخيرا التطرق إلى الإطار القانوني والتنظيمي الذي يضبطها، مع تحليل أهم التحديات التي تواجهها وسبل تجاوزها.

الفرع الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية أداة مركزية في يد الإدارة الضريبية للتحقق من صحة التصريحات الجبائية للمكلفين، ومدى مطابقتها للواقع الاقتصادي والمالي، ومن خلال هذا المطلب، سيتم التطرق إلى المفهوم النظري للرقابة الجبائية، وأهم خصائصها، مع إبراز الوظائف التي تؤديها ضمن النظام الجبائي، لا سيما ما يتعلق بتحقيق العدالة الجبائية وضمان تدفق الموارد المالية نحو الخزينة العامة.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة أهم مراحل التسيير فبعد التخطيط والتنفيذ يكون هناك رقابة من أجل التأكد بأن ما خطط له قد تم تنفيذه بالشكل المناسب، "فالرقابة هي أنشطة تنظيمية منهجية تهدف إلى جعل الأنشطة المنظمة والخطط ونتائج التحقيق منسجمة مع التوقعات والمعايير المستهدفة"¹ والجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة التي تضم الضرائب، الرسوم، الأدوات والمساهمات الاجتماعية².

¹ طاهر مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبية، الإدارة والأعمال، مكتبتنا العربية، عمان، الأردن، 2008، ص 228.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 183.

الرقابة الجبائية لها مفاهيم عديدة ومتنوعة تختلف من باحث لآخر، ومن أجل الإلمام بكل معاني الرقابة الجبائية سوف نتطرق إلى بعض التعريفات التي قدمت لها كما يلي:

الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني¹.

تعرف الرقابة الجبائية على أنها: "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة، أو رسم أو حق أو أتاوى، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة"².

إلا أن حرية التصريح الممنوحة للمكلفين في النظام الجزائري تستوجب ضرورة القيام بالرقابة على هذه التصريحات بهدف التأكد من صحتها وصدقها والكشف عن نقاط الغش والتهرب فالرقابة هي الوجه الآخر لحرية التصريح، وهي الضمانة لعدم استغلال هذه الحرية للإضرار بالمصلحة العامة³.

الرقابة الجبائية هي "مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية السارية المفعول، بهدف حماية حقوق الخزينة العمومية ومكافحة الغش والتهرب الضريبيين"⁴.

تعرف الرقابة الجبائية على أنها: تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقيق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة⁵.

من خلال هذه التعاريف، يمكن القول إن الرقابة الجبائية تمثل أداة مزدوجة، من جهة تساهم في محاربة الغش والتهرب الضريبي، ومن جهة أخرى تساعد على تحصيل الجباية بشكل عادل ومنصف، بما يضمن دعم المداخل العمومية دون المساس بمبدأ المساواة الجبائية بين المكلفين.

¹ حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، - دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

² زعيتر فاتح، آليات الرقابة الجبائية ومساهمتها في زيادة التحصيل الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب برج بوعريريج، مجلة الباحث الإقتصادي، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، مخبر الدراسات والبحوث والتنمية الريفية، المجلد 11، العدد 01، 2024، ص524.

³ كواشي مراد وشرقي جمعة، المرجع السابق، ص 165.

⁴ حسين كماش، المرجع السابق، ص67.

⁵ Ahmed HAMIMI, l'audit comptable et financier, édition Berti, Alger, 2001, page172.

ثانيا: أهمية الرقابة الجبائية

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة في أي نظام ضريبي حديث، وتتجلى هذه الأهمية في عدة جوانب أساسية:

1. **ضمان تحصيل الإيرادات الضريبية:** تعد الرقابة الجبائية الأداة الرئيسية لضمان تحصيل الإيرادات

المستحقة للخرينة العمومية، فمن خلال كشف حالات التهرب وتصحيح الأخطاء، تساهم الرقابة بشكل مباشر في زيادة حجم الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف التنمية.

2. **مكافحة الغش والتهرب الضريبي:** تمثل مكافحة الغش والتهرب الضريبي الهدف المحوري للرقابة

الجبائية، إن وجود نظام رقابي فعال يردع المتهربين ويكشف ممارساتهم الاحتيالية يساهم في الحفاظ على سلامة النظام الضريبي وحماية المال العام.

3. **تحقيق العدالة الضريبية:** تساهم الرقابة الجبائية في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، فعندما

يتأكد المكلفون الملتزمون من أن الإدارة الضريبية تتابع وتحاسب المتهربين، يزداد شعورهم بالإنصاف والعدالة، مما يعزز قبولهم للنظام الضريبي، كما تضمن الرقابة أن يتحمل كل مكلف عبئه الضريبي الحقيقي وفقا لقدرته التكليفية.

4. **تعزيز الامتثال الطوعي:** كما ذكرنا سابقا، فإن وجود رقابة فعالة له أثر ردعي يشجع على الامتثال

الطوعي، والمكلف الذي يعلم بوجود احتمال كبير لاكتشاف أي مخالفة سيكون أكثر ميلا للالتزام بالقانون وتقديم تصريحات صحيحة منذ البداية.

5. **توفير معلومات لصانعي السياسات:** تقدم عمليات الرقابة الجبائية معلومات قيمة حول مدى فعالية

القوانين الضريبية، وسلوك المكلفين، ومواطن الضعف أو الثغرات في النظام، يمكن استخدام هذه المعلومات لتوجيه السياسات الضريبية المستقبلية وإجراء التعديلات اللازمة على التشريعات والإجراءات.

6. **ضمان شفافية ونزاهة النظام الضريبي:** تساهم الرقابة في تعزيز الشفافية والنزاهة في تطبيق النظام

الضريبي، مما يزيد من ثقة المواطنين والمستثمرين في الإدارة الضريبية وفي البيئة الاقتصادية ككل.

نظرا لهذه الأهمية المتعددة الأوجه، تعتبر الرقابة الجبائية وظيفة استراتيجية وحيوية لأي دولة تسعى لترسيخ

نظام ضريبي عادل وفعال ومستدام.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تتنوع الرقابة الجبائية من حيث طبيعتها وإجراءاتها، وهو ما يسمح بتكييفها وفقا لحجم وطبيعة نشاط المكلف، وينقسم هذا الفرع إلى محورين أساسيين، الأول يسلط الضوء على الرقابة المكتبية أو الرقابة على الوثائق، والتي تعتمد على تحليل التصريحات والوثائق المحاسبية دون التنقل إلى مقر المكلف، أما المحور الثاني فيتناول الرقابة الميدانية أو الرقابة في عين المكان، والتي تتسم بطابع معمق وتهدف إلى إجراء فحص شامل للنشاط الحقيقي للمكلف داخل محيطه المهني.

أولا الرقابة على الوثائق أو المكتبية (CSP (Contrôle sur pièces

تعد الرقابة على الوثائق، أو ما يعرف بالرقابة المكتبية، الشكل الأكثر شيوعا واتساعا للرقابة الجبائية، تتم هذه الرقابة داخل مكاتب الإدارة الضريبية، وتعتمد بشكل أساسي على فحص ومقارنة المعلومات الواردة في التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلف مع المعلومات والوثائق الأخرى المتوفرة لدى الإدارة الضريبية في ملف المكلف أو التي يمكن الحصول عليها من مصادر أخرى (مثل تصريحات الغير، معلومات من هيئات أخرى كالبنوك والجمارك والضمان الاجتماعي)، بأنها "رقابة شكلية وموضوعية يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية انطلاقا من مكاتبهم، وتتمثل في فحص ومقارنة تصريحات المكلفين بالضريبة مع المعلومات والوثائق المتوفرة في ملفاتهم الجبائية"¹.

تهدف هذه الرقابة بشكل أساسي إلى:

- **التحقق من التناسق الداخلي للتصريح:** التأكد من عدم وجود تناقضات حسابية أو منطقية داخل التصريح نفسه.
- **مقارنة بيانات التصريح الحالي بالسنوات السابقة:** رصد أي تغيرات كبيرة أو غير مبررة في بنود الإيرادات أو المصاريف أو هوامش الربح.
- **مقارنة بيانات التصريح بمعلومات خارجية:** مطابقة المعلومات المصرح بها مع معلومات واردة من أطراف ثالثة (مثل مطابقة المبيعات المصرح بها مع مشتريات العملاء، أو مطابقة الأجور المصرح بها مع بيانات الضمان الاجتماعي).
- **الكشف عن الأخطاء المادية والإغفالات الواضحة:** تحديد الأخطاء الحسابية أو عدم اكتمال البيانات المطلوبة في التصريح.

¹ حسين كماش، مرجع سابق، ص 76-77.

تتميز الرقابة المكتبية بأنها واسعة النطاق، حيث يمكن أن تشمل عددا كبيرا من الملفات بتكلفة وجهد أقل نسبيا مقارنة بالرقابة الميدانية، وعادة ما تؤدي إلى طلب استفسارات أو تبريرات من المكلف حول نقاط معينة، وقد تسفر عن تصحيحات ضريبية إذا لم يقدم المكلف مبررات مقنعة ومع ذلك، تبقى هذه الرقابة محدودة نسبيا في عمقها، حيث تعتمد على الوثائق المتاحة وقد لا تتمكن من كشف المخالفات المعقدة أو غير الظاهرة في المستندات.

ثانيا الرقابة الميدانية:

تعتبر الرقابة الميدانية شكلا أكثر تعمقا وتخصصا في الرقابة الجبائية، وتتم من خلال انتقال أعوان الرقابة (المحققين أو المراجعين) إلى مقر المكلف بالضريبة أو مكان ممارسة نشاطه أو مكان حفظ دفاتره المحاسبية. يتيح هذا الانتقال للمراقبين إمكانية الفحص المباشر والمعمق للسجلات والمستندات المحاسبية الأصلية، ومعاينة ظروف النشاط على أرض الواقع، وإجراء مقابلات مباشرة مع المكلف وموظفيه. تندرج تحت مظلة الرقابة الميدانية أشكال مختلفة من التحقيقات، أبرزها ما يلي¹:

1- التحقيق المحاسبي (Vérification de comptabilité):

وهو الشكل الذي تم التركيز عليه في المبحث الأول، ويعتبر الأداة الرئيسية للرقابة المعمقة على محاسبة المؤسسات والمهنيين حيث يهدف إلى فحص شامل ودقيق للسجلات المحاسبية للتأكد من صحتها ومصادقيتها ومطابقتها للقوانين الجبائية، إلا أن التحقيق المحاسبي يهدف إلى "تجري قانونية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس"؛

2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble-VASFE):

يستهدف هذا النوع من التحقيق الأشخاص الطبيعيين (أفراد)، ويهدف إلى التحقق من مدى تناسق المداخل المصرح بها مع مستوى المعيشة والنفقات الشخصية والتغيرات في الذمة المالية للمكلف ويعتمد على مقارنة الدخل المصرح به مع مؤشرات خارجية للثروة والإنفاق.

3- التحقيق المصوب (Vérification ponctuelle):

وهو تحقيق يركز على نقاط محددة أو ضرائب معينة أو فترة زمنية محدودة، دون أن يشمل فحصا شاملا لكامل محاسبة المكلف أو وضعيته الجبائية الشاملة، وقد يتم اللجوء إليه بناء على معلومات محددة أو للتحقق من مدى تصحيح المكلف لأخطاء تم اكتشافها سابقا.

¹ كواشي مراد وشرقي جمعة، مرجع سابق، ص 165-167.

تتميز الرقابة الميدانية بقدرتها على كشف المخالفات المعقدة التي يصعب اكتشافها من خلال الرقابة المكتبية، وتوفير فهم أعمق لنشاط المكلف وظروفه، إلا أنها تتطلب وقتا وجهدا وموارد أكبر، وتستلزم كفاءة وخبرة عالية من القائمين بها، كما أنها تخضع لإجراءات وضمانات قانونية دقيقة لحماية حقوق المكلفين، مثل ضرورة الإشعار المسبق وتحديد نطاق التحقيق وحق المكلف في الاستعانة بمستشار.

يمثل التنوع في أشكال الرقابة الجبائية، بين الرقابة المكتبية الواسعة والرقابة الميدانية المعمقة، استراتيجية متكاملة تهدف إلى تحقيق أقصى تغطية رقابية ممكنة بأكثر الطرق كفاءة وفعالية.

الفرع الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

لكي تكون الرقابة الجبائية فعالة ومنسجمة مع مبادئ الشرعية والشفافية، لا بد من أن تؤطرها نصوص قانونية واضحة تحدد حقوق وواجبات كل من الإدارة والمكلف، ومن هذا المنطلق، يستعرض هذا المطلب الإطار التشريعي والتنظيمي الذي يحكم عمليات الرقابة الجبائية في الجزائر، مع الوقوف على حقوق المكلف أثناء الرقابة، والضمانات القانونية التي تحميه من التعسف، إلى جانب التحديات العملية والتنظيمية التي تواجه هذه الرقابة، والحلول المقترحة لتطويرها وتحسين فعاليتها.

أولاً: القوانين المنظمة للرقابة الجبائية

تخضع الرقابة الجبائية في الجزائر إلى مجموعة من القوانين والتشريعات، أبرزها:

- قوانين الضرائب (ID TA-CTCA-CPF)
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002¹؛
- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم، المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²؛
- القانون رقم 90-22 المتعلق بالسجل التجاري³؛

¹ القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 83، ص ص 3-4.

² الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم، المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 117، ص 4.

³ القانون رقم 90-22 المؤرخ في 18 أغسطس 1990، المتعلق بالسجل التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 35، ص 6.

ثانيا: حقوق وواجبات المكلفين أثناء الرقابة الجبائية

تحدد التشريعات الجبائية في الجزائر العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة خلال عمليات الرقابة، حيث يتمتع هؤلاء بحقوق قانونية، توازيها واجبات تهدف إلى ضمان الشفافية وتيسير مهام أعوان الرقابة.

1. حقوق المكلفين أثناء الرقابة الجبائية:

- **الحق في الإعلام المسبق:** لا يمكن الشروع في تحقيق ميداني (محاسبة أو معمق) دون إعلام المكلف مسبقا بواسطة إشعار بالتحقيق يرسل إليه عبر البريد الموصي عليه مع وصل استلام، أو يسلم له يدا بيد مقابل وصل، يجب على الإدارة الجبائية إشعار المكلف بالضريبة بتاريخ وسير عملية الرقابة، وفقا لما تنص عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية¹.
- **الحق في الموازنة:** يحق للمكلف أن يرافق من قبل محاسب أو مستشار قانوني أثناء عملية الرقابة لتأمين حسن الدفاع عن مصالحه².
- **الحق في الحصول على تقرير مؤقت:** بعد الانتهاء من المعاينة، يتم تسليمه تقريرا أوليا يمكنه الرد عليه كتابيا خلال مدة معينة³.
- **الحق في الطعن:** إذا لم يقتنع المكلف بالتصحيحات التي قررتها الإدارة، يحق له الطعن فيها أمام اللجان الإدارية المختصة (لجان الطعن الولائية أو المركزية)، وفي مرحلة لاحقة أمام القضاء الإداري ويعتبر الحق في الطعن ضمانا أساسية لتمكين المكلف من الدفاع عن حقوقه ضد أي قرار إداري يراه مجحفا، أي يجوز للمكلف الطعن في نتائج الرقابة أمام لجان الطعن المختصة أو القضاء الإداري.

2. واجبات المكلفين أثناء الرقابة الجبائية:

- **تقديم الوثائق:** يجب على المكلف توفير كافة المستندات والدفاتر المحاسبية المطلوبة للتحقق من صحة تصريحاته⁴.
- **التعاون مع أعوان الرقابة:** يلزم المكلف بالسماح لأعوان الإدارة بالولوج إلى مقر النشاط وتسهيل مهامهم.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، طبعة 2023.

² خليف عبد الله، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الهدى، الجزائر، 2018، ص 62.

³ عبد الحميد سامية، "الرقابة الجبائية وأثرها على الامتثال الضريبي"، مجلة المالية والاقتصاد، العدد 12، 2020، ص 90.

⁴ République Algérienne Démocratique et Populaire, Code des procédures fiscales, article 25, édition 2023.

- **عدم الإخفاء أو التلاعب بالمعلومات:** كل محاولة لإخفاء الوثائق أو تقديم معلومات مضللة تعد مخالفة يعاقب عليها القانون.

تعد هذه الحقوق والواجبات الضمانة الأساسية لتحقيق التوازن بين سلطة الإدارة الجبائية وحقوق المكلفين، مما يكرس مبدأ العدالة الضريبية ويعزز الثقة المتبادلة بين الطرفين.

ثالثاً: التحديات التي تواجه الرقابة الجبائية وسبل تحسينها

رغم الأهمية الاستراتيجية للرقابة الجبائية، إلا أنها تعاني من عدد من العراقيل التي تحد من فعاليتها، سواء على مستوى الوسائل أو الموارد أو البنية التشريعية.

1 . التحديات التي تواجه الرقابة الجبائية:

- ضعف الإمكانيات البشرية والتقنية: تعاني مصالح الرقابة من نقص الكفاءات المتخصصة، وعدم كفاية وسائل الرقابة الميدانية¹.

- تعقيد النظام الجبائي: تعدد الضرائب وتداخل القوانين يربك المكلفين ويصعب مهام الرقابة.
- انتشار الاقتصاد غير الرسمي: يشكل القطاع غير المهيكل حاجزاً أمام الرقابة الفعلية، حيث يصعب تتبع النشاطات الاقتصادية غير المصرح بها.
- محدودية التنسيق بين الإدارات: ضعف التكامل بين المصالح الجبائية والجمارك والضمان الاجتماعي وغيرها، يؤدي إلى تكرار الجهود أو ضياع المعلومات².

2 . سبل تحسين الرقابة الجبائية:

- رقمنة النظام الجبائي: توسيع استخدام الرقمنة وتكنولوجيا المعلومات لتتبع العمليات المالية والربط التلقائي بالتصريحات الجبائية³؛
- التكوين المستمر لأعوان الرقابة: رفع كفاءة الموارد البشرية في الجوانب القانونية، المحاسبية، والمعلوماتية⁴؛

¹ بن عيسى، فاطمة، النظام الجبائي الجزائري، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2016، ص 113.

² Ferhat, Yacine, Contrôle fiscal et lutte contre l'évasion fiscale en Algérie, Université d'Alger, 2018, p. 7

³ خليف، عبد الله، مرجع سابق، ص 91.

⁴ بن عيسى، فاطمة، مرجع سابق، ص 118.

- تبسيط الإجراءات الضريبية: مراجعة القوانين وتوحيد المصطلحات وتقليص التعقيدات الإجرائية يسهم في رفع مستوى الامتثال¹؛
 - تحسين التنسيق المؤسسي وتعزيز التبادل الآلي للمعلومات بين مختلف الإدارات الاقتصادية والمالية¹⁴؛
- إن التصدي لهذه التحديات يعد ضرورة لتفعيل الرقابة الجبائية كأداة استراتيجية في محاربة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الجبائية.

المطلب الثالث: العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

يمثل التحقيق المحاسبي أداة محورية ضمن آليات الرقابة الجبائية، حيث يلعب دورا حاسما في ضمان سلامة النظام الضريبي وتعزيز قدرة الدولة على تحصيل مواردها المالية²، حيث تتجلى فعالية التحقيق المحاسبي في عدة جوانب رئيسية، بدءا من تعزيز الامتثال الطوعي لدى المكلفين، مروراً بالكشف عن محاولات التهرب والغش الضريبي، وصولاً إلى تحسين كفاءة التحصيل الجبائي³، ومع ذلك تواجه هذه الآلية تحديات متعددة تتطلب حولا مبتكرة لضمان استمرار فعاليتها.

أولاً- تعزيز الامتثال الجبائي

يساهم التحقيق المحاسبي بشكل كبير في تعزيز الامتثال الجبائي لدى المكلفين، وذلك من خلال آليتين رئيسيتين:

1. **الردع:** إن وعي المكلفين بوجود آلية تحقيق محاسبي فعالة قادرة على كشف المخالفات والتلاعبات، يشكل بحد ذاته رادعا قويا يثبثهم عن محاولة التهرب من التزاماتهم الضريبية و الخوف من اكتشاف المخالفات وما يترتب عليها من غرامات وعقوبات، يدفع شريحة من المكلفين إلى الالتزام الطوعي بالقوانين وتقديم تصريحات أكثر دقة وشفافية⁴، بمعنى أن الإجراءات الردعية الناتجة عن عملية الرقابة، والتي يعتبر التحقيق المحاسبي جزءا منها، تعمل كتحذير للمكلفين؛
2. **الكشف والتصحيح:** من خلال كشف الأخطاء والمخالفات، سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة، وتصحيح الوعاء الضريبي، يرسخ التحقيق المحاسبي مبدأ العدالة ويظهر جدية الإدارة الضريبية في تطبيق القانون على

¹ عبد الحميد سامية، مرجع سابق، ص 95.

² بوعكاز سميرة، مرجع سابق، ص 88.

³ بن ميرة عبد القادر، الرقابة الجبائية كأداة للحد من الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الجزائر 3، 2013، ص 45.

⁴ ريحي جميلة، مرجع سابق، ص 178.

الجميع، هذا التصحيح المباشر للأوضاع المخالفة يعزز ثقة المكلفين الملتزمين بالنظام ويشجع الآخرين على تصحيح أوضاعهم¹.

ثانياً - الكشف عن التهرب الضريبي والغش الجبائي

يعد الكشف عن التهرب والغش الضريبي الهدف الأبرز والأكثر مباشرة للتحقيق المحاسبي في دعمه للرقابة الجبائية، فبينما قد تكتفي أشكال الرقابة الأخرى بفحص المستندات الظاهرة أو المقارنات الإجمالية، يتيح التحقيق المحاسبي للمحققين الغوص في تفاصيل السجلات، وتتبع مسار العمليات، ومقارنة البيانات المحاسبية بمصادر معلومات خارجية، واستخدام تقنيات فحص متقدمة لكشف الأساليب المعقدة للتهرب، مثل²:

- إخفاء جزء من الإيرادات أو المبيعات؛
 - تضخيم المصاريف والنفقات الوهمية أو غير القابلة للخصم؛
 - التلاعب في تقييم المخزون أو الأصول؛
 - إنشاء فواتير وهمية أو صورية؛
 - عدم التصريح بكامل النشاط الاقتصادي.
- إن قدرة التحقيق المحاسبي على كشف هذه الممارسات تجعله خط الدفاع الأول ضد التآكل الضريبي وحماية حقوق الخزينة العمومية³.

ثالثاً - تحسين التحصيل الجبائي وزيادة الموارد المالية

يترتب على كشف التهرب الضريبي وتصحيح الأخطاء من خلال التحقيق المحاسبي، استرداد الحقوق الضريبية غير المصرح بها أو المتهرب منها، بالإضافة إلى فرض الغرامات والعقوبات المقررة قانوناً ويؤدي ذلك بشكل مباشر إلى زيادة حجم التحصيل الجبائي وتعزيز الموارد المالية للدولة فكلما كان التحقيق المحاسبي أكثر كفاءة وفعالية في تحديد الفروقات الضريبية، كلما ساهم بشكل أكبر في تمويل الميزانية العامة وتغطية النفقات الضرورية للتنمية.

¹ خضراوي سهام، أثر التحقيق المحاسبي على فعالية التحصيل الجبائي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 4، 2019، ص 76.

² طيبي محمد. دور التحري الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 2017، 21، ص 98.

³ ريحي جميلة، المرجع السابق، ص 177.

رابعاً- التحديات التي تواجه التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

على الرغم من أهمية الدور الذي يلعبه التحقيق المحاسبي، إلا أنه يواجه مجموعة من التحديات التي قد تحد من فعاليته في دعم الرقابة الجبائية، ومن أبرز هذه التحديات في الجزائر:

1. **قلة الموارد البشرية والتقنية:** غالباً ما تعاني إدارات التحقيق من نقص في عدد المحققين المؤهلين وذوي الخبرة مقارنة بحجم الملفات التي تتطلب التحقيق، كما قد يكون هناك نقص في الموارد التقنية والأدوات المعلوماتية اللازمة لتحليل البيانات الضخمة وتطبيق تقنيات التحقيق الحديثة¹.
2. **تعقيد الأنظمة المحاسبية والجبائية:** التطور المستمر في المعايير المحاسبية (مثل التحول إلى النظام المحاسبي المالي SCF) والتشريعات الجبائية، بالإضافة إلى تعقد المعاملات التجارية والمالية الحديثة (خاصة العابرة للحدود)، يزيد من صعوبة مهمة المحقق ويتطلب منه مواكبة مستمرة وتخصصاً دقيقاً².
3. **ضعف التعاون بين الإدارات الجبائية والمكلفين:** قد تسود أحياناً علاقة من الشك وعدم الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، مما يعيق عملية الحصول على المعلومات والمستندات اللازمة بسلاسة، كما قد يكون هناك ضعف في التنسيق وتبادل المعلومات بين مختلف مصالح الإدارة الضريبية نفسها أو مع هيئات خارجية أخرى.
4. **أساليب التهرب المتطورة:** يلجأ المتهربون باستمرار إلى تطوير أساليبهم وحيلهم لإخفاء المخالفات، مستغلين الثغرات القانونية أو تعقيدات الأنظمة، مما يضع المحققين أمام تحدٍ مستمر لتطوير مهاراتهم وأدواتهم لكشف هذه الأساليب.

خامساً- سبل تحسين فعالية التحقيق المحاسبي

لمواجهة التحديات السابقة وتعزيز دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، يمكن اقتراح مجموعة من السبل والتوجهات³:

1. **تعزيز التكوين المستمر للمحققين المحاسبين:** الاستثمار في برامج تكوين وتدريب متخصصة ومستمرة للمحققين، تركز على آخر المستجدات في المعايير المحاسبية، والقوانين الجبائية، وتقنيات التحقيق والتدقيق بمساعدة الحاسوب، وأساليب كشف الاحتيال.

¹ حسين كماش، المرجع السابق، ص315.

² بن عائشة عبد الرزاق، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية، مجلة المحاسبة الجزائرية، العدد 3، 2015، ص 87.

³ حسين كماش، المرجع السابق، ص316-317.

2. تطوير الأنظمة المعلوماتية والرقمنة: الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة في تطوير أنظمة معلوماتية متكاملة للإدارة الجبائية، تسهل عملية انتقاء الملفات بناء على تحليل المخاطر، وتتيح للمحققين الوصول السهل والسريع للمعلومات، وتوفر أدوات تحليل بيانات قوية لكشف الأنماط المشبوهة.

3. تحديث التشريعات الجبائية: المراجعة الدورية للتشريعات الجبائية لسد الثغرات التي قد يستغلها المتهربون، وتبسيط الإجراءات، وتعزيز صلاحيات المحققين في الحصول على المعلومات، مع الحفاظ على ضمانات حقوق المكلفين¹.

4. تعزيز التعاون بين المكلفين والإدارة الجبائية: بناء جسور الثقة مع المكلفين من خلال التوعية والتواصل الفعال، وتوضيح حقوقهم وواجباتهم، وتبني نهج قائم على الشراكة بدلا من المواجهة، مع الحفاظ على الحزم في تطبيق القانون على المخالفين، كما يجب تعزيز التنسيق وتبادل المعلومات بين مختلف الإدارات والهيئات المعنية². إن تبني هذه السبل من شأنه أن يرفع من كفاءة وفعالية التحقيق المحاسبي، ويعزز من قدرته على أداء دوره الحيوي في دعم منظومة الرقابة الجبائية وتحقيق العدالة الضريبية المنشودة.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كإطار تنظيمي لعمليات التحقيق المحاسبي

أولا: الأسس القانونية المؤطرة للتحقيق المحاسبي

تحدد القوانين الجبائية (مثل قانون الإجراءات الجبائية CPF) شروط ممارسة التحقيق المحاسبي، من حيث نطاق الفحص، آجاله، وحقوق المكلفين، هذا الإطار القانوني هو ما يمنح التحقيق المحاسبي الشرعية اللازمة ويضمن انسجامه مع مقتضيات حقوق الدفاع والمبادئ القانونية الأساسية.

ثانيا: دور الرقابة في تحديد أولويات التحقيق

تسهم نتائج الرقابة في توجيه عمليات التحقيق المحاسبي، إذ توفر هذه الرقابة مؤشرات أولية عن الملفات التي تشوبها اختلالات محتملة، مما يسمح بتخصيص موارد التحقيق للملفات ذات المخاطر المرتفعة، وبالتالي تحسين كفاءة الإدارة الجبائية في استغلال طاقاتها.

ثالثا: التنسيق المؤسسي بين مصالح الرقابة والتحقيق

يتطلب التكامل الفعال بين الرقابة والتحقيق المحاسبي آليات مؤسسية واضحة لتبادل المعلومات والتنسيق بين

¹ عمور يوسف، إصلاح النظام الجبائي في الجزائر، مجلة التشريع والاقتصاد، العدد 10، ص 92.

² زروقي سامي، بناء الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، دراسة منشورة في مجلة التنمية والسياسات العامة، العدد 4، 2022، ص 118.

الفرق المعنية، وقد أظهرت التجارب الدولية أن وجود فرق عمل مختلطة تجمع بين أعوان الرقابة والمحققين المحاسبين يعزز فعالية عمليات الفحص ويؤدي إلى نتائج أفضل في مجال مكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: التكامل بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وأثره على مردودية الجبائية

أولاً: تحسين جودة التحصيل الضريبي

التكامل بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية يمكن من تحسين جودة التحصيل من خلال كشف الفروقات بين التصريحات والواقع الاقتصادي للمكلفين، إذ تسمح نتائج التحقيق بإعادة احتساب الأسس الضريبية بطريقة أدق، ما يؤدي إلى زيادة المبالغ المستخلصة وتحقيق مردودية أكبر.

ثانياً: رفع مستوى الامتثال الضريبي الطوعي

أظهرت الدراسات أن وجود جهاز رقابي فعال مدعوم بتحقيقات محاسبية متخصصة يفضي إلى رفع معدلات الامتثال الطوعي، فحين يلمس المكلفون جدية الإدارة الضريبية في محاربة التهرب، وتملكها لآليات فنية دقيقة، يميلون أكثر إلى احترام التزاماتهم الجبائية لتفادي العقوبات المحتملة.

ثالثاً: تعزيز شفافية النظام الجبائي والتعاون بين المكلفين والإدارة الجبائية

يسهم التكامل بين الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في تحسين مستوى الشفافية داخل النظام الجبائي، من خلال ضمان معاملة عادلة بين المكلفين وكشف حالات الغش بفعالية، وهذا من شأنه تقوية الثقة مع المكلفين من خلال التوعية والتواصل الفعال، وتوضيح حقوقهم وواجباتهم، وتبني نهج قائم على الشراكة بدلاً من المواجهة، مع الحفاظ على الحزم في تطبيق القانون على المخالفين، كما يجب تعزيز التنسيق وتبادل المعلومات بين مختلف الإدارات والهيئات المعنية¹.

إن تبني هذه السبل من شأنه أن يرفع من كفاءة وفعالية التحقيق المحاسبي، ويعزز من قدرته على أداء دوره الحيوي في دعم منظومة الرقابة الجبائية وتحقيق العدالة الضريبية المنشودة.

إن العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية تمثل ركيزة أساسية في مساعي تحديث الإدارة الجبائية وتعزيز مردودية الجبائية، فبفضل التكامل بين هاتين الأداتين، تستطيع الإدارة الضريبية تطوير قدرتها على كشف الغش وتحقيق التحصيل العادل والشفاف.

وقد أثبتت الدراسات أن الأنظمة التي تعمل على تعميق هذا التكامل تحقق مستويات أعلى من الامتثال الطوعي، وتسهم في بناء نظام جبائي أكثر فعالية وإنصافاً، لذلك، يبقى من الضروري الاستمرار في تطوير التنسيق بين مصالح التحقيق والرقابة، وتكوين الكفاءات المختصة، بما يواكب تحديات البيئة الجبائية الحديثة.

المبحث الثاني: تحليل الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع "دور التحقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية"، 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 التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

أولاً: دراسة مهيريس محمد عبد الرحمان، زيان أكرم بعنوان "دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة مركز الضرائب برج بوعريرج.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية ومعرفة آليات التحقيق المحاسبي للكشف عن الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية، بالإضافة إلى إبراز الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية بمحاولة إظهار أن تفعيل الرقابة الجبائية مرتبط بتفعيل الهياكل المساعدة لها، وكذا التدابير المتعلقة بإجراءاتها والتعرف على مكونات التحقيق المحاسبي ومدى قدرتها على دعم الرقابة الجبائية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الفصل الأول من خلال بيان المفاهيم الخاصة بكل من التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، أما الفصل الثاني فتم الاعتماد على المنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل إجراءات التحقيق المحاسبي ودراسته خلال المرحلة الميدانية في مركز الضرائب لولاية برج بوعريرج.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يعد التحقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية والتي يمكن من خلاله فحص المعلومات المحاسبية للتأكد من مدى صحة ونزاهة التصريحات الجبائية؛

- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة لها قانونا بذلك، وتتخذ الرقابة الجبائية طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛
- على المحقق المحاسبي التعرف على كافة المبادئ والفروض المحاسبية من أجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية الخاضعة للتدقيق من طرفه؛
- يمنح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة على أكمل وجه، ويمنح أيضا ضمانات للمكلفين بالضريبة من أجل تأدية واجباتهم، وذلك لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية؛
- إن افتقار الإدارة الضريبية للكفاءات البشرية المتخصصة في التحقيق المحاسبي يضعف من كفاءة النظام الضريبي، ويعتبر سبب من أسباب انتشار الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي؛
- تسهيل التحقيق المحاسبي من خلال تأسيس ملف جبائي واحد والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلف بالضريبة؛

ثانيا: دراسة العربي لحسن، بلمهرت بوجمعة

بغنوان "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية دراسة حالة بالمتفشية الولائية للضرائب بولاية المنية".

هدفت هذه الدراسة الى إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحصين نظام الرقابة الجبائية ومكافحة كل أشكال الغش والتهرب الضريبي ودوره في اكتشاف هذه الأخطاء، وكذا التأكد من مدى صحة التصريحات والقوائم المالية والمحاسبية المصرح بها من طرف المكلفين بالدراسة كما تهدف هذه الدراسة إلى نشر الوعي بين المكلفين بالضريبة بضرورة إبراز دور الضريبة في تمويل الخزينة العمومية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجزء الأول، أما في الجزء الثاني فقد تم الاعتماد على المنهج التطبيقي عند عملية تطبيق الجانب النظري على الجانب التطبيقي عند الدراسة الميدانية واستخدام بعض الأدوات لإنجاز هذه الدراسة والمتمثلة في المسح المكتبي بغية التعرف على مختلف المراجع والكتب المتداولة لموضوع الدراسة إضافة لقوانين والجرائد الرسمية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية؛
- اعتماد المدققين وأعوان الرقابة الجبائية على القوانين والمراسيم وأدلة إثبات المختلفة من أجل الدراسة وتأكد صحة التصريحات؛

- تبقى طريقة التحقيق المحاسبي محدودة كونها لاتصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين؛
- إن نجاح عملية التدقيق وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والالتزام الممارسين بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع ومصالح أعضاء المهنة؛
- يمكن أن يؤدي التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية دورا هاما في الكشف والحد من التهرب الضريبي واسترجاع أموال خزينة الدولة.

ثالثا: دراسة بن صالح لمياء وبن طاهر صابرينة

بعنوان " دور التحقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية- دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب عين تموشنت".

هدفت هذه الدراسة من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني وكذا تبيان أهم مكونات التحقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية من خلال مساهمة مؤهلات المحقق المحاسبي في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة، ولأجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي معتمدين في ذلك على بعض التعاريف والنصوص التشريعية الموجودة في الكتب المتخصصة في هذا المجال، كما يستعمل المنهج المقارن أحيانا إن دعت الحاجة إلى المقارنة، إضافة إلى المنهج التفسيري إذ يفسر مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية. واستعمال منهج دراسة الحالة في الجانب الميداني.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- تعد الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وأشكالها أداة من أدوات تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة من أجل تقليص المخالفات والنقائص؛
- تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا عديدة أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، إضافة إلى التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛
- يركز التحقيق المحاسبي على مجموعة المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من الوثائق والمستندات المسوكة من طرف المكلف بالضريبة، ونجاح العملية مرهون بمدى سلامة وصدق المعلومات المحاسبية؛
- يعد عامل الخبرة والكفاءة لدى الأعوان المحققين في الجانبين الجبائي والمحاسبي، ووعيهم بمختلف الإجراءات القانونية العملية عامل رئيسي لإنجاح التحقيق المحاسبي؛
- يساهم التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية، عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، واستخراج الحقوق المترتبة عنها بالإضافة إلى فرض الغرامات.

رابعاً: دراسة يوسف منيرة، سنوسي راضي.

بعنوان " مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام، والتدقيق للأغراض الجبائية بشكل خاص وتبيان أهمية الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية وكذا إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، ودور المحاسبة في اكتشاف مثل هذه التجاوزات والأخطاء.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إبراز أهم المفاهيم والخصائص للضرائب والرسوم، والرقابة الجبائية، بالإضافة إلى التدقيق المحاسبي، والمنهج التحليلي من خلال وصف وتحليل أحد أدوات الرقابة الجبائية كونها تخضع لقواعد ونصوص تشريعية، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة لإسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة أشغال عمومية بالاستعانة بمعلومات وملاحق متحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية تبسة متعلقة بالحالة محل الدراسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- إن الضريبة تعتبر كأهم مورد للخزينة العمومية، إلا أن غياب الوعي والحس الضريبي لدى المكلف، يؤدي به إلى استخدام طرق تدليسية بغرض التهرب والتملص من دفعها؛
- على الأعوان المدققين الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل البدء في عملية التدقيق المحاسبي بهدف تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط، ثم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقاً لدليل المدقق بشكل منتظم تفادياً لوقوع أي خطأ؛
- يلعب التدقيق المحاسبي دور فعال في اكتشاف كل عملية تدليسية أو غش ضريبي؛
- إن عامل الخبرة والكفاءة لدى الأعوان المدققين في الجانبين الجبائي والمحاسبي، ووعيهم بمختلف الإجراءات القانونية لعملية التدقيق المحاسبي عامل رئيسي لإجناحه؛
- على الأعوان المدققين الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية ومستجداتها عن طريق قوانين المالية والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعدهم في أداء مهامهم وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية؛
- على الأعوان المدققين فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل وهذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في القانون التجاري، بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار.

خامسا: دراسة ناصر بوجمام محمد

بعنوان " دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بولاية بسكرة- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إطار المفاهيمي، التنظيمي والقانوني، بالإضافة إلى تشخيص ظاهرة التحقيق المحاسبي وتبيان مدى دوره في الحد أو التخفيف من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، كما هدفت إلى إبراز مدى أهمية مؤهلات المحقق المحاسبي ومساهمته في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة العمومية ومعرفة أهم مكونات التحقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التفسيري من أجل تكوين صورة متكاملة حول الموضوع المدروس، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج الخاص بدراسة الحالة وتدعيمها بإحصائيات للفترة الممتدة ما بين 2010 و 2013.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يؤدي التحقيق المحاسبي دورا هاما في الكشف والحد من الغش والتهرب الضريبي واسترجاع أموال خزينة الدولة من خلال توفير الدعم لتحقيق الفعالية والامكانيات المادية والبشرية اللازمة؛
- تسيير ملفات المكلفين وتسهيل عملية التحقيق، يساعد في الحد والتخفيف من حدة الغش والتهرب الضريبي؛
- تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، وإدخالهم في جوهر الإصلاحات من حيث الاهتمام المادي والمعنوي، وحماية حقوقهم، وتحقيق الإنصاف الضريبي، وتطبيق القانون الضريبي بما يضمن لهم الحقوق والواجبات، واعتبار الإصلاحات الضريبية منطلقا منهم وعائدة إليهم؛
- ضمان حصول الإدارة الضريبية على محققين مؤهلين ومناسبين لأداء أعمال التحقيق المحاسبي لتجنب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي بمختلف جوانبه؛
- تبني سياسة تحفيز جيدة والسعي لتحسين أوضاع المحققين ماديا واجتماعيا، يمكن من رفع مردودية عملهم، ما يجعلهم بعيدين عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم، ومواجهة كل الإغراءات الموجهة إليهم من قبل الممولين.

جدول رقم (01) : مقارنة بين الدراسة الحالية والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة	المنهج المستخدم	المجال الجغرافي	محور التركيز	النقاط المبحوثة	أهم النتائج المشتركة مع الدراسة الحالية
مهريس محمد وزيان أكرم	وصفي في الفصل الأول وتحليلي في الفصل الثاني	مركز الضرائب برج بوعريريج	الإطار المفاهيمي، آليات التحقيق، وتحليل إجراءات التحقيق	أشكال الرقابة، آليات التحقيق، الحاجة للكفاءات البشرية	التحقيق المحاسبي فعال في دعم الرقابة
العربي لحسن وبلمهرت بوجمعة	وصفي تحليلي وتطبيقي في الجانب الميداني	مفتشية الضرائب بولاية المنيع	مدى فاعلية التدقيق في التأكد من صحة التصريحات ومكافحة الغش	فعالية التدقيق، محدودة تغطيته لكافة المداخل	التحقيق المحاسبي فعال في دعم الرقابة
بن صالح لمياء وبن طاهر صابرينة	وصفي تحليلي، مقارن، تفسيري، ودراسة حالة	مديرية الضرائب بعين تموشنت	مساهمة التحقيق في دعم الرقابة وزيادة الحصيلة	أهمية المعلومات المحاسبية، كفاءة الأعوان، تأثير التحقيق على التحصيل	التحقيق المحاسبي فعال في دعم الرقابة
يوسفي منيرة وسنوسي راضي	وصفي، تحليلي، ودراسة حالة	مديرية الضرائب ببنسة	التدقيق كوسيلة للحد من التهرب وتحقيق فاعلية الرقابة	دور المحاسبة في كشف الغش، كفاءة الأعوان، أهمية الاطلاع على التشريعات	التحقيق المحاسبي فعال في دعم الرقابة
ناصر بوحجام محمد	وصفي تفسيري ودراسة حالة مدعمة بإحصائيات	مديرية الضرائب بولاية بسكرة	التحقيق كوسيلة لرفع الفاعلية وتقليل الفساد والتهرب	تحسين العلاقة مع المكلفين، أهمية التحفيز وتحقيق الشفافية	التحقيق المحاسبي فعال في دعم الرقابة
الدراسة الحالية	وصفي تحليلي مع دراسة حالة	مركز الضرائب برج بوعريريج	نتائج التحقيق المحاسبي ميدانياً لسنة محددة مع تحليل تفصيلي للبيانات	منهجية التحقيق، نتائجه، أثره على الحصيلة الجبائية، المشاكل الميدانية	التحقيق المحاسبي فعال في دعم الرقابة

المصدر: من إعداد الطلبة

وفي ضوء تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة، يتضح أن معظمها قد تناول دور التحقيق أو التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية من زاوية نظرية أو تحليلية، مع اختلاف مناهجها وأطرها التطبيقية، فقد ركزت دراسة مهريس محمد وزيان أكرم (2021/2022) على الإطار المفاهيمي والتحليلي للتحقيق المحاسبي بمركز الضرائب ببرج بوعريريج، مبينة أهميته كأداة فحص دقيقة للكشف عن الأخطاء والتلاعبات.

بينما تناولت دراسة العربي لحسن ويلمهرت بوجمعة (2021/2022) التدقيق المحاسبي كآلية لتحسين نظام الرقابة الجبائية والحد من الغش، مع إشارة إلى محدودية تغطيته لبعض المداخل.

أما دراسة بن صالح لمياء وبن طاهر صابرينة (2020/2021) فقد أكدت على مساهمة التحقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة عبر تحسين الحصيلة الجبائية، مشددة على أهمية كفاءة الأعوان المحققين.

وبينت دراسة يوسف منيرة وسنوسي راضي (2018/2019) أن التحقيق المحاسبي يمثل وسيلة فعالة للحد من التهرب الضريبي شريطة توفر الخبرة والتكوين المستمر للأعوان المدققين.

في حين أبرزت دراسة ناصر بوحجام محمد (2015/2016) أهمية البعد الإنساني والمؤسسي في نجاح التحقيق، داعية إلى تحسين العلاقة مع المكلفين وتعزيز شفافية الأداء.

وبمقارنة هذه الدراسات مع محتوى الدراسة الحالية، يلاحظ أن هذه الأخيرة تنفرد على بعض الدراسات بتركيزها على معالجة نتائج التحقيق المحاسبي لفترة محددة (2019-2022) في مركز الضرائب ببرج بوعريرج، عبر تحليل كمي وتفصيلي لبيانات فعلية، ما يمنحها طابعاً تطبيقياً واضحاً مقارنة بالطابع المفاهيمي أو التحليلي الذي طغى على أغلب الدراسات السابقة، كما أنها تسلط الضوء على المشاكل العملية التي تعترض التحقيق، وتربط النتائج المحققة بالسياق التنظيمي، ومن هذا المنطلق، تمثل الدراسة الحالية إضافة نوعية في هذا المجال.

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولاً: دراسة سالم راضية وتومي سومية

بعنوان "فعالية الرقابة الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي وعصرنة الإدارة الجبائية- دراسة ميدانية لولايي عناية والطارف".

هدفت هذه الدراسة إلى مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي والتوجه نحو عصرنة الإدارة الجبائية في زيادة فعالية الإجراءات الرقابية للحد من السلوكات المنحرفة للمكلفين بالضريبة، ولتحقيق ذلك فقد اعتمدنا على كل من المنهج الوصفي، المنهج التحليلي ومنهج دراسة حالة الذي استخدمنا فيه برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل نتائج الاستبيان الذي وزع على عينة ذات صلة بموضوع الدراسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- النظام المحاسبي المالي يساهم في منح الطابع المقنع والمنتظم للمحاسبة محل الرقابة الجبائية، وبالتالي تسهيل وضمان مسار مراجعة المعلومة المحاسبية؛

- ضرورة إدراج عمليات الرقابة الجبائية الإلكترونية والتحكم في تكنولوجيات الإعلام والاتصال لتعزيز ثقة المكلفين بالضريبة بالإدارة الجبائية.

ثانيا: دراسة سعيدة سليمان

بعنوان " التحقيق المحاسبي كأحد استراتيجيات الإدارة الضريبية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي -دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق خلال الفترة (2019-2022) بالمديرية الولائية لضرائب بباتنة".

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مساهمة التحقيق المحاسبي كأحد استراتيجيات الإدارة الضريبية في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق امتثال المكلفين بالضريبة، وبالتالي الحد من التهرب الضريبي، وتحديد مساهمة التحقيق المحاسبي في تحسين أداء الإدارة الضريبية في المحافظة على الموارد المالية للدولة وتوجيهها للخزينة العمومية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهجين هما المنهج الوصفي للإحاطة بمختلف الجوانب النظرية للموضوع والمنهج التحليلي لتحليل تقرير المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب بولاية باتنة. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- التحقيق المحاسبي آلية من آليات المراجعة الجبائية يتم استخدامه من طرف المحققين الجبائيين بهدف التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات الجبائية؛
- تساهم المراجعة الجبائية بمختلف أصنافها في التقليل من تجاوز المكلفين بالضريبة للقوانين والتشريعات الجبائية والزامهم على الامتثال لما ورد في نصوص القانون الضريبي والتشريعات؛
- التحقيق المحاسبي يعد أحد آليات المراجعة الجبائية الفعالة في استرجاع الحقوق الجبائية الغير مصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة وبالتالي يقلل من نسبة التهرب الضريبي.

ثالثا: دراسة تدلاوتي يمينه وبرياطي حسين

بعنوان " دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، وتوضيح مفهوم التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية وكيف يساهم في دعم الرقابة الجبائية الجزائرية، حيث تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري، والقيام بدراسة حالة مؤسسة فردية تابعة لمركز الضرائب لولاية مستغانم، وتجسيد كل ما تم وصفه على أرض الواقع، من التحليل والخروج بملاحظات ونتائج. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- على العون المدقق التحقيق في هوية المكلف الخاضع للرقابة لمعرفة طبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني لأجل تحديد الضرائب والرسوم؛
- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لأجل كشف الأخطاء والإغفالات التي ارتكبتها المكلف بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها تعامل مباشر أو غير مباشر مع المكلف؛
- إتباع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق الدليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصي عليه مع الإشعار بالتسليم.

رابعا: دراسة عمر باي و غلام الله جيلالي عباد

بعنوان "أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف-".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية الامتثال الجبائي والمحددات الاقتصادية التي تؤثر عليه، وكذا معرفة مدى أهمية التدقيق الجبائي بالنسبة للمكلف بالضريبة، وقد تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الاستنباطي بأداتي الوصف والتحليل من أجل تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي لكل من التدقيق الجبائي والامتثال الجبائي، وكذا المنهج الاستقرائي لاستقراء نتائج الدراسة الميدانية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- إجماع أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الجبائي وسيلة فعالة لمراقبة صحة التصريحات الجبائية؛
- يساعد المدقق الجبائي في فهم المكلف للقوانين الجبائية ما يؤثر بالإيجاب على قرار الامتثال الجبائي؛
- أكدت النتائج أن التدقيق الجبائي يساهم بنسبة كبيرة في التخلص من العوامل المؤدية لارتكاب المخالفات الجبائية؛
- للتدقيق الجبائي أثر إيجابي على التسيير الجبائي الحسن بالمؤسسة الاقتصادية.

خامسا: دراسة لواج عبد الرحيم ولواج منير

بعنوان " تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مختلف الالتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة المنصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري، والتعرف على المراحل وإجراءات تنفيذ التحقيق المصوب في المحاسبة من قبل الإدارة، بالإضافة

إلى تبيان أهم الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجبائي الجزائري للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المصوب في المحاسبة، وتقييم مدى فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين والحد من انتشار ظاهرة التهرب في ولاية جيجل، وقد تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي لعرض وتوظيف مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالتصريحات الجبائية وبالتحقيق المصوب في المحاسبة، والمنهج التحليلي لتحليل مختلف المعلومات المجمعة والمؤشرات المتعلقة بالدراسة التطبيقية على مستوى مديري من أجل التوصل الى استخلاص عدد من النتائج والاقتراحات التي تخدم أغراض هذه الدراسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- تتميز عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنجزة في مديرية الضرائب لولاية جيجل بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي، نظرا لعدم تطابق نتائج مؤشرات التسيير المحققة مع النسب المراد الوصول لها؛
 - تراجع الحصيلة الجبائية لعمليات التحقيق المصوب في المحاسبة المنفذة خلال فترة الدراسة. مما يدل على وجود نقص في فعالية عمليات برمجة المكلفين الخاضعين لهذا الشكل الرقابي؛
 - محدودية الإمكانيات البشرية والمادية المسخرة من طرف مختلف مصالح مديري الضرائب لولاية جيجل للإنجاز عمليات التحقيق المصوب في المحاسبة (عدد المحققين غير كافي، أجهزة إعلام محدودة، وسائل النقل غير متوفرة، الحوافز المادية ضعيفة... إلخ) ما أثر بشكل سلبي على فعالية عمليات التحقيق المنفذة في مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين؛
 - رغم أهمية هذا الشكل الرقابي إلا أن عدد الملفات المبرمجة للخضوع للتحقيق المصوب في المحاسبة تشهد تناقص في السنوات الأخيرة، هذا ما يمكن اعتباره أمر سلبي لا يخدم الأهداف المسطرة من طرف الإدارة المركزية والرامية الى تحقيق نسب تغطية مقبولة للنسيج الجبائي.
- أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم 02: المقارنة بين الدراسة الحالية والمقالات العلمية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
سالم راضية وتومي سومية، 2022	- تركيز على الرقابة الجبائية - استخدام المنهج الوصفي والتحليلي - دراسة ميدانية باستخدام استبيان	- تناولت أثر عصنة الإدارة الجبائية والنظام المحاسبي المالي، بينما دراستنا تركز على التدقيق والتهرب الضريبي	- الاستفادة من نتائج الدراسة في دعم فكرة ضرورة رقمنة الإدارة الجبائية كعامل مساعد للحد من التهرب الضريبي - اعتماد منهجية جمع البيانات وتحليلها

سعيدة سليمان، 2022	- تتناول ظاهرة التهرب الضريبي - استخدام المنهج التحليلي - اعتماد دراسة حالة ميدانية	- ركزت على التحقيق المحاسبي كأداة للحد من التهرب، بينما درستنا أشمل من حيث تناول الرقابة الجبائية بأنواعها	- دعم الإطار النظري بمفاهيم دقيقة حول التدقيق لأغراض جبائية - الاستفادة من مراحل تطبيق التدقيق الميداني
تدلاوتي يمينه وبرياني حسين، 2022	- تناول العلاقة بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي - استخدام دراسة حالة واقعية	- ركزت على التدقيق في مؤسسة فردية، بينما درستنا تركيز على التهرب الضريبي في مؤسسات متعددة	- دعم الإطار النظري بمفاهيم التحقيق المحاسبي - دعم جانب الدراسة التطبيقية بخطوات وآليات التحقيق المستخدمة فعلياً
عمر باي و غلام الله جيلالي 2022	- تتقاطع في دراسة أثر التدقيق الجبائي على الضريبي - استخدمت المنهج الاستنباطي والتحليلي	- تركز على الامتثال الجبائي كمتغير تابع، بينما درستنا تركيز على التهرب الضريبي كظاهرة يجب تقليلها	- الاستفادة من نتائج الدراسة لتوضيح تأثير التدقيق على السلوك الجبائي للمكلف - دعم فرضيات الدراسة المتعلقة بعلاقة التدقيق بالامتثال
لواج عبد الرحيم ولواج منير، 2022	- تتناول التحقيق المحاسبي ودوره في محاربة التهرب - استخدام دراسة حالة وتحليل مؤشرات الأداء	- سلطت الضوء على التحقيق المصوب في المحاسبة كأداة محددة، بينما درستنا تعتمد منظوراً أشمل يشمل الرقابة الجبائية بأنواعها	- الاستفادة من النتائج التي توضح نقاط ضعف أداء الإدارة الجبائية (قلة الموارد، ضعف التنسيق)، وتوظيفها كمبررات لاقتراحاتنا المستقبلية

المصدر: من إعداد الطلبة

انتضح من خلال الجدول أعلاه أن هناك توافقاً عاماً بين مضمون الدراسة الحالية والمقالات العلمية السابقة في إبراز أهمية التحقيق والتدقيق المحاسبي كآلية فاعلة لدعم الرقابة الجبائية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، غير أن كل دراسة سابقة عالجت جانباً معيناً من الموضوع، إما عبر التركيز على أثر عصنة الإدارة الجبائية (دراسة سالم راضية وتومي سومية)، أو إبراز مساهمة التحقيق المحاسبي كاستراتيجية لمحاربة التهرب (دراسة سعيدة سليمان)، أو عبر دراسة أثر الامتثال الجبائي (دراسة عمر باي و غلام الله).

أما الدراسة الحالية فتميزت باعتمادها منظوراً أكثر شمولاً، من خلال تحليل نتائج التحقيق المحاسبي في سياق عملي محدد بمركز الضرائب ببرج بوعريريج، وربطها بشكل منهجي مع الإطار التنظيمي والإجرائي للرقابة الجبائية.

كما أظهرت مقارنة بعض المقالات أن هناك قصوراً نسبياً في الدراسات السابقة في معالجة النواحي التطبيقية المعمقة للتحقيق المحاسبي في بيئة عمل فعلية، وفي المقابل، وفرت نتائج هذه المقالات أفكاراً مهمة يمكن توظيفها في تعزيز الإطار النظري للدراسة الحالية، ولا سيما ما يتعلق بأثر عصنة الإدارة، وأهمية الرقابة الإلكترونية، وأثر التدقيق في سلوك المكلفين.

وبناء على ما سبق، فإن هذه المقارنة تسمح بتحديد مجالات التكامل بين نتائج الدراسة الحالية والسابقة، مع إبراز مساهمة هذه الأخيرة في تقديم إضافة علمية تطبيقية قادرة على إغناء النقاش الأكاديمي في هذا المجال الحيوي.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولاً: دراسة TIZIZOUA Melissa & SAYOUD Aldjia

بعنوان: "Le contrôle fiscal ; La vérification de comptabilité, Cas pratique"

au sein de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou. Mémoire de fin de cycle
En vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité
Spécialité : Finance d'entreprise Promotion: Université de Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou
Département des sciences financière et comptabilité , 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة الجبائية لضمان الامتثال الضريبي والحد من الاحتيال والتهرب الضريبي. حيث ركزت على تحليل آليات التحقق من المحاسبة من خلال دراسة حالة أجريت في مديرية الضرائب بولاية تيزي وزو، بهدف تقييم فعالية الإجراءات المتبعة في هذا السياق.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- إبراز الإجراءات القانونية المعتمدة للتحقق من المحاسبة؛
- تحليل الممارسات التي تطبقها إدارة الضرائب لمراقبة الشركات وتقييم مدى فعاليتها؛
- حيث اعتمدت الإدارة خلال التدقيق المعمق لتقييم مدى امتثال المكلف للضوابط الضريبية على:
- التحليل الوثائقي: شمل دراسة القوانين والأنظمة الضريبية.

- والتعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والنصوص التشريعية ذات الصلة.
- حيث أسفرت عملية التدقيق المحاسبي عن النتائج التالية:
- تصحيح الأخطاء الضريبية التي تم اكتشافها خلال الفحص.
- إعادة تسوية القاعدة الضريبية وفقاً للقوانين السارية.
- فرض ضرائب إضافية وغرامات نتيجة المخالفات المكتشفة.
- وكذا تعزيز تأثير الردع ضد الاحتيال الضريبي في الشركة المستهدفة.

ثانياً: دراسة Himrane Mohammed, Larioui Abderrezak

بمعنوان "Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes? Journal of

Advanced Economic Research, ISSN 2572-0198, V 05, ISS 01, 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز تأثير الإصلاحات الضريبية على فعالية الرقابة الضريبية في الجزائر، من خلال تحليل مدى نجاح هذه الإصلاحات في تعزيز الامتثال الضريبي، وتقليل حجم التهرب الضريبي، وتحسين أداء الإدارة الضريبية. كما يسعى إلى تسليط الضوء على أهم التحديات التي تواجه نظام الرقابة الضريبية، والبحث عن أفضل الممارسات والإجراءات التي يمكن اعتمادها لتعزيز الشفافية والعدالة الضريبية، وضمان تحصيل الإيرادات الضريبية بكفاءة أكبر لدعم الاقتصاد الوطني، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الفصل الأول لتوضيح مفاهيم الرقابة الضريبية، وأدواتها، والإصلاحات القانونية المرتبطة بها، أما في الفصل التطبيقي، فقد تم استخدام المنهج الإحصائي والمقارن لتحليل تأثير الإصلاحات على الامتثال الضريبي وكفاءة التحصيل، بالاستناد إلى البيانات الرسمية والتقارير الصادرة عن الهيئات المختصة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- الحاجة إلى تحسين مهارات موظفي الرقابة من خلال التدريب المستمر والتأهيل المهني؛
- ضرورة توسيع نطاق تبادل المعلومات الضريبية بين الإدارات المختلفة لتعزيز كفاءة التحقيقات الضريبية؛
- تعزيز أتمتة الرقابة الضريبية من خلال أنظمة معلومات قادرة على كشف التصريحات المشبوهة بشكل آلي؛
- تطوير منهجيات أكثر دقة في انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق، باستخدام أساليب تحليل المخاطر والتقنيات الإحصائية؛
- تعزيز إجراءات الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة من القرارات التعسفية عبر توسيع تطبيق إجراء "الرأي الضريبي المسبق"؛

- التأكيد على ضرورة وضع معايير واضحة وشفافة عند رفض الحسابات الضريبية، لتجنب القرارات العشوائية.

ثالثا: دراسة IDIR CELIA, IMECAOUDENE FAIZA

Le contrôle fiscal : vérification de la comptabilité et son impact sur les entreprises Cas pratique au sein de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou, mémoire de Master en Sciences financières et comptabilités, Département des sciences financières et comptabilités, université Mouloud Mammeri de TIZI-OUZI, 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي وضمان الامتثال الضريبي لحماية مصالح الخزينة العمومية. وقد أظهرت النتائج أن الرقابة الضريبية تعد أداة فعالة لتعزيز النظام التصريحي، لكنها تواجه تحديات مرتبطة بنقص الموارد البشرية والتكنولوجية.

خلصت هذه الدراسة إلى أن الرقابة الضريبية تعد أداة أساسية لضمان الامتثال الضريبي ومكافحة الغش الضريبي، مما يساهم في تعزيز الموارد المالية للدولة. وقد تبين أن فعالية هذه الرقابة تعتمد بشكل كبير على مدى احترام الإجراءات القانونية والتنظيمية، بالإضافة إلى توفر الموارد البشرية والتقنية اللازمة لإنجاز عمليات التدقيق بفعالية.

من خلال دراسة حالات عملية، لوحظ أن بعض المخالفات الضريبية تنتج عن عدم الإلمام بالقوانين الجبائية، في حين أن حالات أخرى تعكس نية واضحة في التهرب الضريبي، كما تبين أن النظام التصريحي، رغم أهميته، لا يمكن أن يكون فعالاً دون وجود رقابة صارمة ومستمرة من طرف الإدارة الجبائية .

رابعا: دراسة Khalil Haloui

Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit

Marocain, Thèse soutenue publiquement le Pour l'obtention du doctorat en droit privé' université de Grenoble France 2 Décembre 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الضمانات المقدمة لدافعي الضرائب خلال مرحلة الرقابة الجبائية واحترام الإجراءات القانونية من بداية التحقيق الي غاية اقفال القضية حيث قسم الباحث دراسته إلى جزأين رئيسيين وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

الجزء الأول

تناول فيه قصور الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة خلال مرحلة الرقابة، حيث ركز على أوجه النقص في الآليات القانونية التي تضمن حقوق المكلف أثناء عمليات الفحص والمراقبة الضريبية، والتي قد تؤدي إلى فرض ضرائب دون توفير ضمانات كافية لحماية حقوقهم. رغم احترام كل الإجراءات القانونية. بدءا بعمليات التفتيش المفاجئ والتي تتمتع بضمانات أقل مقارنة بالإجراءات الأخرى، مما يزيد من مخاطر إساءة استخدام السلطة. وهو ما يتعارض مع حقوق دافعي الضرائب وقد يؤدي ذلك إلى "استغلال غير مشروع" للوثائق دون مراعاة حقوق الدفاع، بالإضافة إلى ذلك فإن تزايد وسائل الرقابة الضريبية غير الخاضعة للإشراف يعزز احتمالية تطبيق عمليات تحقق محاسبية خفية، مما يضعف الضمانات الممنوحة لدافعي الضرائب ويؤثر على شفافية العملية الضريبية.

والجزء الثاني

خصص لتحليل الدور القضائي ومدى تأثيره في حماية الحقوق الضريبية حيث أبرز ان تدخل القاضي الإداري أمرا ضروريا، بناء على مبادرة دافع الضرائب، لضمان تحقيق التوازن بين مكافحة الاحتيال الضريبي من جهة، وحماية حقوق دافعي الضرائب من تعسف الإدارة من جهة أخرى.

خامسا: دراسة Mr BEN OUARET Naim & Mlle MILANE Chanez

بمعنوان: Le contrôle fiscal : vérification de comptabilité et son impact sur les entreprises Cas pratique au sein du CDI de Bejaï (s.d.) Mémoire de fin de Cycle Pour l'obtention du diplôme de Master en CA, Faculté des Sciences Economique, Commerciales et des Sciences de Gestion, Département des Sciences Financières et Comptabilité, Université ABDERRAHMANE MIRA-BEJAIA.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى اعطاء نبذة عامة عن المحاسبة والضرائب ثم تقديم مفاهيم عن الرقابة الجبائية وإجراءات التحقيق المحاسبي اما الفصل الثالث فخصص لدراسة حالة تطبيقية للتدقيق المحاسبي من قبل مركز الضرائب لولاية بجاية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها

- إن الرقابة الجبائية أداة أساسية للإدارة الضريبية، تتيح لها التحقق من صحة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (إجراءات المراقبة) وإجراء التعديلات اللازمة عند الضرورة.
- حيث شهد التشريع الجبائي عدة تعديلات خلال السنوات الأخيرة من خلال إدخال تدابير تهدف إلى:
 - تقليص حجم الاقتصاد غير الرسمي؛
 - مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؛
 - تعزيز الضمانات القانونية لدافعي الضرائب.

ومن خلال دراسة الحالة التطبيقية تبين وجود اختلالات ناتجة عن عدم الإلمام بالقوانين والمبادئ الضريبية، من طرف المكلف بالضرائب، رغم تقديمه لمحاسبة تبدو منتظمة. كما سجلت حالات تعكس سوء النية، حيث سعي المكلف إلى التهرب من الوفاء بالتزاماته الضريبية بغرض الاحتيال.

واخيرا يستخلص أن الرقابة الجبائية تعد سلطة قانونية أساسية تمنحها الدولة لإدارة الضرائب، إذ تمثل أحد أكثر الأدوات فاعلية في مكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تلعب دورا تعويضا في النظام التصريحي، مما يساهم في حماية الموارد المالية للدولة وضمان عدالة جبائية أكثر توازنا.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم 03: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
Tizizoua Melissa & Sayoud Aldjia 2022	جميع الدراسات تشترك في تركيزها على دور الرقابة الجبائية في تقليص التهرب وتعزيز الامتثال. تعتمد أيضا على دراسات حالة داخل مديريات الضرائب	تركز الدراسة على الإجراءات التطبيقية للتحقق من المحاسبة في مديرية الضرائب بتيزي وزو، وهو تركيز محلي ميداني دقيق.	توظيف الآليات العملية للتحقق من المحاسبة، وإبراز أهمية التحليل الوثائقي في الكشف عن التجاوزات الجبائية
Himrane Mohammed & Larioui Abderrezak 2020	تشابه مع الدراسة الحالية في اعتمادها على المنهج الوصفي التحليلي، واهتمامها بتأثير الإصلاحات على فعالية الإدارة الجبائية	تتجاوز نطاق الحالة المحلية لتناقش الإصلاحات على المستوى الوطني، وتستند إلى بيانات وتقارير رسمية بمقاربة مقارنة	الاستفادة من المؤشرات الكمية والنوعية لقياس أثر الإصلاحات، وتبني فكرة الأتمتة كأساس للشفافية والفعالية.
Idir Celia & Imecaoaudene Faiza 2018	تتوافق الدراسة مع موضوع البحث في إبراز أهمية الرقابة الجبائية في النظام التصريحي، كما أنها تعتمد على دراسة حالة في تيزي وزو.	تركز بشكل خاص على التحديات المرتبطة بنقص الموارد البشرية والتقنية في تطبيق الرقابة.	تعميق فهم العلاقة بين فعالية الرقابة وتوفر الموارد، وهو ما يمكن استخدامه في تحليل نقاط الضعف في النظام الجبائي الحالي.
Khalil Haloui 2011	تشترك مع الدراسة الحالية في تناولها للجوانب القانونية المرتبطة بالرقابة الجبائية.	تتناول موضوع الضمانات القانونية للمكلفين في السياق المغربي، مع تركيز على التوازن بين حماية الحقوق ومكافحة الغش	توظيف الإطار القانوني المقارن لتقييم ضمانات المكلفين، وإبراز أهمية الرقابة القضائية في الرقابة الجبائية.
Ben Ouaret Naim & Milane Chanez (s.d).	تشابه مع بحثنا في تناولها للتحقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية وفي استخدام دراسة حالة تطبيقية.	تقدم معالجة نظرية وميدانية لحالة مركز الضرائب بولاية بجاية، وتربطها بالتعديلات التشريعية الأخيرة.	اعتماد فكرة ربط الرقابة الجبائية بجهود الحد من الاقتصاد غير الرسمي، وتوضيح الاختلالات الناتجة عن نقص المعرفة بالقوانين الجبائية.

المصدر: من إعداد الطلبة

التعليق على المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

يتضح من خلال المقارنة بين الدراسات السابقة الواردة في الجدول أعلاه، أن هناك توافقا عاما بين مختلف الأبحاث حول أهمية الرقابة الجبائية كأداة محورية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعزيز الامتثال الضريبي، كما يظهر اعتماد غالبية الدراسات على دراسات حالة ميدانية داخل مديريات الضرائب، مما يعطي للأبحاث طابعا عمليا يقربها من واقع الإدارة الجبائية الجزائرية.

ورغم وجود هذا التقاطع في الأهداف العامة، فقد تنوعت مجالات التركيز بين الدراسات؛ حيث اتجه بعضها نحو دراسة الآليات التطبيقية للتحقيق المحاسبي مثل دراسة (Tizizoua Melissa & Sayoud Aldjia)، فيما ركز البعض الآخر على تقييم أثر الإصلاحات الجبائية على المستوى الوطني مثل Himrane Mohammed (Larioui Abderrezak) (&)، بينما سلطت دراسات أخرى الضوء على نقص الموارد البشرية والتقنية، أو على البعد القانوني المتعلق بضمانات المكلفين مثل (Khalil Haloui).

من خلال هذا التنوع في الزوايا البحثية، استفادت الدراسة الحالية من عدة عناصر، منها:

- تبني الآليات العملية للتحقيق المحاسبي واستخدامها في التحليل الميداني؛
- إدراج مؤشرات كمية ونوعية في قياس فعالية الرقابة الجبائية؛
- التركيز على دور الرقمنة كعنصر محوري في تطوير الأداء الرقابي؛
- تعميق فهم العلاقة بين توفر الموارد البشرية والمادية وفعالية الرقابة؛
- توظيف الإطار القانوني المقارن في تحليل الضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للرقابة.

ويمكن القول إن الدراسة الحالية جاءت لتكمل هذا المسار البحثي من خلال تقديم مقارنة شاملة وميدانية تدمج بين الجوانب التشريعية، التنظيمية، والتطبيقية للرقابة الجبائية، مع التركيز على نتائج التحقيق المحاسبي كمؤشر ملموس لفعالية الممارسات الرقابية بمركز الضرائب.

الخلاصة:

يشكل هذا الفصل خلاصة نظرية شاملة تبين الإطار المفاهيمي الذي يربط بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية كأداتين مركبتين في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتعزيز العدالة الجبائية، كما أظهرت الدراسات السابقة أن التحقيق المحاسبي يعتبر من أبرز الوسائل الفعالة للفحص العميق للبيانات المالية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة، حيث يمكن من خلاله الكشف عن التلاعبات والاختلالات التي تؤثر سلبا على صحة التصريحات الجبائية، ويتميز التحقيق المحاسبي بمنهجية دقيقة تضم عدة مراحل تبدأ بالإخطار، مروراً بالتحليل الفني للوثائق والمستندات، وتنتهي بإعداد تقرير مفصل يستخدم كأساس لاتخاذ القرارات الجبائية الملائمة.

كما أبرزت الأبحاث السابقة أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها الأداة الرسمية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لمتابعة مدى التزام المكلفين بالقوانين الضريبية، عبر آليات مكتبية وميدانية منظمة، ومؤطرة بالتشريعات والتنظيمات السارية في النظام الجبائي الجزائري، كما تشير الدراسات النظرية إلى وجود علاقة تكاملية واضحة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، حيث يعزز التحقيق من فعالية الرقابة من خلال الكشف المبكر عن حالات الغش والتهرب، مما ينعكس إيجاباً على تحسين أداء النظام الجبائي وزيادة مردوديته.

ويضع هذا الإطار النظري أساساً متيناً لفهم الواقع التطبيقي الذي سيتم تحليله في الفصل الثاني، مع التأكيد على الحاجة الملحة لتعزيز أدوات الرقابة الفعلية، وتطوير قدرات الكوادر الضريبية المختصة، لضمان تحقيق نظام جبائي أكثر عدالة وفعالية.

الفصل الثاني:

دارسة حالة للتحقيق المحاسبي

في مركز الضرائب

برج بوعريرج

تمهيد:

يعد التحقيق المحاسبي من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في فحص التصريحات الضريبية للمؤسسات، وذلك للتأكد من مدى توافقها مع الواقع المحاسبي والاقتصادي، ولتجسيد الجانب التطبيقي لهذا النوع من التحقيق قمنا بدراسة حالة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لبرج بوعريريج، بغرض الوقوف على كيفية تفعيل هذه الآلية ميدانياً.

تسعى هذه الدراسة إلى تتبع مختلف مراحل التحقيق المحاسبي، من بداية عملية التحقيق، مروراً بعملية جمع وتحليل المعطيات المالية والمحاسبية، وصولاً إلى إعداد التقرير النهائي وما يترتب عنه من آثار، وقد جاء الاختيار لهذه الحالة الميدانية بهدف فهم أعمق للواقع العملي لهذا التحقيق، ومدى قدرته على كشف أوجه التهرب الضريبي، مما يساهم في تعزيز مصداقية النظام الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية.

كما تعد هذه الدراسة فرصة مهمة لربط الجانب النظري الذي اكتسبناه خلال سنوات التكوين الجامعي بالجانب التطبيقي الميداني، مما يثري البحث ويوفر رؤية شاملة حول فعالية التحقيق المحاسبي كأداة رقابية ضمن المنظومة الجبائية من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: تقديم عام للمديرية العامة للضرائب ومديرية الضرائب

المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف تم التحقيق في محاسبته بمركز الضرائب ببرج بوعريريج خلال الفترة 2019 الي 2022.

المبحث الأول: تقديم عام للمديرية العامة للضرائب والمديرية الولائية الضرائب

تعد الإدارة الجبائية من أبرز الأجهزة الإدارية التي تعتمد عليها الدولة في تعبئة مواردها المالية وتحقيق أهداف السياسة المالية، فالجبائية تعتبر وسيلة لتمويل خزينة الدولة، وكونها أداة فعالة لتنظيم الاقتصاد وتحفيز النشاطات المنتجة وضمان توزيع عادل للأعباء الضريبية.

وفي هذا الإطار، فإن المديرية العامة للضرائب هي الهيئة المركزية المسؤولة عن إعداد وتنسيق السياسة الجبائية على المستوى الوطني، في حين تتكفل مديريات الضرائب الولائية بتنفيذ مهام الرقابة والتحصيل ميدانياً، من خلال الإشراف المباشر على تطبيق النصوص الجبائية ومعالجة الملفات على الصعيد المحلي.

يهدف هذا المبحث إلى تقديم نظرة عامة حول هيكلية وتنظيم الإدارة الجبائية في الجزائر، من خلال تسليط الضوء على مهام مديرية الضرائب الولائية ومركز الضرائب، مع إبراز الدور المحوري للمركز في تعزيز فعالية النظام الجبائي.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية العامة للضرائب ومديرية الضرائب

يعتبر النظام الجبائي أداة محورية لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، حيث يعتمد على جهاز إداري متخصص يضمن تنفيذ التشريعات الجبائية بشكل فعال ومنسجم مع متطلبات التنمية الوطنية، حيث تشكل المديرية العامة للضرائب، إلى جانب مديريات الضرائب الولائية، الإطار التنظيمي الذي يشرف على إدارة الشؤون الجبائية في البلاد.

ولفهم الدور التي يضطلع به هذا الجهاز الحيوي، من الضروري التعرف على طبيعة تنظيمه ومهامه الأساسية، سواء على المستوى المركزي أو المحلي. وعليه، يتناول هذا المطلب عرضاً لكل من المديرية العامة للضرائب ومديريات الضرائب الولائية، مع إبراز دور كل منهما في تحقيق الفعالية الجبائية.

أولاً: المديرية العامة للضرائب

تعد المديرية العامة للضرائب (DGI) إحدى أهم الهيئات التابعة لوزارة المالية، وهي الجهة المركزية المكلفة بتسيير السياسة الجبائية للدولة، وتطبيق القوانين الضريبية السارية، بما يضمن تعبئة الموارد

العمومية بشكل عادل وفعال، وتمثل مهمتها الأساسية في تصميم وتطوير نظام جبائي حديث، يتسم بالشفافية والعدالة، ويتمشى مع المتغيرات الاقتصادية الوطنية والدولية.

وتحت إشراف هذه الهيئة المركزية، تنتشر عبر مختلف ولايات الوطن مديريات الضرائب الولائية، والتي تتكفل بتنفيذ التوجيهات والتعليمات المركزية، مع تكييفها بحسب خصوصيات كل ولاية. وتضطلع هذه المديريات بمهمة الإشراف على مختلف المصالح الجبائية على المستوى المحلي، وضمان التنسيق بينها، لاسيما في مجالات التحصيل، المراقبة، والتوعية الجبائية.

وتحت الهيكل التنظيمي للمديريات الولائية، توجد مراكز الضرائب التي تُعتبر الواجهة المباشرة للإدارة الجبائية مع المكلفين بالضريبة، فهي المسؤولة عن معالجة التصريحات الجبائية، متابعة الحسابات، تقديم خدمات الاستقبال والتوجيه، بالإضافة إلى ممارسة مهام التحقيق والمراقبة الجبائية على مستوى المؤسسات الخاضعة للضريبة في نطاقها الإقليمي، وتعد هذه المراكز حلقة محورية في تجسيد السياسة الجبائية على المستوى المحلي، باعتبارها الأقرب إلى الواقع الاقتصادي اليومي.

إن هذا الهيكل المتكامل بين المستوى المركزي والمستويين الولائي والمحلي، يتيح فعالية أكبر في إدارة النظام الجبائي، ويسمح بتوزيع المهام والمسؤوليات بشكل يضمن حسن الأداء، ويسهم في تحقيق أهداف العدالة الجبائية والتنمية الاقتصادية.

وتتكون المديرية العامة للضرائب من:

- ثلاثة (3) أقسام:

- قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية؛
- قسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية؛
- قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية.

- أربعة (4) مديريات:

- مديرية الأنظمة المعلوماتية؛
- مديرية المستخدمين والتكوين؛
- مديرية الوسائل والمنشآت القاعدية وعمليات الميزانية؛

- مديرية الاتصال؛
 - مفتشية عامة للمصالح الجبائية، يحكمها نص خاص.
 - وأربعة (4) مديري دراسات، تابعة لديوان المدير العام للضرائب.
 - ومصالح خارجية تتمثل في:
 - تسعة مديريات جهوية للضرائب (وهران-بشار-ورقلة-الشلف-الجزائر-البلدية-سطيف-قسنطينة-عنابة)
 - تسعة مفتشيات جهوية للمصالح الجبائية (لنفس الجهات).
- حيث تشرف كل مديرية جهوية على عدد من مديريات الضرائب الولائية التابعة لها إقليميا وعلى سبيل المثال تشرف المديرية الجهوية لسطيف على مديريات الضرائب لكل من ولاية (سطيف-بجاية-برج بوعريرج-البويرة-المسيلة).

ثانيا: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية برج بوعريرج

كانت مصلحة الضرائب ببرج بوعريرج في سنة 1984 تابعة لمديرية التنسيق للمصالح المالية لوزارة الاقتصاد (-Direction de la Coordination Financière-DCF)، حتى صدور المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتعلق بإنشاء مديريات ولائية للضرائب في كل الولايات، وبذلك أصبحت لولاية برج بوعريرج مديرية خاصة بها، اذ تعد أحد الهياكل اللامركزية التابعة للمديرية العامة للضرائب، وهي تابعة إقليميا للمديرية الجهوية لسطيف.

وتتمثل مهامها الأساسية في الضمان الحسن لتحصيل الضرائب والرسوم ومراقبة التصريحات الجبائية للمكلفين، مكافحة الغش والتهرب الجبائي، بالإضافة إلى تقديم التوجيه والمساعدة الجبائية للمواطنين والمؤسسات، كما تعمل على السهر على تنفيذ النصوص التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالمجال الجبائي، بما يضمن فعالية التحصيل وتحقيق العدالة الجبائية.

والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية برج بوعريرج



المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب (<https://www.mfdgi.gov.dz>)

يبين الشكل السابق أن المديرية الولائية لبرج بوعريرج مكونة من خمس مديريات فرعية وتسير كل منها عدة مكاتب متخصصة، حيث يسهر كل مكتب على جانب معين من التسيير الجبائي المحلي.

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (SDOF):

تعمل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية على تسيير:

- مكتب الجداول؛
 - مكتب الاحصائيات؛
 - مكتب التنظيم والعلاقات العامة؛
 - مكتب التنشيط والمساعدة؛
- والتي تكلف بعدة مهام من بينها:
- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من TVA ومتابعتها ومراقبتها؛
 - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة؛
 - التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها وكذا سندات التحصيل؛
 - استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية ومركزتها وإحالتها إلى المديرية الجهوية،
 - نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه؛
 - التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2- المديرية الفرعية للتحصيل (SDR):

وتعمل على تسيير: -مكتب مراقبة التحصيل - مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله - مكتب التصفية وتكلف بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا وضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص؛

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية
- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضوا الضرائب والمصادقة عليها.

3- المديرية الفرعية للمنازعات (SDCX):

التي تعمل على تسيير:

- مكتب الاحتجاجات؛
- مكتب لجان الطعن؛
- مكتب المنازعات القضائية؛
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

وتكلف بـ:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة وكذا تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضوا الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفاء المختصة؛
- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

3. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (SDCF)، وتكلف ب:

. إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

تعمل على تسيير:

أ- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبته وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

ب- مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف ب:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ج- مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- د- مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5- المديرية الفرعية للوسائل (SDM):

التي تعمل على تسيير:

- مكتب المستخدمين والتكوين؛
- مكتب عمليات الميزانية؛

• مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف؛

• مكتب الاعلام الآلي.

وتكلف بـ:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل؛
- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية؛
- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- التنسيق في مجال الاعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المطلب الثاني: التعريف بالمصالح القاعدية لمديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج

تعتبر المصالح القاعدية جزءا مهما من هيكلية مديرية الضرائب، حيث تمثل الجهة التي تتعامل بشكل مباشر مع المكلفين بدفع الضرائب على المستوى المحلي او تحصيل الإيرادات الضريبية، مما يساعد الدولة على توفير الموارد اللازمة لتنفيذ مشاريعها وخدماتها. كما تعمل المصالح القاعدية على تطبيق القوانين الضريبية وتنفيذ السياسات التي تضعها الإدارة المركزية، مما يجعلها نقطة التقاء بين الإدارة والمواطنين فيما يخص الالتزامات الضريبية، لذلك من المهم التعرف على مهام هذه المصالح وطريقة تنظيمها لفهم كيف تساهم في تحقيق أهداف مديرية الضرائب.

أولاً: مصالح الوعاء (المفتشيات):

تسير مفتشيات الضرائب الي الزوال الي حين دخول حيز الخدمة لجميع المراكز الجوارية للضرائب، وهي الهيئة المسؤولة عن الوعاء "فرض الضريبة" وتضم أربع مصالح وهي:

- مصلحة التدخل؛
- مصلحة جباية المداخل للأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة جباية الشركات؛
- ومصلحة الجباية العقارية.

ثانياً: مصالح التحصيل (القبضات):

وهي كذلك آيلة الى الزوال الي حين دخول حيز الخدمة لجميع المراكز الجوارية للضرائب وتعتبر الهيئة المسؤولة عن عملية التحصيل تسمى قباضة الضرائب مهمتها الرئيسية تحصيل الضريبة وتضم ثلاثة اقسام وهي:

- قسم شباك التحصيل؛
- قسم المحاسبة؛
- قسم المتابعة.

ثالثاً: مراكز الضرائب: (مركز الضرائب والمركز الجوازي للضرائب)

في إطار الإصلاحات التي بادرت بها المديرية العامة للضرائب من أجل تقريب الإدارة من المواطن وتحسين فعالية التحصيل، تم إنشاء مركز الضرائب في مقر ولاية برج بوعريرج مع التزامن مرحليا بإنشاء مراكز جواريه أخرى (لحد سنة 2025 تم انشاء مركز جوازي بكل من دائرة برج بوعريرج ودائرة رأس الواد) حيث يعتبرون كهيكل إدارية حديثة تتكفل بمهام الجباية على المستوى المحلي، يعد المركز أداة تنفيذية لتجسيد السياسة الجبائية الجديدة، التي تركز على تسهيل الإجراءات وتحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة.

يتمثل دور المركز في استلام التصريحات الجبائية، متابعة ملفات المكلفين، تقديم الإرشادات والمرافقة، إلى جانب القيام بالرقابة الميدانية والمعالجة التقنية للملفات الجبائية، كما يساهم المركز في معالجة المنازعات الجبائية.

ويلاحظ أن مركز الضرائب يعتمد على تقنيات حديثة في التسيير، من خلال إدماج الأنظمة المعلوماتية لتسهيل معالجة الملفات وضمان فعالية وسرعة الخدمات المقدمة، وهذا ما يتماشى مع التوجه العام نحو رقمنة الإدارة الجبائية كأحد محاور الإصلاح الهيكلي في القطاع.

المطلب الثالث: التعريف بمركز الضرائب لولاية برج بوعريرج

يخضع مركز الضرائب في تنظيمه الداخلي إلى ما نص عليه التنظيم العام للمصالح الجبائية، ويتكون من ثلاثة مصالح رئيسية، قبضة ومصلحتين:

أولاً: المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف المصلحة الرئيسية للتسيير بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين له إقليمياً في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية ودراسة الاحتجاجات؛
 - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلاً مفوضاً للمدير الولائي للضرائب؛
 - اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للرقابة بكل أنواعها؛
 - إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.
- تعمل على تسيير خمس مصالح:

1- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛

2- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

3- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛

4- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛

5- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

ثانيا- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

التعريف بالمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، (وهي المصلحة المعنية بهذه الدراسة) وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات المراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية.

وتسيير المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

1. مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2. مصلحة البحث عن المادة الضريبية، وتكلف بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

3. مصلحة التدخلات وتكلف بـ:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

4. مصلحة المراقبة وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

ثالثا: المصلحة الرئيسية للمنازعات،

وتكلف المصلحة الرئيسية للمنازعات بـ:

- دراسة كل طعن يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب، أو زيادات أو غرامات أو عقوبات
- قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة قضايا النزاعات المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة الاحتجاجات؛

ب- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية؛

ت- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

رابعا: القباضة،

تكلف القباضة بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الاجباري للضريبة؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة الصندوق؛

ب- مصلحة المحاسبة؛

ج- مصلحة المتابعات.

خامسا: مصلحة الاستقبال والإعلام،

تعمل مصلحة الاستقبال والإعلام تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم ونشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بهم.

سادسا: مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف تم التحقيق في محاسبته بمركز الضرائب ببرج

بوعرييج خلال الفترة 2019 الي 2022

في إطار السعي المستمر إلى تعزيز فعالية الرقابة الجبائية والرفع من جودة التحصيل، يعد التحقيق المحاسبي وسيلة مهمة تعتمد عليها الإدارة الجبائية لتقييم مدى مصداقية التصريحات الضريبية، والكشف عن مختلف أوجه القصور أو التجاوزات التي قد تخل بالتزامات المكلفين بالضريبة، مما يتيح الفرصة لفحص معمق للوثائق والسجلات المحاسبية والوقوف بدقة على الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف.

ونظرا للأهمية العملية لهذا الإجراء الرقابي، قمنا بهذه الدراسة لنبرز من خلالها كيفية توظيف التحقيق المحاسبي كآلية داعمة للرقابة الجبائية.

وقد تم اختيار حالة مكلف (شركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة EURL) خضع لتحقيق محاسبي على مستوى مركز الضرائب ببرج بوعرييج، خلال الفترة الممتدة بين 2019 و 2022، كمثال تطبيقي يعكس واقع العمل الميداني .

المطلب الأول: عملية التحقيق

تعتبر المرحلة التحضيرية خطوة أساسية في مسار التحقيق المحاسبي، فهي التي تضع الإطار العام للعمل وتساعد في بناء تصور واضح حول الملف محل الدراسة، وخلال هذه المرحلة، يحرص المحقق على جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الأولية حول المكلف، من خلال دراسة ملفه الجبائي، وتحليل تصريحاته السابقة، والاطلاع على مختلف الوثائق المتوفرة لدى الإدارة.

الهدف من هذا التحضير هو تحديد النقاط التي تحتاج إلى تعمق أثناء التحقيق الميداني، مع رصد أي مؤشرات قد تدل على وجود اختلالات أو تناقضات في التصريحات المقدمة، فكلما كان التحضير دقيقا ومبنيا على تحليل موضوعي، كلما ساهم ذلك في توجيه التحقيق نحو الجوانب الأكثر أهمية ورفع فعاليته. وسنعرض في هذا الجزء من الدراسة أهم الخطوات التي قام بها المحقق خلال المرحلة التحضيرية للتحقيق في ملف المكلف المعني، مع الإشارة إلى الأدوات والوسائل التي تم الاعتماد عليها للوصول إلى فهم شامل لوضعيته الجبائية.

أولا: المرحلة التحضيرية

تم التطرق للمراحل العملية المرتبطة بإجراء التحقيق المحاسبي، انسجاما مع الطابع النظري الذي تم التطرق إليه سابقا في الإطار العام للتحقيق المحاسبي، والذي يمثل إحدى الآليات الجوهرية ضمن منظومة الرقابة الجبائية.

بعد ارسال قائمة المكلفين المقترحين لمراقبة ملفاتهم في إطار عملية التحقيق المحاسبي، من طرف رئيس مركز الضرائب لجهات الوصية، وبعد استلام القائمة النهائية المصادق عليها من الإدارة المركزية، كان من بين المكلفين المبرمجين الملف الذي تم الاطلاع على كيفية دراسته ومراقبته من طرف محققي مركز الضرائب، والمدون تحت القضية رقم 2023/17 (انظر الملحق رقم A).

تمارس المؤسسة محل التحقيق نشاطها في قطاع الترقية العقارية والأشغال العمومية والبناء، ويقع مقرها الاجتماعي بمدينة برج بوعريريج، وهي تخضع للنظام الحقيقي في التصريح الجبائي، مما يستوجب الاحتفاظ بدفاتر محاسبية منظمة وفقا للقانون التجاري، باعتبار طبيعة نشاطها، فإن المؤسسة معنية بالخضوع للضرائب والرسوم التالية:

- 1- الرسم على القيمة المضافة: (TVA) تطبق النسبتان 9% و 19% حسب نوعية الخدمة أو السلعة المقدمة، وذلك وفقا للأحكام الواردة في المواد 14 (فقرة ب)، 23-5، 21، 29، 30 و 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- 2- الرسم على النشاط المهني: (TAP) يطبق على إجمالي رقم الأعمال تبعا لأحكام المواد من 217 إلى 227 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- 3- الضريبة على الدخل الإجمالي - (IRG) صنف الأجور: تفرض على الرواتب المدفوعة لفائدة المستخدمين، وفقا لما تنص عليه المواد 75-1، 129-1 و 134-2؛

4- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تطبق على صافي الأرباح السنوية المحققة، إضافة إلى الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (IRCM) فيما يتعلق بالأرباح الموزعة، وذلك بموجب المواد 46، 54، 104، 136، 150 و 193 من نفس القانون.

ثانيا: سير عملية التحقيق

تم ارسال اشعار بالتحقيق يحمل رقم 78 المؤرخ في 2023/09/05 (انظر الملحق رقم C1)، لإبلاغ المكلف أن محققون سيقومون بالحضور إلى مقر مؤسسته المتواجدة بالعنوان المذكور، في يوم 2023/09/21 على الساعة التاسعة صباحا، (ما لم يتم تقديم طلب مخالف من طرفه ويتم قبوله من قبل المصلحة المختصة)، وذلك بغرض إجراء تحقيق محاسبي عن السنوات 2019-2020-2021-2022 يشمل كافة التصريحات الجبائية والعمليات القابلة للفحص والمتعلقة بالضرائب، الحقوق، والرسوم التالية: (TAP-TVA-IBS-IRCM- DROITS DE TIMBR-Autres)

تم دعوته بوضع كافة مستنداته المحاسبية والوثائق الثبوتية تحت تصرف الاعوان المحققين، كما تم اخباره في حال كانت محاسبته مموسكة بالإعلام الآلي، أنه ملزم بتقديم جميع المعلومات، البيانات والمعالجات المشار إليها في المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

مع اعلامه انه يحق له وخلال هذا التحقيق الاستعانة بمستشار من اختياره وطلب كل التوضيحات المتعلقة بسير عملية التحقق، وفي حال تعذر إجراء التحقيق الجبائي بسبب اعتراضه أو اعتراض الغير فسيتم بموجب أحكام المادة 44-1 من قانون الإجراءات الجبائية، اللجوء إلى التقييم التلقائي لأسس وعناصر الوعاء الضريبي دون المساس بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.

وقبل الشروع في فحص محتوى المستندات المحاسبية، يمكن للمحققين اعتبارا من تسليم هذا الإشعار، القيام بالمعاينة الميدانية للعناصر المادية للنشاط ولمكان الاستغلال، وكذلك حالة السجلات المحاسبية، وفقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما تم ارفاق هذا الإشعار بنسخة من ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة محل التحقق، مع تذكيره ببعض الاحكام والإجراءات الجبائية لا سيما:

1- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية:

تنص المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجب أن يتضمن إشعار التحقق المحاسبي بشكل صريح ما يلي:

أسماء، ألقاب ورتب المحققين، وتاريخ وساعة أول تدخل، والفترة موضوع التحقق، والضرائب، الحقوق، الرسوم والإتاوات المعنية، وكذا الوثائق الواجب فحصها، كما يجب أن يذكر صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراءات، أن للمكلف بالضريبة الحق في أن يرافق من طرف مستشار من اختياره أثناء عملية التحقق. لا يمكن الشروع في تحقيق محاسبي إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، سواء بإرسال الإشعار أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة محل التحقيق، مع منحه مهلة تحضيرية لا تقل عن عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، وفي حال تغيير المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك، أما في حالة التحقيق الفجائي الهادف إلى المعاينة المادية للعناصر الفيزيائية للنشاط أو التحقق من وجود وحالة الوثائق المحاسبية، فإن إشعار التحقيق يسلم في بداية عمليات الرقابة، ولا يجوز الشروع في فحص مضمون الوثائق المحاسبية إلا بعد انتهاء المهلة التحضيرية المذكورة أعلاه.

2- المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية:

حسب المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية تبطل الإجراءات إذا تجاوزت مدة التحقق الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، في الحالات التالية:

- ثلاث (3) أشهر بالنسبة للمؤسسات الخدمية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1.000.000 دج لكل سنة خاضعة للرقابة.
 - ثلاث (3) أشهر كذلك بالنسبة لجميع المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2.000.000 دج لكل سنة خاضعة للرقابة.
 - ترتفع هذه المهلة إلى ستة (6) أشهر إذا كان رقم الأعمال السنوي لا يتجاوز 5.000.000 دج و 10.000.000 دج على التوالي، حسب طبيعة المؤسسة.
 - أما في باقي الحالات، فلا يجب أن تتجاوز مدة التحقق الميداني تسعة (9) أشهر.
- ويجب أن تختتم أعمال التحقق بمحضر يدعى المكلف بالضريبة إلى التوقيع عليه، ويسجل في لمحضر في حال رفضه التوقيع.

تمدد مدة التحقق الميداني بالمدة التي تمنح للمكلف بالضريبة، طبقاً لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، للرد على طلبات التوضيح أو التبرير في حال وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح حسب المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ولا تحتج بمدة التحقق الميداني ضد الإدارة فيما يخص دراسة الملاحظات أو الطلبات المقدمة من المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقق.

بالإضافة إلى ذلك، فإن المدد المحددة أعلاه لا تطبق في حالات المناورات الاحتمالية المثبتة، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو غير دقيقة أثناء التحقق، أو لم يرد ضمن المهلة المحددة على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 المذكورة أعلاه.

كما اعلم المكلف انه وأثناء الحوار التفاعلي (نقاش التواجه) الذي يجري مع المفتش أو المفتشين، يمكنه تقديم ملاحظاته، اعتراضاته، واختلافاته في التقدير إلى السيد رئيس مصلحة الرقابة والبحث الرئيسي كما يمكنه، عقب هذه المرحلة، تقديم طلب لمقابلة السيد رئيس مركز الضرائب.

وبعد انتهاء مهلة التحضير الممنوحة للمكلف واحضار الوثائق المحاسبية شرع في التحقيق في الوثائق تزامنا مع تدوين بطاقة بدء أعمال التحقيق (أنظر الملحق رقم C2) وتحرير محضر معاينة مادية للعناصر الفيزيائية للاستغلال (أنظر الملحق رقم C3).

المطلب الثاني: تقييم المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

للتذكير فان الإدارة قامت بإرسال اشعار بالتحقيق والحامل رقم 2023/78 المؤرخ في 05/09/2023، متبوعا بإبلاغين أوليين: الأول خاص بسنة 2019 تفاديا للوقوع في حالة التقادم والثاني متعلق بالسنوات التالية (2020-2021-2022)

من خلال المعاينة المحاسبية لوثائق المؤسسة، تبين أن هذه الأخيرة تلتزم بالإطار الشكلي للتنظيم المحاسبي المعتمد، والمتمثل في النظام المحاسبي المالي SCF، كما تتماشى السجلات المحاسبية مع المادتين 10 و 11 القانون التجاري، غير أن التحليل الفني المفصل كشف عن عدة تجاوزات واختلالات تتطلب تصحيحات فورية، أبرزها ما يلي:

- الإبلاغ الأول رقم: 167 بتاريخ 21-11-2023 والخاص بسنة 2019.

(انظر الملحق رقم D1)

- الإبلاغ الأول رقم: 21 بتاريخ 26/03/2022 والخاص بسنوات 2020-2021-2022.

(انظر الملحق رقم D2)

وبعد التحقيق في المحاسبة والتي شملت السنوات 2019 إلى 2022 وعملا بنصوص مواد القوانين الجبائية لا سيما المادة 20 (ق 1 ج) تم ابلague بالنتائج التي تم التوصل إليها.

قيمة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون

إن مسك الوثائق المحاسبية كان مطابقا للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي SCF والقانون التجاري إلا أنه من ناحية المضمون لقد أُشير لبعض الملاحظات لنتائج التحقيق المحاسبي المنجز من طرف مصالح الرقابة للسنوات 2019-2020-2021-2022- حيث تم اكتشاف مجموعة من التباينات بين ما تم التصريح به من طرف المؤسسة وما تم التوصل إليه فعليا من خلال فحص للوثائق المحاسبية والمعطيات الجبائية، هذه التباينات، سواء على مستوى رقم الأعمال، أو معالجة الأعباء، أو استرجاع الرسوم بطريقة غير مطابقة، تعكس وجود ثغرات في التقيد بالإطار التنظيمي الضريبي والمحاسبي، مما أدى إلى وجود فوارق في رقم الأعمال والنتيجة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (04): يوضح طريقة استخراج الفوارق

2022	2021	2020	2019	التعيين
			737 135 146	رقم الاعمال المحقق المستخرج
315 492 664	844 716 112	638 005 568	733 982 730	رقم الاعمال المحقق المصرح به
303 707 684	834 704 898	636 537 679	3 152 416	الفارق في رقم الأعمال
6 987 762	15 572 578	7 682 525	10 053 136	الاساس المستخرج
19 326 168	26 366 801	9 798 414	836 990	الريح المصرح به
13 523 295	10 794 223	2 115 889	9 216 146	الفارق
				بالنسبة للمقبوضات (TAP)
513 173 769	685 487 590	636 395 017	638 814 776	رقم الاعمال المستخرج
455 792 034	685 487 590	545 002 268	626 381 960	رقم الاعمال المصرح به ((G50)
57 381 735	0	91 392 749	12 432 816	الفارق
				بالنسبة للمقبوضات (TVA)
513 173 769	685 487 590	636 395 223	580 766 720	رقم الاعمال المستخرج
456 562 985	685 487 590	636 201 223	578 206 633	رقم الاعمال المصرح به (G50)
56 610 784	0	194 000	2 560 087	الفارق

المصدر: من إعداد الطلبة، استنادا إلى وثائق الموجودة لدى المصلحة

المطلب الثاني: عرض النتائج

أولا: النتائج الأولية

بعد عملية التحقيق المحاسبي الذي قامت به مصلحة الضرائب اسفرت النتائج الأولية على ما يلي:

1- سنة 2019

بعد التحقيق في الوثائق المحاسبية للمكلف ومقارنتها بالتصريحات المودعة تبين مايلي:

- عدم التصريح بفارق رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 9% مقارنة برقم الأعمال المصرح به لرسم على النشاط المهني بمبلغ 2.560.087 دج
 - عدم تسديد حقوق الرسم على النشاط المهني والخاص برقم الأعمال المصرح به في شهر نوفمبر والمقدر ب 9.280.396 وغير المعفى من الرسم على النشاط المهني وذلك لعدم تقديم التبرير (قرار الإعفاء ANDI).
 - التسجيل المحاسبي لمعدات تم اقتنائها عن طريق تمويل بإيجار بمبلغ 5.869.297 دج كأعباء الاهتلاكات لحساب 685 وإعادة التخفيض نفس المبلغ في النتيجة أي ازدواجية (التخفيض).
 - أعباء غير قابلة للخصم حساب 658001 والخاصة بجدول الفردي (ROLE) والمقدرة ب 2.998.714 دج.
 - وجود مشتريات غير مصرح بها والخاصة بالزيون (SARL PCO) مع تطبيق هامش ربح 15% $10.016.872 - 7.275.640 = 2.741.232$ دج * 15.1% = 3.152.416 دج.
 - استرجاع الرسم على المشتريات لأشغال المقاوله من الباطن الخاصة ببناء ذات طابع سكني والخاصة بإنجاز مشروع 60 مسكن ترقوي بولاية X بمعدل 19 % عوض 9% بمبلغ 10.727.610 طبقا للمادة 23-5 من قانون الرسم على رقم الأعمال، كما هو موضح في الجدول رقم 05 ادناه.
 - استرجاع الرسم على المشتريات لأشغال المقاوله بالباطن الخاصة ببناء ذات طابع سكني والخاصة بإنجاز مشروع 86 مسكن ترقوي بولاية س بمعدل 19 % عوض 9% المادة 23-5 من ق.ر.ق.م
- جدول (رقم 05): يوضح مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع بصفة غير قانونية لسنة 2019**

رقم الفاتورة	التاريخ	اسم الشركة	مبلغ خارج الرسم	الرسم بمعدل 19%	الرسم بمعدل 9%	الفارق المسترجع	تاريخ الاستفادة
2019/01	18/02/19	SARL A	35.373.080	6.720.885	3.183.577	3.537.308	08/2019
2019/02	30/11/19	SARLB	41.590.000	7.902.100	3.743.100	4.159.000	12/2019
2019//22	09/09/19	SARL C	2.563.025	486.974	230.672	256.30002	09/2019

11/2019	2.775.000	2.497.500	5.272.500	27.750.000	SARL E	20/09/19	21/2019
	10.727.610	9.654.849	20.383.459	107.276.105			المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة، استنادا إلى وثائق الموجودة لدى المصلحة

2- سنة 2020

1. عدم التصريح بفارق رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 19%، مقارنة برقم الأعمال المصرح به في إطار الرسم على النشاط المهني (TAP) ، حيث قدر هذا الفارق بـ 194.000,00 دج، مما يشير إلى وجود تباين غير مبرر في التصريحات الجبائية.
 2. عدم تسديد مستحقات الرسم على النشاط المهني المتعلقة برقم الأعمال المحقق خارج إقليم البلدية، والذي بلغ 91.392.797 دج، وهو ما يشكل إخلالا واضحا بالالتزامات الجبائية المفروضة على المكلف بالضريبة.
 3. غياب التصريح برقم الأعمال ضمن الحساب 70 (رقم الأعمال المنجز والبيع الترقوي)، والذي قُدر بـ 1.467.889 دج دون احتساب الرسوم (HT) ، رغم أنه تم التصريح به ضمن رقم الأعمال الخاضع لكل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة (TVA) ضمن التصريح الشهري G50 لشهر سبتمبر، مما يعكس خللا في المطابقة بين البيانات المحاسبية والتصريحات الجبائية.
 4. تسجيل أعباء غير قابلة للخصم ضمن الحساب 634، والمتمثلة في اشتراكات الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS) ، والتي بلغت 648.000 دج، وهو ما يخالف القواعد المحاسبية المعمول بها في مجال خصم الأعباء الجبائية.
 5. استرجاع غير مبرر للرسم على القيمة المضافة بنسبة 19% بدلاً من 9%، والمتعلق بالأشغال المنجزة في إطار مشروع إنجاز 60 مسكناً ترقوياً بولاية X، في حين أن هذه الأشغال تندرج ضمن نشاط البناء ذي الطابع السكني الذي يخضع للمعدل المخفض وفقا لأحكام المادة 23-5 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- يتعلق الأمر بالفاتورة رقم 02 بتاريخ 2019/12/29 الخاصة بالمقاول بن ش. ديس، بمبلغ دون احتساب الرسم قدره 17.000.000 دج.
- والفاتورة رقم 03 بتاريخ 2020/05/25 الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL K ET A، بمبلغ دون احتساب الرسم قدره 40.150.000 دج، حيث تم احتساب رسم القيمة المضافة بنسبة 19% أي ما يعادل 7.628.500 دج.

وتجدر الإشارة إلى أن الأشغال المنجزة من قبل المقاوله من الباطن تشمل جزءا من المحلات الخاضعة لمعدل 19% بمبلغ قدره 3.680.000 دج، ما يعادل 699.200 دج كضريبة على القيمة المضافة، بينما الجزء المتبقي من الأشغال والمقدر بـ 36.470.000 دج كان من المفترض أن يخضع للمعدل المخفّض البالغ 9%.

كما هو مبين في الجدول رقم 06 أدناه

جدول (رقم 06): يوضح مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع بصفة غير قانونية لسنة 2020

رقم الفاتورة	التاريخ	اسم الشركة	مبلغ خارج الرسم	الرسم بمعدل 19%	الرسم بمعدل 9%	الفارق المسترجع	تاريخ الاستفادة G50
2019/02	2019/12/29	BENCHI BAD	17 000 000	3 230 000	1 530 000	1 700 000	02/2020
2020/03	2020/05/25	SARL KI ET A	36 470 000	6 929 300	3 282 300	3 647 000	09/2020
المجموع			53 470 000	10 159 300	4 812 300	5 347 000	

المصدر: من إعداد الطلبة، استنادا إلى وثائق الموجودة لدي المصلحة

3- سنة 2021:

1. عدم التصريح بفارق رقم الأعمال ضمن الحساب 70 (رقم الأعمال المنجز والبيع الترقوي)، حيث بلغ الفارق الإجمالي غير المصرح به 10.011.212 دج، ويتعلق الأمر بوضعية الأشغال رقم 01 بمبلغ 6.250.950 دج، بالإضافة إلى فوارق في رقم الأعمال المرتبطة بوضعية الأشغال رقم 01-02 الخاصة بمشروع Tour OGIS ANNA بمبلغ 1.756.342 دج و 2.003.920 دج على التوالي، كما هو موضح في الملحق 1.

2. تسجيل أعباء غير قابلة للخصم الضريبي ضمن:

- الحساب 656 (الغرامات والعقوبات) بمبلغ 641.406 دج.
- الحساب 681 (أقساط الإهلاك) بمبلغ 141.605 دج، وهو ما يخالف قواعد التسيير الجبائي المتعلقة بخصم الأعباء.

3. استرجاع غير مبرر للرسم على القيمة المضافة على المشتريات المتعلقة بأشغال مقاوله من الباطن، حيث تم استرجاع مبلغ 1.665.632 دج بدلاً من 788.983 دج، مما أسفر عن فرق غير مبرر قدره 876.649 دج، ويتعلق الأمر بالفاتورة رقم 02 المؤرخة في 26/08/2020 المتعامل SEBAI (LID): حسب تصريح G50 لشهر أبريل 2021.
4. استرجاع مزدوج للرسم على القيمة المضافة عن نفس الفاتورة رقم 06 المؤرخة في 04/03/2021 المتعامل (SARL MAHLAST): بمبلغ إجمالي قدره 927.238 دج خلال شهري سبتمبر ونوفمبر 2021، ما يشكل مخالفة في مطابقة الفواتير مع التصريحات الجبائية.

4- سنة 2022:

1. عدم التصريح بفارق رقم الأعمال في الحساب 70، نتيجة خطأ محاسبي، حيث بلغ الفارق غير المصرح به 11.784.980 دج، كما هو موضح بالتفصيل في الملحق 2.
 2. تسجيل أخطاء إهلاك غير مبررة ضمن الحساب 681، والمتعلقة بتجهيزات مكتبية تم استهلاكها بالكامل، وذلك بمبلغ 553.426 دج، ما يمثل خرقاً لمبادئ المحاسبة السليمة.
 3. عدم التصريح بفوارق في رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بقيمة 56.610.784 دج، وكذلك عدم التصريح بفوارق في رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني بلغت 57.381.735 دج، كما هو مبين في الملحق 2.
 4. استرجاع الرسم على المشتريات المتعلقة بشهر فيفري 2022 ضمن تصريح شهر أكتوبر، بمبلغ قدره 1.401.205 دج، مما يشير إلى وجود تأخر وتجاوز في آجال التصريح الضريبي المعتمد.
 5. عدم التصريح بجزء من الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، حيث تم التصريح بأساس ضريبي قدره 6.987.763 دج، لكن تم خطأ في احتساب الحقوق الجبائية.
 6. عدم تسديد جزء من الرسوم المتعلقة بالتكوين المهني والتمهين (TAPP) و (TFPC)، حيث تم اعتماد أساس خاضع للضريبة يقدر بـ 18.845.027 دج بدلاً من 19.205.373 دج، مما أدى إلى فروقات في الحقوق كما يلي TAPP 3.602 و TFPC 3.603
- حيث تمثل هذه التعديلات، ضرورة تقنية وقانونية لإعادة ضبط الوضعية الجبائية للمؤسسة، وفقاً لأحكام القانون الجبائي والمعايير المحاسبية SCF.

ثانيا: جواب المكلف على اقتراحات التحقيق:

قدم المكلف جوابا في الآجال المحددة، على اقتراحات التحقيق لسنوات 2019 الي 2022 والمتمحورة حول بعض النقاط المفصلة أدناه، كما طلب أيضا اللجوء للجنة التحكيم.

1- سنة 2019

- فيما يخص المنوالين (Sous-traitants) والموردين (Fournisseurs) المتعاملين مع الشركة حيث قمنا بتسديد مبلغ الفواتير بكل الرسوم القيمة المضافة بمعدل 19% وهم بدورهم قاموا بتسديدها لمصالح الضرائب والمتمثل في المناول SARL KE ASSO
- طلب إعادة النظر استرجاع الرسم على المشتريات لأشغال المقاولة لشركة (ASC SALA) والتي قيدت في المحاسبة بالخطأ عوض تقييد الفاتورة في حساب 381 تم تقييدها في حساب 611.
- حيث رفضت ملاحظات المكلف كاملة لعدم التأسيس.
- وكان الرد النهائي على اقتراحات المكلف كالتالي:

بالنسبة للمقاولة من الباطن SARL KE ASS المتمثلة في الفاتورة رقم 2019/01 بتاريخ 2019/02/18 الخاص بفارق الرسم على المشتريات على القيمة المضافة بمبلغ 3.537.308 دج وكذا الفاتورة رقم 2019/02 بتاريخ 2019/11/30 لنفس المقاول بمبلغ 4.159.000 دج وكذا الفاتورة رقم 2019/22 بتاريخ 2019/09/19 الخاصة بشركة SALA ASC بمبلغ 256.302 دج هذه الفواتير مقيدة في حساب الأعباء المقاولة من الباطن والخاصة بالبنائيات ذات طابع سكني وترقوي لا نجار مشروع 60 مسكن ترقوي لولاية XXا قمنا باستدراك الفوارق الرسم على القيمة المضافة لمعدل 19 % عوض 09% طبقا لأحكام المادة 23-05 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وفي الأخير أفرز التحقيق المحاسبي الذي أجري من طرف مصالح المركز، جملة من الاختلالات والتجاوزات التي تستدعي مراجعة المعطيات الجبائية المصرح بها من طرف المؤسسة، بما ينسجم مع الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ويمكن تلخيص هذه الدواعي كما يلي:

1. فروقات غير مصرح بها في رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة: تبين من خلال التحليل للبيانات وجود فارق قدره 2.560.087 دج بين رقم الأعمال المصرح به في إطار الرسم على النشاط المهني، وذلك المخصص للرسم على القيمة المضافة بنسبة 9%، هذا التفاوت يعد مؤشرا على وجود إغفال في التصريح يستوجب التسوية.
2. غياب تسديدات ضريبية مستحقة تتعلق برسم النشاط المهني: لوحظ عدم دفع المستحقات المتعلقة بشهر نوفمبر من سنة 2019، والخاصة برقم أعمال مقدر بـ 9.280.396 دج، رغم غياب أي مبرر قانوني للإعفاء من هذه الضريبة، وهو ما يعزز ضرورة إدماج هذا المبلغ ضمن التصريحات المعدلة؛
3. معالجة محاسبية غير سليمة لبعض الأعباء المؤثرة على النتيجة الجبائية: سجل استعمال غير دقيق لمبدأ المطابقة المحاسبية فيما يخص؛
4. تسجيل اهتلاكات معدات ممولة بنظام الإيجار ضمن حساب الأعباء بقيمة 5.869.297 دج، مع تخفيض مكرر لنفس المبلغ، ما يؤدي إلى ازدواجية في التأثير على النتيجة؛
5. إدراج مصاريف متعلقة بالجدول الفردي لحساب 658001 بمبلغ 2.998.714 دج، رغم أنها لا تعد أعباء قابلة للخصم جبائيا.
6. عدم التصريح برقم أعمال إضافي نتج عن معاملات تجارية فعلية: تبين من خلال مقارنة الفواتير وبيانات الزبائن، خصوصا مع شركة SARL ALT، وجود مبلغ غير مصرح به قدره 3.152.416 دج، يستوجب إخضاعه لكافة الرسوم والضرائب ذات الصلة.
7. استرجاع مبالغ مُبالغ فيها من الرسم على القيمة المضافة: أظهرت مراجعة فواتير الأشغال أن المؤسسة قامت باسترجاع TVA بمعدل 19% لمعاملات تتعلق بمشاريع سكنية تخضع فعليًا لمعدل مخفض بـ 9%. وقد نتج عن ذلك فارق محاسبي قدر بـ 10.727.610 دج، يجب استرجاعه لصالح الخزينة العمومية. وتبين تفاصيل الفارق كما يلي:

2- سنة 2020

- النقطة الخاصة بفارق رقم الأعمال بمبلغ 194.000.00 دج الذي قمنا بالتصريح به في شهر أوت 2020 .
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة لأشغال المقاوله من الباطن الخاصة بالفاتورة رقم 02 المورد بن ش باد التي تحتوي على سلعة + خدمة كما أن المورد قام بتصريح برقم الأعمال بمعدل 19 %.
- أما بالنسبة للفاتورة الخاصة بالشركة، SARL KE ASS التي تتضمن الأشغال المنجزة لمشروع 60 مسكن ترقوي ولاية XX حسب الجدول الوصفي والتي تخضع للمعدل العادي فإن عملية استرجاع الرسم المتضمن في الفواتير مقبول من حيث الشكل والمضمون.

3- سنة 2021 لم يقدم أي ملاحظة

4- سنة 2022

- فيما يخص التصريح بفارق رقم الأعمال TVA بمبلغ 56.610.784 .دج وكذا رقم الأعمال الخاضع TAP بمبلغ 57.381.735 .دج حيث قمنا بالتصريح بكامل المبيعات الخاصة بالترقية العقارية من السكنات في شهر ديسمبر سنة 2022 وكذا شهر جانفي سنة 2023 ورقم الأعمال الكلي لمشروع 90 مسكن خلال التصريحات الشهرية لسنة 2023.
- أما فيما يخص استرجاع الرسم على المشتريات 1.401.205 .دج لشهر أكتوبر سنة 2022 فإننا قمنا بالتصحيح للأخطاء في التصريحات لشهر فيفري، مارس، أوت، سنة 2022.
- بالنسبة لعدم التصريح في جزء من الضريبة. IBS. لقد قمنا بطلب تعهد لإعادة الاستثمار جزء من الأرباح بنسبة 30 % طبقا للمادة 143 من قانون الضرائب المباشرة حيث، قامت المؤسسة باقتناء أصول مادية تدخل في إطار نشاطها سنة 2023.
- كما التمس المكلف من خلال رده اللجوء امام لجنة التحكيم.

ثالثا: النتائج النهائية

ردا على الملاحظات التي قدمها المكلف والتي طلب من خلالها إعادة النظر في بعض النقاط جراء التحقيق في المحاسبة للإبلاغين الأوليين، وبعد استدعائه من طرف الإدارة لمناقشة احتجاجاته امام لجنة التحكيم (انظر ملحق رقم R1)

واستنادا إلى جلسة التحكيم والتي ترأسها رئيس مركز الضرائب بتاريخ 2024/06/24 وبعد مناقشة ودراسة جميع النقاط الواردة في رد المكلف والمدونة في المحضر الخاص بجلسة التحكيم (انظر ملحق رقم R2-R3-R4) حيث تقرر ما يلي:

- قبول كلي لاحتجاج المكلف على فارق رقم الاعمال بمبلغ 194.000 لسنة 2020
- قبول جزئي لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة لبعض فواتير المقاوله من الباطن لسنة 2020 ورفض باقي الاحتجاجات.
- وكانت النتائج كما يلي:

تعتبر الفروقات والتعديلات الجبائية الناتجة عن التحقيق المحاسبي خطوة مهمة في تقييم فعالية هذا الإجراء الرقابي، فهي تعكس حجم الاختلالات التي تم كشفها من خلال فحص السجلات والوثائق المحاسبية، مقارنة مع التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف خلال السنوات محل التحقيق.

ونظرا لامتداد فترة التحقيق على مدار أربع سنوات (2019، 2020، 2021، 2022)، أصبح من الضروري تقديم حصيلة سنوية مفصلة تبرز طبيعة التعديلات المقررة، سواء كانت ناجمة عن إخفاء إيرادات، أو عدم صحة التكاليف المصرح بها، أو تطبيق غير صحيح للنصوص الجبائية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة المسترجعة، كما يسمح هذا العرض بتوضيح الأثر المالي لهذه التعديلات على الإيرادات الجبائية، مما يبرز دور التحقيق المحاسبي في تحسين التحصيل وتعزيز الامتثال الجبائي.

والجدول أدناه يبين ملخص مفصل للفروقات والتعديلات التي أقرت خلال سنوات التحقيق، مما يسمح بتكوين رؤية شاملة حول نتائج العمل الرقابي، وقياس مدى مساهمته في تصحيح الوضعيات الجبائية محل الفحص، وذلك بعد جلسة لجنة التحكيم:

جدول (رقم 07) : يوضح ملخص التعديلات الناتجة عن التحقيق المحاسبي

تسوية الضريبة على ارباح الشركة IBS				
التعيين	2019	2020	2021	2022
الربح المستخرج	10 053 136	9 798 414	26 366 801	19 326 168
الربح المصرح به والمسدد	836 990	7 682 525	15 572 578	5 802 873
الفارق	9 216 146	2 115 889	10 794 223	13 523 295

3 110 358	2 482 671	486 654	2 396 198	الحقوق
777 589	620 668	121 664	599 049	العقوبة
تسوية الضريبة على ارباح رؤوس الاموال IRCM				
2022	2021	2020	2019	التعيين
14 327 723	20 302 437	6 896 779	7 439 321	الربح المستخرج
5 380 577	11 990 885	5 915 544	619 373	الربح المصرح به
8 947 146	8 311 552	981 235	6 819 948	الفارق
1 342 072	1 246 733	147 185	1 022 992	الحقوق
335 518	311 683	36 796	255 748	العقوبة
تسوية الرسم على النشاط المهني TAP				
2022	2021	2020	2019	التعيين
513 173 769	685 487 590	636 395 017	638 814 776	رقم الاعمال المستخرج
455 792 034	685 487 590	545 002 268	626 381 960	رقم الاعمال المصرح به ((G50)
57 381 735	0	91 392 749	12 432 816	الفارق
860 726	0	1 827 855	248 656	الحقوق
215 181	0	456 963	62 164	العقوبة
تسوية الرسم على القيمة المضافة				
2022	2021	2020	2019	التعيين
513 173 769	685 487 590	636 395 223	638 814 770	رقم الاعمال المستخرج
456 562 985	685 487 590	636 395 223	633 102 267	رقم الاعمال المصرح به ((G50)
56 610 784	0	0	5 712 503	الفارق
تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA 09%				
2022	2021	2020	2019	التعيين
407 862 535	586 384 704	565 769 383	580 766 720	رقم الاعمال المستخرج
358 446 219	586 384 704	565 769 383	578 206 633	رقم الاعمال المصرح به ((G50)
49 416 316	0	0	2 560 087	الفارق
4 447 468	0	0	230 408	الحقوق
1 111 867	0	0	57 602	العقوبة
تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA 19%				
2022	2021	2020	2019	التعيين
105 311 234	99 102 886	70 625 840	50 818 950	رقم الاعمال المستخرج

رقم الاعمال المصرح به ((G50	47 666 534	70 625 840	99 102 886	98 116 766
الفارق	3 152 416	0	0	7 194 468
الحقوق	598 959	0	0	1 366 949
العقوبة	149 740	0	0	341 737
تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA 07%				
التعيين	2019	2020	2021	2022
رقم الاعمال المستخرج	7 229 100	0	0	0
رقم الاعمال المصرح به ((G50	7 229 100	0	0	0
الفارق	-	0	0	0
الحقوق	-	0	0	0
العقوبة	-	0	0	0
جدول ملخص للمستحقات و العقوبات				
التعيين	2019	2020	2021	2022
الضريبة على ارباح الشركة IBS	2 396 198	486 654	2 482 671	3 110 358
العقوبة	599 049	121 664	620 668	777 589
الضريبة على ارباح رؤوس الأموال IRCM	1 022 992	147 185	1 246 733	1 342 072
العقوبة	255 748	36 796	311 683	335 518
الرسم على النشاط المهني	248 656	1 827 855	0	860 726
العقوبة	62 164	456 963	0	215 181
الرسم على القيمة المضافة	829 367	0	0	5 814 417
العقوبة	207 342	0	0	1 453 604
الرسوم المسترجعة	10 727 610	1 700 000	1 803 887	1 401 205
العقوبة	2 681 903	425 000	450 972	350 301
الرسم ((TAPP+TFPC	0	0	0	7 206
العقوبة	0	0	0	720
المجموع	19 031 029	5 202 118	6 916 614	15 668 898
المجموع الاجمالي		46 818 658		

المصدر: من إعداد الطلبة، استنادا إلى وثائق الموجودة لدى المصلحة (أنظر الملحق (A-B) S2

وقد اختتمت عملية التحقيق بمحضر وبطاقة نهاية اعمال التحقيق المحاسبي (انظر ملحق رقم N و P)

المطلب الثالث: مناقشة النتائج

بعد عرض وتحليل نتائج التحقيق المحاسبي التي شملت الفترة الممتدة من 2019 إلى 2022، تبرز أهمية التوقف عند أبرز المؤشرات المستخلصة، من خلال ربطها بإشكالية الدراسة وفرضياتها، والوقوف على مدى تحقق أهداف البحث،

تمثل مناقشة النتائج خطوة أساسية لربط الجانب التطبيقي بإشكالية الدراسة وفرضياتها، من خلال تحليل الاختلالات الجبائية والمحاسبية المكتشفة، كما تتيح هذه المناقشة تقييم مدى فعالية التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وكشف التهرب الضريبي.

أولاً: تصحيح أخطاء المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي الناتجة عن التحقيق المحاسبي للسنوات 2019 إلى 2022

أسفرت نتائج التحقيق المحاسبي لملف المكلف جملة من الاختلالات الجوهرية ذات البعد الجبائي والمحاسبي، والتي تعكس في مجملها قصورا على مستوى الالتزام بالضوابط القانونية والتنظيمية للتصريح الجبائي وتسجيل العمليات المحاسبية، سواء من حيث رقم الأعمال والنتيجة الجبائية أو الأعباء أو الرسوم المسترجعة، وهو ما ترتب عنه حقوق ضريبية غير مسددة للخزينة.

1- إن وجود فروقات غير مصرح بها في رقم الأعمال والنتيجة الجبائية يعد مؤشرا على ضعف في نظام الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بتطابق التصريحات الجبائية المقدمة لمصالح الضرائب مع الأرقام المحاسبية المعتمدة، ويحتمل أن يكون هذا التفاوت نتيجة إما لسهو غير مقصود في إعداد التصريحات، أو لسلوك موجه نحو تخفيض العبء الجبائي بطرق غير مشروعة؛

2- غياب تسديد مستحقات ضريبية دون مبرر قانوني يطرح إشكالية تتعلق بالنقيد بالآجال القانونية للدفع، ما أدى إلى فرض غرامات تأخير وتبعات مالية إضافية على المكلف، فضلاً عن تأثيره السلبي على مصداقيته أمام الإدارة الجبائية؛

3- المعالجة المحاسبية غير السليمة لبعض الأعباء، كتسجيل اهتلاكات مزدوجة أو أعباء غير قابلة للخصم الجبائي يعد خرقا واضحا لمبادئ الشفافية والعدالة الجبائية، مما أدى كذلك إلى تضخيم مصطنع للأعباء بغرض تقليص النتيجة الجبائية، ما يمثل نوعا من التلاعب المحاسبي الذي عرض المكلف الي أعباء جبائية معتبرة؛

4- استرجاع مبالغ غير مستحقة من الرسم على القيمة المضافة يعكس خلافاً في تحديد نسب الضريبة المطبقة، وي طرح احتمال وجود سوء نية أو على الأقل إهمال في التحقق من طبيعة المشاريع المعنية، هذا الأمر مس بشكل مباشر بموارد الخزينة العمومية، مما استدعي تصحيحاً للوضعيات محل الخطأ واسترجاع الفروقات بطريقة قانونية.

وتظهر البيانات الواردة في الجدول التفصيلي حجم الخلل المسجل بدقة، مما يعزز الحاجة إلى وضع آليات داخلية صارمة لتدقيق الفواتير ومعالجة المعطيات المحاسبية قبل التصريح بها.

وبناء على ما سبق، يمكن القول إن طبيعة التجاوزات المكتشفة تعكس غياباً واضحاً لآليات الرقابة الداخلية الفعالة، ووجود ممارسات محاسبية وجبائية لا تتماشى مع الإطار التنظيمي المعتمد، وعليه فإن الأمر يتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية على مستوى التسيير الجبائي في المؤسسة المعنية، إلى جانب تعزيز الكفاءة المهنية للمكلفين بإعداد التصريحات الجبائية وتدقيق العمليات المحاسبية، تفادياً لتكرار مثل هذه الانزلاقات مستقبلاً.

ومن خلال ما تمت مناقشته تبين صحة الفرضية الأولى أن التحقيق المحاسبي يساهم بشكل كبير في دعم الرقابة الجبائية من خلال تحسين عملية التحصيل الضريبي وكشف حالات التهرب والغش الضريبي، مما يعزز من شفافية وفعالية النظام الجبائي.

ثانياً: الضرائب والعقوبات الناتجة عن التحقيق المحاسبي للسنوات 2019 الي 2022

أفضي التحقيق المحاسبي الذي شمل الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى سنة 2022 عن تحديد جملة من الالتزامات الجبائية غير المستوفاة، بالإضافة إلى عقوبات مالية مترتبة عن المخالفات التي تم تسجيلها خلال فحص السجلات المحاسبية ومطابقة التصريحات الجبائية، وقد تم تصنيف هذه النتائج ضمن فئتين، حقوق جبائية مستحقة، وعقوبات ناتجة عن الاختلالات؛

1-الحقوق الجبائية المستحقة:

تبين من خلال التحليل أن المؤسسة قد تخلفت عن تسديد مبالغ معتبرة تمثل فروقات في الضرائب المستحقة، والتي شملت:

- الرسم على النشاط المهني (TAP) تم تسجيل فروقات معتبرة نتيجة عدم التصريح بكامل رقم الأعمال، وكذا إغفال بعض الفترات الضريبية، لا سيما في سنتي 2019 و2020.

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) أظهرت مراجعة الفواتير والتصريحات وجود مبالغ تم استرجاعها دون وجه حق، نتيجة لتطبيق نسب غير مطابقة (19% بدل 9%)، مما أدى إلى حقوق مستحقة للخزينة العمومية.
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تم رصد تضخيم في بعض الأعباء غير القابلة للخصم، الأمر الذي قلل من النتيجة الجبائية، وبالتالي من قيمة الضريبة المستحقة خلال سنوات التحقيق، خاصة سنة 2021.

وبناء على ذلك، قدرت الحقوق الجبائية الإجمالية المستحقة على المؤسسة بما يلي:

جدول (رقم 08): يوضح ملخص للحقوق الإجمالية

النوع	2019	2020	2021	2022	TOTAL
IRCM	1 022 992	147 185	1 246 733	1 342 072	3 758 982
IBS	2 396 198	486 654	2 482 671	3 110 358	8 475 881
TVA	11 556 977	1 700 000	1 803 887	7 215 622	22 276 486
TAP	248 656	1 827 855		860 736	2 937 247
TFPP				3 603	3 603
TAPP				3 603	3 603
TOTAL	15 224 823	4 161 694	5 533 291	12 535 994	37 455 802

المصدر: من إعداد الطلبة، استنادا إلى وثائق الموجودة لدى المصلحة

2- العقوبات الجبائية المترتبة

بموجب أحكام قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة، تترتب عن الإخلالات في التصريح والتسديد جملة من العقوبات التي وقد شملت هذه العقوبات:

- غرامات التأخير عن عدم الدفع في الآجال القانونية، والتي تم احتسابها وفق النسب المعتمدة في التشريع الجبائي لكل سنة.
- زيادات ضريبية ناتجة عن الإخفاء أو الإغفال في التصريح، حيث تم تطبيق نسب جزائية على المبالغ غير المصرح بها.
- غرامات نوعية على عمليات التدليس أو التصريح غير المطابق، لا سيما فيما يتعلق باسترجاع الرسم على القيمة المضافة دون وجه حق.

وقد قدرت العقوبات الجبائية الإجمالية على النحو الآتي:

جدول (رقم 09) ملخص العقوبات الاجمالية

النوع	2019	2020	2021	2022	TOTAL
IRCM	255 748	36 796	311 683	335 518	939 745
IBS	599 050	121 664	620 668	777 590	2 118 972
TVA	2 889 245	425 000	450 972	1 803 905	5 569 122
TAP	62 164	456 964		215 182	734 310
TFPP				360	360
TAPP				360	360
TOTAL	3 806 207	1 040 424	1 383 323	3 132 915	9 362 869

المصدر: من إعداد الطلبة، استنادا إلى وثائق الموجودة لدي المصلحة

ومن خلال تحليل الجداول المالية تبين صحة الفرضية ان التحقيق المحاسبي يساهم بشكل فعال في تحسين عملية التحصيل الضريبي وزيادة مردودية الخزينة العمومية.

تظهر النتائج المحققة أن المؤسسة تواجه التزاما ماليا كبيرا تجاه الإدارة الجبائية، سواء من حيث الضرائب غير المسددة أو العقوبات المترتبة عن الاختلالات، هذا الوضع يكشف عن ضعف في نظام الامتثال الجبائي الداخلي، وغياب إجراءات الرقابة الدورية التي من شأنها كشف الأخطاء قبل تفاقمها. وتبرز الحاجة الملحة إلى إعادة هيكلة النظام المحاسبي والجبائي داخل المؤسسة، مع تعزيز التنسيق بين المصالح المالية والجبائية، وتكثيف التكوين في المجال الجبائي لمصالح التسيير.

أظهر نتائج التحقيق المحاسبي للفترة 2019-2020-2021-2022 أن المؤسسة المعنية قد قامت بعدة ممارسات تخل بسلامة التصريح الجبائي، على غرار الإخفاء الجزئي لرقم الأعمال، واسترجاع غير مشروع للرسم على القيمة المضافة، والخصم غير المبرر لأعباء غير قابلة للخصم جبائيا. وتنعكس هذه التجاوزات مباشرة على مردودية التحصيل الجبائي المحلي، من خلال:

- **نقص في الموارد الجبائية الفعلية:** ان الفروقات المسجلة في التحصيل الضريبي بمبالغ هامة، سواء تعلق الأمر بـ TVA ، TAP أو IBS ، مما يحرم الخزينة العمومية من حقوق مالية معتبرة.
- **تشويه في قاعدة البيانات الجبائية:** أدى التصريح غير الدقيق إلى اختلال في احتساب مبلغ الضرائب.
- **محدودية الأثر التنموي للجباية المحلية:** تنتسب هذه الممارسات في تعطيل التمويل الكافي للمرافق والخدمات العمومية التي تعتمد على الإيرادات الجبائية.

الخلاصة:

تناول الجزء التطبيقي من الدراسة تحليل نتائج التحقيق المحاسبي المنجز على ملف المؤسسة المعنية للفترة الممتدة بين 2019 و2022، وذلك بغرض تقييم مدى فعالية التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وتحسين عملية التحصيل الضريبي.

حيث أظهرت نتائج التحقيق المحاسبي وجود اختلالات ذات بعد جبائي ومحاسبي، انعكست في قصور التزام المؤسسة بالضوابط القانونية والتنظيمية للتصريح الجبائي، مما ترتب عنه حقوق ضريبية غير مسددة للخزينة العمومية. ومن أبرز التجاوزات المسجلة:

- فروقات غير مصرح بها في رقم الأعمال وفي النتيجة الجبائية، مما يشير إلى ضعف الرقابة الداخلية؛
- غياب تسديد بعض المستحقات الضريبية في الآجال القانونية، وما نتج عنه من غرامات تأخير؛
- معالجات محاسبية غير سليمة، كإثباتات اهتلاكات مزدوجة وأعباء غير قابلة للخصم؛
- استرجاع غير مشروع للرسم على القيمة المضافة (TVA)، بسبب تطبيق نسب ضريبية غير مطابقة.

على ضوء هذه التجاوزات، تم تقدير الحقوق الجبائية الإضافية المستحقة 37.455.802 دج؛ فيما بلغت العقوبات الجبائية الناتجة عن المخالفات المكتشفة 9.362.869 دج.

وأظهر التحليل العام لهذه النتائج أن المؤسسة المعنية تعاني من قصور واضح في نظام الامتثال الجبائي الداخلي، وتدني مستوى الكفاءة في إعداد التصريحات الجبائية.

وقد أكدت هذه النتائج صحة فرضيات الدراسة، لا سيما فيما يتعلق بكون التحقيق المحاسبي يعد أداة فعالة لتحسين التحصيل الجبائي، رصد حالات الغش والتهرب الضريبي، وتعزيز شفافية النظام الجبائي.

الختامة

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة التي تناولت موضوع التحقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، تبين لنا بوضوح أهمية هذه الآلية الرقابية كوسيلة فعالة في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، وفي تعزيز مصداقية النظام الجبائي، فقد أظهرت نتائج الجزء التطبيقي من خلال دراسة حالة في مديرية الضرائب بولاية برج بوعريرج، أن التحقيق المحاسبي مكن من استرجاع مبالغ مالية معتبرة لصالح الخزينة العمومية، وهو ما يعكس دوره الفعال في تصحيح الوضعيات الجبائية غير السليمة وضمان عدالة الجبائية.

لقد كشفت الدراسة أن فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي مرهونة بجملة من العوامل، يأتي على رأسها كفاءة الموارد البشرية، وتوفر الوسائل التقنية المناسبة، بالإضافة إلى مدى التعاون بين مختلف المصالح الجبائية ومحيطها المؤسسي، فبينما أظهرت التحقيقات الميدانية قدرة حقيقية على زيادة الموارد المالية، إلا أن المردودية العامة تبقى بحاجة إلى دعم أكبر على مستوى التأطير والتجهيز.

كما أظهرت الدراسة ضرورة الانتقال من منطق الاعتماد الكامل على التصريحات الذاتية للمكلفين، إلى منطق التحقق المستمر والرقابة الوقائية، وهو ما يتطلب تحديث أساليب العمل، وتكثيف استخدام التكنولوجيا الرقمية في عمليات التتبع والتحليل.

وفي سياق تزايد التعقيدات الاقتصادية وتنامي حاجات الدولة إلى موارد مالية مستقرة، فإن تحديث آليات الرقابة الجبائية، وفي مقدمتها التحقيق المحاسبي، يعد ضرورة ملحة، فمكافحة التهرب والغش الضريبي ليس فقط مطلباً مالياً، بل هو كذلك مطلب اجتماعي لضمان العدالة الجبائية وإعادة بناء الثقة بين الإدارة الضريبية والمواطن.

لقد بينت نتائج الدراسة، النظرية والتطبيقية، ما يلي:

- أن التحقيق المحاسبي أداة أساسية في الكشف عن التجاوزات الجبائية، بما يسمح بتحسين مستوى الامتثال وزيادة الحصيلة الجبائية؛
- أن فعالية التحقيق المحاسبي تتطلب كفاءات متخصصة، وتكاملاً بين الأدوات القانونية والفنية؛
- يواجه المحققون أثناء أداء مهامهم جملة من العراقيل، كنقص التكوين، محدودية الإمكانيات المادية، وضعف التنسيق المؤسسي؛
- أن الرقمنة اليوم أصبحت عاملاً حاسماً في تحسين نجاعة التحقيقات الجبائية.

انطلاقاً مما سبق، نقترح مجموعة من التوصيات العملية:

- تعزيز تكوين المحققين المحاسبين باستمرار، مع التركيز على الجانب التطبيقي والعملية؛
- تسريع وتيرة رقمنة الإدارة الجبائية، وإدماج تقنيات الذكاء الاصطناعي في عمليات الفحص والتحقيق؛
- تحسين التنسيق بين الهيئات الجبائية المحلية والمركزية، ومع غيرها من الجهات ذات العلاقة؛
- تعزيز الشفافية في العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، عبر تحسين قنوات التواصل ونشر الوعي بأهمية الامتثال الطوعي؛

وفي ضوء ما توصلت إليه هذه الدراسة، يمكن طرح آفاق بحث مستقبلية مهمة، من بينها:

- دراسة أثر التحقيق المصوب في المحاسبة على فعالية الرقابة الجبائية؛
- تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية للمؤسسات والتقليل من المخاطر الجبائية؛
- بحث استخدام الرقمنة والذكاء الاصطناعي في تطوير أساليب التحقيق المحاسبي؛
- تقييم الأثر الاجتماعي لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على علاقة المواطن بالدولة.

ختاماً، يتأكد لنا أن تحديث النظام الجبائي لا يمر فقط عبر تعديل النصوص القانونية، بل يتطلب تحديثاً شاملاً في أساليب الرقابة، مع استثمار أكبر في تطوير الكفاءات والتقنيات، حيث أن تحقيق منظومة جبائية عادلة وفعالة هو رهان متعدد الأبعاد، لا يمكن كسبه إلا عبر رؤية استراتيجية متكاملة، يكون التحقيق المحاسبي أحد أعمدها الأساسية.

قائمة المرجع

قائمة المراجع والمصادر

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. ابن منظور، لسان العرب، الجزء 10، دار المعارف، القاهرة.
2. بن عيسى فاطمة، النظام الجبائي الجزائري، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2016، الجزائر.
3. خليف عبد الله، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الهدى، الجزائر، 2018.
4. طاهر مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبية، الإدارة والأعمال، مكتبتنا العربية، عمان، 2008.
5. عيادي مصطفى وبن يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سحري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010/2011.
6. محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 183.
7. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية - دراسة تحليلية وتطبيقية: مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.

ثانياً: الرسائل الجامعية

الدكتوراه:

1. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015.
2. كماش حسين، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، 2024.

الماجستير

3. بن ميرة عبد القادر، الرقابة الجبائية كأداة للحد من الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2013.

4. صباح عبدالله، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
5. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.
6. ميدات صالح، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

الماستر

7. ناصر بوحجام محمد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016.

ثالثاً: المجالات والملتقيات العلمية

1. زعيتير فاتح، "آليات الرقابة الجبائية ومساهمتها في زيادة التحصيل الضريبي، دراسة حالة مركز الضرائب برج بوعريرج"، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، المجلد 11، العدد 01، 2024.
2. خضراوي سهام، "أثر التحقيق المحاسبي على فعالية التحصيل الجبائي"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 4، 2019.
3. ربيحي جميلة، "كفاءة التحقيق المحاسبي كألية للرقابة في كشف التهرب الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة"، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 10، العدد 01، 2024.
4. زروقي سامي، "بناء الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين"، مجلة التنمية والسياسات العامة، العدد 4، 2022.
5. شرقي جمعة، وكواشي مراد، "مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتبسة"، مجلة آفاق الدراسات الاقتصادية، المجلد 01، العدد 02، 2017.
6. عبد الحميد سامية، "الرقابة الجبائية وأثرها على الامتثال الضريبي"، مجلة المالية والاقتصاد، العدد 12، 2020.
7. طيبي محمد، "دور التحري الجبائي في الكشف عن التهرب الضريبي"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 21، 2017.

8. عمور يوسف، "إصلاح النظام الجبائي في الجزائر"، مجلة التشريع والاقتصاد، العدد 10، ص 92.
9. زايمي مولود، "مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقاء إلى التنفيذ"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 10، العدد 2، جامعة البليدة 2، 2021.
10. بن عائشة عبد الرزاق، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية، مجلة المحاسبة الجزائرية، العدد 3، 2015.
11. مالح سعاد، "قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر"، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2015-2016.

رابعاً: التشريعات القانونية

1. الأمر رقم 15-18 المؤرخ في 26 يوليو 2008، قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 42.
2. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 83.
3. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 117.
4. القانون رقم 90-22 المؤرخ في 18 أغسطس 1990، قانون السجل التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 35.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، طبعة 2023.
6. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قوانين المالية، لا سيما قانون المالية الجريدة الرسمية، العدد 89، 2022.
7. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2021.

خامساً: تقارير ومراجع رسمية

1. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016.

1. Ferhat, Yacine. **Contrôle fiscal et lutte contre l'évasion fiscale en Algérie**. Université d'Alger, 2018, p. 7.
2. Hamimi, Ahmed. **L'audit comptable et financier**. Alger: Éditions Berti, 2001, p. 172.
3. Khelassi, Rachid. **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**. Alger: Éditions Berti, 2013, p. 163.
4. **République Algérienne Démocratique et Populaire**. Code des procédures fiscales, édition 2023, Articles 20 à 50.
5. République Algérienne Démocratique et Populaire. Code des procédures fiscales, article 25, édition 2023.

المواقع الإلكترونية

1. <https://asjp.cerist.dz/en/article/25809>
2. <https://dspace.univ-guelma.dz/jspui/bitstream/12>

الملاحق

Envoyer par message

Imprimer le formulaire

Série O n° 15

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

Direction générale des impôts

DIRECTION DE WILAYA DE BBA

CDI DE BBA

IDENTIFIANT FISCAL

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° 17 / 2023

Entreprise vérifiée : EURL

Activité : PROTECTION IMMOBILIERE

Adresse : AVENUE MOHAMED EL BACHA N° 6 BBA

Brigade de vérification n°

Agents vérificateurs :

..... NC

..... IC

(A)

X

Série O n° 15

A/ GENERALITES

1. Renseignements relatifs à l'entreprise vérifiée :

- Forme juridique : PERSONNE MORALE
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle : 29/092004
- Désignation de l'exploitant-directeur général : GERANT
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL :
 - Associé Majoritaire : ☒
 - Associé Minoritaire : ☐
 - Non Associé : ☐
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales :

EL

- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire :

RAS EL OUED W BBARRERIDJ

B

B

Série D n° 15

B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :

5°/ Décision proposée par la D.R.I :

C

C

1

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

C D I DE BBA

نمذ. 2.

Référence N°

2023

Lettre avec A.R

N°

BBA

Le 05/09/2023

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ETABLISSEMENT le 21.09.2023 à 09 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2019, 2020, 2021, 2022 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP- TVA- IBS-IRCM- DROITS DU TIMBRE ET AUTRES

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

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

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

☐ (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

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

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

Chef de brigade (ID)

Nom, prénom et grade des vérificateurs (IC)

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

CN

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série Q n° 23

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

CD 1 DE B B A

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

B B A Le 21/09/2023

Numéro de l'affaire 17/2023

Numéro d'identification Fiscale. 0950040

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse B B A Tel 09 888 02 00 00 09

Avis de vérification N° 78 du 05/09/2023

Remis-le..... 06/07/2021

Période à vérifier du 01/01/2019 au 31/12/2022

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

(IC)

(IC)

Date de début des travaux préparatoires 21/09/2023

Date du contrôle inopiné (1)..... /

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) 21/09/2023

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(IC)

(IC)

(IC)

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

62

2

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 19 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

42 du 21/09/2023

Le

Procès Verbal de Constat
Matériel des Eléments Physiques d'Exploitation
(Art. 20/4 CPF)

Nous soussigné (s) [redacted] [redacted] [redacted]
Nous nous sommes rendus en date du [redacted] à [redacted] Heures [redacted] minutes
dans les locaux professionnels de [redacted] [redacted] sise au
[redacted] représentée par monsieur
[redacted] en sa qualité de [redacted]

Suite à la remise, contre accusé de réception, de l'avis de vérification N° [redacted]
du [redacted] nous l'avons informé que nous allons procéder à la constatation matérielle des
éléments physiques de l'exploitation y annexés.

L'intéressé (e) a assisté (e) à ce contrôle inopiné: Oui ☒ Non ☐

Nom/ Prénom du gérant ou de son
représentant légal (1)

[redacted]

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

[redacted]

[redacted]

[redacted]

(1) Mention doit être portée sur le PV en cas de refus de signature.

C3

3

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

102

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

CDI BBA

وزارة المالية

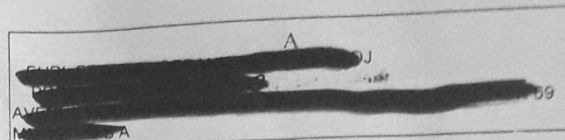
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

167/2023

Lettre avec
A.R.

N° 07214281.34



A BBA

Le

21/11/2023

Notification de Redressement Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 78 du 5/09/2023, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2019, 2020, 2021, 2022, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP TVA IBS IRCM ET AUTRES IMPOTS ET TAXES (EX 2019)

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

Vous disposez, 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 wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions de 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 05

feuilles y compris celui-ci.

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

/ Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(D)

(IC)

(IC)

(D1)

envoyer par messagerie

imprimer le formulaire
Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

CDI BBA

2. *whf*

Référence N°: 21 /2024

Lettre avec
A.R.
N° 008 268 26534

A BBA

Le 26/03/2024

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 78 du 15/09/2023, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2019, 2020, 2021, 2022, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP TVA IBS IRCM ET AUTRES IMPOTS ET TAXES (EX 2020 2021 ET 2022)

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 disposez, 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 wilaya, 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 08 feuillets y compris celui-ci.

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

Signature Chef de brigade

(I D)

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(IC) (IC)

(D2)

8

جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية

لمديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية برج بوعريرج
مركز الضرائب بـ برج بوعريرج
لمصلحة الرئيسية للرقابة والبحث

برج بوعريرج في 13/06/2024

رقم: 111/م.م.ع.ض.م.ج.ض.س / م.و.ض.ب.م.ض.ب.م.ر.ر.ب

[REDACTED]

[REDACTED] EUR

[REDACTED]

[REDACTED] B.B.ARRERIDJ

OBJET: CONVOCATION -Réunion d'arbitrage.

Référence : Votre lettre du 09/01/2024 et du 09/05/2024

Dans le cadre de votre réponse à la notification n° 167 du 21/11/2023 de l'année 2019 et la notification n°21 du 26/03/2024 des années 2020, 2021 et 2022 parvenues à l'administration fiscale, vous avez sollicité une réunion d'arbitrage et ce conformément aux dispositions de l'article 20-6 du code des procédures fiscales.

Dès lors, nous informons que vous êtes invité à prendre part à la réunion d'arbitrage, programmée, dans nos bureaux, sis à « CDI Cité Administrative les Mokafihines B.B.Arreridj », le **24/06/2024 à 10H00**.

Vous disposez d'un délai de préparation d'au moins dix (10) jours, à compter de la date de réception de cette convocation, conformément aux dispositions de l'article 20-6 du CPF, ainsi que de la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix, eu égard aux dispositions du même code.

L'ordre du jour de cette réunion d'arbitrage, portera sur les points ci-dessous :

1	Réintégration TVA sur achats des sous-traitants. TVA récupérée 19% au lieu de 9%.
2	Différence CA en 2020 d'un montant de 194.000.00.
3	Réintégration TVA sur achat de la facture S. L. [REDACTED] ET [REDACTED] CIE concernant des travaux de locaux commerciaux imposable au taux de 19%.
4	Différence constaté du chiffre d'affaire taxable à la TVA d'un montant 56.610.784.00 et à la TAP d'un montant 57.381.735.00 année 2022.
5	Rappel TVA sur achats d'un montant 1.401.205.00 du mois d'octobre 2022.
6	Régularisation de la différence de l'impôt IBS année 2022.

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

LE CHEF DE CENTRE DES IMPOTS

Remis le 13/06/2024

[Signature]

[Signature]

[Signature] (R1)

17

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعريريج في 24/06/2024

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج

مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

محضر رقم: 2024/03

محضر خاص بجلسة التحكيم

الموضوع: جلسة التحكيم تخص: EURL [REDACTED] LEUR [REDACTED]

المرجع: قضية رقم 2023/17.

في اليوم الرابع والعشرون من شهر جوان من عام ألفين وأربعة وعشرون (2024/06/24) وعلى الساعة العاشرة صباحا (10سا)، تم انعقاد جلسة التحكيم على مستوى مركز الضرائب ببرج بوعريريج تخص ملف المكلف: [REDACTED] النشاط الممارس: مرقى عقاري و مقاوله الأشغال، فيما يخص الملاحظات الواردة في رده على الإبلاغ بالتسوية الأول لسنة 2019 بتاريخ 2023/11/21، والإبلاغ بالتسوية الأول للسنوات، 2020، 2021 و 2022 المؤرخ في 2024/03/26، و الذي تم إرسالها من طرف مصلحة المراقبة جراء التحقيق في محاسبة المؤسسة للسنوات من 2019 إلى 2022.

ممثلي الإدارة الجبائية :- السيد: رئيس مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

- السيد: رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

- السيد: رئيس مصلحة المراقبة.

- السيد: رئيس فرقة التحقيق.

- السادة: المحققين المكلفين بعملية التحقيق في محاسبة الشركة.

الممثل القانوني للشركة: السيد: [REDACTED]

مستشار من اختيار الشركة: السيد: [REDACTED]

تجدر الإشارة إلى انه تم عقد جلسة التحكيم استنادا إلى طلب المكلف عن طريق إرسال استدعاء مع وصل استلام بتاريخ 2024/06/13 طبقا إلى أحكام المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث ارتكز النقاش حول الملاحظات التالية:

1- استرجاع في الرسم على القيمة المضافة لفواتير المقاوله من الباطن المحررة بمعدل 19 % عوض

معدل 9% الخاصة ببناء مساكن ترقية سنة 2019.

2- تسوية فارق في رقم الأعمال غير مصرح به للرسم على القيمة المضافة بمبلغ 194.000.00 لسنة

2020.

3- استرجاع الرسم على القيمة المضافة سنة 2020 لفاتورة مقاوله من الباطن رقم 2020/03

وفاتورة رقم 2019/02 للمورد بن ثلي باديس. SARL [REDACTED] ET ASSOCIE

- 4- التسوية الخاصة بفارق في رقم الأعمال سنة 2022 : رقم الأعمال غير مصرح به ل TVA بقيمة 56.610.784، رقم الأعمال غير مصرح به ل TAP بمبلغ 57.381.735 .
- 5- المطالبة بالرسم على المشتريات لسنة 2022 بقيمة 1.401.205
- 6- المطالبة بجزء من الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2022 بمبلغ 272.521.00.

نتائج جلسة التحكيم:

- استنادا إلى جلسة التحكيم التي ترأسها السيد رئيس مركز الضرائب ، تم التوصل إلى النتائج التالية:
- 1- بالنسبة للنقطة الخاصة باسترجاع فوارق الرسم على القيمة المضافة لفواتير أشغال مقاوله من الباطن بمعدل 19% عوض 9% الخاصة بمشاريع سكنية ترقيوه. المصلحة قامت بتطبيق أحكام المادة 23-5 من قانون الرسم على رقم الأعمال وبالتالي تم رفضها.
 - 2- بالنسبة لفارق في رقم الأعمال بمبلغ 194.000.00 وبعد التأكد من التصريح لشهر أوت 2020 تم قبول ملاحظتكم.
 - 3- بعد تقديم الشروحات و التبريرات للفاثورة مقاوله من الباطن رقم 2020/03 ~~IBS~~ والخاصة بأشغال المحلات التجارية و الخدمات تم قبول الرسم على القيمة المضافة المحسوم بمعدل 19% و الإبقاء على التسوية الخاصة بالمورد بن شلي باديس لعدم تقديم أي تبريرات.
 - 4- بخصوص رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمبلغ 56.610.784. ورقم الأعمال الخاضع ل TAP بمبلغ 57.381.735 فإنه تبين عدم التصريح بهما بعد إعادة استخراج أرقام الأعمال الخاصة بالمقبوضات و مبيعات السكنات و المحلات حسب عقود البيع المحررة وهذا تطبيقا للمادة 14 الفقرة ب من قانون الرسم على رقم الأعمال كما هو مبين في الملحق رقم 02 للإبلاغ الأول رقم 2024/21.
 - 5- فيما يخص إسترجاع الرسم على المشتريات بمبلغ 1.401.205 لشهر أكتوبر 2022 والذي ارجعه المكلف الى تصحيح في الرسم على المشتريات ونظرا لعدم تبريره فإن التسوية تبقى على حالها.
 - 6- بالنسبة لعدم التصريح بجزء من ضريبة IBS لسنة 2022 ، فإنكم غير معنيين بالنسبة المخفضة 10% طبقا للمواد 142 مكرر و 150 من قانون الضرائب المباشرة .

R3

دراسة النقاط المحتج عليها أثناء جلسة التحكيم	التحكيم (مقبول - الرفض - إعادة الفحص)
1- استرجاع فوارق الرسم على القيمة المضافة لفواتير أشغال مقاوله من الباطن سنة 2019.	الرفض
2- فارق في رقم الأعمال بمبلغ 194.000.00 سنة 2020.	مقبول
3- استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير مقاوله من الباطن سنة 2020.	قبول جزئي
4- فارق في رقم الأعمال غير مصرح به سنة 2022 للرسم على القيمة المضافة بمبلغ 56.610.784. و للرسم على النشاط المهني بمبلغ 57.381.735.	الرفض
5- استرجاع الرسم على المشتريات بمبلغ 1.401.205 لشهر أكتوبر 2022	الرفض
6- عدم التصريح بجزء من ضريبة IBS سنة 2022.	الرفض

تم إقفال الجلسة بتحرير محضر التحكيم الذي قرأناه على مسامع السادة الحاضرون وإمضائه

من طرف:

إمضاء المكلف:

ممثلو الإدارة الجانبية:

رئيس مركز الضرائب

رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

(مفتش رئيس)

رئيس مصلحة الرقابة

(مفتش رئيس)

رئيس فرقة التحقيق

(مفتش مركزي)

المحققين

(مفتش مركزي)

(مفتش مركزي)

N° 408 985 078
'Lra' la csiac/2022
as el Med

R4

3.4

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 31 sexes

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

CENTRE DES IMPOTS DE B B A

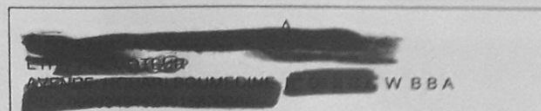
وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

125/2024

Lettre avec
A.R.
N° 08/268/24-34



BBA

Le 25/06/2024

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 10/01/2024 et du 09/05/2024 en réponse à la notification de redressement N° 167 du 21/11/2023 et la notification complémentaire / rectificative N° 21 du 26/03/2024

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 06 feuilles, y compris celle-ci.

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

P/ Chef de brigade

(IC)

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

(IC)

(IC)

51

18

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Ministère des Finances
Centre de Impôts de:

DIW Bordj Bou Arreridj

CDI BORDJ BOU ARRERIDJ

09993404624016800000

AVIS A PAYER DU ROLE N°: 1281789

NIF:
Nom / RS:

1281789

Adresse:
N° Rôle:

Modif Rôle:

Date de Mise en

Démence:

30.07.2024

VERIFICATION DE COMPTABILITE

30.06.2024

Type de recette	Cte de péro de	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux Pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
IRGM	2019	7.439.321	619.373	15	0	1.022.992	25	255.748	1.278.740
IRGM	2020	6.896.779	5.915.544	15	0	147.185	25	36.796	183.981
IRGM	2021	20.302.437	11.990.885	15	0	1.246.733	25	311.683	1.558.416
IRGM	2022	14.327.723	5.380.577	26	0	1.342.072	25	335.518	1.677.590
IBS	2019	10.053.136	836.990	23	0	2.396.198	25	599.050	2.995.248
IBS	2020	9.798.414	7.682.525	23	0	486.654	25	121.664	608.318
IBS	2021	26.366.801	15.572.578	23	0	2.482.671	25	620.668	3.103.339
IBS	2022	19.326.168	5.802.873	09	0	3.110.358	25	777.590	3.887.948
TVA	2019	580.766.720	578.206.633	2	0	230.408	25	57.602	288.010
TAP	2019	638.814.776	626.381.960	2	0	248.656	25	62.164	310.820
TAP	2020	636.395.017	545.002.268	1,5	0	1.827.855	25	456.964	2.284.819
TAP	2022	513.173.769	455.792.034	19	0	860.726	25	215.182	1.075.908
TVA	2019					598.959	25	149.740	748.699

6% 02/02/20

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Ministère des Finances
Centre de Impôts de:

DIW Bordj Bou Arreridj
NIF: 00993404624016800000
Nom / RS:
Adresse:
N° Rôle: 1281789
Date de Mise en Demeure: 30.06.2024
Date d'Exigibilité: 30.07.2024

AVIS A PAYER DU RÔLE N°: 1281789
VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

Type de recette	Cle de répartition	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Deductions	Montant des droits rattachés	Taux Pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
TVA	2022	50.818.950	47.666.534	9	0	4.447.468	25	1.111.867	5.559.335
TVA	2021	407.862.535	358.446.219	100	0	1.803.887	25	450.972	2.254.859
TVA	2022	1.803.887	0	19	0	1.366.949	25	341.737	1.708.686
TVA	2019	105.311.234	98.116.766	100	0	10.727.610	25	2.681.903	13.409.513
TVA	2020	10.727.610	0	100	0	1.700.000	25	425.000	2.125.000
TFRG	2022	1.700.000	0	100	0	3.603	10	360	3.963
TVA	2022	3.603	0	100	0	1.401.205	25	350.301	1.751.506
TAPP	2022	1.401.205	0	100	0	3.603	10	360	3.963
TOTAL GENERAL DU RÔLE:						37.455.792		9.362.869	46.818.661

455

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O.n° 32

RÉPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

CAI BKA

N° 05 de 19.02.24

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés, [redacted] [redacted] [redacted]

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise ELI2L [redacted] exerçant

l'activité de [redacted] [redacted]

Sise au [redacted] [redacted] BKA, conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° [redacted] du

Fait à BKA le 18/03/2024

L'intéressé a signé : Oui ☒ Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

[redacted] CNE 18-10714753

Nom/Prénom/Grade de(s) Verificateur

[redacted] [redacted] [redacted]

N

26

Série O n° 24

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DE B B A

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux

de Vérification

B B A

Le 30/06/2024

Numéro de l'affaire 17/2023

Numéro d'identification Fiscale. 09 34 240 00

Nom / Prénom ou raison sociale. [REDACTED]

Activité [REDACTED]

Avis de vérification N° 78 du 05/09/2023

Date de fin des travaux sur place..... 18/03/2024

Date de notification des résultats de la vérification..... 21/11/2023

Date de notification de la position définitive de l'administration. 25/06/2024

Chef de brigade

[REDACTED] (IC)

[Signature]

P

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

[REDACTED] (IC)

[Signature]

[REDACTED] (IC)

[Signature]

27