



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

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر

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

من إعداد الطالبين: - شرف الدين ريغي

- كمال سيلم

بعنوان:

أهمية التحقيق المحاسبي كآلية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

(دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج للفترة الممتدة 2019-2023)

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر "أ"	سمير بن عباس
مشرفا	أستاذ مساعد "ب"	خالد حروزي
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"	بوبكر عميروش

السنة الجامعية: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1438

شكر وعرافان

بفضل الله وتوفيقه، أتمننا هذه المذكرة التي لم تكن لتكتمل دون دعم ومساندة الكثير من الأشخاص الذين كانوا بجانبنا خلال رحلتنا الأكاديمية. لذا، نود أن نعبر عن شكرنا وامتناننا لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل.

نود أن نبدأ بتقديم أسى عبارات الشكر والامتنان إلى مشرفنا الدكتور خالد حروزي الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته السديدة ونصائحه القيمة، وكان له الفضل الكبير في تطوير أفكارنا وتحقيق هذا العمل. كما نشكر كل أعضاء هيئة التدريس في جامعة محمد البشير الإبراهيمي ونخص بالذكر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة على دعمهم وتعليمهم الذي شكل أساس معرفتنا. كما نود أن نتوجه بالشكر الجزيل إلى كافة موظفي مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، الذين أتاحوا لنا الفرصة لإجراء الدراسة التطبيقية وقدموا لنا كل المساعدة والمعلومات التي احتجناها.

لا يسعنا أن أنسى تقديم الشكر لزملائنا وأصدقائنا الذين كانوا مصدر دعم وتشجيع مستمر، وشاركوا معنا كل لحظات التحدي والإنجاز.

لكم جميعاً، كل التقدير والاحترام.

الإهداء

إلى أحبائي الأعزاء،

لا تكفي الكلمات لتعبر عن مدى امتناني وتقديري لكم، فقد كنتم دائماً ركيزة أساسية في حياتي، وقلبي يمتلئ بالشكر والحب لكل واحد منكم.

والدي العزيزين، لا يمكنني سوى أن أشكركما على كل ما قدمتموه لي، كان دعمكم وتشجيعكم لا يقدر بثمن، وكنتما دائماً مصدر قوة وثقة بالنفس بالنسبة لي، لقد علمتاني أن العمل الشاق والإصرار يمكن أن يحققان الأحلام.

أساتذتي الأفاضل، كانت رحلتي الأكاديمية لا تكتمل لولا توجيهاتكم الحكيمة والمعرفة التي شاركتموها معي. كنتم دائماً نموذجاً للإلهام والتفاني في العمل، وسأبذل قصارى جهدي لأكون عند حسن ظنكم.

أصدقائي الأعزاء، كانت رحلتي مليئة بالذكريات الجميلة بفضل وجودكم. كانت لحظات التحدي والنجاح معكم تجربة لا تنسى، وأنا ممتن لكل لحظة قضيتها برفقتكم.

بكل حب وتقدير،

إلى كل من ساهم في تحقيق هذا الإنجاز، أهديكم هذا العمل كعربون امتنان وتقدير لجهودكم ودعمكم المستمر. هذا الإنجاز هو ثمرة تعاونكم وإيمانكم بي.

شرف الدين

الإهداء

بتواضع وامتنان، أهدي هذا العمل إلى:

عائلي العزيزة، التي كانت الدافع وراء كل نجاح في حياتي، والتي لم تدخر جهدًا في دعمي وتشجيعي.

أساتذتي الأعزاء، الذين ألهموني وأوجهوني خلال رحلتي الأكاديمية، وأثروا حياتي بمعرفتهم وتوجيهاتهم القيمة.

أصدقائي الأوفياء، الذين شاركوني كل لحظة من هذه الرحلة، وكانوا دائمًا إلى جانبي بالدعم والتشجيع. إلى كل من ساهم في هذا الإنجاز بطريقة أو بأخرى، أقدم شكري الجزيل وامتناني العميق. هذا الإنجاز ليس لي فحسب، بل لكم جميعًا.

كمال

المخلص:

تهدف هذه الدراسة والموسومة بعنوان **التحقيق المحاسبي كألية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي إلى الوقوف على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وتأثيرهما على انخفاض موارد الخزينة العمومية من جهة، والدور الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كشكل من أشكال الرقابة الجبائية في التقليل والحد من الآثار السلبية لهاتين الظاهرتين من جهة أخرى، ولبلوغ أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي فيما يتعلق بأدبيات الدراسة، كما تم الاستعانة بمنهج دراسة الحالة فيما يتعلق بالدراسة التطبيقية والتي تم إجراؤها بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.**

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمحورت أساسا حول أن التحقيق المحاسبي يعد أكثر أشكال الرقابة الجبائية فعالية في مواجهة والحد من الآثار السلبية للغش والتهرب الضريبي، وهو الأمر الذي أكدته إحصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة من 2019-2023، ما يجعل التحقيق المحاسبي أحد أكثر الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في اكتشاف الغش والتهرب الضريبي وتحسين امتثال المكلفين بالضريبة للتشريعات والقوانين.

الكلمات المفتاحية: التحقيق المحاسبي، الغش والتهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، مركز الضرائب ب.ب.ع.

Résumé :

L'objectif de cette étude, intitulée "La vérification comptable comme mécanisme de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales", est d'examiner les phénomènes de fraude et d'évasion fiscales ainsi que leur impact sur la diminution des ressources du trésor public, d'une part, et le rôle que joue la vérification comptable en tant que forme de contrôle fiscal pour réduire et limiter les effets négatifs de ces deux phénomènes, d'autre part. Pour atteindre les objectifs de l'étude, une méthode descriptive a été adoptée pour la revue de la littérature, et une méthode d'étude de cas a été utilisée pour l'étude appliquée, réalisée au Centre des impôts de la wilaya de Bordj Bou Arreridj.

L'étude a abouti à un ensemble de résultats, principalement que la vérification comptable est la forme de contrôle fiscal la plus efficace pour faire face et réduire les effets négatifs de la fraude et de l'évasion fiscales. Cela a été confirmé par les statistiques de contrôle fiscal pour la période allant de 2019 à 2023, faisant de la vérification comptable l'un des mécanismes les plus utilisés par l'administration fiscale pour détecter la fraude et l'évasion fiscales et améliorer la conformité des contribuables aux législations et aux lois.

Mots clés : Vérification de comptabilité, La Fraude et l'évasion Fiscal, Contrôle fiscal, Centre des Impôts B.B.A.

الصفحة	العنوان
-	شكر و عرفان
-	إهداء
I	المخلص
II	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال
VI	فهرس الملاحق
VII	قائمة المختصرات
أ	مقدمة
6	الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي
6	تمهيد
7	المبحث الأول: التحقيق المحاسبي كأداة فعالة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي
7	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي كأحد أهم أساليب الرقابة الجبائية
22	المطلب الثاني: الغش والتهرب الضريبي
33	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
33	المطلب الأول: الدراسات العربية
36	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
40	خلاصة
42	الفصل الثاني: دراسة حالة - مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع
42	تمهيد
43	المبحث الأول: مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع
43	المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع ومهامه

44	المطلب الثاني: هيكل مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع
50	المبحث الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع
50	المطلب الأول: بداية التحقيق
52	المطلب الثاني: مجريات عملية التحقيق
55	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي
72	خلاصة
74	الخاتمة
78	قائمة المراجع
81	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
35	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات العربية	(1-1)
39	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية	(2-1)
57	أسس الربح المقترحة	(1-2)
58	أرقام الأعمال المحققة (الرسم على النشاط المهني) المقترحة	(2-2)
59	التسوية المقترحة للرسم على القيمة المضافة	(3-2)
60	التسوية المقترحة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	(4-2)
60	جدول الحقوق والغرامات الواجبة لأسس الربح المقترحة	(5-2)
61	أرقام الأعمال المحققة (وعاء الرسم على النشاط المهني) المقترحة	(6-2)
61	الرسم على القيمة المضافة	(7-2)
62	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	(8-2)
63	ملخص للحقوق والعقوبات	(9-2)
66	الجدول الفردي لشركة EURL X IMPORT	(10-2)
68	نتيجة التحقيق المحاسبي لشركة EURL X IMPORT	(11-2)
69	احصائيات الرقابة الجبائية للسنوات من 2019 الى غاية 2023	(12-2)
70	استظهار مدى فعالية التحقيق المحاسبي مقارنة بأشكال الرقابة الجبائية الاخرى	(13-2)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أشكال الرقابة الجبائية	(1-1)
49	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب برج بوعريريج	(1-2)
70	إحصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة من 2019-2023	(2-2)

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	الإشعار بالتحقيق	01
83	الإشعار الأولي	02
88	رد المكلف على الإشعار الأولي	03
89	الإشعار النهائي	04
93	الجدول الفردي للشركة EURL X IMPORT	05
95	احصائيات الرقابة الجبائية	06

الاختصار	الدلالة بالعربية	الدلالة بالفرنسية
VASEF	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'ensemble
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب غير المباشرة	Code des impôt indirecte
PIB	الناتج الداخلي الخام	Produit Intérieur Brut
م.ش.و.ذ.م.م	مؤسسة الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL)
T.A.P	الضريبة على النشاط المهني	Taxe sur Activité Professionnelle
T.V.A	الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur Valeur Ajoutée
I.B.S	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur Bénéfice Société
IRG/S	الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب واجور	Impôt sur Revenu Global/Salaire
T.A.P.P	الرسم على التمهين	Taxe D'apprentissage
T.F.P.C	الرسم على التكوين المهني	Taxe de Formation Professionnelle Continue
I.R.C.M	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	Impôt sur Revenu des Capitaux Mobiliers
C.A.S.N.O.S	الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الاجراء	Caisse National de Sécurité Sociale de non-Salariés
H. T	خارج الرسم	Hors Taxes
ب.ب.ع	برج بوعريريج	Bordj Bou Arreridj (B.B.A)

مقدمة

تسعى الدول من فرض الضريبة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العامة، وهذا على مجموعة من الأصعدة والمستويات الاقتصادية، السياسية، والاجتماعية.

إن تحقيق الأهداف سالفة الذكر يتطلب تعبئة موارد الخزينة العمومية من الضرائب والرسوم وفق تواريخ محددة وبمبالغ كافية، وفي هذا الصدد تواجه الدول الكثير من التحديات التي من شأنها التأثير السلبي على موارد الخزينة العمومية، إذ يعتبر الغش والتهرب الضريبي أحد المشاكل والمعوقات التي تحد من عمليات التحصيل الضريبي والتي تنعكس بدورها على نقص فعالية السياسة الضريبية في تحقيق الأهداف العامة للدولة.

إن الحفاظ على موارد الخزينة العمومية تطلب استحداث العديد من الإجراءات الوقائية والردعية خصوصا ضمن الأنظمة الضريبية التصريحية، ولعل أجهزة الرقابة الجبائية تعد أهم الأجهزة الفعالة التي تضعها الجزائر في يد المصالح الجبائية في مواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، إذ تنقسم الرقابة الجبائية إلى مجموعة من الأشكال التي يتم استخدامها تبعا لحجم ونوع المكلف بالضريبة، ليأتي التحقيق المحاسبي كأحد أنجع أشكال الرقابة الجبائية في الحد والتقليل من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، إذ يستعمل عادة للتحقق من محاسبة المكلف بطريقة معمقة تسمح بالتأكد من سلامة الأوعية والأسس الضريبية، تواريخ التصريح والتسديد، فضلا عن الحق في تصحيح الأسس الضريبية وفرض غرامات معتبرة في حالة اكتشاف أي حالات للتهرب والغش الضريبي.

على ضوء ما سبق تأتي هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية:

1. إشكالية الدراسة:

في إطار دراسة دور التحقيق المحاسبي في مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

كيف يساهم التحقيق المحاسبي في التقليل والحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي؟

2. الأسئلة الفرعية:

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

❖ هل يعد الغش والتهرب الضريبي أحد أكثر المشاكل والتحديات التي تواجه الإدارة الجبائية الجزائرية؟

❖ هل يعد التحقيق المحاسبي أداة فعالة في التقليل من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي؟

3. فرضيات الدراسة:

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

- ❖ يعد الغش والتهرب الضريبي أحد أكثر المشاكل والتحديات التي تواجه الإدارة الجبائية الجزائرية إذ يؤدي إلى ضياع مبالغ مالية معتبرة من الخزينة العمومية للدولة سنويا، الأمر الذي ينعكس بدوره على نقص فعالية النظام الضريبي الجزائري، ومنه تعطيل تحقيق الأهداف العامة للدولة؛
- ❖ يعد التحقيق المحاسبي أداة فعالة في التقليل من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، إذ يسمح التحقيق المحاسبي بالاطلاع على محاسبة المكلفين بالضريبة ومن ثم محاولة استدراك أي نقص، غش، أو تدليس من شأنه التأثير السلبي على موارد الخزينة العمومية.

4. أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في تعزيز فهم دور التحقيق المحاسبي في كشف التلاعبات المالية والحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال تقديم توصيات عملية لتحسين إجراءات التحقيق المحاسبي، إذ تساهم الدراسة في الوقوف على مدى فعالية عمليات الرقابة الجبائية وذلك من خلال المبالغ المسترجعة سنويا الأمر الذي من شأنه دعم الإدارة الجبائية في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين.

5. أهداف الدراسة:

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

- ❖ الوقوف على أهم المفاهيم المرتبطة بكل من الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، الغش والتهرب الضريبي؛
- ❖ فهم إجراءات ومراحل التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب؛
- ❖ التحقق من مدى تأثير الغش والتهرب الضريبي في ضياع موارد الخزينة العمومية؛
- ❖ تحليل دور التحقيق المحاسبي في كشف الغش والتهرب الضريبي؛
- ❖ الوقوف على دور التحقيق المحاسبي في تعزيز الامتثال الضريبي للمكلفين.

6. منهج الدراسة:

في إطار هذه الدراسة ومن أجل معالجة إشكالية الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي عند تناول مختلف الأدبيات النظرية، كما تم الاعتماد على أسلوب التحليل عند التطرق إلى مختلف الإجراءات والنصوص القانونية، أما بخصوص الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة والتي تمت في مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع.

7. حدود الدراسة:

تم إعداد هذه الدراسة ضمن الحدود الثلاثة التالية:

❖ الحدود الموضوعية:

من خلال هذه الدراسة قمنا بالربط بين التحقيق المحاسبي كنوع من أنواع الرقابة الجبائية كمتغير مستقل من جهة والغش والتهرب الضريبي كمتغير تابع من جهة أخرى.

❖ الحدود الزمنية:

شملت هذه الدراسة بيانات التحقيق المحاسبي للفترة الممتدة من سنة 2019 إلى غاية 2023.

❖ الحدود المكانية:

تم إعداد هذه الدراسة في مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع.

8. أسباب اختيار الموضوع:

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

❖ الرغبة الذاتية للبحث في الموضوع؛

❖ التعمق في دراسة آليات وإجراءات التحقيق المحاسبي؛

❖ المساهمة في توعية المجتمع بأهمية الضرائب في تعبئة موارد الخزينة العمومية؛

❖ التطلع لأهمية التحقيق المحاسبي ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية للحد من التهرب

الضريبي.

9. هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول التحقيق المحاسبي كأداة فاعلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، أما المبحث الثاني فقد تم من خلاله التطرق إلى أهم الدراسات السابقة التي تناولت على الأقل متغيراً واحداً من متغيرات الدراسة، أما في الفصل الثاني فتم التطرق إلى الدراسة التطبيقية والتي تمت بمركز الضرائب لولاية ب.ب.ع، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم مركز الضرائب

لولاية ب.ب.ع، أما المبحث الثاني فكان حول سير عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية ب.ب.ع، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت النتائج المتوصل إليها مع اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات والتوصيات، فضلا عن اقتراح مجموعة من المواضيع التي من شأنها أن تشكل مواضيعا لدراسات مستقبلية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل
تفاقم ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي

تمهيد:

في عصرنا الحديث تشكل ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي تحديات متزايدة أمام الأنظمة الاقتصادية والمالية في مختلف الدول بما في ذلك الجزائر، هذه الظواهر لا تقتصر آثارها على فقدان الإيرادات الضريبية فحسب، بل تمتد لتعيق التنمية الاقتصادية وتخل بالعدالة الاجتماعية ففي هذا السياق، يبرز دور التحقيق المحاسبي كأداة فاعلة لكشف ومواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي بفضل منهجيته المتطورة وأساليبه الدقيقة، يعد ركيزة أساسية في الكشف عن الأنشطة المالية غير المشروعة وتعزيز الامتثال للقوانين الضريبية.

يهدف هذا الفصل إلى استعراض الإطار النظري للتحقيق المحاسبي، مشيراً إلى كيفية تأثيره في تخفيف وطأة الغش والتهرب الضريبي، سيتم تقديم نظرة شاملة حول أهمية هذه الأداة، مع التركيز على الأساليب التي يمكن من خلالها تحسين النظام الجبائي للتصدي لهذه الظواهر بفاعلية أكبر بالإضافة إلى ذلك، سيتم تناول العوامل التي تساهم في فعالية التحقيقات المحاسبية والتحديات التي قد تواجه المحققين في هذا المجال.

على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل الى:

- **المبحث الأول:** التحقيق المحاسبي كأداة فعالة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.

المبحث الأول: التحقيق المحاسبي كأداة فاعلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

يعتبر التحقيق المحاسبي أداة مهمة يتم استخدامها لتحديد وتقييم التصرفات المالية والضريبية، وكشف الخروقات والمخالفات التي قد تؤدي إلى التهرب الضريبي إذ يتمحور التحقيق المحاسبي حول فحص السجلات المحاسبية والتدقيق في البيانات المالية للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح الضريبية بشكل صحيح.

يستعرض هذا المبحث المفاهيم والمبادئ الأساسية للتحقيق المحاسبي، وكيفية تطبيقها في سياق مكافحة الغش والتهرب الضريبي حيث سيتم التركيز على أساليب وإجراءات التحقيق المحاسبي، بالإضافة إلى دوره في تحديد المخاطر الضريبية وتصحيح الخروقات المالية.

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي كأحد أهم أساليب الرقابة الجبائية

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي أي يجب على المكلف بالضريبة تقديم تصريح حول مداخله لإدارة الضرائب، وفي هذا النطاق قد يسعى المكلف بالضريبة لتخفيض الوعاء الضريبي أو التهرب من السداد بشتى الطرق مما يؤثر سلبا على موارد الخزينة العمومية للدولة، وبغرض مكافحة الغش والتهرب الضريبي وضع المشرع الجزائري أجهزة ووسائل تحت مسؤولية وزارة المالية والتي من شأنها أن تساعد على مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، وسميت هذه الأجهزة بالرقابة الجبائية إذ تعتبر عملية ضرورية واجبة القيام من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات التي صرح بها المكلف بالضريبة ومدى مطابقتها للنظام الجبائي الجزائري.

أولاً- ماهية الرقابة الجبائية:

يعتبر التهرب الضريبي فيروس لجميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة، لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد لقاح لهذا الفيروس وذلك بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربتة، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية.

حيث تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحته، وتكتسي أهمية بالغة أكثر، وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه، تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظراً للنقائص المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التهرب من دفع الضريبة.

1. تعريف الرقابة الجبائية:

قدمت العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم الرقابة الجبائية، حيث تعرف على انها "مراقبة وفحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء اكانوا أشخاصا طبيعيين او معنويين وذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها تصريحاتهم الضريبية".¹

كما يمكن تعريفها أيضا على انها "السلطة المخولة للإدارة الضريبية لمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو إتاوة، من أجل تحري الأخطاء والتلاعبات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة".²

تعرف أيضا على أنها: " السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد في البلاد بهدف التقليل ومحاولة الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة".³

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية: بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي للمكلف الحرية في التصريحات، فالرقابة 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 وتشريعات محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني.

ومن هذا نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي، وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة العمومية.

2. دوافع انشاء أجهزة الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير، فأى نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة⁴، ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة

¹ عيد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، مصر، 1994، ص233.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر 2009، ص11.

³ المرجع نفسه، ص11.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

للكشف عن مواطن التهرب والغش الضريبي، وهناك عدة أسباب ضرورية لإيجاد أداة تقوم بمراقبة التصريحات الجبائية أهمها:

- 1.2 خصوصية النظام الضريبي التصريحي: يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي مما يسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه على شكل تصريحات للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة مالم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية¹
- 2.2 التهرب والغش الضريبي: بما أنه للمكلف الحرية التامة في التصريح بوعائه الضريبي فليس من المستحيل أن يقوم بارتكاب الأخطاء أثناء التصريح سواء عمدا أو عن غير قصد وهذا يعتبر تهربا أو تدليسا في نظر الإدارة الجبائية، مما يترتب عنه آثار وخيمة على المجتمع، وعليه فإن محاربتة تستلزم استعمال آلية الرقابة الجبائية كنظام للحد من هذه الظاهرة.²
3. أهداف الرقابة الجبائية:

من خلال ما تم تقديمه من تعاريف للرقابة الجبائية يمكن استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

- 1.3 الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقتة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية³.
- 2.3 الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

¹ قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 18، ص 8.
² مصطفى عوادي، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، تاريخ النشر: 2016/12/15، جامعة الوادي، الجزائر، 2016، ص 31.
³ خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص 39.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها؛

- كما تساهم الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3.3. الهدف المالي والاقتصادي: إذ أن الرقابة الجبائية تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة

من التلاعب والسرقة وذلك يتجلى في حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع حيث أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية¹.

4.3. الهدف الاجتماعي: يتجلى هذا الهدف في منع ومحاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها

مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع، تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين أمام العدالة الضريبية.

4. أشكال الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية نوعين رئيسيين هي كما يلي:

1.4. الرقابة العامة (Contrôle Général): تتم على مستوى مفتشيات ومراكز الضرائب وتكون

في شكل فحص أولي تنجز دون التنقل للمكلف، وهناك نوعين من الرقابة العامة وهما²:

1.1.4. الرقابة الشكلية (Contrôle Formel): تتم في دائرة الاختصاص التابعة لمكان

ممارسة النشاط للمكلف، وتهدف إلى التأكد من هويته ومكانه وكذا عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات التي أدلى بها.

2.1.4. الرقابة على الوثائق (Contrôle Sur Pièces): هي رقابة تقوم على الفحص

الشامل والدقيق للوثائق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها، والتأكد من صحتها من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق التي هي بحوزة إدارة الضرائب، حيث يتجاوز الأمر مجرد الرقابة السطحية للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين إلى فحص شامل وعميق لهذه التصريحات.

¹ عبد الرحمان مغاري، وبلال شخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد2، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2013، ص 31، 32.

² Jean paul, édition 2000,control fiscale droit garantie et procédure,Paris-France,2000,P23.

2.4. الرقابة المعمقة (Contrôle Approfondie): تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة

الجبائية، وهي عبارة عن عملية استمرار للرقابة على الوثائق تهدف إلى استدراك أي تهرب جبائي ونميز بين ثلاث أنواع من الرقابة المعمقة وهي¹:

1.2.4. التحقيق في المحاسبة (Vérification de Comptabilité): تهدف هذه الرقابة

إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة وصدق المحاسبة من خلال مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، كما يقتصر هذا التحقيق على أشخاص مؤهلين يكونون برتبة مفتش ضرائب على الأقل.

2.2.4. التحقيق المصوب (Vérification Ponctuelle): يتم التحقيق المصوب في

المحاسبة عندما تشكك الإدارة الجبائية في صحة مستندات ووثائق المكلفين بالضريبة، بغرض منع تجنب أو تخفيض أعبائهم الجبائية، حيث يتم إجراء هذا التحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما أنه يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بعملية التحقيق المعمق في المحاسبة مستقبلا، والعودة إلى الفترة التي تم فيها التحقيق المصوب مع مراعاة الحقوق المترتبة عن إعادة التقييم.

3.2.4. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASEF): تنص المادة

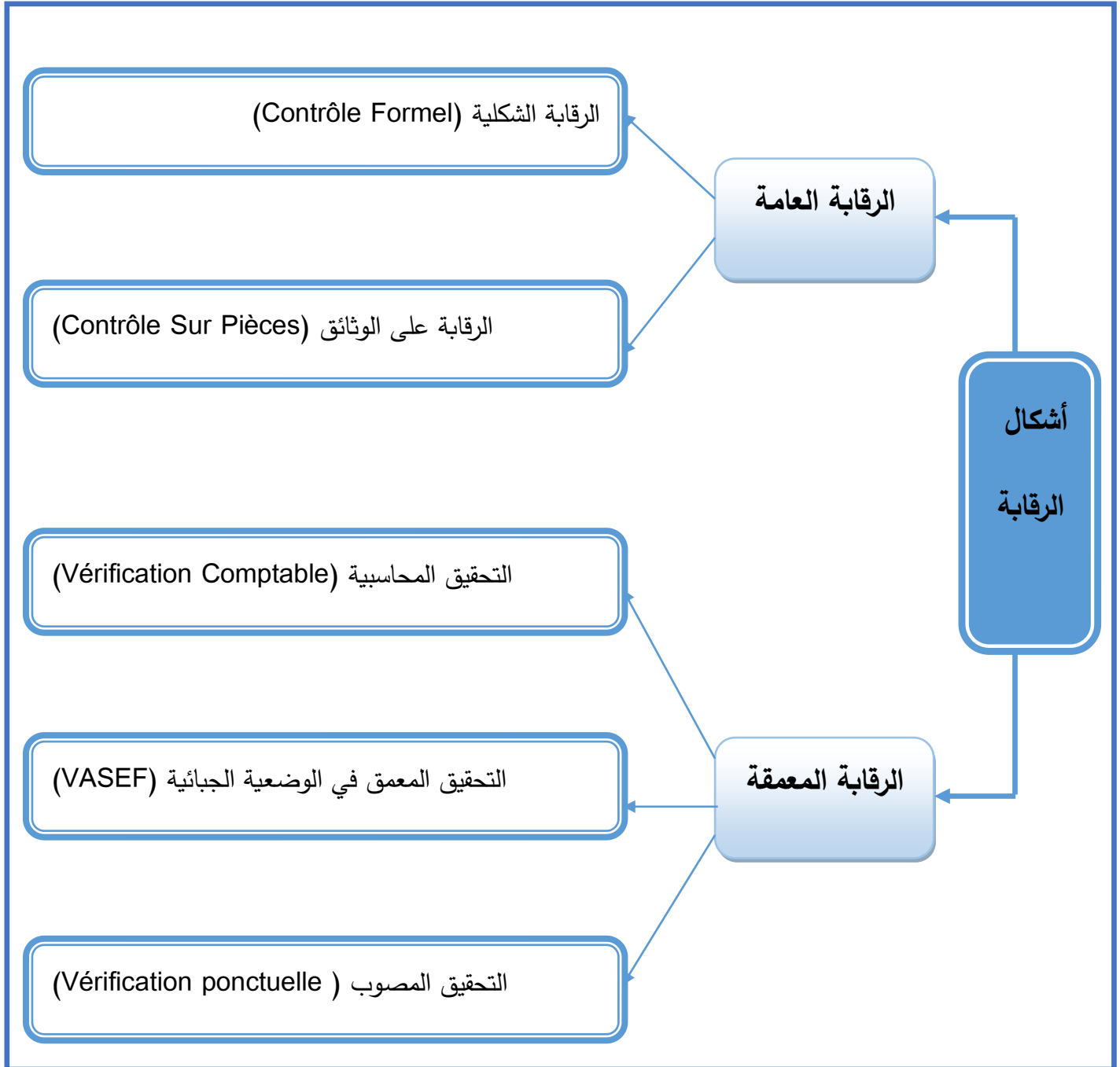
21 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشروعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، إذ يمكن عن طريق هذا النوع من الرقابة معرفة مصدر أموال و مداخل الأشخاص الذين تظهر عليهم ملامح الثراء.²

ويمكن تحديد اشكال الرقابة في الشكل التالي:

¹ عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظمة اجليل، الجزائر، 2004، ص41.

² قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 21، ص15.

الشكل (1-1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على قانون الاجراءات الجبائية.

ثانياً - ماهية التحقيق المحاسبي:

يعد التحقيق المحاسبي أداة أساسية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، حيث يساعد في ضمان النزاهة والشفافية في الأنشطة المالية والضريبية، ويساهم في تحقيق العدالة المالية وتعزيز الثقة في النظام المالي والضريبي.

1. تعريف التحقيق المحاسبي:

تعددت تعاريف التحقيق المحاسبي ولكن اتفقت في جوهرها على أنها الأداة التي تضبط محاسبة المكلف من خلال جملة من العمليات التي تهدف إلى مقارنة تصريحاته بعناصر الاستغلال وعلى سبيل المثال لا الحصر، سنقوم بعرض أهم التعاريف التي تناولته:

يعرف التحقيق المحاسبي انطلاقاً من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"¹

كما يعرف التحقيق المحاسبي من منظور آخر على أنه: "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتة، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"²

أما Daniel Richer فينظر للتحقيق المحاسبي بأنه "عملية التحقيق هي عملية مراجعة وفحص للسجلات والمعلومات المالية لمؤسسة معينة أو لشخص محدد، بهدف التحقق من دقة وصحة التصريحات والتقارير المالية التي قدمتها المؤسسة، ويتم ذلك من خلال فحص الوثائق المالية والمحاسبية، ومقارنة النتائج المالية مع المعايير المحاسبية والضريبية المعتمدة".³

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التحقيق المحاسبي على أنه: "المكلفون بالضرائب يُخضعون للتحقيق المحاسبي من قبل موظفي الإدارة الجبائية، بهدف التأكد من تطابق ما تم تصريحه مع المعلومات المسجلة محاسبياً، وذلك لضبط سلوك المكلفين وضمان امتثالهم للتشريعات الجبائية والقوانين المالية".

¹ قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 20، ص 10.

² ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة الحالية للجزائر، مداخلة بالملتقى العلمي الدولي الأزممة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009، ص 8.

³ Daniel RICHER, Les procédures fiscales, Presses Universitaires de France, France, 1990, P 25.

2. أهداف التحقيق المحاسبي:

- يمكن بلورة أهداف التحقيق المحاسبي في مجموعة من النقاط متمثلة في:
- إبراز الأخطاء الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف؛¹
 - صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة؛²
 - التأكد من صحة وعاء الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة؛
 - صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛
 - ضبط سلوك المكلفين تجاه الإدارة الجبائية.

3. مسار التحقيق المحاسبي:

عملية التحقيق المحاسبي تتم وفقاً للقواعد القانونية التي تحدد الإجراءات التي يجب اتباعها من قبل الإدارة الجبائية، وتوضح هذه القواعد حقوق وواجبات المكلفين بالضرائب بما في ذلك الإجراءات التي يجب أن يتخذها المكلفون وحقوقهم خلال فترة التحقيق وتفاعلهم مع السلطات الجبائية.

1.3. الأعدان المكلفون والمدة الخاضعة للتحقيق المحاسبي: استناداً إلى المادة 20 الفقرة 2 من

قانون الإجراءات الجبائية فإن كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.³

كما نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في الحالة العامة يمكن أن تكون محل الرقابة تصريحات السنوات الأربع الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية، المداخيل والأرباح.

2.3. سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف: بعد أن يتسلم رئيس

فرقة التحقيق الجبائية "المدير الفرعي للرقابة الجبائية" القائمة الإسمية للمكلفين الذين سيخضعون للتحقيق، يتم توزيع الملفات على الأعدان المحققين، ويجب على الأعدان المحققين وقبل التدخل المباشر بعين المكان إجراء بعض الإجراءات الأولية وهذا ليتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وضمن الإطار القانوني المنصوص عليه من جهة، وأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني من جهة أخرى.

¹ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 8 .

² العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدينة، 2008، ص 174.

³ قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 20، ص 11.

يمثل سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة¹:

- إذا كان الشخص طبيعي: فإنه يتضمن الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، الوضعية العائلية، مقر السكن، التصريحات.

- أما إذا كان الشخص معنوي: فإنه يحتوي على طبيعة نشاط الشركة، رأسمالها الاجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي ووحداتها، اسم المسير وحصته في رأس المال.

3.3. الإشعار بالتحقيق: طبقاً لنص المادة 20-4 المعدلة بموجب قانون المالية 2024 في مادته

الـ 44 فإنه لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة قدرها عشرون (20) يوم لتحضير جميع وثائقه المحاسبية، مستندات الإيرادات والمصاريف... الخ، والتي من خلال فحصها يتم التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.²

4.3. الاتصال الأولي مع المكلف بالضريبة: استناداً للمواد 20-1 و 20-3 وبعد إرسال أو تسليم

الإشعار بالتحقيق للمكلف محل التحقيق المحاسبي، تأتي مرحلة التنقل الميداني إلى مكان تواجد نشاطه لمعاينته وتقييم لوازم الاستغلال، بحيث يكون تاريخ التنقل أو الاجتماع بالمكلف محدد ومذكور مسبقاً في الإشعار بالتحقيق.

بعد المعاينة وملئ بطاقة معلومات تخص جميع لوازم الاستغلال، يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين وتوفير مكتب ملائم لقيامهم بعملية التحقيق لأنه يجب أن تتم عملية التحقيق بعين المكان؛ أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، وكاستثناء قد أتاح المشرع للمكلف الاختيار بين رقابته في مكان تواجد نشاطه أو يقوم بإيداع طلب لدى المصالح الضريبية من أجل القيام بالتحقيق على مستوى الإدارة الضريبية وذلك بجلب الوثائق المطلوبة لهذه الأخيرة.³

¹ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 65.

² قانون الإجراءات الجبائية، نسخة 2024، المادة 20، ص 11.

³ نفس المرجع، ص 11.

5.3. الانطلاق في عملية التحقيق المحاسبي: إن الانطلاق في عملية التحقيق المحاسبي تمثل

نقطة البداية للأعوان الجبائين وتمر بعدة مراحل تكون كالتالي:

1.5.3. ملء استمارات التحقيق: يقوم العون المحقق بملء جدولين أساسيين يساعدان في فهم

الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، ويسلطان الضوء على أهمية رأس المال وتطوراتها،

بالإضافة إلى استعراض جميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة:

- كشف المحاسبة **Relevé de comptabilité série K.37**: والذي يحتوي على

ملخص حسابات النتائج لأربع سنوات الماضية والتي سوف تكون محل التحقيق، هذه

الوثيقة تسمح بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

- الحالة المقارنة للميزانيات **Etat comptabilité des bilans série E n° 31**:

هذه الوثيقة تتضمن ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) للسنوات الأربعة قيد التحقيق،

وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق

بالإهلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة.¹

2.5.3. القيام بالبحوث الخارجية: للإمام بكافة جوانب الوضعية الحقيقية للمكلف أو

المؤسسة محل التحقيق، يقوم المحقق بإجراء بحوث خارجية على مستوى الممولين، الزبائن،

البنوك، والإدارات العمومية إذ يستفيد المحقق من هذه المعلومات في مرحلة التحضير لجمع قدر

أكبر من المعلومات التي تسهل عملية التحقيق، بما في ذلك حق الاطلاع على المعلومات

المتعلقة بالمؤسسات العامة والخاصة.²

3.5.3. سير التحقيق: بعد انتهاء الفترة المحددة للتحضير وعند وصول موعد التحقيق الأول،

يتوجه المحققون مباشرة إلى مقر المؤسسة المطلوب تحقيقها، يُسمح قانونيًا للمحققين بالبداية في

أعمالهم داخل المؤسسة، حيث لا يمكنهم أخذ الدفاتر والوثائق المحاسبية إلى مكاتبهم ما لم

يطلب ذلك صراحة من قبل المكلف وبموافقة المدير الولائي للضرائب، وذلك لأسباب تقنية أو

غيرها تعيق قيامهم بالتحقيق داخل المؤسسة، في هذه الحالة يقوم المحققون بتوقيع تعهد يؤكد

استلامهم للوثائق المحاسبية والدفاتر لإجراء فحص شامل، ويتم ذلك عبر مراحل محددة وتكون

عبر مرحلتين هما:

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction de recherches et vérification, Edition Alger print, 2001, P31.

² نوي نجاة، مرجع سابق، ص 68.

1.3.5.3 فحص المحاسبة من حيث الشكل: يتضمن فحص المحاسبة من حيث الشكل المعاينة

المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية المتاحة لدى المحققين، والتي تخص السنوات التي يتم التحقيق فيها، يهدف هذا الفحص إلى التحقق من وجود الدفاتر والوثائق المحاسبية المطلوبة قانوناً وصحتها، بما أن المحاسبة تمثل التقرير الدقيق للوضع المالي للمؤسسة فإنه يُعتبر مقبولاً شكلياً فقط عندما تتوافر فيه الشروط التالية:¹

- **انتظام المحاسبة:** تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونياً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 11 وهي دفتر اليومية، دفتر الجرد، الوثائق الثبوتية اللازمة مع احترامها لمبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF)، أما انتظام المحاسبة فيتمثل في:

- ✓ يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة؛
- ✓ كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية؛
- ✓ يجب مسك الدفاتر بعناية وبدون تحريف أو شطب أو ترك بياض...؛
- ✓ يجب أن تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "الدينار الجزائري" مع احترام مبدأ القيد المزدوج.

- **المصادقية المحاسبية:** يقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى المحقق أن يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام، دفتر اليومية، بالمقارنة مع ميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات... إلخ.

- **الاقناع المحاسبي:** تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية

¹ Bulletin des services fiscaux n° 19, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger print, 2000, P 44,45.

عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا يعتبر شرطاً لصحة المحاسبة بحيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور... الخ.¹

2.3.5.3. فحص المحاسبة من حيث المضمون: هو واحد من المراحل الأساسية في عملية

التحقيق المحاسبي، وهو يتضمن تحليل دقيق للبيانات المالية والسجلات المحاسبية للتأكد من صحتها ومطابقتها للمعايير المحاسبية المتبعة، هذه العملية تساعد في كشف أي تلاعبات أو أخطاء قد تكون موجودة وتؤثر على النزاهة المالية للمؤسسة، هناك تفصيلاً للخطوات الأساسية التي تشكل مرحلة فحص المحاسبة من حيث المضمون:

- **جمع الوثائق والمعلومات:** يبدأ المحققون بجمع جميع السجلات المحاسبية والبيانات المالية ذات الصلة، بما في ذلك دفاتر الأستاذ العام، الكشوف البنكية، الفواتير، والمستندات الداعمة الأخرى؛
- **تحليل السجلات:** يُجرى تحليل دقيق للسجلات للتأكد من أنها تعكس بدقة العمليات المالية التي جرت إذ يشمل هذا التحليل التأكد من مطابقة الإدخالات المحاسبية للمستندات المساندة والتحقق من صحة الأرقام والحسابات المستخدمة؛
- **استخدام تقنيات التحليل المالي:** يستخدم المحققون تقنيات مثل تحليل النسب المالية، تحليل التدفقات النقدية، وغيرها من التحليلات لاستكشاف أي تباينات أو أنماط غير طبيعية قد تشير إلى مشكلات محتملة؛
- **التدقيق الداخلي والخارجي:** يتم التحقق من السجلات بالتعاون مع المدققين الداخليين والخارجيين للمؤسسة للحصول على رؤية أوسع وأكثر دقة حول العمليات المالية.

فحص المحاسبة من حيث المضمون هو أساسي للتأكد من أن جميع السجلات المالية والمحاسبية تعبر بدقة عن الوضع المالي للمؤسسة وأنها تمتثل للمعايير المحاسبية المطلوبة وهذا الفحص يعزز الثقة في المعلومات المالية ويساعد في الحماية ضد الغش والتهرب الضريبي.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 45.

4. نتائج التحقيق:

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة، يقوم المحقق بتحليل النتائج وإقرار مدى صحة التصريحات المالية، مع إدراج التعديلات القانونية الحديثة، يمكن قبول أو رفض المحاسبة، ويتم إجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء.

في كلتا الحالتين، يجب على المحقق إرسال نسخة من النتائج إلى المكلف بالضريبة، حيث يوضح التجاوزات المكتشفة ويشرح الإجراءات المتخذة لتصحيحها، بما في ذلك الطرق المستخدمة في إعادة حساب الضرائب وتسويتها وفقاً للقوانين الضريبية السارية.

1.4. قبول المحاسبة:

إن قبول المحاسبة من قبل العون المحقق يمكن أن يصنف إلى:

1.1.4. قبول صريح: أي أنه مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة،

وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

2.1.4. قبول نسبي: عندما يظهر الشك أو يُسجّل وجود تجاوزات من قبل المكلف، يقوم

المحقق بتطبيق إجراءات التقويم الثنائي "Procédure contradictoire" يهدف هذا الإجراء إلى فتح قناة اتصال بين المكلف والمحقق لمناقشة التجاوزات المكتشفة.

بعد ذلك، يُعيد المحقق تقييم الوضع ويُطلع المكلف على النتائج من خلال إرسال إشعار بالتقويم الأولي بحيث يُمنح المكلف فترة تصل إلى 40 يوماً للرد على التقويم وتقديم أي توضيحات أو ملاحظات إضافية، تُسهم هذه الخطوات في ضمان الشفافية والعدالة خلال عمليات التحقيق الضريبي، وتمنح المكلف الفرصة لتقديم الشرح حول التجاوزات المكتشفة قبل إصدار الإشعار النهائي بالتسوية.¹

2.4. رفض المحاسبة: لا يمكن رفض المحاسبة بعد التحقيق فيها إلا إذا أثبتت الإدارة عدم

مقنعتها، وذلك عندما:

¹ Mokhtar Belaiboud, Guide pratique l'audit financier et comptable, la maison des livres, 2^{ème} Edition, Alger, 1986, P 92.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي والتشريعات الأخرى المعمول بها¹.
- تحتوي المحاسبة على أخطاء، أو إغفالات، أو معلومات غير صحيحة ومكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

3.4. إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة: بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد²:

1.3.4. إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي: تعتبر واحدة من أكثر الطرق

شيوعاً واستخداماً من قبل المحققين، نظراً لبساطتها وسهولة تطبيقها، فيتم تطبيق هذه الطريقة في معظم الأنشطة التجارية باستثناء المهن الحرة وقطاعات مثل البناء والأشغال العامة وغيرها.

2.3.4. إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات: حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة

فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التحقيق، يمكن استعمال الحساب المالي " Un compte financier" والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، وذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم من بداية الدورة وحتى نهايتها.

3.3.4. إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة: في مؤسسات الأشغال العمومية تعد

الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط من التحقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

5. نهاية التحقيق:

يتمثل نهاية التحقيق في ختام عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي، وذلك من خلال الإبلاغ الأولي والنهائي، كخطوة أخيرة يُعد المحقق التقرير النهائي الذي يوثق جميع المعلومات المتعلقة بعملية التحقيق التي قام بها.

¹ القانون التجاري، طبعة 2005-2006، المادة 09 و10 و11، ص4.

² Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction de recherches et vérification, Edition Alger print, 2001, P 122-123.

1.5. إشعار المكلف بنتائج التحقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج

التحقيق الجبائي حتى وإن لم يكن هناك تقييم، ويتم الإبلاغ على مرحلتين: ¹

1.1.5. الإشعار الأولي: ينبغي أن يكون الإشعار الأولي للتحقيق مفصلاً ومنظماً بشكل جيد،

بحيث يمكن للمكلف فهمه بوضوح وتسجيل الملاحظات إذا لزم الأمر، يُرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصياً، مع تقديم وصل استلام للتأكيد، بالإضافة إلى ذكر الطرق التي تم استخدامها في التقييم وأدت إلى تعديل أسس الضريبة، يتعين على المحقق توضيح جميع التعديلات والتقييمات التي تم إجراؤها من خلال هذا الإشعار الأولي وقد حددت التشريعات الجبائية فترة محددة تبلغ أربعين يوماً (40) لاستلام رد المكلف على الإشعار الأولي إذ تلتزم الإدارة الجبائية بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير التي يقدمها المكلف.

2.1.5. الإشعار النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتان يمكن أن تحدث:

- الحالة الأولى: إذا لم يرد المكلف على الإشعار أو رد بعد انتهاء المدة القانونية (40 يوماً)، فإن الأسس المعدلة ستظل كما هي ولا يتحمل المحققون مسؤولية إبلاغ المكلف، لأن عدم الرد يُعتبر قبولاً ضمناً من المكلف؛
- الحالة الثانية: إذا رد المكلف على الإشعار في المدة القانونية وسجل ملاحظاته أو اعتراضاته على الأسس المعدلة، يقوم المحققون بدراسة هذه الملاحظات والاعتراضات، بعد ذلك يتخذون قراراً بقبولها أو رفضها ففي حالة القبول، يُبلغ المكلف بالقرار عبر الإبلاغ النهائي، الذي يجب أن يكون مفصلاً بشكل جيد، في حال قبول المكلف للتعديلات والأسس الجديدة للضريبة، يعتبر ذلك موافقة صريحة وتصبح الأسس أساساً لفرض الضريبة نهائياً، ولا يمكن للإدارة التراجع عنها أو الاعتراض عليها من قبل المكلف بالضريبة.

2.5. كتابة التقرير النهائي: تقرير التحقيق يعد الملف الذي ينهي من خلاله المحقق مهمته، حيث

يجب أن يشمل هذا التقرير جميع المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تضمن احترام الإجراءات وتقييم نتائج التحقيق. يتضمن التقرير مجموعة من الوثائق التي يجب تضمينها إلزامياً كملحقات:

- حالة مقارنة الميزانيات؛

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في ظل النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 104.

- كشف المحاسبة؛
 - نسخة من الإشعار بالتقويم؛
 - نسخة من ردود المكلف؛
 - الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق، والعقوبات المثبتة.
- يجب أن يتضمن تقرير التحقيق هذه الوثائق بدقة ووفقاً للإجراءات المعمول بها، يتم توجيه نسخة من تقرير التحقيق إلى المديرية الجهوية للضرائب، وكذلك إلى مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة للمتابعة واتخاذ الإجراءات اللازمة بناءً على النتائج التي تم الوصول إليها في التحقيق.

المطلب الثاني: الغش والتهرب الضريبي

أي بلد، بغض النظر عن مستوى تطوره الاقتصادي، يتعرض لخسائر في الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب الضريبي، هذه الظاهرة تعتبر مصدر قلق للدول، حيث يعتمد النظام الضريبي على تمويل النشاط الاقتصادي وتلبية احتياجات الإنفاق العام.

التهرب الضريبي ليس ظاهرة حديثة، بل ترتبط بفكرة الضريبة نفسها، وانتشرت على نطاق عالمي مما يؤثر على كافة الدول بغض النظر عن جغرافيتها، بما في ذلك البلدان النامية.

أولاً- ماهية الغش والتهرب الضريبي:

الغش والتهرب الضريبي يشيران إلى استخدام الطرق والوسائل غير المشروعة لتجنب دفع الضرائب أو للحد منها، سواء عبر تقديم معلومات مضللة أو غير دقيقة للسلطات الضريبية.

1. تعريف التهرب الضريبي:

تعددت التعاريف التي قدمها المختصون لمفهوم التهرب الضريبي، فقد تم تعريفه على أنه "ذلك السلوك الذي يسعى فيه المكلف القانوني إلى تجنب دفع الضرائب المستحقة عليه، سواء جزئياً أو كلياً، دون تحويل مسؤوليته إلى طرف آخر، يتبع المكلف القانوني عدة طرق وأساليب، قد تكون قانونية أو غير قانونية، لتحقيق غايته في التهرب الضريبي".¹

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص6.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

أما J.C. Martines فقد عرف التهرب الضريبي بأنه "فن تفتادي الالتزام بالقوانين الضريبية والاستفادة من الثغرات الموجودة فيها، بهدف تجنب دفع الضرائب المستحقة والوقوع تحت نطاق التشريعات الجبائية".¹

فمن منظور علم المالية العامة نجد مفهوم التهرب الضريبي هو "تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها"²

أي أنّ المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب دون المساس بالقانون، وهذا من خلال ثغرات القانون الجبائي.

التهرب الضريبي يكون دون مخالفة صريحة للقانون، على العكس من الغش، ولا يعاقب المكلف على نحو مباشر مثل الغش، إلا أنهما متشابهان في الآثار؛ حيث يؤدي كلاهما إلى تقليل الضرائب.

2. تعريف الغش الضريبي:

تتعدد تعريفات الغش الضريبي وفقاً للوجهات المتعددة والتخصصات المختلفة، مما يجعل من الصعب تقديم تعريف شامل ودقيق لهذه الظاهرة، فقد عرفه أندري باريلاري "Andrée Bari Lari" بأن الغش الضريبي يُصاغ عادة على أنه "تخفيض أو إمساك بدفع الضرائب المستحقة بطرق غير قانونية، ويتنوع في أشكاله كالأخطاء الإدارية في التصريحات أو تضخيم النفقات لتقليل الضرائب المستحقة".

وعرف أيضاً على أنه يشير إلى تجنب المكلف دفع الضرائب المستحقة، سواء كان ذلك جزئياً أو كلياً، عبر استخدام الغش والتزوير في السجلات والمخالفة للقوانين والأنظمة الضريبية المعمول بها، تتنوع أشكال الغش الضريبي بناءً على الأساليب التي يتبعها المكلفون لتجنب دفع الضرائب المستحقة، مثل إخفاء الدخل عن السلطات الضريبية، أو تقديم معلومات مزورة ومضللة في التصريحات الضريبية، أو زيادة تكاليف الدخل القابلة للتزوير الضريبي، أو الاستفادة من الفجوات القانونية لتخفيض الضرائب.³

ومن جهة أخرى فقد عرفه "André Margairaz" أندري ماركيراز على أنه "التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل"⁴

¹ Jean clande martinez, Presses Universitaires de France, la Froude fiscale. Paris-France, 1984, P 13.

² خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، سوريا، 2000، ص160.

³ مجدي محفوظ، علم المالية والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، الطبعة الرابعة، لبنان، 2004، ص379.

⁴ Ifri Soraya, fraude fiscale quels impacts sur l'économie nationale cas de l'Algérie, Mémoire pour l'obtention du diplôme de magister, faculté des sciences économiques, Université Abd Errahmane mira de Bejaia, 2011, P22.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

كما عرفه أيضا المشرع الجزائري من خلال قوانين الضرائب على النحو التالي:

فاستنادا الى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد أن المشرع عبر عن الغش الجبائي من خلال استعمال الطرق التدليسية من أجل التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة وهذا ما نستشفه من خلال الفقرة الأولى من نص المادة السالفة الذكر التي تنص على أنه ".... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية، كلياً أو جزئياً...".¹

وبالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة نلاحظ أن المشرع عاقب كل مكلف بالضريبة يستخدم طرق احتيالية من أجل التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدد الأفعال التي يعتبرها طرق احتيالية وهذا ما نستشفه من خلال نص المادتين 532 و 533 من قانون الضرائب غير المباشرة فمن خلال الفرع السابع من قانون الضرائب غير المباشرة الموسوم بعنوان: قمع الغش تحت البند الأول: طرق الاحتيال ووسائل الغش من خلال نص المادتين السالفتي الذكر والتي تتصان على ما يلي فالمادة 532 من ق. ض. غ. م نجد أنها تنص على أنه "يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها...."²

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للغش الضريبي على أنه: «التخفيض والامتناع عن التصريح وعدم تسديد المستحقات الجبائية، وذلك عبر التلاعب في السجلات المحاسبية وخرق التشريعات الجبائية المعمول بها، أو تقديم تصريحات مزيفة مدعومة بمستندات مزورة بخصوص الدخل الخاضع للضريبة» .

3. أنواع الغش الضريبي:

الغش الضريبي يُعرف ببساطة على أنه خرق للقوانين الجبائية بهدف التجنب من دفع الضرائب المستحقة، وعلى هذا نذكر أنواع الغش الضريبي كما يلي:

1.3. الغش البسيط: الغش البسيط يُعرف بأنه "كل تصرف أو حذف يُقام بنية سيئة للتخلص من

الضرائب"، ويُعتبره المشرع محاولة متعمدة لخداع الإدارة الجبائية باستخدام عناصر التدليس مثل:

- التقصير في التصريح؛

- التأخير في تقديمه؛

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نسخة 2024، المادة 303 الفقرة 01، ص113.

² قانون الضرائب غير المباشرة، نسخة 2024، المواد رقم 532 و533، ص80 و81.

- عدم تقديمه على الإطلاق.¹

2.3. الغش المركب: يشمل استخدام المكلف لأساليب متعددة للتلاعب بأساس الضرائب بنية

متعمدة، حيث يتضمن هذا النوع من الغش:

- إخفاء مادي يتم عبر استخدام فواتير مزيفة أو تقديم معلومات غير صحيحة تتعلق بالعمليات المالية؛

- إخفاء قانوني يتم من خلال خلق وضع قانوني غير صحيح يختلف عن الوضعية القانونية الحقيقية بهدف تجنب دفع الضرائب.²

4. أسباب التهرب الضريبي:

من بين الأسباب والعوامل التي تدفع جل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية، يمكن ذكر:

1.4. الأسباب النفسية والأخلاقية والدينية: العوامل النفسية تلعب دوراً حيوياً في عملية التهرب

الضريبي، إذ كلما زاد الوعي الضريبي والأخلاقي، قلت حالات التهرب الضريبي.³، والعكس صحيح. فالمعتقدات النفسية كانت حافزاً للتهرب من الضريبة ومنها:

- الاعتقاد السائد بأن الضريبة تُستخدم كأداة للاستغلال والتفريغ الاقتصادي للشعوب، مما يجعل التهرب الضريبي يُنظر إليه كوسيلة للمقاومة ويزيد من مفهوم الكراهية للضرائب، وبالتالي يصبح جزءاً من الثقافة الشائعة؛

- سوء الفهم لمفهوم الاقتطاع الضريبي، حيث يُعتبر بعض الأشخاص أنها مجرد فاقد مالي دون أي قيمة مضافة، مما يدفع الناس للاعتقاد بأنه يجب تجنبه في كل فرصة؛

- الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضرائب، حيث لا تستند إلى أسس دينية مقارنة بالزكاة في الإسلام، مما يزيد من معارضة الناس لها؛

¹ Hajar Karam_ Abdelmoumen Berjaoui, La fraude fiscale par sous déclaration du revenu : une décision en présence de risque, Revue de littérature et états des lieux, Journal of Social Sciences and Organisation Management, Laboratoire de L'Économie et Management des Organisations, Faculté d'Economie et de Gestion, Université Ibn Tofial, Kenitra, Maroc, 2022, P07.

² طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 53-54.

³ محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية - دراسة تحليلية مقارنة - مكتبة الإشعاع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 179.

- الاعتقاد بأن التهرب من الضريبة ليس فعلاً غير أخلاقي، حيث يروج البعض لفكرة أن التهرب لا يؤدي إلى خسائر لأي شخص، مستندين إلى مفهوم سرقة الدولة التي لا تُعتبر سرقة مادام الضحية هي الدولة، وهو مفهوم مشتق من قول شارل لامب: "المتهرب من الضريبة هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تُعتبر شيئاً مجرداً"¹
- الوعي بوجود الدولة والشعور بالمسؤولية المدنية يعتبران من القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم وطني، ويجب أن تؤخذ هذه العوامل بعين الاعتبار عند وضع السياسات المالية والضريبية.

2.4. الأسباب السياسية: عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سبباً

لزيادة التهرب الضريبي، حيث يخلق هذا الوضع إحساساً لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على أداء وظائفها بفعالية، وبالتالي عدم قدرتها على فرض التزاماتهم الضريبية، تظهر الدراسات أن معدلات التهرب الضريبي تزداد عندما ينتشر السخط العام في المجتمع بسبب الضرائب، وعندما يشعر الأفراد بأن الحصيلة الضريبية لا تُستثمر بشكل فعال في المنافع العامة إذ يزداد التهرب عندما يعتقد الناس بأن الضرائب تذهب لصالح قلة محدودة من الأفراد وتُنفق على أمور غير ضرورية أو غير عادلة.²

3.4. الأسباب الاقتصادية: الوضع الاقتصادي للفرد يلعب دوراً حاسماً في قراره بالتهرب الضريبي،

إذ كلما كانت حالته المالية جيدة، كلما كان أقل احتمالاً للتهرب من دفع الضرائب، والعكس صحيح. في الدول المتقدمة حيث تكون العائدات الشخصية مرتفعة فيكون ميل الأفراد للتهرب الضريبي أقل نسبياً ومع ذلك في البلدان النامية حيث تكون الدخول منخفضة والتوزيع العادل للثروة أقل، يكون التهرب الضريبي أكثر شيوعاً، وتزيد التقلبات الاقتصادية مثل فترات الازدهار والركود، من ميل الأفراد والشركات للتهرب الضريبي، خلال فترات الرخاء، يمكن للأفراد تحميل تكاليف الضرائب بسهولة على زبائنهم، مما يقلل من حالات التهرب، أما في حالات الركود فإن تقلص المداخيل وتقلص القدرة الشرائية يجعل من الصعب على الأفراد تحمل تكاليف الضرائب، مما يزيد من إغراء التهرب الضريبي.

¹ Bruno Taddei, la fraude fiscale, Litec Droit, Paris-France, 1974, P15.

² عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001، ص 809.

4.4. الأسباب التشريعية: يعاني المكلفون من صعوبة التعامل مع التعقيدات التي يتضمنها النظام

الضريبي، بالإضافة إلى الاستقرار المتقلب والتغيرات المستمرة التي تجعل النظام غامضاً، مما يؤدي إلى تعب المكلفين، يمكن تلخيص الأسباب التشريعية الرئيسية للتهرب الضريبي على النحو التالي:

1.4.4. تعقيد النظام الجبائي: نتيجة لتعدد التشريعات والإجراءات المعقدة، يصعب فهم النظام

الضريبي والتعامل معه بسبب وجود إعفاءات وتخفيضات وزيادات في المعدلات الضريبية فهذا التعقيد يجعل النظام صعب المنال والتفاعل معه.

2.4.4. نظام جبائي غير مرن: يجب أن يكون النظام الضريبي مرتبطاً بالتطورات

الاقتصادية، لكن غالباً ما يكون النظام غير مرن مما يصعب على المكلفين مواكبة التغييرات.

3.4.4. عدم استقرار التشريعات: التغييرات المستمرة في التشريعات الضريبية تجعل من

الصعب على المكلفين فهم النظام والتعامل معه، مما يؤدي إلى زيادة الحساسية تجاه الضرائب والميل إلى التهرب الضريبي.

4.4.4. ارتفاع نسبة الضريبة: يزيد ارتفاع الضرائب وزيادة عبئها من الضغط الجبائي، مما

يجعل المكلفين يحاولون التهرب من دفع الضرائب لتقليل الأعباء المالية عليهم، مما يؤدي إلى ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي.

تظهر الأسباب التشريعية أن ارتفاع الضغط الجبائي يزيد من حالات التهرب الضريبي، حيث يحاول المكلفون تخفيض أعباء الضرائب لديهم وتجنب دفع المزيد من الضرائب.¹

ويمكن قياس الضغط الجبائي كما يلي:

ومنه يتم قياس الضغط الضريبي عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{الضغط الجبائي العام} = \frac{\text{مجموع الضرائب (مباشرة وغير مباشرة)}}{100 \times \text{الناتج الداخلي الخام (le PIB)}}$$

$$\text{الضغط الجبائي الخاص (بالنسبة لكل فرد)} = \frac{\text{مجموع الضرائب}}{100 \times \text{مجموع المداخيل}}$$

¹ Gilbert Tixier et Jean Marie Robert, Droit Pénal Fiscal, Dalloz, Paris, 1980, P 03.

5.4. الأسباب الإدارية: لتحقيق أهداف السياسة الضريبية ينبغي مراعاة قدرة التنفيذ، فقد لا يكون من

المجدي فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب إذا كانت الإمكانيات التنفيذية غير كافية، يعتبر ضعف الإدارة الضريبية من أبرز الأسباب التي تدفع بالأفراد إلى التهرب الضريبي، هناك عدة نقائص في الإدارة الضريبية تؤثر على كفاءتها، وتشمل:

- ضعف الإمكانيات المادية والمالية، مثل قلة الاستثمار في وسائل النقل والرواتب والحوافز، مما يؤدي إلى عدم ارتياح الموظفين وقد يؤثر على أدائهم؛
- قلة الكوادر البشرية في الجوانب الكمية والنوعية، حيث يعاني العاملون في الرقابة الضريبية من نقص في العدد مقارنةً بزيادة عدد المكلفين والملفات المطلوب مراجعتها، بالإضافة إلى نقص التأهيل والكفاءة بسبب نقص المدارس التي تقدم التدريب المتخصص؛
- تعقيد وكثرة الإجراءات الروتينية، التي قد تزيد من مشاعر العداة نحو الضريبة وتشجع على الانحراف وعدم الالتزام.

بالنظر إلى هذه النقائص، يصبح من الضروري تحسين الإدارة الضريبية وتوفير الموارد اللازمة لها لضمان فعالية تطبيق السياسات الضريبية وتحقيق أهدافها بنجاح.¹

5. طرق التهرب الضريبي:

تسعى الأطراف المكلفة دائماً إلى تحسين أساليب تجنب الضرائب واستغلال الفجوات القانونية لتجنب دفع المبالغ الضريبية المستحقة، تنتوع هذه الأساليب والطرق وفقاً لطبيعة الأنشطة التجارية والمالية، وتشمل على سبيل المثال نقل الأرباح، استخدام هياكل الشركات الوهمية، التلاعب في التقارير المالية، استغلال الثغرات القانونية، استخدام الأدوات المالية المعقدة، وتجنب تقديم الإقرارات الضريبية أو تقديمها بشكل غير دقيق، تلك الممارسات تستدعي تعزيز الرقابة الضريبية وتطوير النظم القانونية للحد من هذا التهرب الضريبي وضمان الالتزام الضريبي العادل ومن بينها:

1.5. التهرب عن طريق التحايل المحاسبي: يشمل تقديم إقرار ضريبي يستند إلى سجلات مالية

مزيفة أو مخالفة للواقع، مثل تزوير فواتير الشراء أو البيع، وتوزيع الأرباح على أشخاص وهميين،

¹ أحمد لدرم، التهرب الضريبي وأليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، العدد 8، جامعة لونيبي علي، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017، ص81،

بهدف خفض الإيرادات وزيادة النفقات، كما يمكن للمكلفين أيضًا إتلاف السجلات والمستندات الضريبية قبل انتهاء مهلة الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

2.5. التهرب عن طريق العمليات المادية: يحدث عندما يقوم المكلف بتغيير واقعة مادية بطرق

غير قانونية، سواء عبر إخفاء جزئي أو كلي للمادة المخضعة للاقتطاع الضريبي:

- يكون الإخفاء كليًا عندما لا يُبلّغ عن مزاوله النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي بتاتًا؛
- أما الإخفاء الجزئي فيحدث عندما يتم الاعتراف بممارسة نشاط ما، ولكن يُخفى جزء من المادة المخضعة للضريبة، مثل إخفاء جزء من المخزون أو الممتلكات¹.

3.5. التهرب عن طريق عمليات قانونية: ويكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية

القانونية الحقيقية، بتكليف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعًا للاقتطاع مثل تسجيل عملية بيع على أساس أنها هبة. كما يمكن التهرب على إثر عمليات وهمية كلجوء مؤسسة ما لشراء بضاعة بدون فاتورة بسعر أقل مما هو متداول في السوق، ثم تقوم هذه المؤسسة بإصدار فواتير شراء وهمية بأسعار وتكاليف مضخمة، والقيام بتسديدها وهميًا.²

ثانيا - انعكاسات الغش والتهرب الضريبي على الخزينة العمومية للدولة:

إذا كان المكلفون يسعون جاهدين باستمرار للتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم، فإنهم قد لا يدركون الآثار السلبية الجسيمة التي قد تتجم عن هذه الظاهرة على جميع الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والأخلاقية.

- على الجانب المالي، يؤدي التهرب الضريبي إلى تقليل الإيرادات العامة، مما يستدعي تبني سياسات مالية تقلل من حجم النفقات العامة، وهذه النفقات تعتبر الوسيلة الرئيسية لتلبية احتياجات المجتمع وتحقيق التنمية الاقتصادية؛³
- نظرًا لأن الضريبة تعد متغيرًا اقتصاديًا حيويًا، فإن التهرب الضريبي يخلق تأثيرات سلبية على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب، بما في ذلك:

¹ رسلان خضور، الإعفاءات الضريبية والجمركية وأثارها الاقتصادية والاجتماعية، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد السادس، 1996، سوريا، ص 102.

² Bruno Taddei, Opcit, P 125.

³ صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء، 1987، المغرب، ص 157.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

- * يؤثر على معدلات الادخار العام، حيث يقلل من قدرة الدولة على تنفيذ مشاريع استثمارية تعزز التنمية، مما يضطرها إلى خفض النفقات، خاصة فيما يتعلق بالإعانات والإعفاءات التي تشجع على الاستثمار، مما يمكن أن يؤدي إلى الركود الاقتصادي وزيادة معدلات التضخم والبطالة؛
- * يعيق روح المنافسة الاقتصادية، حيث تحظى المؤسسة المتهربة بمزايا على حساب تلك التي تلتزم بالضرائب بدقة، بسبب الموارد المالية الكبيرة التي تحصل عليها بفعل التهرب الضريبي.¹

- نظرًا لأن الضريبة تُعد أداة مهمة لتحقيق العدالة الاجتماعية، فإن التهرب من دفعها أصبح يُعد مصدرًا للظلم الاجتماعي، إذ عندما تدرك الدولة حجم الإيرادات المفقودة بسبب التهرب الضريبي سيُلزم ذلك في كثير من الأحيان بزيادة قيمة الضرائب وبالتالي يزيد من الأعباء الضريبية على المكلفين الصافيين الذين لا يلجؤون إلى التهرب؛²
- عندما لا تكفي سياسات النقشف وزيادة الضرائب لتغطية العجز المالي، يضطر الساسة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية مثل القروض الخارجية أو طباعة النقود وتزداد الديون الخارجية تعقيدًا، مما يمكن أن يؤدي إلى أزمات جديدة في سداد الديون، بينما يتسبب إصدار المزيد من النقود في ارتفاع الأسعار وتعطيل عملية التنمية الاقتصادية، مما يخفض من الدخل الحقيقي لغالبية الأفراد.³

ثالثًا: أليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي تترك آثارًا سلبية على العديد من الجوانب، سواء اقتصاديًا أو اجتماعيًا، وبالتالي ينبغي على الدولة السعي إلى تقليل هذه الظاهرة من خلال التركيز على معالجة المسببات الرئيسية لها، يمكن تحقيق ذلك عن طريق اعتماد وسائل مرنة وفعالة ذات طابع وقائي، والتي تتيح التخفيف التدريجي من هذه الظاهرة:

- تعزيز الوعي الأخلاقي والحس الجبائي لدى الأفراد، بفهم أن دفع الضرائب يمثل التزامًا أخلاقيًا قبل أن يكون إلزامًا قانونيًا، حيث يعبر عن التضامن الاجتماعي والمشاركة في تحسين الخدمات العامة، يتطلب ذلك نشر ثقافة جبائية من خلال وسائل الإعلام المكتوبة والمسموعة والمرئية، بالإضافة إلى تنظيم دروس في المدارس والجامعات لتعزيز الفهم الصحيح لدور الضرائب في بناء المجتمع وتحقيق التنمية المستدامة؛

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 162.

² Bruno Taddei, OpCit, P30.

³ صباح نعوش، مرجع سابق، ص 157.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

- وضع إهتمام خاص في صياغة القوانين الضريبية وتنفيذ إجراءات ضريبية بشكل سليم ومنتقن، بهدف منع استغلال المكلفين لأي ثغرات قد تكون موجودة في التشريعات الضريبية؛
- إدخال المرونة في قوانين الضرائب لضمان تكييفها مع التحولات الاقتصادية وتغيرات البيئة الضريبية، يتيح هذا النهج للسياسات الضريبية أن تكون أكثر فاعلية ومرونة في مواجهة التحديات الاقتصادية المتغيرة، كما أن جعل القوانين الضريبية سهلة المتابعة والفهم يسهل عملية الامتثال لها من قبل المكلفين والسلطات المختصة، مما يسهم في تعزيز النزاهة وتحقيق أهداف الضرائب بشكل فعال¹.
- لا يمكن الاعتماد على التشريع الضريبي وحده في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، يجب أن تتمتع إدارة الضرائب بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، سواء في التطبيق الفعلي للقوانين الضريبية أو في التنظيم الضريبي وإدارة الموارد البشرية والمالية المخصصة لهذا الغرض؛
- تحسين الإمكانيات المادية والبشرية لإدارة الضرائب يسهم في تعزيز قدرتها على رصد ومراقبة الالتزام الضريبي، وتحديد المخالفات بشكل فعال، بالإضافة إلى ذلك يسهل تطوير العمليات وإدخال التقنيات الحديثة والوسائل الفنية الجديدة عملية جمع البيانات وتحليلها، مما يعزز قدرة السلطات الضريبية على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي بفعالية وفعالية أكبر، إضافة إلى خلق تعاون بينهما وبين مختلف الإدارات والهيئات المحلية الأخرى، وهذا بالتنسيق فيما بينها، بتبادل المعلومات، وكذا التدخل في ميدان بفرق مشتركة جباية، تجارة، جمارك...؛
- تعتبر ترشيد نفقات الدولة وتحسين جودة الخدمات العامة من بين الوسائل الفعالة للتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي، فعندما تستثمر الدولة الإيرادات الجبائية في القطاعات الاقتصادية والخدمات العامة التي تعود بالفائدة على المجتمع بشكل ملموس، يزداد الإقبال على الامتثال الضريبي، بالتوجيه الصحيح لحصيلة الضرائب نحو الأنشطة الاقتصادية المنتجة وتشجيع الاستثمار في القطاعات ذات الأهمية الاقتصادية، يمكن تحقيق النمو الاقتصادي وخلق فرص العمل، مما يعزز مشاركة المواطنين في العملية الاقتصادية ويعزز الثقة في الحكومة والنظام الضريبي، لذا يجب على الدولة أن تكون حريصة على استثمار الإيرادات الضريبية بشكل فعال في القطاعات التي تسهم في تعزيز التنمية الاقتصادية وتحسين مستوى المعيشة للمواطنين، مما يزيد من الاقتناع بأهمية دفع الضرائب والمساهمة في بناء المجتمع بشكل إيجابي مع تطور تكنولوجيا المعلومات وزيادة سهولة التداول المالي عبر الحدود، أصبح التهرب الضريبي

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادي، الجزائر، 2003، ص 42.

ظاهرة عالمية تتطلب استجابة دولية فعّالة لذلك يعتبر التعاون الدولي أمراً ضرورياً لمكافحة والحد من هذه الظاهرة؛

- توقيع اتفاقيات جبائية بين الدول يساهم في تنظيم تبادل المعلومات المالية حول الممولين والمستثمرين الذين يعملون عبر الحدود فهذا يساعد في تحديد مراكز المال ومحاسبة المكلفين على وجه التحديد، مما يسهم في تعزيز الشفافية والنزاهة الضريبية بالتعاون الدولي الوثيق وتبادل المعرفة والخبرات، يمكن تعزيز فعالية الجهود الضريبية والحد من التهرب الضريبي على المستوى العالمي، مما يسهم في تحقيق العدالة الضريبية وتعزيز النظام الضريبي العالمي بشكل عام.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

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

المطلب الأول: الدراسات العربية

أولاً: دراسة علي سمان

بعنوان " أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي"، - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة -، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة محند أكلي أولحاج، السنة الجامعية 2022 بحيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وإبراز أهمية الرقابة الجبائية، باعتبارها عنصراً فعالاً في الحفاظ على التزامات المكلفين ومنه المحافظة على الموارد المالية للدولة، الأمر الذي أكسبها أهمية بالغة خصوصاً في ظل التغيرات الاقتصادية الحاصلة والقائمة على التكنولوجيا الرقمية والتجارة الإلكترونية، ما يضع الإدارة الجبائية أمام حتمية مواكبة هذه التغيرات، حيث تقوم هذه الدراسة على تحليل مجموعة من المؤشرات التي من شأنها إعطاء صورة عن مدى فعالية مصلحة الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في تحسين الأداء الضريبي، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج كانت متمثلة في الأهمية التي تحتلها الرقابة الجبائية داخل الإدارة الجبائية إلا أنها لازالت تعاني من اختلالات في مستويات الأداء الضريبي المقدمة بسبب نقص ترابط ركائز الرقابة الجبائية والمتمثلة في التشريع الجبائي والمورد البشري والتكنولوجيا المستخدمة، وتم اعتماد مفرزات هذه الدراسة في الفترة الممتدة من 2013 إلى 2019 في الحكم على نجاعة الرقابة الجبائية في المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية من جهة ورفع مستوى الأداء الضريبي للإدارة الجبائية من جهة أخرى.

ثانياً: دراسة بن عثمان عائشة

بعنوان " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017"، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، السنة الجامعية 2019.

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على فعالية نظام التدقيق الجبائي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يُعدّ التدقيق الجبائي أحد الخطوات الرئيسية التي تمنح الإدارة الجبائية القدرة على التحقق من صحة وموثوقية التصريحات الضريبية المُقدّمة من قبل المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى التأكد من تنفيذ القوانين والتشريعات الجبائية بشكل فعال.

حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في تحديد تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي، وذلك من خلال تحليل حالة الجزائر في الفترة من 2005 إلى 2017، تمت معالجة هذه الدراسة من خلال تحليل وتقييم إحصائيات نظام التدقيق الجبائي قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مركزة على الاحصائيات المتعلقة بالتدقيق الجبائي على الوثائق، والتدقيق الجبائي في المحاسبة، والتدقيق الجبائي المصحح في المحاسبة، والتدقيق الجبائي المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، باستخدام مؤشرات مثل عدد القضايا المراقبة ومؤشر المنازعات الجبائية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج خلصت إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى تقليص عدد القضايا المراقبة مقارنةً بالفترة التي تم فيها تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، كما أظهرت النتائج أن التدقيق الجبائي في المحاسبة والتدقيق الجبائي المصحح في المحاسبة يُعتبران من أهم أشكال التدقيق الجبائي التي تعتمدها الإدارة الجبائية لضمان صحة وموثوقية التصريحات الجبائية المُقدّمة من قبل المكلفين، وبذلك يُمكن للإدارة الجبائية كشف الأخطاء والتجاوزات، واسترداد الموارد المالية المهربة جبائياً لصالح الخزينة العمومية.

ثالثاً - دراسة بالواضح الجبلاني:

بعنوان "التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي - دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش. د. م. م. م. اكلوليكس للفترة من 2017 إلى 2020، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 15، العدد 01 الرقم التسلسلي 29، السنة 2022، بحيث هدفت هذه الدراسة إلى تقييم آلية التحقيق المحاسبي بهدف تفعيلها، وذلك لتحديد مفهوم التهرب الضريبي والبحث في كيفية الحد منه، وذلك لصالح الخزينة العمومية لاستعادة جزء من إيراداتها المالية، فقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها التحليل النظري في الجزء الأول لظاهرة التهرب الضريبي والتحقيق المحاسبي، بينما اشتمل الجزء الثاني على دراسة حالة التحقيق المحاسبي لشركة "ش.د.م. م. اكلوليكس" خلال الفترة (2017-2020).

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

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

الجدول رقم (1-1): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
علي سمان، 2022	في هذه الدراسة تم التطرق الى الرقابة الجبائية والدراسة الحالية حول التحقيق المحاسبي الذي يعتبر أداة من أدوات الرقابة الجبائية	في هذه الدراسة تمت دراسة أثر الرقابة الجبائية بكل ادواتها على غرار التحقيق المحاسبي على تحسين الأداء الضريبي	تحليل وإبراز أهمية الرقابة الجبائية، مدى فعالية مصلحة الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في تحسين الأداء الضريبي
عائشة بن عثمان، 2019	تم تسليط الضوء في هذه الدراسة على فعالية التدقيق الجبائي وهذا الأخير تعتبر الرقابة الجبائية كأحد ادواته فمن أدوات الرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي	تناولت هذه الدراسة تطبيق S.C.F على التدقيق الجبائي على عكس الدراسة الحالية التي تناولت التحقيق المحاسبي ودوره في الحد من الغش والتهرب الضريبي	تحليل وتقييم إحصائيات نظام التدقيق الجبائي قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال تحليل حالة الجزائر في الفترة من 2005 إلى 2017 .
الجيلاني بالواضح، 2022	في هذه الدراسة تم تناول موضوع التحقيق المحاسبي والحد من التهرب الضريبي	في هذه الدراسة تم تطرق للتحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي فلم يتم التطرق للغش الضريبي	تم فهم التحقيق المحاسبي على انه الية للحد من التهرب الضريبي

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

أولاً- دراسة KARAM Hajar, BERJAOUI Abdelmoumen :

La fraude fiscale par sous déclaration du revenu : une décision en présence de risque, revue de littérature et états des lieux, journal of social sciences and Organizations management, année 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مشكلة التهرب الضريبي، إنطلاقاً من رؤية نظرية للظاهرة، باستخدام النموذج الأساسي الذي وضعه أليينغهام و ساندمو (Allingham et Sandmo 1972)، من خلال دراسة تأثير معدل الضريبة، ورقابة الضرائب، ومعدل العقوبات على التهرب الضريبي، بحيث يشير النموذج إلى أن قرارات المكلفين تتوقف على درجة خوفهم النسبي من المخاطر، إذ زادت هذه الدرجة فإن النتيجة ستكون إيجابية، مما يعني زيادة الدخل المعلن، بينما إذا كانت الدرجة تتخفض فإن النتيجة ستكون سلبية مما يعني انخفاض الدخل المعلن.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج إذ تعتبر المملكة المغربية رقابة الضرائب الركيزة الأساسية في مكافحة التهرب الضريبي لذا يجب أن تكون فعالة وتشير البيانات إلى أن الإيرادات الناتجة عن الرقابة بلغت 17.7 مليار درهم في عام 2018، وهو ما يمثل زيادة بنسبة 46% مقارنة بعام 2017، وفيما يتعلق بالعقوبات، لا تحدد التشريعات المغربية بشكل صريح "جريمة التهرب الضريبي"، بل تقتصر على معاقبة بعض الحالات التي قد تشير إلى وجود تهرب ضريبي.

ثانياً- دراسة BOUMEDIENE Mohamed Amine, BOUSSIS Anis :

Evaluation de l'efficacite de controle fiscal des document Comme mecanisme de lute contre l'evasion fiscal- cas de CDI Tiaret-, mémoire fin d'étude en Vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité, option: finance d'entreprise ،Université Mouloud Mammeri de Tizi Ouzou, 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى فعالية الرقابة على المستندات كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي في مركز الضرائب بتيارت خلال الفترة من 2018 إلى 2021، ومن خلال تقييم سيرورة الرقابة على المستندات

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

فقد تم استخدام مؤشرات مثل التغطية الناجعة والتسيير لتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف، فقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها عدم توفر الامكانيات المادية والبشرية الكافية لتنفيذ الرقابة بشكل فعال إذ يبدو أن هذا النقص في الموارد يؤثر سلبيًا على قدرة المركز على تنفيذ الرقابة الجبائية بشكل شامل وخاصةً مع تحديد درجة الأعوان المسموح لهم بإجراء عمليات الرقابة الجبائية والتي قد تكون غير كافية أو محدودة بموجب القانون، فمن المهم أن تعمل السلطات المختصة على توفير الموارد اللازمة، سواء كانت موارد مادية أو بشرية، لضمان فعالية عمليات الرقابة الجبائية، ويمكن أن تتضمن هذه الجهود تحسين البنية التحتية، وتوفير التدريب المناسب للموظفين، وتطوير السياسات والإجراءات لتعزيز التفشي والرقابة.

ثالثًا - دراسة ZIRMI Idir, SAHOANE Billal :

Le contrôle fiscal : un moyen de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale
cas : Direction Des Impôts De Wilaya De Tizi Ouzou, mémoire fin de cycle : en vue
de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité,
spécialité finance d'entreprise, université mouloud Mammeri de Tizi Ouzou, 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز النظام الضريبي في الجزائر بطابعه الأساسي الذي يعتمد على التصريح، حيث يقوم المكلفون بتحديد قواعد الاحتساب لهم ثم يقومون بتصريحها للإدارة الضريبية، هذا النظام يترك مجالًا واسعًا لظهور ممارسات غشومية متنوعة، فالغش الضريبي يتميز بالتلاعب في الإيرادات لتجنب دفع الضرائب، بينما التهرب الضريبي يتمثل في تجاوز القوانين الضريبية بهدف التهرب من الضرائب فتهدف كل من هذه الممارسات إلى التهرب من دفع الضرائب، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أنه للحد من هذه الممارسات أو على الأقل لتقليل تأثيراتها على الخزينة العمومية، اتخذت الإدارة الضريبية العديد من الإجراءات والأدوات للرقابة، يجب أن تلتزم هذه الأدوات بإجراءات منظمة تتضمن حقوقًا والتزامات لكل من الإدارة الضريبية والمكلفين، فقامت الإدارة الضريبية بتطوير وسائل مختلفة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، سواء على مستوى الإجراءات والعقوبات أو الأدوات التدخلية فيتم تنفيذ هذه الوسائل على الصعيدين الوطني والدولي.

الجدول رقم (1-2): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
<p>Hajar KARAM Abdelmoumen BERJAOUI ,2020.</p>	<p>تم تسليط الضوء على مشكلة التهرب الضريبي، انطلاقاً من رؤية نظرية للظاهرة، كما ان المملكة المغربية تعتبر رقابة الضرائب الركيزة الأساسية في مكافحة التهرب الضريبي، لذا يجب أن تكون فعّالة .</p>	<p>تسليط الضوء على مشكلة التهرب الضريبي، باستخدام النموذج الأساسي الذي وضعه أليغهام وساندمو سنة 1972، من خلال دراسة تأثير معدل الضريبة، ورقابة الضرائب، ومعدل العقوبات على التهرب الضريبي.</p>	<p>حسب نظرية النموذج الأساسي الذي وضعه أليغهام وساندمو، فإن قرارات المكلفين تتوقف على درجة خوفهم النسبي من المخاطر إذا زادت هذه الدرجة، فإن النتيجة ستكون إيجابية، مما يعني زيادة الدخل المعلن. بينما إذا كانت الدرجة تنخفض، فإن النتيجة ستكون سلبية، مما يعني انخفاض الدخل المعلن.</p>
<p>BOUMEDIENE Mohamed Amine, BOUSSIS Anis ,2022.</p>	<p>من خلال هذه الدراسة تم تحليل كيفية تطبيق الرقابة على المستندات كأداة للحد من التهرب الضريبي،</p>	<p>تم استخدام في هاته الدراسة مؤشرات التغطية الناجعة والتسيير لتحديد نقاط القوة والضعف في تحليل الرقابة على المستندات.</p>	<p>التعرف على سيرورة الرقابة على المستندات، باستخدام مؤشرات مثل التغطية الناجعة والتسيير.</p>

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي في ظل تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

<p>التحكم في مصطلحي الغش والتهرب الضريبي، الآليات التي تم تطويرها من طرف إدارة الضرائب من أجل ضبط سلوك المكلف.</p>	<p>تم الغوص في الوسائل والتشريعات التي قامت بها الإدارة والمشرع الجزائري من أجل الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.</p>	<p>تم التطرق في هذه الدراسة إلى النظام الضريبي في الجزائر بطابعه الأساسي الذي يعتمد على إعلان المكلف، من خلال تحديد قواعد الاحتساب ثم القيام بالتصريح للإدارة الضريبية .</p>	<p>ZIRMI Idir ,Billal SAHOUANE, 2022 .</p>
--	---	--	---

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

بعد دراسة هذا الفصل والتطرق إلى مختلف جوانب الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، تم التوصل إلى أن التحقيق المحاسبي يمثل أداة فعالة لضمان حقوق الخزينة وتحقيق العدالة والمساواة، فقد منح المشرع الجزائري الأعوان المحققين جملة من الصلاحيات والحقوق التي تسمح لهم بأداء مهمتهم في أفضل الظروف، مع وضع ضوابط لمنع تعسف هؤلاء الأعوان واستغلال الصلاحيات الممنوحة لهم، كما تمت حماية المكلفين بمنحهم جملة من الضمانات.

وتهدف هذه الإجراءات إلى تمكين الإدارة الجبائية من التأكد من صحة المعلومات المصرحة من طرف المكلفين بالضريبة ومعرفة مدى امتثالهم للقواعد الجبائية وتأدية واجباتهم الضريبية.

كما تساهم عملية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها المكلفون للتهرب من دفع الضريبة، وتقوم بتصحيحها وفرض العقوبات اللازمة لردع التهرب الضريبي مستقبلاً.

الفصل الثاني:

دراسة حالة - مركز الضرائب لولاية

ب-ب-ع

تمهيد:

تعد مكافحة الغش والتهرب الضريبي من التحديات الهامة التي تواجه السلطات الضريبية في العديد من الدول، حيث تؤثر سلباً على استقرار النظام المالي وتقديم الخدمات العامة، في هذا السياق يبرز دور التحقيق المحاسبي كآلية فعالة لمكافحة هذه الظواهر، ويتزايد الاهتمام بدراسته وتحليل فعاليته في مختلف السياقات الضريبية، في هذا الصدد سيتم إعطاء نظرة عامة عن مركز الضرائب بولاية برج بوعرييج في الجزائر، وسيسلط الضوء على أهمية الدراسة المقترحة التي تستكشف دور التحقيق المحاسبي في هذا السياق المحدد.

المبحث الأول: مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

تتجه الإدارة الجبائية نحو تحسين خدماتها بهدف خلق مرونة وتعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين، وذلك من خلال إنشاء آليات جديدة تسهل على المكلفين تقديم تصريحاتهم الضريبية وتسديد الضرائب، في هذا السياق، يأتي دور مراكز الضرائب على مستوى الوطن كواجهة للتواصل المباشر بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

في هذا المبحث، سيتم تقديم مقدمة شاملة حول مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، والذي يعد إحدى الوحدات الرئيسية للإدارة الجبائية في المنطقة، سيتم تحديد مهامه وهياكله الواردة في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الذي ينظم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ومهامها. يهدف هذا الفصل إلى توضيح دور مركز الضرائب في توفير خدمات جبائية متطورة وفعالة، وتعزيز العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين من خلال توفير بيئة مريحة وسهلة لتقديم التصريحات وتسديد الضرائب، كما سيتم التطرق إلى الآليات والإجراءات التي تتبعها المركز لضمان تحقيق أهدافه بفعالية وكفاءة.

المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب ومهامه

تعتبر مراكز الضرائب عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم، يهدف إلى تقديم خدمة نوعية وتطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد فقد تم افتتاح مركز الضرائب النموذجي لروبية سنة 2009، وعلى الرغم من تجربته القصيرة، فقد سجل تطورا واعدة من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة، والاستقبال ليلها افتتاح عدة مراكز أخرى منها مركز الضرائب برج بوعريريج.

أولا: تعريف مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

هو مصلحة خارجية للإدارة الجبائية تابعة لمديرية الضرائب برج بوعريريج، تم افتتاحه بتاريخ 02/12/2012 يسير الملفات التابعة للنظام الحقيقي متوسط الحجم بحيث يشكل المحاور الوحيد للمكلف بالضريبة إذ يتكفل بكل الأمور التي تربطه بالإدارة الجبائية من الاستقبال إلى المنازعات، وقد حذا المركز حذو المراكز

المفتحة قبله وحقق نتائج ممتازة في مجال التكفل بالمكلف بالضريبة بفضل الطاقم المتميز الذي اعد لهذا المشروع المتكون من 79 إطار، يسير الآن أزيد من 7400 ملف جبائي.

ثانيا- مهام مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج:

1. مجال أساس الضريبة:

ويتمثل في المهام التالية:

- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها أفضل استغلال؛
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إعداد برامج التدخل للذين يمولون الضريبة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها؛
- دراسة العرائض والشكاوى والعمل على تنظيم أشغال اللجان الطعن ومتابعة المنازعات الجبائية ومسك الملفات المرتبطة بها؛
- التحليل وتقويم الدوري لعمل المفتشيات وإعداد ملخص عن ذلك والقيام بأي إجراء من شأنه أن يحسن من عملها.

2. مجال التحصيل:

فهنا نجد العديد من المهام وتتمثل في:

- القيام بالرقابة القبلية لحسابات وتسيير الضرائب وتصنيفها؛
- متابعة قباضات الضرائب في تحملها مسؤولياتها؛
- تنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات والضبط المستمر للملفات المتعلقة بها؛
- متابعة تطور الدعاوى أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- تحلل وتقوم دوريا عمل القباضات وتقتراح أي تدابير من شأنها أن تحسن عملها.

المطلب الثاني: هيكل مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

يتكون مركز الضرائب من ثلاثة (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصليحتين :

1. المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف بالمهام التالية:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية الشكلية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة المحاسبة؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها؛
- معالجة طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- تضم المصلحة خمس مصالح فرعية:
 - المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛
 - المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
 - المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
 - المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
 - المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

وتكلف ب :

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

وتظم المصلحة أربع مصالح فرعية :

1.2. مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف ب:

- 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.

2.2. مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

3.2. مصلحة التدخلات، التي تعمل في شكل فرق؛ وتكلف بـ :

- برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا

إنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛

- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

4.3. مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛

- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات:

وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو

رامات أو عقوبات أقرها المركز؛

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية .

تعمل على تسيير:

1.3. مصلحة الاحتجاجات:

وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات

المحتج عليها و /أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو

مدفوعات تلقائية أو مقتطعة من المصدر الخطأ؛

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
- معالجة منازعات التحصيل.

2.3. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية:

وتكلف بـ :

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

3.3. مصلحة التبليغ والأمر بالدفع:

وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛ الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4. القباضة:

وتكلف 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 الجبري للضريبة؛

- مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة. تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق؛

- مصلحة المحاسبة؛

- مصلحة المتابعات التي تنظم في شكل فرق.

5. مصلحة الاستقبال والإعلام:

هي مصلحة تعمل تحت سلطة رئيس المركز مباشرة، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

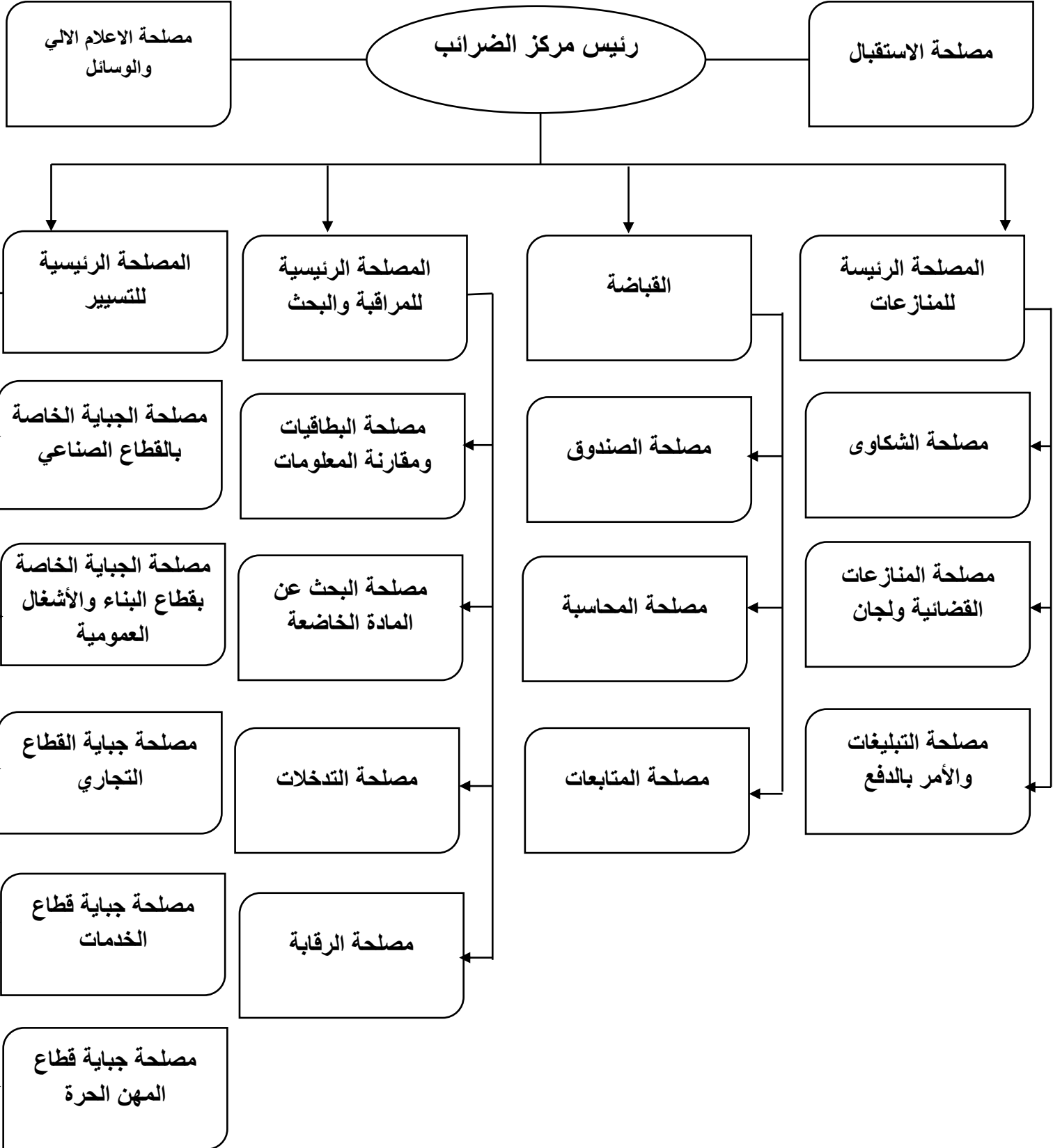
6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:

تابعة مباشرة لرئيس المركز 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.

ويمكن توضيح هيكله مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب برج بوعريريج



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب لولاية ب.ب.ع

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

في هذا المبحث، سيتم التطرق إلى سير عملية التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج. سنستعرض الخطوات والإجراءات المتبعة في تنفيذ التحقيقات المحاسبية، وكيفية التعامل مع المكلفين بالضريبة لضمان الامتثال الضريبي وكشف حالات الغش والتهرب.

المطلب الأول: بداية التحقيق

تبدو أن مصلحة الضرائب في ولاية برج بوعرييج قامت، من خلال المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة والمصلحة الرئيسية للتسيير، بإعداد برنامج سنوي للتحقيقات الجبائية في المحاسبة للمكلفين المرتبطين بالمركز الضريبي، تحت إشراف رئيس مركز الضرائب تمت الموافقة على قائمة المكلفين بالضريبة الذين يجب تضمينهم في البرنامج، بعد التصديق عليها تم توجيهها إلى المصلحة الرئيسية للبحث والرقابة لتنفيذها بواسطة المحققين الجبائيين التابعين لها.

بمجرد توزيع المهام على المحققين من قبل رئيس الفرقة، قاموا بسحب ملف المكلف م ش و ذ م م X للاستيراد و التصدير من المصلحة الرئيسية للتسيير، ذلك للقيام بالأعمال التمهيدية مثل فحص الوثائق وإعداد الإشعارات الخاصة بالتحقيق وتحديد مكان إجراء العملية التحقيقية.

أولاً- التوطئة اللازمة للتحقيق المحاسبي:

للانطلاق في عملية التحقيق المحاسبي وجب القيام بالأعمال التمهيدية المتمثلة في:

1. التعريف بالمكلف محل الدراسة:

- الاسم واللقب: م ش و ذ م م X للاستيراد و التصدير (EURL)؛
- نوع المؤسسة: شركة ذات مسؤولية محدودة (شخص معنوي)؛
- تاريخ بداية النشاط: 2006/04/19؛
- العنوان: منطقة النشاطات برج بوعرييج؛
- النشاط: تصدير واستيراد.

2. تحديد النظام الجبائي للمكلف محل الدراسة:

حيث أنه يخضع لنظام الربح الحقيقي باعتباره يزاول نشاط تصدير واستيراد وأنه يخضع للضرائب والرسوم التالية :

- الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) بالنسبة لرقم الأعمال المقبوض، حيث أن الحدث المنشأ لهما هو التسليم القانوني و المادي؛

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/S)؛
- الرسم على التكوين المهني (TFPC)؛
- الرسم على التمهين (TAPP)؛
- الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (IRCM).

ثانياً - الإشعار بالتحقيق المحاسبي:

بتاريخ 2023/08/31 قام أعوان الضرائب الممثلين في السادة المحققين:(ط.ح) مفتش قسم، (ط. و) برئاسة رئيس الفرقة السيد (ف.ط) بإرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة رقم 71 يخص الشركة EURL X (ملحق رقم 01) والتي تنشط بمجال التصدير و الاستيراد، مبلغين مسير الشركة بما يلي:

1- بتاريخ وساعة أول تدخل والذي وافق 2023/09/12 على الساعة العاشرة (10) صباحا قصد التحقيق بعنوان السنوات 2019-2020-2021 و2022 في مجمل التصريحات الجبائية والعمليات القابلة للفحص والمتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم المذكورة في الإشعار، والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور، الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، الرسم على التكوين المهني، الرسم على التمهين؛

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

3- إمكانية الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته يرافقه أثناء عملية التحقيق للاستشارة أو الإنابة عنه، كما قام المحققون بزيارة لمقر نشاط الشركة محل التحقيق بالتاريخ والساعة المذكورين في الإشعار محررين محضر جرد للموجودات المادية الخاصة بالنشاط والمتمثل أساسا في المخزونات كما تم تسليم لمسير الشركة نسخة من الإشعار بالتحقيق وميثاق المكلف مقابل إشعار بالاستلام مع تنكيهه بضرورة تحضير الوثائق المحاسبية في أجل أقصاه عشرة أيام (10) طبقا لما ن عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية؛ حيث أنه تجدر الإشارة الى ان هذه المهلة تم تمديدها بموجب قانون المالية لسنة 2024، فإن للمكلف مهلة أقصاها عشرون يوما (20) للتحضير لعملية التحقيق المحاسبي.

ثالثا- تحديد مكان التحقيق في المحاسبة:

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

المطلب الثاني: مجريات عملية التحقيق في المحاسبة

بعدما تقرر إجراء التحقيق في مكاتب المصلحة ووضع الوثائق المحاسبية والثبوتية تحت تصرف الأعدان المحققين الخاصة بالسنوات محل التحقيق، بدأت مرحلة جديدة في التحقيق تتمثل في فحص الوثائق المحاسبية من ناحية الشكل ومن ناحية المضمون.

أولاً- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

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

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

ثانيا- فحص المحاسبة من ناحية المضمون:

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

1. وجود فارق غير مسدد في الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني (T.A.P) والنتاج عن تطبيق تخفيض 30% على رقم الأعمال المقبوض عن طريق الإيداع النقدي في الحساب البنكي (Versement Bancaire) المصرح به في سلسلة رقم 50 (G n°50) وهو موضح كمايلي:

- سنة 2019: 13.650.836 دج ($45.502.787 \times 30\%$)؛

- سنة 2020: 10.464.045 دج ($34.880.150 \times 30\%$)؛

- سنة 2021: 5.344.274 دج ($17.814.249 \times 30\%$)؛

- سنة 2022: 3.015.833 دج ($10.052.766 \times 30\%$).

2. عدم إدراج مصاريف النقل لبعض الحاويات ضمن تكلفة الشراء (رقم اعمال مغفل) وهي مبينة كما يلي:

- سنة 2019: 17 حاوية $\times 15.000$ دج = 255.000 دج؛

- سنة 2020: 09 حاوية $\times 15.000$ دج = 135.000 دج؛

- سنة 2021: 07 حاوية $\times 15.000$ دج = 105.000 دج؛

- سنة 2022: 11 حاوية $\times 15.000$ دج = 165.000 دج.

3. إدراج مصاريف الضمان الاجتماعي لغير الاجراء (CASNOS) وخصمها كأعباء للسنوات التالية:

- سنة 2019: مبلغ 648.000 دج؛

- سنة 2020: مبلغ 648.000 دج؛

- سنة 2021: مبلغ 648.000 دج.

4. عدم تسديد الرسم على النشاط المهني (T.A.P) على رقم الأعمال المعفى والمقدر ب: 1.346.000 دج خارج الرسم (HT) بناء على شهادة البيع بالإعفاء (Attestation Achat en Franchise) التي تحمل الرقم 1841311 المؤرخة في 2019/01/03.

5. عدم التصريح بالمبيعات المحققة بمبلغ (641.132 دج) خارج الرسم (H.T) لسنة 2019 وهذا استنادا الى محضر تبليغ معلومات من مديرية التجارة لولاية برج بوعرييج رقم 2019/921 بتاريخ 2019/12/18 (رقم أعمال مغفل).
6. عدم تسديد الحقوق الخاصة بالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (I.R.C.M) على الأرباح الموزعة كما يلي:
- سنة 2019: الأساس المصرح به يقدر ب 12.069.613 دج؛
 - سنة 2020: الأساس المصرح به يقدر ب 10.773.236 دج.
- أي هناك توزيع للأرباح مقدر ب 1.631.028 دج غير مصرح به.
7. عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (IRG/S) وذلك استنادا للكشف السنوي الخاص بمرتبات الأجور (التصريح السنوي نموذج G29) للسنوات:
- سنة 2019: مبلغ 65.995 دج؛
 - سنة 2020: مبلغ 27.364 دج.
8. وجود تكاليف غير مبررة مسجلة في حسابات النتائج في الإطار الخاص بالمصاريف المالية للسنوات:
- سنة 2019: مبلغ يقدر ب 8.762.757 دج تحتوي على مبلغ يقدر ب 2.231.148 دج كخسارة للقيمة ومبلغ يقدر ب 516.837 دج مصاريف بنكية مبررة والباقي غير مبرر قدر ب 6.014.772 دج لم يتم إدماجه في النتيجة الجبائية.
 - سنة 2020: مبلغ يقدر ب 8.349.196 دج يحتوي على مبلغ يقدر ب 2.021.688 دج كخسارة قيمة ومبلغ يقدر ب 329.196 دج مصاريف بنكية مبررة والباقي غير مبرر قدر ب 5.998.311 دج لم يتم إدماجه في النتيجة الجبائية.
9. لم يتم تسديد الرسم على التمهين 1% من الكتلة الإجمالية للأجور والمقدر ب: $30.459 = 1\% \times (274.132 + 2.771.782)$ دج (وهذا وفقا لما نصت عليه المادة 196 مكرر من ق.ض.م.ر.م).

كما قام المحققون باستدعاء المكلف بالضريبة مع مستشاره الذي تم اختياره من أجل إخطاره بهذه التجاوزات وسماع تبريراته، ليقوموا بعد ذلك بتحرير محضر معاينة موالى لعمليات التحقيق حيث أدرجت فيه جميع التجاوزات وتم التوقيع عليه من طرف المكلف بالضريبة في انتظار التبليغ الأولي للتحقيق (الملحق رقم 02).

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي

بعد تحديد النقائص والتجاوزات في مرحلة فحص المحاسبة وبعد استجواب المكلف بالضريبة محل التحقيق تأتي عملية استخراج النتائج وتفرغها في جداول مفصلة واضحة تسمح للمكلف بالضريبة أو مستشاره بفهمها، والتي تشمل على إعادة تقويم الأسس الضريبية وحساب الضرائب والحقوق الواجبة مع إخضاعها للغرامات والمخالفات المناسبة استنادا للأحكام المنصوص عليها في كافة القوانين الضريبة.

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

أولا- التبليغ الأولي بنتائج التحقيق:

1. تقويم الأسس الضريبية: قام المحققون بإعادة تقويم الأسس الضريبية عن طريق تصحيح الأخطاء ودمج الفروقات المسجلة خلال عملية الفحص المعمق والمخالفة لأحكام المواد 141 و169 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحددة لأسس الربح والمواد 2 و14 (فقرة ب) من قانون الرسوم على رقم الأعمال بالنسبة لأرقام الأعمال المحققة والمقبوضة حيث قاموا بتعديل الأسس المصرح بها خلال سنوات التحقيق كمايلي:

- إعادة تأسيس رقم الأعمال للسنوات 2019-2020-2021-2022 عن طريق تطبيق هامش ربح إجمالي 15% على الفوارق المستخرجة غير المصرح بها في تكلفة الشراء (رقم أعمال مغفل) وإخضاعه لجميع الضرائب والرسوم؛
- استدراك الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني والحقوق الخاصة بالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة والحقوق الخاصة بالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة والحقوق الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور؛
- إخضاع رقم الأعمال المعفى لسنة 2019 للرسم على النشاط المهني؛

- ادماج الأعباء الخاصة بـ CASNOS، الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)، مصاريف التأمين المقيدة سلفا في أساس الربح المصرح به للسنوات 2019-2020 و2021؛
- إعادة إدماج الأعباء غير المبررة للأسس المصرح بها وإخضاعها لجميع الضرائب والرسوم؛
- استدراك الحقوق الخاصة بالرسم على التمهين.

وذلك عن طريق إدماج الإغفالات المستخرجة إلى الأسس المصرح بها والمذكورة سالفًا كما يلي:

1.1. أسس الربح المقترحة:

قام المحققون بإعادة حساب الربح الجبائي كمايلي:

- سنة 2019: تم إدماج الإغفالات المستخرجة إلى الأسس المصرح بها والمذكورة سالفًا كما يلي: رقم أعمال مغفل مقدر بـ 934.382 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج، مع إعادة ادماج استهلاكات ممنوحة تحت مبلغ 255.000 دج، وتم أيضا ادماج الأعباء الغير مبررة التي قدرت بـ 6.662.772 دج، وتم ادماج خصم تدريجي بـ 18.687 دج، فبتالي فإن اجمالي الادماجات في النتيجة الجبائية كان 7.323.466 دج.
- سنة 2020: تم إدماج الإغفالات المستخرجة إلى الأسس المصرح بها والمذكورة سالفًا كما يلي: رقم أعمال مغفل مقدر بـ 155.250 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج، مع إعادة ادماج استهلاكات ممنوحة تحت مبلغ 135.000 دج، وتم أيضا ادماج الأعباء الغير مبررة التي قدرت بـ 6.646.311 دج، وتم ادماج خصم تدريجي بـ 3.105 دج، فبتالي فإن اجمالي الادماجات في النتيجة الجبائية كان 6.663.456 دج.
- سنة 2021: تم إدماج الإغفالات المستخرجة إلى الأسس المصرح بها والمذكورة سالفًا كما يلي: رقم أعمال مغفل مقدر بـ 120.750 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج، مع إعادة ادماج استهلاكات ممنوحة تحت مبلغ 105.000 دج، وتم أيضا ادماج الأعباء الغير مبررة التي قدرت بـ 648.000 دج، وتم ادماج خصم تدريجي بـ 2.415 دج، فبتالي فإن اجمالي الادماجات في النتيجة الجبائية كان 661.135 دج.
- سنة 2022: تم إدماج الإغفالات المستخرجة إلى الأسس المصرح بها والمذكورة سالفًا كما يلي: رقم أعمال مغفل مقدر بـ 189.750 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج، مع إعادة ادماج استهلاكات ممنوحة تحت مبلغ 165.000 دج، وتم أيضا

ادماج خصم تدريجي بـ 2.846 دج، فبتالي فإن اجمالي الادماجات في النتيجة الجبائية كان 21.903 دج.

والجدول أدناه يوضح إعادة حساب الربح الجبائي:

الجدول رقم (2-1): أسس الربح المقترحة

البيان	2019	2020	2021	2022
الربح الجبائي المصرح به	16.310.290	16.762.520	8.405.640	4.160.080
إدماج الأعباء	7.323.466	6.663.456	661.335	21.903
الربح الجبائي المقترح للتسوية	23.633.756	23.425.976	9.066.975	4.181.984

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

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

قام المحققون بتعديل رقم الأعمال الخاص بالرسم على النشاط المهني للسنوات:

- سنة 2019: تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر بـ 15.931.218 دج، وهذا الفارق ناتج عن رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققون منقوصا منه رقم الأعمال المصرح به في السلسلة رقم 50 (G50)، وللتوضيح فإن هذا الفارق ناتج عن استفاضة هذا المكلف من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال اضافة الى رقم الأعمال المغفل السالف الذكر.
- سنة 2020: تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر بـ 10.619.295 دج، وهذا الفارق ناتج عن رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققون منقوصا منه رقم الأعمال المصرح به في السلسلة رقم 50 (G50)، وللتوضيح فإن هذا الفارق ناتج عن استفاضة هذا المكلف من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال اضافة الى رقم الأعمال المغفل السالف الذكر.
- سنة 2021: تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر بـ 5.465.024 دج، وهذا الفارق ناتج عن رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققون منقوصا منه رقم الأعمال المصرح به في السلسلة رقم 50 (G50)، وللتوضيح فإن هذا الفارق ناتج عن استفاضة هذا المكلف من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال اضافة الى رقم الأعمال المغفل السالف الذكر.

- سنة 2022: تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر بـ 3.205.583 دج، وهذا الفارق ناتج عن رقم الأعمال المستخرج من طرف المحققون منقوصا منه رقم الأعمال المصرح به في السلسلة رقم 50 (G50)، وللتوضيح فإن هذا الفارق ناتج عن استفادة هذا المكلف من تخفيض قدره 30% من رقم الأعمال اضافة الى رقم الأعمال المغفل السالف الذكر.

ويمكن توضيح ما تم ذكره سبقا من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-2): أرقام الأعمال المحققة (الرسم على النشاط المهني) المقترحة

البيان	2019	2020	2021	2022
رقم الاعمال المستخرج	507.866.911	387.712.480	254.604.028	111.887.270
رقم الاعمال المصرح به (G50)	491.935.693	377.093.185	249.139.004	3.205.583
الفارق المقترح للتسوية	15.931.218	10.619.295	5.465.024	3.205.583

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

3.1. التسوية المقترحة للرسم على القيمة المضافة 19% (T.V.A) :

قام المحققون بتعديل للرسم على القيمة المضافة للسنوات:

- سنة 2019: تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر بـ 934.382 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج من طرف المحققين؛
- سنة 2020: تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر بـ 155.250 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج من طرف المحققين؛
- سنة 2021: تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر بـ 120.750 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج من طرف المحققين؛
- سنة 2022: تم استخراج فارق في رقم الأعمال مقدر بـ 189.750 دج وهذا ناتج عن الفارق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج من طرف المحققين.

الجدول رقم (2-3): التسوية المقترحة للرسم على القيمة المضافة

2022	2021	2020	2019	البيان
111.887.270	254.604.029	387.712.480	506.520.912	رقم الاعمال المستخرج
111.697.520	254.483.279	387.557.230	505.586.530	رقم الاعمال المصرح به (G50)
189.750	120.750	155.250	934.382	الفارق المقترح للتسوية

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

4.1. التسوية المقترحة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (I.R.C.M):

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

- سنة 2019: لم يتم المكلف بالتصريح بتوزيع الأرباح إطلاقا فبالتالي كان الربح الخاضع مقدر ب: 17.488.979 دج فكله موجه للتسوية؛
- سنة 2020: لم يتم المكلف بالتصريح بتوزيع الأرباح إطلاقا فبالتالي كان الربح الخاضع مقدر ب: 15.704.194 دج فكله موجه للتسوية؛
- سنة 2021: هناك فارق مقدر ب: 489.387 دج فكله موجه للتسوية؛
- سنة 2022: هناك فارق مقدر ب: 16.208 دج فكله موجه للتسوية.

ويمكن توضيح ما تم ذكره سبقا من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-4): التسوية المقترحة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة

2022	2021	2020	2019	البيان
3.094.667	6.709.561	15.704.194	17.488.979	الربح المستخرج
3.078.459	6.220.173	0	0	الربح المصرح به
16.208	489.387	15.704.194	17.488.979	الفارق المقترح للتسوية

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

2. حساب الحقوق والغرامات الواجبة:

1.2. بالنسبة لأسس الربح المقترحة:

الجدول رقم (2-5): جدول الحقوق والغرامات الواجبة لأسس الربح المقترحة

2022	2021	2020	2019	البيان
4.160.080	8.405.640	16.762.520	16.310.290	الربح الجبائي المصرح به
4.181.984	9.066.975	23.425.976	23.633.756	الربح الجبائي المستخرج
21.903	661.335	6.663.456	7.323.466	إدماج الأعباء
26%	26%	26%	26%	نسبة الحقوق
5.694	171.947	1.732.498	1.904.101	الحقوق
10%	15%	25%	25%	نسبة العقوبة
569	25.792	433.124	476.025	العقوبة المقترحة

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري.

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

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

الجدول رقم (2-6): أرقام الأعمال المحققة (وعاء الرسم على النشاط المهني) المقترحة

2022	2021	2020	2019	البيان
111.887.270	254.604.028	387.712.480	507.866.911	رقم الاعمال المستخرج
3.205.583	249.139.004	377.093.185	491.935.693	رقم الاعمال المصرح به (G50)
3.205.583	5.465.024	10.619.295	15.931.218	الفارق المقترح
1.5%	2%	2%	2%	نسبة الحقوق
48.083	109.300	212.385	318.624	الحقوق
10%	15%	20%	25%	نسبة العقوبة
4.808	16.395	53.096	79.656	العقوبة المقترحة

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

3.2. بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (2-7): الرسم على القيمة المضافة

2022	2021	2020	2019	البيان
111.887.270	254.604.029	387.712.480	506.520.912	رقم الاعمال المستخرج
111.697.520	254.483.279	387.557.230	505.586.530	رقم الاعمال المصرح به (G50)
189.750	120.750	155.250	934.382	الفارق المقترح
19%	19%	19%	19%	نسبة الحقوق
36.052	22.942	29.497	177.532	الحقوق
10%	10%	10%	15%	نسبة العقوبة
3.605	2.294	2.949	26.629	العقوبة المقترحة

الفصل الثاني: دراسة حالة -مديرية الضرائب لولاية ب-ب-ع

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

4.2. بالنسبة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة:

الجدول رقم (2-8): الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة

البيان	2019	2020	2021	2022
الربح المستخرج	17.488.979	15.704.194	6.709.561	3.094.667
الربح المصرح به	0	0	6.220.173	3.078.459
الفارق	17.488.979	15.704.194	489.387	16.208
نسبة الحقوق	15%	15%	15%	15%
الحقوق	2.623.346	2.355.629	73.408	2.431
نسبة العقوبة	25%	25%	15%	10%
العقوبة المقترحة	655.836	588.907	11.011	243

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

5.2. جدول ملخص للحقوق والعقوبات:

جدول رقم (2-9): ملخص للحقوق والعقوبات

البيان	2019	2020	2021	2022
الضريبة على أرباح الشركات	1.904.101	1.732.498	171.947	5.694
العقوبة	476.025	433.124	25.792	569
الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	2.623.346	2.355.629	73.408	2.431
العقوبة	655.836	588.907	11.011	243
الرسم على النشاط المهني	318.624	212.385	109.300	48.083
العقوبة	79.656	53.096	16.395	4.808
الرسم على القيمة المضافة	177.532	29.497	22.942	36.052
العقوبة	26.629	2.949	2.294	3.605
الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور	65.995	27.364	0.00	0.00
العقوبة	16.498	6.841	0.00	0.00
الرسم على التكوين المهني	0.00	0.00	0.00	30.459
العقوبة	0.00	0.00	0.00	7.614
المجموع	6.344.245	5.442.293	433.090	139.561
المجموع الكلي	<u>12.359.191</u>			

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

3. الإخطار الأولي بنتائج التحقيق المحاسبي:

قام المحققون بتاريخ 2023/11/26 بإعداد التبليغ الأولي رقم 2023 /169 (ملحق رقم 02) بالتقويم عقب التحقيق المحاسبي وإرساله بالبريد عن طريق رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام امتثالا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، معلمين إياه بما يلي:

بأن له مهلة أربعين (40) يوما للرد على مقترحات المصلحة وإبداء ملاحظاته بخصوصها أو قبولها كتابيا، مع تنكيهه بأن عدم رده عليها يعتبر قبولا ضمنيا؛

- إمكانية الطلب في رده من رئيس مركز الضرائب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون؛

- إمكانية الاستعانة بمستشار يختاره هو.

كما اشتمل التبليغ على تقرير مفصل على كافة التوضيحات الخاصة بالتسوية والاختصاصات المقترحة؛ مع التعليل بكافة الاستنادات والقواعد القانونية التي خولت لهم ذلك.

ثانيا- التبليغ النهائي بنتائج التحقيق:

بعد انقضاء آجال الرد المحددة بأربعين (40) يوما، ومع رد المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي بتاريخ 2024/01/04 على الاشعار الاولي رقم 2023/169 والمؤرخ في 2023 /11/26 (الملحق رقم 03) حيث قدم التبريرات التالية:

1. المطالبة بإعادة خصم البالغ المسددة لاشتراكات الشريك الوحيد لدى الصندوق الوطني لغير الاجراء (CASNOS) وحساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة للسنوات 2019، 2020، و2021 والمقدرة بـ 648.000 دج عن كل سنة، بعدما تم رفض حسمها كمصاريف على الشركة.

2. المبيعات الغير مصرح بها بناءا على محضر مديرية التجارة تخص 2017 (سنة متقدمة) والمحضر حرر في سنة 2019 وكان يخص تحقيق على السنوات 2017، 2018 وجزء فقط من سنة 2019.

3. بخصوص عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة قد تم بناءا على ترصيد النتيجة في استرداد جزء من مساهمة وسلفة من الشريك الوحيد للشركة بمبلغ 31.500.000 دج كانت مقيدة في ح/164 وهذا تطبيقا لأحكام المادة 49 من ق.ض.م.ر.م الفقرة 01.

بعد النظر في التبريرات التي قدمها المكلف كان رد المحققين كالتالي:

1. بعد تفحص سجلاتكم المحاسبية، أن هاته المبالغ تم تسديدها من حساب الشركة وليس من الحساب الجاري للشريك وعليه لا يمكنكم خصمها من قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة؛
2. إن المبيعات الغير مصرح بها تخص سنة 2019 وليس سنة 2017 وهذا حسب ما جاء في محضر مديرية التجارة لولاية برج بوعرييج؛
3. إن التسوية تمت بناء على تصريحكم السنوي وخاصة الجدول المبين لعملية تخصيص النتيجة المحاسبية لسنة 2020، فلقد قتم بتخصيصها كأرباح موزعة كليا (لم يتم ترحيل النتيجة الى د/11 الترحيل من جديد أو الى رأس المال وكذا للاحتياطات) وهذا استنادا لأحكام المادة 46 من ق.ض.م.ر.م. وعليه فان الأسس النهائية تبقى كما هي في الإبلاغ الاولي فبالتالي فان التبليغ النهائي سيكون نفسه الاقتراح بالتسوية الذي قدمه المحققون في الاشعار الاولي لرفض تبريرات المكلف بالضريبة كلها، فقد قام المحققون بتحرير الاشعار النهائي (الملحق رقم 04)

ثالثا - إعداد الجدول الفردي:

تزامنا مع إرسال التبليغ النهائي بالتقويم للمكلف بالضريبة محل التحقيق، وبعد إخطاره بقرار المصلحة بالإبقاء نهائيا على الأسس المدونة في التبليغ الأولي، أي بعد تقديمه للتبريرات للرد على مقترحات الإدارة الجبائية والتي رفضتها رفضا تاما وذلك بالإبقاء على كافة الحقوق المسترجعة أي عدم التراجع. قام المحققون بإعداد الجدول الفردي كآخر مرحلة في عملية التحقيق المحاسبي والذي يحتوي على نتائج التحقيق النهائية المبلّغة والمتمثلة في كافة الحقوق المسترجعة أي الضرائب والرسوم الواجبة في حق المكلف بالضريبة مع الغرامات الموافقة لها.

- الجدول الفردي لشركة EURL X IMPORT :

قام المحققون بإعداد الجدول الفردي رقم 966114 (الملحق رقم 05) يحتوي على كافة الضرائب والرسوم والعقوبات المرافقة لها والتي تتعلق بنشاط الشركة الذي يحتوي على الاخضاعات التالية:

الفصل الثاني: دراسة حالة -مديرية الضرائب لولاية ب-ب-ع

الجدول (2-10): الجدول الفردي لشركة EURL X IMPORT

الجدول الفردي للسنوات 2019-2020-2021-2022									
السنوات	نوع الضريبة	الوعاء المصرح به	الوعاء الخاضع	الفارق	نسبة الضريبة	الحقوق المغفلة	نسبة العقوبة	العقوبة	المجموع
2019	IBS	16 310 290,00	23 633 750,00	7 323 460,00	26%	1 904 100,00	25%	476 025,00	2 380 125,00
	IRCM	-	17 488 970,00	17 488 970,00	15%	2 623 346,00	25%	655 837,00	3 279 183,00
	T A P	491 935 690,00	507 866 910,00	15 931 220,00	2%	318 624,00	25%	79 656,00	398 280,00
	T V A 19%	505 586 530,00	506 520 910,00	934 380,00	19%	177 532,00	15%	26 630,00	204 162,00
	I R G /S		65 995,00	65 995,00	Barème	65 995,00	25%	16 499,00	82 494,00
2020	IBS	16 762 520,00	23 425 980,00	6 663 460,00	26%	1 732 500,00	25%	433 125,00	2 165 625,00
	IRCM		15 704 190,00	15 704 190,00	15%	2 355 629,00	25%	588 907,00	2 944 536,00
	T A P	377 093 180,00	387 712 480,00	10 619 300,00	2%	212 386,00	25%	53 097,00	265 483,00
	T V A 19%	387 557 230,00	387 712 480,00	155 250,00	19%	29 498,00	10%	2 950,00	32 448,00
	I R G /S		27 364,00	27 364,00	Barème	27 364,00	25%	6 841,00	34 205,00
2021	IBS	8 405 640,00	9 066 970,00	661 330,00	26%	171 946,00	15%	25 792,00	197 738,00
	IRCM	6 220 170,00	6 709 560,00	489 390,00	15%	73 409,00	15%	11 011,00	84 420,00
	T A P	249 139 000,00	254 604 030,00	5 465 030,00	2%	109 301,00	15%	16 395,00	125 696,00
	T V A 19%	254 483 280,00	254 604 030,00	120 750,00	19%	22 943,00	10%	2 294,00	25 237,00
	IBS	4 160 080,00	4 181 980,00	21 900,00	26%	5 694,00	10%	569,00	6 263,00
2022	IRCM	3 078 450,00	3 094 660,00	16 210,00	15%	2 432,00	10%	243,00	2 675,00
	T A P	108 681 690,00	111 887 270,00	3 205 580,00	2%	48 084,00	10%	4 808,00	52 892,00
	T V A 19%	111 697 520,00	111 887 270,00	189 750,00	19%	36 053,00	10%	3 605,00	39 658,00
	TFPC		3 045 900,00	3 045 900,00	1%	30 459,00	25%	7 615,00	38 074,00
	المجموع	2 541 111 270,00	2 629 240 699,00	88 129 429,00		مجموع العقوبات	2 411 899,00		12 359 194,00

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

من خلال دراسة حالة الشركة EURL X IMPORT الخاضعة لعملية التحقيق المحاسبي بعنوان السنوات 2019، 2020، 2021 و 2022 استطاع المحققون الوصول الى النتائج المنتظرة من عملية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي والمتمثلة في:

– **التحقق من الالتزام:**

سمح التحقيق المحاسبي للمحققين من خلال عملية الفحص العميق لمحاسبة الشركة محل التحقيق، والتدقيق في القيود المحاسبية بالتأكد من مدى مطابقتها مع مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF)، ومدى صحتها مقارنة بالوسائل المادية والثبوتية المقدمة، كما سمح لهم بالتأكد من مدى احترام الشركة للقوانين الجبائية فتبين لهم عدم التزام الشركة ب:

✓ وجود فارق غير مسدد في الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني (T.A.P) للسنوات الأربعة (04) الخاضعة للتحقيق المحاسبي.

✓ وجود رقم أعمال مغفل وذلك بعدم إدراج مصاريف النقل في تكلفة الشراء وذلك للسنوات الأربعة (04) محل التحقيق المحاسبي؛

✓ عدم ترحيل النتيجة المحاسبية للحساب 11 الترحيل من جديد للسنوات 2019 و 2020؛

✓ وجود عدة أعباء مرفوضة جبائيا وعدم إدراجها في الجدول رقم 09 في الحزمة الجبائية؛

✓ توزيع الأرباح وعدم التصريح بالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (I.R.C.M)؛

✓ عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور (I.R.G/S)؛

✓ عدم تسديد الرسم على التمهين.

– **اكتشاف التلاعب والتهرب:**

لقد ساهم التحقيق المحاسبي في اكتشاف محاولات المكلف من التملص والتهرب ومحاولات التلاعب بالسجلات المالية وقياس مقدار التهرب من دفع الالتزامات الواضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (11-2): نتيجة التحقيق المحاسبي لشركة EURL X IMPORT

نتائج التحقيق المحاسبي للسنوات 2019-2020-2021-2022					
نسبة التهرب	الفارق	الوعاء الخاضع	الوعاء المصرح به	نوع الضريبة	السنوات
31%	7 323 460,00	23 633 750,00	16 310 290,00	IBS	2019
100%	17 488 970,00	17 488 970,00	-	IRCM	
3%	15 931 220,00	507 866 910,00	491 935 690,00	T A P	
0,18%	934 380,00	506 520 910,00	505 586 530,00	T V A 19%	
100%	65 995,00	65 995,00		I R G /S	
28%	6 663 460,00	23 425 980,00	16 762 520,00	IBS	2020
100%	15 704 190,00	15 704 190,00		IRCM	
3%	10 619 300,00	387 712 480,00	377 093 180,00	T A P	
0,04%	155 250,00	387 712 480,00	387 557 230,00	T V A 19%	
100%	27 364,00	27 364,00		I R G /S	
7%	661 330,00	9 066 970,00	8 405 640,00	IBS	2021
7%	489 390,00	6 709 560,00	6 220 170,00	IRCM	
2%	5 465 030,00	254 604 030,00	249 139 000,00	T A P	
0%	120 750,00	254 604 030,00	254 483 280,00	T V A 19%	
1%	21 900,00	4 181 980,00	4 160 080,00	IBS	
1%	16 210,00	3 094 660,00	3 078 450,00	IRCM	
3%	3 205 580,00	111 887 270,00	108 681 690,00	T A P	2022
0,17%	189 750,00	111 887 270,00	111 697 520,00	T V A 19%	
100%	3 045 900,00	3 045 900,00		TFPC	
	88 129 429,00	2 629 240 699,00	2 541 111 270,00	المجموع	

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

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

الفصل الثاني: دراسة حالة -مديرية الضرائب لولاية ب-ب-ع

بعد اكتشاف النقاط المتلاعب فيها وتحديد مبلغ الالتزامات والحقوق المتملص منها واستردادها، قام المحققون بتطبيق العقوبات المناسبة لها وفق ما تنص عليه قوانين الضرائب وهي موضحة في الجدول أعلاه.

-مقارنة التحقيق المحاسبي مع مكونات الرقابة الجبائية الأخرى:

لإثراء وتعزيز الدراسة الحالية وجب القيام بمقارنة التحقيق المحاسبي وما يحققه من استرجاع للحقوق مع أنواع الرقابة الجبائية، فلقد قدمت الإدارة الجبائية ممثلة في مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج احصائيات الرقابة الجبائية (الملحق رقم 06) للسنوات الخمسة الأخيرة (2019، 2020، 2021، 2022، و2023).

الجدول رقم (2-12): احصائيات الرقابة الجبائية للسنوات من 2019 الى غاية 2023

المجموع	السنوات					البيان	
	2023	2022	2021	2020	2019		
117	-	-	40	33	44	عدد الملفات	
1 076 038 220,00	قيد التسوية	-	179 635 265,00	617 224 622,00	279 178 333,00	المبالغ المستدركة	التحقيق المحاسبي
21	3	0	5	6	7	عدد الملفات	التحقيق المعمق في
315 707 785,00	1 331 576,00	-	23 769 237,00	68 095 292,00	222 511 680,00	المبالغ المستدركة	الوضعية الجبائية
56	13	10	11	8	14	عدد الملفات	
214 914 645,00	132 070 298,00	8 142 488,00	10 517 607,00	20 333 227,00	43 851 025,00	المبالغ المستدركة	التحقيق المصوب
846	199	127	206	254	60	عدد الملفات	
344 417 579,00	47 191 901,00	50 418 069,00	97 615 809,00	126 657 146,00	22 534 654,00	المبالغ المستدركة	الرقابة على الوثائق
1040	215	137	262	301	125	عدد الملفات	
1 951 078 229,00	180 593 775,00	58 560 557,00	311 537 918,00	832 310 287,00	568 075 692,00	المبالغ المستدركة	المجموع

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب لولاية ب.ب.ع.

- مقارنة احصائيات الرقابة الجبائية:

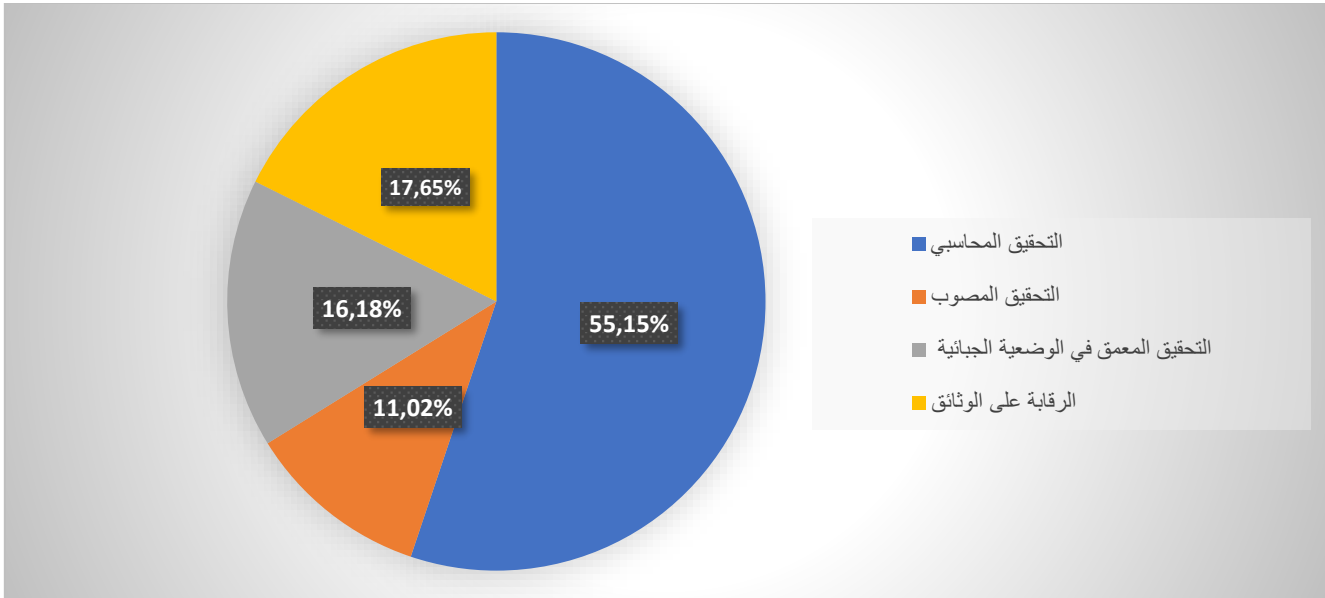
الجدول رقم (2-13): استظهار مدى فعالية التحقيق المحاسبي مقارنة بأشكال الرقابة الأخرى للسنوات 2019، 2020، 2021، 2022 و2023

نوع الرقابة	التسويات المنجزة	%
التحقيق المحاسبي	1 076 038 220,00	55,15%
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية	315 707 785,00	16,18%
التحقيق المصوب	214 914 645,00	11,02%
الرقابة على الوثائق	344 417 579,00	17,65%
المجموع	1 951 078 229,00	100,00%

ملاحظة: الوحدة النقدية بالدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية ب.ب.ع. والشكل الموالي يوضح مدى فعالية التحقيق المحاسبي مقارنة بأشكال الرقابة:

الشكل رقم (2-2): إحصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة من 2019-2023



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية ب.ب.ع

سيتم تحليل البيانات الممثلة في الجدول والدائرة النسبية لفهم فعالية أنواع الرقابة الجبائية المختلفة في مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج خلال الفترة من 2019 إلى 2023، مسلطين الضوء على دور كل نوع في تحقيق التسويات وكشف حالات الغش والتهرب الضريبي.

- **التحقيق المحاسبي: (55.15%)**: على الرغم من عدم تنفيذ التحقيق المحاسبي في 2022 و2023، فإنه يمثل النسبة الأكبر من التسويات المنجزة خلال الفترة 2019-2021، يبرز هذا النوع من التحقيق كأداة رئيسية وفعالة لضمان تحصيل الضرائب المستحقة، مما يدل على أهميته في الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي، يعكس المبلغ الكبير (1,076,038,220.00 دج) فعالية التحقيق المحاسبي في السنوات التي تم تنفيذه فيها.

- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية (16.18%)** : يمثل هذا النوع نسبة أقل من التسويات مقارنةً بالتحقيق المحاسبي، لكنه لا يزال يشكل جزءًا مهمًا من الرقابة الجبائية، فيساهم بشكل كبير في تحليل الوضعية المالية والجبائية للمكلفين بالضريبة، مما يساعد على تحديد الفجوات والتهرب الضريبي بدقة.

- **التحقيق المصوب (11.02%)** : رغم أنه يمثل النسبة الأصغر من التسويات، إلا أن دوره في تحسين دقة التصريحات الجبائية وضبط التقديرات المالية يعد حيويًا، يركز التحقيق المصوب على تصحيح الأخطاء والمخالفات التي يتم اكتشافها، مما يساعد على تحقيق العدالة الضريبية.

- **الرقابة على الوثائق (17.65%)** : يأتي هذا النوع في المرتبة الثانية بعد التحقيق المحاسبي من حيث نسبة التسويات، تعتمد الرقابة على الوثائق على فحص المستندات والتصريحات المقدمة من المكلفين، مما يتيح اكتشاف حالات التهرب الضريبي والتحقق من صحة البيانات المصرح بها.

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي تم القيام بها في مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، والتي تناولت دراسة حالة مؤسسة تم التحقيق فيها، والتي شملت جميع أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بالسنوات الأربعة السابقة، تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات الهامة.

أظهرت الدراسة أن التحقيق المحاسبي يلعب دورًا بارزًا في تصويب الوضعية الجبائية للمكلفين، حيث يُسهم في كشف النقائص والتجاوزات ومعالجتها بفعالية. كما يعزز التحقيق المحاسبي الرقابة الجبائية ويسهم في إيصال المؤسسات إلى التزامها مع القوانين الضريبية وبالتالي يحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

بالإضافة إلى ذلك، يسهل التحقيق المحاسبي مهمة أعوان الإدارة الجبائية ويساعدهم في ترشيد الوقت والجهد المبذول في مراقبة المكلفين، مما يُسهم في تحقيق العدالة الضريبية من خلال استرجاع الأموال المستحقة للخزينة.

بناءً على ذلك، يمكن القول إن التحقيق المحاسبي يشكل أداة حيوية في تعزيز الالتزام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، وهو يسهم في تحقيق العدالة المالية وضمان استمرارية تدفق الإيرادات الضريبية للدولة.

الْخَاتَمَةُ

في ختام هذه المذكرة، تبرز أهمية التحقيق المحاسبي كأداة حيوية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد تم تسليط الضوء على هذا الموضوع من خلال دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، إذ توضح الدراسة حجم التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في مواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، وكيف يمكن للتحقيق المحاسبي أن يساهم في تحسين الامتثال الضريبي للمكلفين، والعمل على مواجهة كل محاولات الغش والتهرب الضريبي.

1. نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمحورت أساساً حول:

- ❖ تعد ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي إحدى أكثر المشاكل والتحديات التي تواجه الإدارة الجبائية الجزائرية؛
- ❖ يؤدي الغش والتهرب الضريبي في الجزائر إلى تكبيد الخزينة العامة للدولة مبالغ مالية جد معتبرة وهو الأمر الذي أكدته احصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة من 2019-2023؛
- ❖ تعد الرقابة الجبائية أداة فعالة في يد الإدارة الجبائية في مواجهة الغش والتهرب الضريبي؛
- ❖ الاعتماد على التحقيق المحاسبي كأداة للرقابة من شأنه أن يساهم في تحسين الامتثال الضريبي للمكلفين والتقليل من حالات الغش والتهرب الضريبي؛
- ❖ يعد التحقيق المحاسبي أكثر أشكال الرقابة الجبائية فعالية في مواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي مقارنة بأشكال الرقابة الأخرى، وهو الأمر الذي أكدته احصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة من 2019-2023؛
- ❖ استخدام التقنيات المحاسبية المتقدمة، مثل التحليلات الضريبية، يمكن أن تعزز من كفاءة التحقيق المحاسبي وتزيد من فعاليته في كشف عدم الامتثال الضريبي.

2. اختبار صحة الفرضيات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها، يتم اختبار صحة الفرضيات على النحو التالي:

- ❖ **الفرضية الأولى:** يعد الغش والتهرب الضريبي أحد أكثر المشاكل والتحديات التي تواجه الإدارة الجبائية الجزائرية إذ يؤدي إلى ضياع مبالغ مالية معتبرة من الخزينة العمومية للدولة سنوياً، الأمر الذي ينعكس بدوره على نقص فعالية النظام الضريبي الجزائري، ومنه تعطيل تحقيق الأهداف العامة للدولة، وعليه يتم تأكيد صحة الفرضية الأولى؛

❖ **الفرضية الثانية:** يعد التحقيق المحاسبي أداة فعالة في التقليل من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، إذ يسمح التحقيق المحاسبي بالاطلاع على محاسبة المكلفين بالضريبة ومن ثم محاولة استدراك أي نقص، غش، أو تدليس من شأنه التأثير السلبي على موارد الخزينة العمومية، وعليه يتم تأكيد صحة الفرضية الثانية.

3. الاقتراحات:

بعد الانتهاء من الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، يمكن تقديم جملة من الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال الدراسة:

- ❖ تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال حملات توعوية وتثقيفية حول أهمية الامتثال الضريبي وعواقب الغش والتهرب الضريبي على المجتمع والاقتصاد؛
- ❖ تشجيع المكلفين على الامتثال الضريبي من خلال تقديم حوافز مالية أو مزايا ضريبية للمؤسسات والأفراد الذين يلتزمون بالقوانين الضريبية بشكل صحيح؛
- ❖ تعزيز التدريب والتطوير المهني من خلال تقديم برامج تدريبية متقدمة للمحققين الجبائين لتحسين مهاراتهم في كشف الغش والتهرب الضريبي، بما يتيح لهم التعامل بفعالية مع التحديات المعقدة في هذا المجال؛
- ❖ استخدام التقنيات الحديثة في مجال الرقابة الجبائية عموماً والتحقيق المحاسبي على وجه الخصوص، إذ يجب استكشاف واعتماد التقنيات الحديثة مثل التحليلات الضريبية الذكية والذكاء الاصطناعي في عمليات التحقيق المحاسبي، مما يسهل عمليات الكشف عن الغش والتهرب الضريبي؛
- ❖ استحداث نظام جبائي رقمي مرتبط بكافة المتعاملين الاقتصاديين (بنوك، مؤسسات عمومية، شركات اقتصادية)، الأمر الذي من شأنه متابعة المعاملات المالية حين وقوعها، والتأكد من الاخضاع الضريبي الصحيح لها.

4. آفاق الدراسة:

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

- ✓ تأثير التحول الرقمي في عمليات التحقيق المحاسبي؛
- ✓ دور التعاون الدولي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛
- ✓ تقييم الأدوار والمسؤوليات في عمليات التحقيق المحاسبي؛
- ✓ دور الرقمنة في تحسين فعالية الرقابة الجبائية.

قائمة المرجع

أولاً: الكتب

- 1) عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظمة اجليل، الجزائر، 2004.
- 2) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في ظل النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.
- 3) خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
- 4) عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001.
- 5) مجدي محفوظ، علم المالية والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر لبنان، الطبعة الرابعة، 2004.
- 6) محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية - دراسة تحليلية مقارنة - مكتبة الإشعاع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 7) ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادية، 2003.
- 8) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

ثانياً: الرسائل الجامعية

- 1) العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدية، 2008.
- 2) خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر.
- 3) صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع المدارس، دار البيضاء، 1987.
- 4) طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2001-2002.
- 5) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
- 6) نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

- 1) عوادي مصطفى، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، تاريخ النشر 2016/12/15، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.
- 2) أحمد لدرم، التهرب الضريبي وأليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، العدد 8، جامعة لونيبي علي، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017.
- 3) رسلان خضور، الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، في مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد السادس، خريف 1996.
- 4) عبد الرحمان مغاري، وبلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2013.
- 5) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1994.
- 6) ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة الحالية للجزائر، مداخلة بالملتقى العلمي الدولي " الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009.

رابعا: التشريعات القانونية

- 1) -قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نسخة 2024.
i. قانون الضرائب غير المباشرة نسخة 2024.
- 2) -قانون الإجراءات الجبائية نسخة 2024.
- 3) -القانون التجاري طبعة 2005-2006.

المراجع باللغة الأجنبية

- 1) Bruno Taddei, la fraude fiscale, litec Droit, Paris-France, 1974, P15.
- 2) Bulletin des services fiscaux n° 19, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger print, Algérie, 2000.
- 3) Daniel RICHER, Les procédures fiscales, Presses Universitaires de France, France, 1990.
- 4) Gilbert TIXIER et Jean Marie Robert, droit pénal fiscal, DALLOZ, Paris-France, 1980.
- 5) Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction de recherches et vérification, Edition Alger print, Algérie, 2001.
- 6) Ifri Soraya, fraude fiscale quels impacts sur l'économie nationale cas de l'Algérie, Mémoire pour l'obtention du diplôme de magister 'spécialité sciences de gestion, Management économique des territoires et entrepreneuriat département des sciences de Gestion, faculté des sciences économiques, sciences de gestion, et sciences commerciales, Université Abd Errahmane mira de Bejaia, Algérie, 2011.

- 7) Jean clande martinez, Presses Universitaires de France, la Froude fiscale. Paris-France, 1984.
- 8) Jean Paul, édition 2000, *control fiscale droit garantie et procédure*, Paris-France,2000.
- 9) Mokhtar Belaiboud, Guide pratique l'audit financier et comptable, la maison des livres, 2eme Edition, Alger-Algérie, 1986.
- 10) -Hajar Karam & Abdelmoumen Berjaoui, La fraude fiscale par sous déclaration du revenu : une décision en présence de risque, Revue de littérature et états des lieux, Journal of Social Sciences and Organisation Management, Laboratoire de L'Économie et Management des Organisations, Faculté d'Economie et de Gestion, Université Ibn Tofial, Kenitra, Maroc, 2022.

المواقع الإلكترونية

- 1) -www.mfdgi.gov.dz
- 2) -www.commerce.gov.dz

الملاحق