دور التحقيق المحاسبي في مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة والكشف عن التهرب الضريبي
دراسة حالة التحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس للفترة 2019-2023

The Role Of Accounting Investigation In Monitoring Taxpayers' Declarations And Uncovering Tax Evasion.
Case Study Of The Accounting Investigation At The Sub-Directorate Of Tax Control Of The Boumerdes Province For The Period 2019-2023

نادية القريشي[1]

مخبر مستقبل اقتصاد الجزائر خارج المحروقات،

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس– الجزائر

n.elkorichi@univ-boumerdes.dz

حميد بوزيدة

مخبر مستقبل اقتصاد الجزائر خارج المحروقات،

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس – الجزائر

h.bouzida@univ-boumerdes.dz

تاريخ الإستلام: 2025/09/25 تاريخ القبول: 2025/10/06 تاريخ النشر:2025/11/22

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التحقيق المحاسبي فيمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة والكشف عن التهرب الضريبي،حيث يعد التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه القائمين على تحصيل الضرائب، إذ أن المكلفين بالضريبة كثيرا ما يلجئون إلى حيل وتصرفات أو يستغلون الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي من أجل التخلص من عبئ دفعها، الأمر الذي ينعكس سلبا على إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي ضعف تحقيق الأهداف المرجوة من جبايتها .

وقد خلصت الدارسة إلى أنه باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يسمح للمكلفين بالضريبة الحرية في التصريح بمداخيلهم المحققة فإن التحقيق المحاسبي كآلية من آليات الرقابة الجبائية كان له دور مهم في الكشف عن مدى صحة ومصداقية تصريحات المكلفين بالضريبة واسترجاع الأموال المتهرب منها وهذا ما أظهرته الإحصائيات خلال الفترة 2019-2023 ودراسة الحالة المتعلقة بالتحقيق المحاسبي لفرع الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، التهرب الضريبي، المكلف بالضريبة.

تصنيف JEL: H26, H83, M42, K34, D91

Abstract:

This study aims to highlight the role of accounting investigation in monitoring the statements of taxpayers and detecting tax evasion, as tax evasion is one of the most problems facing tax collectors, as taxpayers often resort to tricks and actions or exploit the gaps in tax legislation in order to get rid of the burden of paying them, which reflects negatively on the revenues of the public treasury and thus the weakness of achieving the desired goals of collection.

The study concluded that as the Algerian tax system is a declarative system that allows taxpayers the freedom to declare their earned incomes, the accounting investigation as a tax control mechanism had an important role in revealing the validity and credibility of the statements of taxpayers, and This is what the statistics showed during the period 2019-2023 and the case study related to the accounting investigation of the tax control branch in the Tax Directorate of the Boumerdes province.

Keywords: Fiscal control, accounting investigation, tax evasion, taxpayer.

[1] المؤلف المراسل.

1. مقدمة

مع توسع نطاق الضرائب وكثرة أنواعها، فإن طرق وأساليب المكلفين بالضريبة تعددت من اجل التهرب من دفعها سواء كانت هذه الأساليب المستخدمة مشروعة باستغلال الثغرات القانونية أو غير مشروعة باستخدام حيل تدليسية، وباختلاف هذه الطرق المستعملة فإنها تؤدي إلى نتيجة تمثل في استنزاف موارد من الفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها ....

وفي الجزائر بما أن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد في تحديد الضريبة الواجبة الدفع على العناصر والأسس التي يقدمها المكلفين في تصريحاتهم، أي أن المكلفين هم المسئولون عن التصريح ودفع مختلف الضرائب التي يخضعون لها والذي يفترض فيها المصداقية، فإن الإدارة الجبائية أيضا ومن اجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، منحها المشرع عدة آليات وسلطات من اجل التأكد من صحة التصريحات المكتتبة وتطابقها مع الواقع،ولهذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات لازمة، لأنها قد تكون غير صحيحة وخاطئة، والتملص والتهرب من دفع الضريبة هنا لا يمثل ضياع أموال الدولة من الضرائب فقط بل يأخذ أبعاد خطيرة على الاقتصاد الوطني ولها آثار سلبية عديد الأخرى...

ولهذا بات لزاما التصدي لهذه الظاهرة الخطيرة ومكافحتها من خلال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك حفاظا على الموارد المالية لخزينة للدولة وعلى أهداف التشريع الجبائي، وسعياً من الدولة لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وممارستها بكفاءة أكثر وضع لها المشرع الجزائري إجراءات وأدوات قانونية يعتمد عليها الأعوان المراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية، وتتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال منها التحقيق المحاسبي إذ يعد من أهم الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر في كشف كل الإغفالات والتلاعبات المستعملة سواء بقصد أو بغير قصد من قبل المكلفين بالضريبة.

1.1 اشكالية الدراسة: بناءا على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم التحقيق المحاسبي فيالكشف عن ممارسات التهرب الضريبي للمكلفين بها واسترجاع حق الدولة من الضرائب؟

2.1 الاسئلة الفرعية: وانطلاقا من الإشكالية يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم التهرب الضريبي وما هي أنواعه وأسبابه؟
- ما المقصود بالتحقيق المحاسبي وما الهدف منه؟
- هلساهم التحقيق المحاسبي في تحصيلأموال الضرائب المتهرب منهافي مديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية بومرداس؟
- كيف يتم إجراءالتحقيقالمحاسبي للكشف عن التهرب الضريبي لدى المكلفين بها بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس؟

3.1 الفرضيات: وكإجابات مؤقتة للتساؤلات التي تم طرحها، يمكن طرح الفرضيات التالية:

- يعرف التهرب الضريبي على انه محاولة المكلف في عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا فأما أن يكون تهرباً مشروعا نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي يطلق عليه تجنب الضريبي، وأما أن يكون غير مشروع عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام التشريع الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي وتتعدد الأسباب التي تدفع بالمكلفين على ممارسة التهرب الضريبيالتي مهما اختلفت فإنها تهدف إلى تعزيز ذمتهم المالية وتحقيق منافعهم شخصية؛
- إن التحقيق المحاسبي يعتبر آلية من آليات الرقابة الجبائية التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها؛

- يساهم التحقيق المحاسبي في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية بومرداس في رفع التحصيل الضريبي لفائدة الخزينة العمومية، بنسب اكبر مقارنة بباقي اشكال الرقابة الجبائية؛
- إن التحقيق المحاسبي لأي ملف جبائي للمكلفينيكون عبارة عنمجموعة من العمليات يتم فيها التأكد من صحة أوعيةالمختلف للضرائب والرسوم المستحقة في تصريحاتهم وبالتالي تبرزفيها الإغفالات والأخطاء التي تتضمنهاالمحاسبة،وفي حال إثبات التهربيتم إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، واسترجاع الحقوق المترتبة عنها، كما تتضمن فرض غرامات وعقوبات.

4.1 أهداف الدراسة: وتتمثل أهداف الدراسة في :

- تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي؛
- إبراز أهمية التحقيق المحاسبي باعتباره شكلا من أشكال الرقابة الجبائية ؛
- إبراز دور التحقيق المحاسبي في استرداد حق الدولة من الضرائب والكشف عن التهرب الضريبي للمكلفين .

5.1منهج الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وذلك بجمع المعلومات من مختلف المراجع والدراسات ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة بالإضافة إلى منهج التحليلي لتحليل الدراسة التطبيقية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس.

6.1 تقسيمات الدراسة: وبغرض الإجابة على الإشكالية موضوع الدراسة والإلمام بالموضوع، ارتأينا تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: عموميات حول التهرب الضريبي والتحقيق المحاسبي

المحور الثاني:حصيلة التحقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس للفترة 2019-2023

المحور الثالث: دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس

2.عموميات حول التهرب الضريبي والتحقيق المحاسبي

1.2 مفهوم التهرب الضريبي

إن التهرب والغش الضريبي من الظواهر التي تعاني منها كل من الدول المتقدمة والنامية، كما تشكل احد المعيقات التي تؤول إلى تحقيق الأهداف المالية للضريبة من خلال ما يؤدي إليه فقدانها وضياع جزء مهم من الإيرادات الجبائية وبالتالي ضياع جزء مهم من إيرادات خزينة الدولة.

1.1.2 تعريف التهرب الضريبي

تعددت التعريفات المتعلقة بالتهرب الضريبي، واختلفت وجهة النظر بين كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع. حيث أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، ويميزون بين أنواعه، أما رجال الاقتصاد لا يجدون فرق أنواع التهرب الضريبي ويؤكدون أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صور التهرب من تحمل عبء الضريبة وأيا كان نوعها. (طورش، 2012/2011، صفحة 11)

وعرف Mehel Lucienالتهرب الضريبي على انه " المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض أساس الضريبة " (Lauré، 1996، صفحة 84)

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه: تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا باتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون، ويمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية بحيث لا يترتب على المكلف أي التزام قانوني، أو بعد تقدير الضريبة وذلك بالامتناع عن دفعها للخزينة العامة. (الاطرش، منصور، و جبر، 2019، صفحة 87)

وبالتالي فإن التهرب الضريبي، يعبر عن ثلاث مفاهيم أساسية وهي: (زحاف و عسول، 2022، صفحة 176)

- التهرب عن طريق وجود ثغرات في التشريعات الجبائية، وهو التملص؛
- تهرب منظم من قبل القانون كما هو الحال بالنسبة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛
- الامتناع عن إنشاء الواقعة القانونية التي يتناولها القانون الجنائي.

ومنه يمكن تقسيم التهرب الضريبي حسب اختلاف شرعيته إلى:

- **التهرب المشروع (التجنب الضريبي)** فيعرفه Jean-Claude Martinez بأنه : " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي" (Martinez, 1990, p. 13) أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني(بوزيد، 2016، صفحة 143)
- **التهرب غير المشروع(الغش الضريبي)** : يقصد به قيام المكلف بمخالفة قانون الضرائب بنية الغش المقصود به الإساءة إلى الخزينة العامة وإضرار بها باستعمال طرق احتيالية. (بكر، 2015، صفحة 18)وتدليسيةوحسب نص المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يقصد بالأعمال التدليسية:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة و المبيعات بدون فاتورة؛
- القيام عمداً بنسيان أو إجراء تقييد غير صحيح أو وهمي في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المحاسبية؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم؛
- القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد إجراء قيد في الحسابات غير صحيح؛
- قيام المكلف بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم؛
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم؛
- ممارسة نشاط غير قانوني وكل نشاط غير مسجل و / أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته.

وحتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين هما: العنصر المادي المتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة، بالإضافة إلى توفر النية السيئة لذلك السلوك، ورغم أن كلا الشكلين اللذين يمكن أن يتخذهما التهرب يهدفان للوصول إلى نفس الغاية وهي عدم الإلتزام بأداء الضريبة، إلا أن الغش الضريبي يؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي، دون أي مقابل إيجابي، بينما التجنب الضريبي قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق أهداف معينة (ناصر، 2010، صفحة 09)

2.1.2 أسباب التهرب الضريبي:

إن ظاهرة التهرب والغش الضريبي أصبحت ظاهرة خطيرة تهدد كيان لمجتمع سواء اقتصاديا أو اجتماعيا أو ماليا لكونها تشكل عائقا كبيرا بالنسبة للخزينة (بولخوخ، 2004، صفحة 51) وإن عملية التقدير الدقيق لحجم التهرب الضريبي عملية صعبة إن لم نقل مستحيلة في بعض الأحيان، وهذا لأن التهرب الضريبي في حد ذاته عملية سرية ويكتنفها الكثير من الغموض وعدم الشفافية، (بن عودة، بن ديبة، و عبد الرحمان، 2019، صفحة 61)حيث أن كبار دافعي الضرائب يخترعون تقنيات الاحتيال وأساليب لتجنب دفع الضرائب والذي له آثارالسلبية أكبر بكثير من الاختلاس علىالاقتصاد الوطني(Chiha, 2012, p. 41) ومن بين الأسباب التي تؤدي بالمكلف إلى التهرب الضريبي نذكر منها ما يلي :

- ضعف الوازع الوطني عند الأشخاص نحو الالتزام الكامل بدفع الضرائب ومن ثم زيادة عمليات التهرب الضريبي والتي تؤثر بالطبع على الحصيلة النهائية للضرائب؛
- عدم وجود وازع ديني يدفع الأفراد لدفع الضرائب، ومن ثم ينظرون إليها على أنها مطلب حكومي محدد بتشريع أرضي، بعكس الزكاة مثلاً التي ينظر إليها الناس لاسيما- مع ارتفاع الوازع الديني - على أنها ركن من أركان الإسلام محدد بتشريع سماوي. ومن ثم ينخفض احتمال التهرب من دفعها؛ (سيد عبد القادر، 2017، صفحة 71)
- ثقل عبء الضريبة والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي؛
- تعقد النظام الضريبي حيث أن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة؛
- عدم استقرار التشريع الضريبي : تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي؛
- ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب. (ناصر، 2010، صفحة 14)

3.1.2 أساليب التهرب الضريبي:

هناك عدت أساليب للتهرب الضريبي سنتطرق لأهمها وهي التحايل المحاسبي ثم التحايل المادي والقانوني. (خيدل و كيسي، 2020، الصفحات 1057-1056)

- **التحايل المحاسبي**

يفرض القانون على المكلف بالضريبة مسك محاسبة كاملة وحقيقية يصرح بها لدى الإدارة الجبائية في آجال محددة، يضمنها نتائج نشاطاته الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية، مدعما ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير، السجلات المحاسبية اليومية، دفتر الجرد ...) ووصلات التسليم، وتكون هذه التصريحات هي الأساس الذي تعتمده المصالح الضريبية في تأسيس الضريبة، لذا يسعى المكلف إلى إخفاء بعض العمليات المحاسبية وذلك بالتخفيض في الإيرادات والتضخيم في النفقات.

- **التحايل المادي**

يكون الإخفاء ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، ويقوم أساسا على إخفاء المكلف لأمواله التي تخضع للضريبة إخفاء كليا أو جزئيا، فتنشأ بذلك وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية). وتأخذ هذه الطريقة عدة صور منها أن يمارس المكلف نشاطا خفيا إلى جانب نشاطه الأساسي، أو أن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق النائية ليصعب الوصول إليه، أو أن يقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير...الخ

- **التحايل القانوني**

وتتمثل هذه الطريقة في استغلال القانون أو الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة، وهذا ما ينتج وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويأخذ التحايل القانوني مظهر التلاعب في تكييف الحالات القانونية أي تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى معفاة أو خاضعة الضريبية أقل.

وهذا التحايل القانوني يأخذ شكلين: (زايمي، 2023، صفحة 153)

- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية؛

- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية.

2.2 التحقيق المحاسبي آدات لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي؛ لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها، (شرقي، 2015، صفحة 04) كما يعد التحقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية الذي يهدف إلى فحص التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين،

1.2.2تعريف التحقيق المحاسبي، خصائصه وشروطه

حسب المادة -20 -1 من قانون الإجراءات الجبائية يعرف التحقيق في المحاسبة على انه عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف الضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.(قانون الاجراءات الجبائية 2023، صفحة 11)

ويمكن إبراز أهم خصائص التحقيق المحاسبي من خلال النقاط التالية:(دوداح و بن عربية، 2022، صفحة 375)

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

- **شروط التحقيق المحاسبي**

- حسب نص الفقرة الأولى من المادة 22 من قانون الاجراءات الجبائية فان التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة غير أن هناك استثناء أوردته المادة وهو حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة، يمكن للمحققين اخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية؛
- تنص الفقرة الثانية من نفس المادة أعلاه على انه لايمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يحوزون على رتبة مراقب فما فوق، وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛

- يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. (ميهوبي، 2015، صفحة 04)

2.2.2 الأجهزة والأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

- **الهيئات المخولة بتنفيذ برامج التحقيق السنوية:**

تتمثل الهيئات المكلفة بتنفيذ البرامج السنوية للتحقيقات الجبائية سواء على المستوى الوطني أو المحلي في: (زايمي، 2021، صفحة 139)

- مديرية الأبحاث والمراجعات (D.R.V) بفروعها الثلاث الجزائر العاصمة، قسنطينة وهران. تتكفل هذه الهيئة بالتحقيق في محاسبة المؤسسات الكبرى على المستوى الوطني؛
- مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E) مكلفة بالتحقيق في محاسبة الشركات الأجنبية والشركات البترولية؛
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية للمديريات الولائية للضرائب 54) مديرية على المستوى الوطني؛
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية لمراكز الضرائب.

- **الأعوان المخولين بالتحقيق المحاسبي**

كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء التحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية طبقا لأحكام المادة (20) من ق.إ.ج.

يجب أن يكون المحقق حاملا لبطاقة انتداب تسلمه له المديرية العامة للضرائب تبين صفته.

3.2.2 إجراءات التحقيق المحاسبي

إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين من الضريبة وإجراء كل التحريات هو مراقبة مدى صحة التصريحات الجبائية. وحتى تتم هذه العملية على أحسن وجه وتؤدي الهدف المرجو منها وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى. (مالح، 2022، صفحة 94) ويمكن توضيح إجراءات التحقيق المحاسبي حسب المراحل التالية :

- **المرحلة الأولى: التحضير للتحقيق**

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية ويتم من خلالها ما يلي:(بوشرى، بلبالي، و عزيزي، 2021، صفحة 122)

- اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس.
- سحب الملف الجبائي للمكلف. من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.
- إبلاغ المكلف بالضريبة، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق.
- ملأ استمارات التحقيق المتمثلة في كل من كشف المحاسبة وبيان مقاربة الميزانيات.
- القيام بالتحقيقات الخارجية المساعدة من أجل جمع المعلومات .

- **المرحلة الثانية:سير التحقيق**

ويأخذ التحقيق في المحاسبة نوعين من الفحص: (بلواضح، 2022، صفحة 159)

- **فحص المحاسبة من حيث الشكل**: ويتمثل في التأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الإجبارية المبينة في المادتين 09و10 من القانون التجاري ومطابقتها للشروط القانونية.
- **فحص المحاسبة من حيث المضمون:** ويتمثل في فحص كل المعطيات المحاسبية حسابات الميزانية وحسابات النتائج، وبعدها يتخذ المحقق قرارا بشأن محاسبة المكلف، سواء تعلق الأمر بالرفض أو القبول، بعدها ينتقل إلى إعادة تشكيل الأسس الضريبية باستخدام إحدى الطرق المتعارف عليها حسب نشاط كل مؤسسة.

- **المرحلة الثالثة: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته**

من خلال الإجراءات العملية والفحص الدقيق للحسابات السابق ذكرها يقوم المحقق بالحكم على المحاسبة الممسوكة، من خلال إبداء رأيه بالقبول أو الرفض من خلال ما يلي: (بوشرى، بلبالي، و عزيزي، 2021، صفحة 123)

- يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث الشكل ومن حيث المضمون؛
- يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة، وبذلك يلجأ المحقق إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله؛
- يقوم المراقب بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي.

3.حصيلة التحقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس للفترة 2019-2023

لقد تبنت الإدارة الجبائية في الجزائر آليات لمكافحة التهرب الضريبي، ما أوجب عليها تفعيل دور الرقابة الجبائية من خلال مختلف أشكالها في مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة التي تساهم في سلب إيرادات الخزينة العمومية للدولة، حيث تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي يعتمد عليها لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و تكتسي أهمية بالغة نظرا لأنها تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ذلك لان النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي.

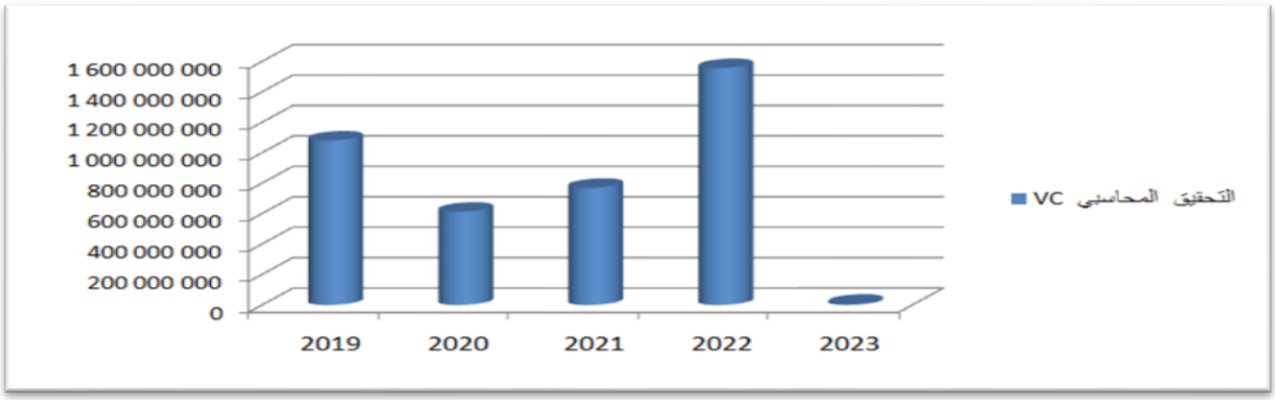
و يعد التحقيق المحاسبي من أهم وسائل الرقابة الجبائية، والأكثر استعمالا في مكافحة التهرب الضريبي، ويتمثل الهدف الرئيسي من عمليات التحقيق المحاسبي في استرجاع الحقوق والمبالغ المتهرب من دفعها من الضرائب من قبل المكلفين بالضريبة وللكشف عن دور وأهمية التحقيق المحاسبي سوف نقوم بعرض إحصائيات خاصة بنتائج التحقيق المحاسبي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس ومقارنتها مع أشكال الرقابة الجبائية الأخرى المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى سنة 2023.

1.3 تحليل حصيلة التحقيق المحاسبي للفترة 2019-2023

الجدول رقم 01: تطور الحصيلة الجبائية للتحقيق المحاسبي لولاية بومرداس		ون: دج
السنوات	التحقيق المحاسبي VC	نسبة التطور%
2019	1 080 803 801.00	
2020	612 611 249.00	-43,32
2021	769 391 557.00	25,59
2022	1 557 169 150.00	102,39
2023	8 301 892.00	-99,47
المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس		

والشكل الموالي يوضح دور نتائج التحقيق المحاسبي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس في استرجاع أموال الدولة من الضرائب خلال الفترة 2019-2023

الشكل رقم 01: تطور نتائج التحقيق المحاسبي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس خلال الفترة 2018-2023



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

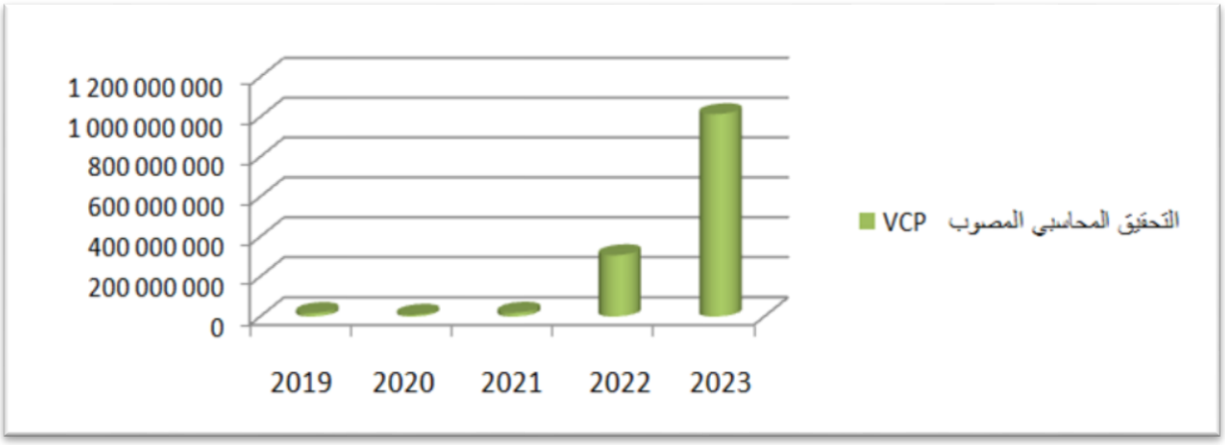
من خلال معطيات الجدول والشكل البياني الخاص بتطور نتائج التحقيق المحاسبي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس خلال الفترة 2019-2023 نلاحظ أن هناك انخفاض في المبالغ والحقوق المسترجعة خلال السنتين 2019 و2020 بنسبة 43.32 % أي ما يعادل 468 مليون دج إلا أن هذا الانخفاض لا يعبر عن تراجع عن دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي وإنما نتيجة الأوضاع التي عاشتها البلاد ومختلف دول العالم من الأزمة الصحية لجائحة الكورونا مما اثر على تحصيل الدولة للضرائب من المكلفين في ظل اعتماد سياسة الحجر الصحي الذي حال دون ممارسة الشركات والمكلفين لنشاطهم الأمر الذي جعل الدولة تعطي تعليمات لمديريات الضرائب بأن تساير هذه الأوضاع الصعبة ليعود الارتفاع بالتدريج في نسبة الأموال المسترجعة مطلع سنة 2021 بنسبة 25.59 % وقد شهدت هذه الفترة اسمرار أثار جائحة الكورونا الذي صاحبها التأخير في إستكمال برنامج التحقيق السنة السابقة بالإضافة إلى تغيير مقر مديرية الضرائب لولاية بومرداس كل هذا اثر على حصيلة هذه السنة ليستمر الارتفاع في مبالغ الحقوق المسترجعة مستمرة ليبلغ أوجه خلال فترة الدراسة وتتجاوز 1مليار 557 مليون دج سنة 2022 وبنسبة 102.39 % عن السنة السابقة بما يعادل 788 مليون دج وهذا راجع إلى تعدي الدولة لازمة الكورونا، وعودت أوضاع البلاد إلى طبيعتها واستئناف الكل لنشاطه الطبيعي ويرجع أيضا نتيجة تأخير في برنامج التحقيق للسنة السابقة فإن مبالغ الحقوق المسترجعة حصلت هذه السنة لتشهد سنة 2023 انخفاض حاد وبحصيلة تقدر 8.3 مليون دج وهي الأدنى خلال هذه الفترة بنسبة 99.47 % أي ما يعادل 1مليار و مليون دج عن السنة السابقة وذلك راجع إلى أن الحصيلة اغلبها متعلقة بالسنة السابقة وراجع أيضا إلى تأخر المديرية العامة للضرائب في إرسال البرنامج النهائي لقائمة الملفات المبرمجة للتحقيق.

2.3 تحليل حصيلة التحقيق المحاسبي المصوب للفترة 2019-2023

الجدول رقم 02: تطور الحصيلة الجبائية للتحقيق المحاسبي المصوب في ولاية بومرداس		ون: دج
السنوات	التحقيق المحاسبي المصوب VCP	نسبة التطور%
2019	17892026	
2020	9026669	-49,55
2021	19502939	116,06
2022	307321581	1475,77
2023	1014302954	230,05
المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس		

والشكل الموالي يوضح دور نتائج التحقيق المحاسبي المصوب للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس في استرجاع أموال الدولة من الضرائب خلال الفترة 2019-2023

الشكل رقم 02: تطور نتائج التحقيق المحاسبي المصوب



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

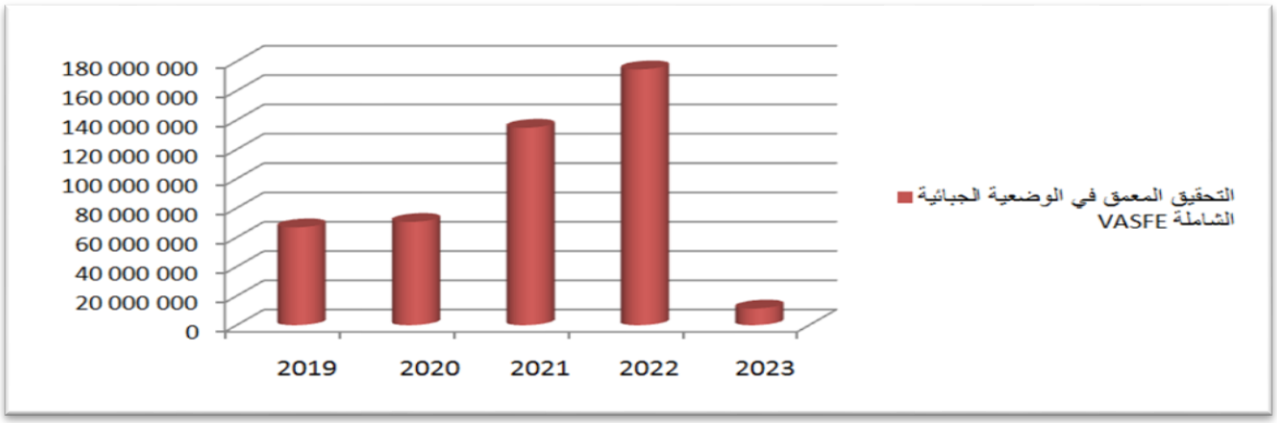
من خلال الجدول والشكل البياني رقم 02 يتضح لنا أن هناك تذبذب في مردودية التحقيق المحاسبي المصوب خلال الفترة 2019-2023 حيث نلاحظ أن هناك الانخفاض حاد في المبالغ والحقوق المسترجعة بين سنتي 2019و2020 بنسبة 49.55 % ما يفوق مبلغ 8.8 مليون دج ويعود ذلك لقلة الملفات المبرمجة لهذا النوع من الرقابة و قلة مردوديتها وتزامنها مع أزمة الصحية كوفيد 19 التي اجتاحت البلاد ليعود للارتفاع بشكل ملحوظ ومتواصل سنتي 2021 و2022 بنسب متفاوتة بمبلغ تجاوز 298 مليون دج خلال هاتين السنتين وليبلغ القيمة القصوى له بمبلغ تجاوز 1مليار و14 مليون دج سنة 2023 ويعود ذلك لكفاءة أعوان الرقابة الجبائية في حسن اختيار الملفات المبرمجة والتي تحتوي على درجة كبيرة من عدم الالتزام الجبائي بالإضافة إلى رفع العدد الموجه لهذا النوع من التحقيق وان ما تم برمجته خلال هذه السنة تم انجازه وهذا راجع لبساطة هذا النوع من التحقيق، بحيث انه يمس ضريبة معينة الأمر الذي يسمح للمحققين بانجاز عملهم في الوقت المحدد.

3.3 تحليل حصيلة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للفترة 2019-2023

الجدول رقم 03: تطور الحصيلة الجبائية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في ولاية بومرداس		ون:دج
السنوات	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE	نسبة التطور%
2019	66 806 761	
2020	70 521 483	5,56
2021	134 727 284	91,04
2022	174 597 891	29,59
2023	11 372 411	-93,49
المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعطيات المقدمة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس		

والشكل الموالي يوضح دور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس في استرجاع أموال الدولة من الضرائب خلال الفترة 2019-2023

الشكل رقم 03: تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول والشكل البياني رقم 03 والمتعلق بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة 2019-2023 نلاحظ أن هناك تطور مستمر في مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة ابتداءا من سنة 2019 إلى غاية 2022 وبنسب متذبذبة حيث شهدت سنتي 2019 و2020 ارتفاع بنسبة 5.56 % أي ما يعادل حوالي 42 مليون دج ليواصل ارتفاعه سنة 2022 بنسبة 91.04 % بمبلغ يتجاوز 64 مليون دج لتشهد سنة 2022 أعلى قيمة خلال فترة الدراسة بمبلغ يتجاوز 174 مليون دج ورغم هذا التطور المستمر خلال هذه السنوات إلا أنها تعتبر حصيلة متواضعة وضعيفة مقارنة بباقي أنواع الرقابة الجبائية التي شهدتها وذلك راجع إلى خصوصية هذا النوع من الرقابة وبأنها تشمل الشخص الطبيعي فقط ومتعلقة بضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، وتهدف إلى مراقبة تجانس المداخيل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة مع كل المداخيل الحقيقية لتشمل بذلك الذمة المالية وجانبه الشخصي وأفراد عائلته بالإضافة إلى ذلك فهي تمس الأشخاص ليس لهم ملف جبائي وأن لهم مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة وخفية وبالتالي يصعب على أعوان الرقابة الجبائية ضبط هذا النوع من الرقابة خاصة وطبيعة مجتمعنا وان اغلب المداخيل غير مصرح بها لا تحوي على وثائق ثبوتية أو أنها أموال متداولة نقدا في السوق الموازية.

4.3 مقارنة نتائج التحقيق المحاسبي مع أشكال الرقابة الجبائية

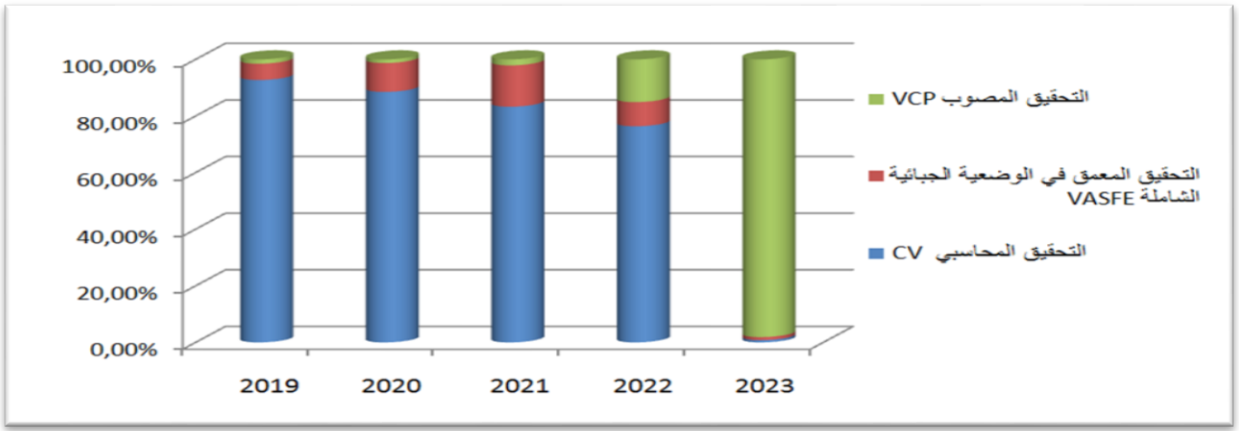
الجدول رقم 04: نسب مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في حصيلة الرقابة الجبائية لفترة 2019-2023

البيان / السنوات	الرقابة الجبائية	التحقيق المحاسبي	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	التحقيق المصوب
2019	100%	92,73 %	5,73 %	1,54 %
2020	100%	88,51 %	10,19 %	1,30 %
2021	100%	83,30 %	14,59 %	2,11 %
2022	100%	76,37 %	8,56 %	15,07 %
2023	100%	0,80 %	1,10 %	98,10 %
المجموع	100%	68,81 %	7,82 %	23,37 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجداول 01، 02، 03 أعلاه

كما يوضح الشكل الموالي أكثر نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي مع باقي أشكال الرقابة الجبائية المستعملة في مديرية الضرائب في ولاية بومرداس خلال الفترة 2019-2023

الشكل مساهمة التحقيق المحاسبي مع باقي أشكال الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2023



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول والشكل يتضح لنا أن حصيلة الرقابة الجبائية خلال السنوات المدروسة (استثناءا سنة 2023 الذي يرجع إلى ضعف نسبة الإنجاز برنامج التحقيق) اعتمد بشكل أساسي على مساهمة التحقيق المحاسبي بصفة كبيرة مقارنة بباقي الأشكال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث وصلت نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي سنة 2019 إلى 92.73 % كأعلى نسبة لها من بين الأنواع الأخرى محتفظة بهذه الصدارة بباقي السنوات الأخرى وبنسب تتراوح بين 76% و88 % لتحقق اكبر مساهمة وبنسبة 68.81 % في حصيلة الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس خلال الفترة 2019-2023 مقدمة بذلك إضافة لخزينة الدولة مبلغ تجاوز 4مليار دج ويرجع السبب إلى أن هذا النوع من التحقيق أكثر شمولية واتساع من باقي التحقيقات إذ يشمل كل أنواع الضرائب التي تحيط ملف التحقيق وبالتالي فإن الأعوان المحققين لهذا النوع من التحقيق لهم كفاءة وخبرة عالية مما ينعكس على دقة اختيار الملفات المبرمجة وبالتالي رفع حصيلة التحقيق، يليه التحقيق المصوب مساهم في حصيلة الرقابة الجبائية خلال فترة الدراسة 2019-2023 بنسبة 23.37% بمبلغ تجاوز 1مليار 368 مليون دج وقد شهد استثناء سنة 2023 باحتلاله أعلى رتبة من باقي أشكال الرقابة الجباية بنسبة 98.10% يعود ذلك إلى دقة اختيار الملفات المحقق فيها خاصة سنة 2023 والرفع في عددها متجاوزة بذلك ضعف ما كان يبرمج في السنوات السابقة بالإضافة إلى انه نتيجة لتأخر برنامج النهائي لقائمة الملفات الخاضعة للتحقيق وباعتبار أن التحقيق

المصوب يعتبر اقل اتساع وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي فإن سياسة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية اعتمدت على هذا النوع لرفع الحصيلة هذه السنة

ليتدنى الترتيب التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة 7.82 % من حصيلة الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2023 وبمبلغ لا يتجاوز 459 مليون دج وهي حصيلة ضئيلة ويعود ذلك إلى حساسية وصعوبة تحكم الأعوان المحققين لهذا النوع من التحقيق وقلة برمجة الملفات المتعلقة به.

4. دراسة حالة قضية التحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس

سننطلعفي هذا المحور على كيفية قيام أعوان المراقبين المكلفين بعملية التحقيق المحاسبي في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس في الكشف عن مدى صحة وجودة المعلومات والبيانات المدونة في التصريحات الجبائية لشركة SARLBT Matériaux de constructionوهو الحق شرعي الذي منحه المشرع الجبائي لهم من أجل الكشف عن أي اختلالات أو تلاعبات سواء كان بقصد أو بغير قصد وإعادة تصحيحها وتسويتها.

وبالنسبة لهذا النشاط يقوم المحقق بمقارنة المبالغ النقدية الداخلة لحساب المكلف وتصريحاته إضافة إلى حساب الكميات المستهلكة من المواد واللوازم المصرح بها في وضعيات الأشغال مع المواد واللوازم المشتراة، وفي حالة وجود فارق يتم حساب هذه المواد المشتراة الخارجة عن حاجة المؤسسة رقم أعمال، لاعتبار أن المكلف قد أعاد بيعها، بتطبيق هامش ربح معين.

1.4الوضعية الجبائية لمؤسسة SARLBT Matériaux de construction

إن الحالة محل الدراسة هي عبارة عن شركة ذات مسؤولية محدودة SARLBT Matériaux de construction تنشط في إنتاج أجزاء البناء الجاهز من الخرسانة وتحضير الخرسانة الجاهزة للاستعمال، أي في ومقاولات الأشغال البناء الكائن مقره بولاية بومرداس، تم التحقيق في محاسبة هذه الشركة للسنوات 2017 ،2018 ،2019 ،2020 حيث تخضع إجباريا للنظام الحقيقي، كما ننبه إلى أنه تم إخفاء بعض المعلوماتالشخصية الخاصة بكل من (اسم الكامل للمؤسسة، رقم التعريف الجبائي، أسماء بعض الزبائن والموردين . ...إلخ) احتراما لمبدأ السرية المهنية، مع إبقاء جميع المعلومات الخاصة بالنشاط على حالها وكذلك عدم إظهار المعلومات الخاصة بأعوان فرقة التحقيق.

وبحكم نشاط المؤسسة ونظرا للطبيعة القانونية لها ، فإن هذه الأخيرة تخضع قانونيا للضرائب والرسوم التالية:

- **الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:**

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 19٪ لتصنيع المواد البلاستيكية وبمعدل 23٪ لنشاط أعمال البناء ، فيما يتعلق بالأرباح المحققة ، وفقا للمادتين 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA).
- الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 1٪ على مبلغ رقم الأعمال المحقق لصناعة المواد البلاستيكية ، وبمعدل 2٪ مع تخفيض بنسبة 25٪ ، على مبلغ رقم الأعمال المحقق (التحصيلات) ، وفقا للمواد 217 إلى 222 من CIDTA.
- دفع المداخيل IRG لصنف الأجور (المواد 75-1 و 129-1 و 130-2 من CIDTA) بحكم قدرتك كصاحب عمل.
- ضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) فيما يتعلق بالأرباح الموزعة على المساهمين ، وفقا للمواد 01 و 45 و 46 و 104 من CIDTA.

- **رسوم الطابع:** حيثتطبق رسوم الطابع على مبلغ المبيعات المفوترة والمدفوعة نقدا (المادة 100 من قانون الطوابع).

- **الرسم على رقم الأعمال:** الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 19٪ على مبلغ رقم الأعمال ، بالنسبة لفاتورة المتعلقة بنشاط تصنيع المواد البلاستيكية وبالنسبة للمبالغ المحصلة لنشاط أعمال البناء، وفقا للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- **الرسم على التكوين المهني المتواصل والضريبةالتدريبية:**وذلك طبقا لأحكام القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31.

2.4 فحص الأعوان المحققين لحسابات المؤسسة SARLBT Matériaux de construction

خلال هذه المرحلة يتم التحقق في بادئ الأمر من مسك الوثائق والدفاتر المحاسبية مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي SCFوكذا المواد 9-10-11 من القانون التجاري و من وجود كل الدفاتر القانونيةوالثانوية لدى المكلف والتي يتم الاحتفاظ بها والتي تدخل ضمن متطلبات إجراء التحقيق وفحص محاسبة المكلف أما من ناحية المضمون فقد كشفت مراجعة محاسبة المؤسسة محل الرقابة عن المخالفات والأخطاء التالية:

❖ **سنة 2017:**

كشف فحص الحسابات المؤسسة لسنة 2017 عن أخطاء وسهو وعدم دقة جعلت المحاسبة أقل إثباتا :

1- عدم الرد على طلبات التوضيح والتبرير رقم 1298 تاريخ 2021/09/23 ورقم 1379 لتاريخ 2021/10/10.

2- احتساب مشتريات المواد (الأولية) الخام المخصصة لنشاط أعمال البناء ، بينما في المقابل، لم يتم تسجيل أي إيرادات تعكس هذه المشتريات، وفي اجتماع المناقشة في 2021/11/08 ، ذكرت أن هذه المشتريات قد استخدمت لتنفيذ أعمال البناء الخاصة به ، ولكن حالات العمل الوحيدة التي تم حسابها تتعلق بتنفيذ أعمال الخرسانية،ومبلغ هذه المشتريات من المواد الأولية الممثلة في الخزف وبلاط الأرضيات، الاسمنت الأبيض، الطلاء الداخلي، الآجر ..الخ هي بمبلغ 835.78 996 138دج متضمن الرسمTTC وبمبلغ 116 804 063.68 دج خارج الرسم HT

3- بالإضافة إلى المشتريات المذكورة أعلاه ، فإن مبلغ تلك التي تقع في نطاق الأعمالالمصرح بها والتي تبلغ قيمتها الإجمالية HT 202,833,092.33 ، يتجاوز بكثير مبلغ المبيعات المسجل: بمبلغ 232 716 021.93 دج متضمن الرسم و 119,489,792.00 دج خارج الرسم (عدم وجود عمل قيد التنفيذ)

- كما تم دفع الموردون (الحساب 401)مباشرة من الحساب الجاري للشركاء (455)؛
- ومن ثم تم تحويل رصيد الحساب 455 لاحقا خلال عام 2019، إلى رصيد قرض الحساب 168، مبررا بإقرار بالدين بتاريخ 2019/10/26 بمبلغ 249,152,000 دج (دين متعاقد عليه مع الشريك ....YANG GUOXX)؛
- وعمليا، يجب أن تتم محاسبة المساهمات النقدية التي يجلبها الشركاء أو القرض عن طريق الخصم من الحساب: 530 "نقدا" (مساهمات نقدية) أو 512 "بنك" (تحويلات أو شيكات).

4- المشتريات غير المصرح بها للمواد الأولية (الخام): حيث تشير المعلومات التي تلقيناها إلى وجود مشتريات غير مصرح بها بمبلغ 16,005,458.17 دج خارج الرسم (وهي جزء من نشاط البناء) وقد تم دفع ثمن جزء من هذه المشتريات عن طريق تحويلات مصرفية لم تسجل محاسبيا والباقي تم حساب المشتريات المصرح عنها دون أي مستندات داعمة.

5- محاسبة المشتريات (من المواد الخام) التي لا تنتمي إلى شركة المحقق فيها: فالنسبة للرسم على القيمة المضافة على هذه الفواتير المصرح بها على G50 فسيتم المطالبة باستردادها، وفقا لأحكام المادة 41 من CTCA والتي تقدر ب190 539.44 3دج

6- التسجيل المحاسبي المزدوج لفواتير الشراء:

- فاتورة رقم 2017/034 بتاريخ 2017/05/08 منXXEURL (بتاريخ 2017/08/08 و 2017/11/22):
المبلغ HT 6,050,877 – TVA 1,149,666.69 (TVAغير مسترجعة).
- فاتورة رقم 100 بتاريخ 2017/11/22 من شركةXXX SARL (بتاريخ 2017/11/22):
المبلغTVA 607.688.40 – HT 3.198.360 (تم الاسترجاع من G50 نوفمبر 2017 و مارس 2018)، وقد تم إجراء تعديل هذا التصريح المزدوج في عام 2020 ، دون سداد الرسم على القيمة المضافة المستردة مرتين.

7-التحصيلات المسجلة في الحساب 411-CL000العميل المراد تحديدها غير متبوعة بفاتورة مبيعات (لم يتم تسوية الحساب اعتبارا من 2020/12/31):

- مقبوضات في 2017/06/21 بمبلغ متضمن الرسم 636815.40 دج
- مقبوضات في 2017/11/26 بمبلغ متضمن الرسم 500000.00 دج
بمجموع مبلغ متضمن الرسم 1,139,815.40TTC و المبلغ خارج الرسم 957,828.07HT

8- خطأ في حساب الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمال المصرح به على G50 لشهر ديسمبر 2017:

- رقم الأعمال المصرح عنه (5,908,661 + 3,972,472) 9 881 133.00 HT
- TVA المقابلة له بمبلغ 1 877 415.00 أما TVAالمصرح بها بمبلغ 1 122 646.00دج بفرق للتعديل 754769.00 دج

9- وجود رقم أعمال غير مصرح به (تصنيع المواد البلاستيكية): حيث يكشف الرد على طلب إبلاغ المعلومات رقم 1319 بتاريخ 2021/10/30 ، الوارد من عميل المؤسسة، عن وجود العديد من فواتير المبيعات غير المصرح بها لسنة 2017 بمجموع مبلغ المبيعاتخارج الرسمHT ب9 842 438.22 ومتضمن الرسم TTCب11 712 501.48دج

كما قد تم تسجيل العديد من هذه المقبوضات في حسابات الزبائن الآخرون، مما جعل الأرصدة المحاسبية لحسابات هذه الأخيرة غير صحيحة.

10- محاسبة مبيعات (رقم الأعمال) لنشاط "تصنيع المواد البلاستيكية" بدون مستندات داعمةلحساب العميل للمؤسسة المستحق المبلغ خارج الرسم HT: 21,421,481.93 دج

11- عدم احترام الترتيب الزمني لترقيم فواتير المبيعات لنشاط تصنيع المواد البلاستيكية (عدة أرقام غير موسومة) مما يشكل مخالفة لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 الذي يحدد شروط وإجراءات إنشاء الفاتورة وخاصة المادة 10 منه وقد تم اكتشاف هذه المخالفة أيضا في عامي 2018 و2019.

12- الرسم على القيمة المضافة المفروضة على فواتير الشراء التي تتجاوز 100000 دج تدفع نقدا ولا تبررها إيصالات الدفع ، وفقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال (CTCA)يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى تلك التي لا تنتمي للمؤسسة ومتعلقة بكل من:

- الرسم على القيمة المضافة على المشتريات لا تنتمي للمؤسسة محل الرقابة المقدرة بمبلغ 3 190 539.00 دج
- **إجمالي الرسم على القيمة المضافة على المشتريات التي تم دفعها نقدًا بمبلغ 12 326 074.00 دج**

13- يمثل حساب مورد المخزون والخدمات (401000) رصيدا خاطئا، بسبب الدفعات الفعلية التي تمت خلال عام 2017، والتي تم تأجيل محاسبتها (عن طريق الحساب الدائن 455) إلى سنوات أخرى. بالإضافة إلى عدم استخدام الحسابات الفرعية أو المساعدة للموردين، وقد تم تحديد هذا الوضع بعد تحليل الردود القليلة الواردة من موردي الشركة، وهي:

- المورد XXSARL.: يظهر الرد على طلبنا للحصول على المعلومات الواردة من هذا المورد أن المدفوعات قد تمت بالكامل خلال عام 2017 ، بينما في دفاتر حسابات المؤسسة، تم تسجيل جزء من هذه المدفوعات في عام 2017 (36,408,383.90) ، وآخر في عام 2018 (20,783,488.52) والباقي (10,207,165.16) في عام 2020.
- المورد XX IM-EX EUR: تظهر إجابته أيضا أن جميع المدفوعات تمت خلال عام 2017 ، بينما في دفاتر المحاسبة الخاصة بلمؤسسة، تم تسجيل جزء منها في عام 2017 ، والباقي (49,000,025) في عام 2020.

14- تم تبرير القرض قبل سنة 2017 بإقرار دين بمبلغ 100.000.000 دج ، وينص العقد المذكور بوضوح على أن مدة سداد هذا الدين هي 20 شهرا اعتبارا من 2017/04/01 وذلك بسداد مبلغ 5,000,000 دج في بداية كل شهر مما يعني أنه في 2018/11/30 يتم الوفاء بهذا الدين بالكامل،ومع ذلك، لا يزال القرض المعني ظاهر على جانب الالتزامات في ميزانية الشركة (الحساب 168) ، ويخلص هذا إلى أن هذه المبالغ المسددة قد سددت خارج جميع القيود المحاسبية.

- الأقساط المستحقة لسنة 2017: 5,000,000 دج × 9 أشهر = 45,000,000 دج .
- الأقساط المستحقة لسنة 2018: 5.000.000 دج × 11 شهرا = 55.000.000 دج.

15- مصاريف إيجار الشركة المسجل في الحساب 613 غير صحيح:

- المصاريف المؤجلة (الحساب 486): 475,000 × 4 أشهر = 1,900,000
- مصاريف الإيجار لسنة 2017: 475,000 × 8 أشهر = 3,800,000
- المصاريف الفعلية التي سيتم تسجيلها في الحساب 613 هي 5,700,000أما المصاريف المسجلة لدى الشركة 7,600,000

16- إن الاعتراف بالمصروفات من السنوات المالية السابقة مخالف لمبدأ استقلالية السنوات المالية وربط المصروفات بالإيرادات المنصوص عليها في المادتين 6 و 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 بتنفيذ أحكام القانون رقم 07-11 (المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي) وقد بلغ إجمالي مصاريف السنة السابقة 2016: 396,045.73

17- عدم تبرير العجز السابق المرحل بمبلغ 2,713,620.00

18- لم يتم تقديم قوائم الجرد المادي للمخزون ، وهو التزام منصوص عليه في القانون التجاري

❖ **سنوات 2018، 2019 و 2020:**

المخالفات المكتشفة في هذه السنوات هي:

19- المبيعات التي تمت في عام 2018 والتي تم تأجيل تصريح برقم الأعمال (المفوتر) لها إلى عام 2020:

ينتج عن هذه المبيعات تحصيلات مختلفة تم إجراؤها وتسجيلها في حسابات الزبائن مختلفة ، وبسبب عدم وجود فواتير مبيعات ، تم تحويلها إلى حساب السلف(419) في 2018/12/31، ولم تتم تسوية هذا الأخير إلا خلال سنة 2020 (اعتبارا من 12/31) من خلال تسجيل رقم الأعمال في الحساب C000-411 "عملاء نقديون مختلفون" ، غير مدعومين بفواتير المبيعات: HT 23,174,615.13 - TTC 27,577,792

20- المنافع العينية (الغذائية) المدفوعة للموظفين لعام 2018 غير الخاضعة ل IRG / الراتب ،بمبلغ 7 997 395.00 دج

21- وجود الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المسترجعة بشكل خاطئ ولا يسمح باسترجاعها وتخص:

- سنة 2018 بمبلغ **1 884 583.40** دج
- سنة 2019 بمبلغ **1 055 384.02** دج
- سنة 2020 بمبلغ **3 670 497.62** دج

ورفض استرجاع يعود للأسباب التالية:

- المزايا العينية الممنوحة للموظفين ، الرسم على القيمة المضافة المفروضة على هذه الفواتير غير قابلة للخصم وفقا للمادة 41-1 من CTCA.
- الرسم على القيمة المضافة تم استردادها مرتين على G50.
- فترة استرداد الرسم على القيمة المضافة للمشتريات لعام 2018 هي 20 ديسمبر 2019 (المادة 30 من CTCA) ، لذلك لا يسمح باستردادها في ديسمبر 2020.

22- محاسبة حجم رقم الأعمال لنشاط "بيع المواد البلاستيكية" بدون أي مستندات داعمة (فواتير المبيعات):

سنة 2019: HT10,808,461.88 دجالمسجلة في الحساب CA000-411 " مختلف الزبائن".

سنة 2020: HT 23,174,615.13 المسجلة في الحساب C0000-411 "مختلف العملاء النقديين ".

23- التسجيل المحاسبي للمصروفات من السنوات المالية السابقة مخالف لمبدأ استقلالية السنوات المالية وربط المصروفات بالإيرادات المنصوص عليها في المادتين 6 و 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المنفذ لأحكام القانون رقم 07-11 المتعلق ب(النظام المحاسبي والمالي). وفيما يلي تفاصيل هذه الرسوم:

- التسجيل المحاسبي لسنة 2018 : الرسم على النشاط المهني لسنة 2017 بمبلغ 3 882 580.00 دج
- التسجيل المحاسبي لسنة 2020 : خسائر الصرف لسنة 2017،2018،2019 بمبلغ585 710.24 دج
- التسجيل المحاسبي لسنة 2020 : استهلاكات المواد الأولية لفواتير شراء MASTER XX بمبلغ12 898 526.50دج

وبالتالي فإن المبالغ المسترجعة لسنة 2020 بلغت 13 484 236.74 دج

24- ترحيل الخسائر ضعيف لعام 2019: هو 27,344,762 بدلا من 54,130,806.

3.4 تسوية المخالفات المكتشفة في حسابات المؤسسة SARLBT Matériaux de construction

في ضوء ما سبق ومع الأخذ في الاعتبار المخالفات الواردة في حسابات عام 2017 ، لا تعتبر الأخيرة ذات قيمة إثباتية وبالتالي يتم رفضه ، وفقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الضريبية (CPF).ونتيجة لذلك ، يتم تصحيح التصريحات الجبائية لهذا العام تلقائيا ، وفقا لأحكام المادة 44-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما بالنسبة للتصريحات الجبائية عن سنوات 2018 و2019 و2020، فقد تم تصحيح بعض أسسها وفق إجراء إعادة التسوية، وذلك طبقا لأحكام المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، نظرا لما تم رصده من مخالفات.

1.3.4 تسوية رقم الأعمال:

- **إعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2017:**

- **نشاط أعمال البناء:**نظرا وجود بعض المخالفات والأخطاء في الحسابات المؤسسة محل المراقبة ، سيتم إعادة تشكيل رقم الأعمال لهذا العام من خلال تطبيق معامل القيمة المضافة البالغ 2.7 يستخدم لأنشطة مماثلة لنشاط الشركة المتعلق بشراء المواد الخام على النحو التالي:

المبالغ المشتريات خارج الرسم HT لسنة 2017* معامل القيمة المضافة= رقم الأعمال المعترف به

906 235 058.29 =2.7*335 642 614.18

- **نشاط صنع المواد البلاستيكية:**حيث سيتم تصحيح رقم أعمال هذا النشاط وذلك بإضافة المخالفات المعلن عنها والملخصة في النقطة رقم 7 و9

رقم الأعمال غير مصرح به- رقم الأعمال المصرح به= رقم الأعمال المعترف به

228 167 018.29 =217 366 752.00-10 800 266.29

- **إعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2018 و 2020:**

سيتم تصحيح رقم الأعمال لسنة 2018 من خلال إضافة رقم الأعمال المصرح عنه سنة 2020، وسيؤثر ذلك أيضًا على رقم الأعمال المصرح عنه سنة 2020:

الجدول رقم 05: إعادة تشكيل رقم الأعمال لسنة 2018 و 2020 — الوحدة: دج

البيان	2018	2020
رقم الأعمال المصرح به	170 309 722.00	211 526 359.00
+رقم الأعمال المحول إلى سنة 2020	23 174 615.00	-23 174 615.00
= رقم الأعمال المعترف به	193 484 337.00	188 351 744.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس

سيتم الحفاظ على رقم الأعمال لعام 2019 بشرط ظهور عناصر جديدة تسمح بتنظيمه.

- **ملخص رقم الأعمال الفواتير المخفية:**

الجدول رقم 06: ملخص رقم الأعمال الفواتير المخفية للسنوات 2017، 2018 و2020			ون:دج
البيان	2017	2018	2020
رقم الأعمال المصرح به	336 856 544.00	170 309 722.00	211 526 359.00
- رقم الأعمال المعترف به	1 134 402 076.00 (906 235 058+228 167 018)	193 484 337.00	188 351 744.00
= رقم الأعمال (المفوتر) المخفي	797 545 532.00	23 174 615.00	/
المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس			

- **ملخص رقم الأعمال المقبوض (المحصل) المخفي:**فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المحصلة وبالرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 07 : ملخص رقم الأعمال الفواتير المخفية المتعلق بالرسم على القيمة المضافة المحصلة وبالرسم على النشاط المهني ون:دج				
البيان	2017		2018	
	TVA	TAP	TVA	TAP
رقم الأعمال المعترف به	1 134 402 076.00	1 134 402 076.00	193 484 337.00	193 484 337.00
-رقم الأعمال المصرح به في G50	361 273 691.00	361 273 691.00	190 825 671.00	191 615 650.00
= رقم الأعمال المخفي G50	773 128 385.00	773 128 385.00	2 658 666.00	1 868 687.00
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق الممنوحة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس				

وقد تم التصريح عن رقم الأعمال المخفي لسنة 2018 والبالغ 23,174,615 دج ، والذي تم التصريح عنه سنة 2020 ، في G50 لشهر ديسمبر 2020 بحساب الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، لذلك سيتم إجراء تعديل لهذه الحقوق عن طريق خصم:

✓ أي زيادات في الرسم على القيمة المضافة سيتم تحديدها في جدول الرسم على القيمة المضافة ،

مبلغ 23,174,615 × 19٪ = 4,403,176 دج .

✓ أي الزيادات في الرسم على النشاط المهني سيتم تحديدها حسب جدول الرسم على النشاط المهني،

مبلغ 23,174,615 × 2٪ = DA463,463.

2.3.4 إعادة تسوية النتيجة الجبائية

أ- إعادة تشكيل نتيجة 2017:

نظرًا للمخالفات التي وجدت في المحاسبة المؤسسة لعام 2017، فقد تم تصحيح النتيجة من خلال تطبيق هامش ربح صافي ثابت قدره 10٪ (يطبق في أنشطة مشابهة لأنشطة المؤسسة محل المراقبة) على أرقام الأعمال المعترف بها

رقم الأعمال المعترف به* هامش الربح=النتيجة المعترف بها

113 440 207.60=10%*1 134 402 076.00

ويذكر انه:

- لم يتم تقديم محاسبة سنة 2016 من أجل الرقابة على العجز الذي تم ترحيله لعام 2017 بمبلغ 2,713,620 لذلك لن يتم درج هذا الأخير؛
- تم التصريح عن رقم الأعمال لنشاط تصنيع المواد البلاستيكية في الحساب 704 "بيع الأعمال": التعيين على فواتير المبيعات هو " F / P أنابيب PPR ومواد... "، وبالتالي فإن نتيجة هذا النشاط ستكون خاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS بمعدل 23٪.

ب- إعادة تشكيل النتيجة للسنوات 2018 و 2019 و 2020:

الجدول رقم08 : إعادة تسوية النتيجة الجبائية لسنة 2018، 2019و2020 — ون:دج

البيان	2018	2019	2020
النتيجة المصرح بها	-27 344 762.00	-84 357 444.00	-43 184 332.00
+الزيادة في رقم الأعمال	23 174 615.00	/	-23 174 615.00
+تكاليف السنوات السابقة	3 882 580.00	/	13 484 236.00
+ترحيل الخسارة المصرح بها	/	-54 130 806.00	-30 252 812.00
-ترحيل الخسارة المعترف بها	/	-287 567.00	-30 514 205.00
النتيجة الجبائية المعترف بها	-287 567.00	-30 514 205.00	-53 136 104.00

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس

ويذكر أن:

- العجز المرحل لسنة 2019 البالغ 54,130,806 (سنة 2017: 27,344,762 – سنة 2018: 26,786,044) غير صحيح. النتيجة الجبائية المصرح بها سنة 2017 هي ربح قدره 751,580 دج؛
- العجز المرحل المصرح به لسنة 2020 هو النتيجة المحاسبية لسنة 2019: 30,252,812 دج.

3.3.4 دراسة الرسم على القيمة المضافة للمشتريات:

تطبيقا لأحكام المادتين 30 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال، سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات التي تم تحصيل العديد من فواتيرها في الشركة الخاصة بالمكلف محل المراقبة، والتي تم استردادها بشكل غير مبرر(تفاصيل هذه الضريبة على القيمة المضافة وأسباب إعادتها موجودة في النقاط رقم 5 و12 و21 "المخالفات") كما يلي:

- سنة 2017 والمقدرة ب15 516 613.00 دج
- سنة 2018 المقدرب 1 884 583.00دج
- سنة 2019 المقدرب 1 055 384.00دج
- سنة 2020 المقدرب 3 670 497.00دج

4.3.4 دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG -الأجور-

الامتيازات العينية:

خلافا لأحكام المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن المزايا العينية التي قدمتها المؤسسة للموظفين لم تخضع لضريبة الدخل الإجمالي فيما يتعلق بالرواتب حيث:

- القاعدة الخاضعة للضريبة IRG لسنة 2018 تقدر ب 7 997 395.00 دج

4.4 الضرائب الواجبة الدفع بعد التسوية وفرض الغرامات لشركة SARLBT Matériaux de construction

1.4.4 الرسم على النشاط المهني (TAP):

الجدول رقم 09 : الرسم على النشاط المهني الواجب الدفع بعد التسوية وفرض الغرامات		ون:دج
البيان	2017	2018
إجمالي رقم الأعمال المخفي	773 128 385.00	1 868 687.00
-التخفيض 25%	193 282 096.00	/
= رقم الأعمال المخفي الخاضع للضريبة	579 846 289.00	1 868 687.00
الحقوق العادية	**11 596 925.30**	**37 373.00**
× معدل الغرامات	%25	10%
= مبلغ الغرامات	**2 899 230.83**	**3737.00**
المبلغ الواجب الدفع	**14 496 156.13**	**41 110.00**
المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس		

تبلغ معدل الرسم على النشاط المهني 2٪ مع الاستفادة من تخفيض 25٪ لنشاط الأشغال و 2٪ لنشاط تصنيع المواد البلاستيكية ، وفقا لأحكام المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA) كما تخضع الحقوق التي تم استدعاؤها لعقوبات أساسية لعدم كفاية التصريح وفقا لأحكام المادة 193-1 من CIDTA.

2.4.4 الرسم على القيمة المضافة(TVA):

الجدول رقم 10 : الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع بعد التسوية وفرض الغرامات				ون:دج
البيان	2017	2018	2019	2020
إجمالي رقم الأعمال المخفي	773 128 385.00	2 658 666.00	/	/
الحقوق العادية 19%	146 894 393.15	505 146.54	/	/
أخطاء في حقوق TVA	754 769.00	/	/	/
TVA المسترجعة على المشتريات	15 516 613.00	1 884 583.00	1 055 384.00	3 670 497.00
-TVA في سلسة G50لشهر 2020/12	/	/	/	-4 403 176.00
مجموع حقوق TVA	**163 165 775.15**	**2 389 729.54**	**1 055 384.00**	/
× معدل الغرامات	25%	25%	25%	/
مبلغ الغرامات	**40 791 443.79**	**597 432.39**	**263 846.00**	/
المبلغ الواجب الدفع	**203 957 218.94**	**2 987 161.93**	**1 319 230.00**	/
المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس				

(*) التفاصيل في النقطة رقم 08 المخالفات – سنة 2017.

معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19٪ ، وفقا للمادة 21 من CTCA وتخضع الرسوم التي تم استدعاؤها لعقوبات جبائية وفقا للمادة 116 من نفس القانون.

3.4.4 الضريبة على الدخل الإجمالي IRG / الرواتب:

الجدول رقم 11 : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG لصنف الأجور الواجب الدفع بعد التسوية وفرض الغرامات	ون:دج
البيان	2018
القاعدة الخاضعة للضريبة	7 997 395.00
معدل IRG لصنف الرواتب	20%
الحقوق العادية	1 599 479.00
+ رسوم إضافية 25%	399 869.75
+ غرامات 10%	159 947.90
= المبلغ الواجب الدفع	2 159 296.65
المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس	

معدل ضريبة الدخل الإجمالي المطبق على الرواتب هو 20٪ ، وفقا للمادة 130-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. تخضع الحقوق التي تم استدعاؤها لرسوم إضافية وغرامات جبائية، وفقا للمادة 134-2 من نفس القانون.

4.4.4 ضريبة على أرباح الشركات IBS :

الجدول رقم 12 : ضريبة على أرباح الشركات IBS الواجب الدفع بعد التسوية وفرض الغرامات	ون:دج
البيان	2017
النتيجة المعترف بها	113 440 207.20
-النتيجة المصرح بها	751 580.00
=النتيجة المخفية	112 688 627.20
الحقوق العادية 23%	26 091 247.00
-الحقوق المصرح بها	172 863.00
= الحقوق المدفوعة	**25 918 384.00**
معدل الغرامات	25%
مبلغ الغرامات	**6 479 596.00**
مبلغ الواجب الدفع	**32 397 980.00**
المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس	

معدل ضريبة على أرباح الشركات المطبق هو 23٪ لنشاط البناء وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. تخضع الحقوق التي تم استدعاؤها لعقوبات جبائية وفقا للمادة 193 من نفس القانون.

5.4.4 ضريبة على الدخل الإجمالي/ الدخل على رأس المال المنقول:

الجدول رقم 13 : IRG للدخل على رأس المال المنقول الواجب الدفع بعد التسوية وفرض الغرامات ون:دج	
البيان	2017
الربح المخفي	112 688 627.20
- حقوق IBS	25 918 384.00
الدخل المعتبر للتوزيع	86 770 243.00
معدل IRG 10% محرر	**8 677 243.00**
معدل الغرامات	25%
مبلغ الغرامات	**2 169 256.00**
المبلغ الواجب الدفع	**10 846 280.00**
المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس	

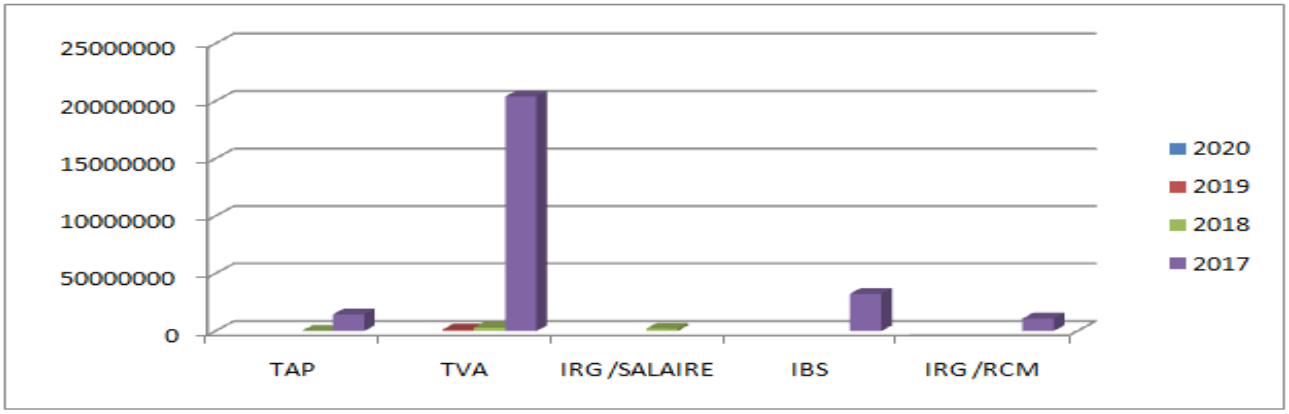
يتم حساب IRG بمعدل محرر قدره 10٪ ، على النحو المنصوص عليه في المادة 104 من .CIDTA تخضع الحقوق التي تم استدعاؤها لعقوبات جبائية لعدم التصريح بها وفقا لأحكام المادة 193 من نفس القانون.

5.4 ملخص الضرائب الواجبة الدفع بعد التسوية وفرض الغرامات لشركة SARLBT Matériaux de construction

الجدول رقم 14: نتائج التحقيق المحاسبي لشركة SARL BT Matériaux de construction					ون:دج
السنوات	TAP	TVA	IRG /SALAIRE	IBS	IRG /RCM
2017	14496156,13	203957218,9	/	32397980,00	10846280,00
2018	41110,00	2987161,93	2159296,65		
2019	/	1319230	/		
2020	/	/	/		
المجموع	14537266,13	208263610,9	2159296,65	32397980,00	10846280,00
مجموع الكلي	268 204 433.7				
النسبة%	5.42	77.65	0.81	12.08	4.04
مجموع الكلي%	100				
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق الممنوحة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس					

والشكل الموالي يوضح نتائج التحقيق المحاسبي لشركة SARLBT Matériaux de construction

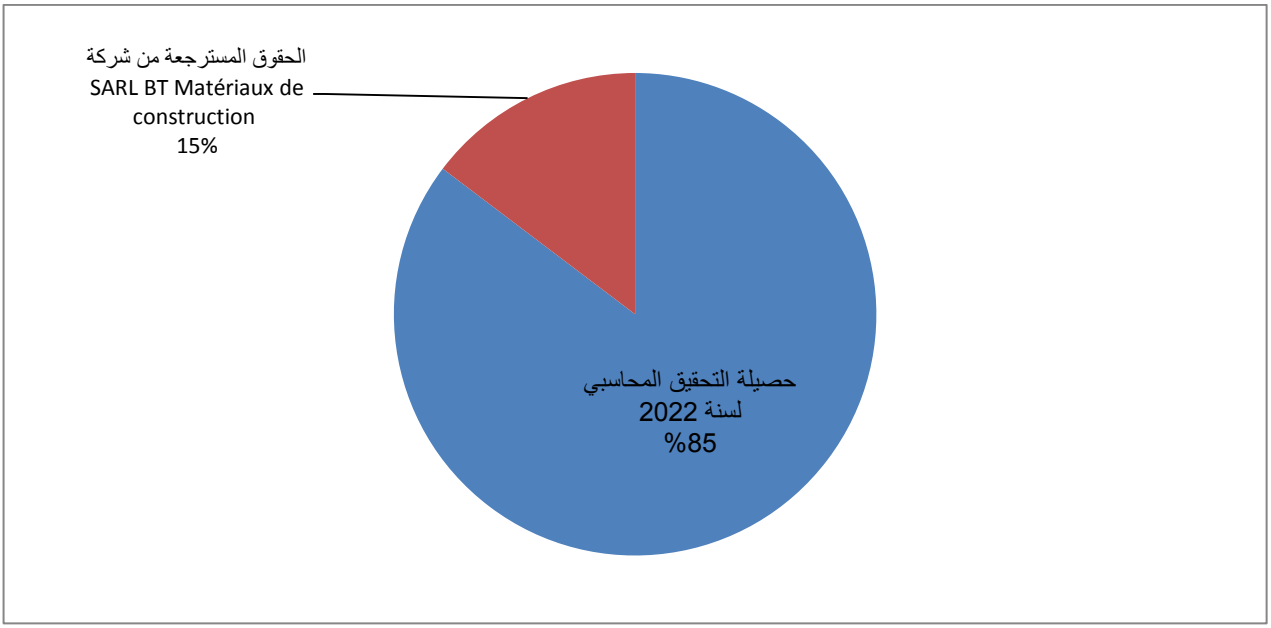
الشكل رقم04: نتائج التحقيق المحاسبي لشركة SARLBT Matériaux de construction



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من خلال معطيات الجدول أعلاه والشكل البياني المتعلق بالتحقيق المحاسبي لأعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس الخاص بشركة SARL BT Matériaux de construction خلال السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 نلاحظ أن مبالغ المسترجعة التي تخص الضرائب الواجبة الدفع للشركة بعد التسوية وفرض الغرامات والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة TVA ، تعتلي باقي الضرائب المفروضة على الشركة بنسبة 77.65% وذلك راجع للمخالفات المكتشفة خاصة خلال سنة 2017 والمتعلقة بوعاء الذي يتم من خلاله حساب الرسم على القيمة المضافةTVA والمتعلق برقم أعمال مخفي وغير مصرح به لكل من نشاط أعمال البناء ونشاط صنع المواد البلاستيكية بالإضافة إلى استرداد الرسم على القيمة المضافةTVA على سلسلة G50 وعلى المشتريات لا تنتمي للمؤسسة محل الرقابة و المشتريات تم دفعها نقدًا كانت قد تجاوزت الحد القانوني لها تليها الضريبة على أرباح الشركاتIBS بنسبة 12.08 % نتيجة للمخالفات التي وجدت في رقم الأعمال خاصة لسنة 2017، بالإضافة إلى عجز مرحل لم يتم تبريره فقد تم إعادة تصحيح النتيجة وبتطبيق هامش صافي على هذه الأخيرة لتليهم كل من الرسم على النشاط المهنيTAP و ضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المداخيل على رأس المال المنقولIRG /RCM بنسب متقاربة 5.42 % و4.04 % على التوالي ليحتل المرتبة الأخيرة صنف الرواتب للضريبة على الدخل الإجماليIRG /SALAIRE بنسبة 0.81% لسنة 2018 المتعلقة بالمنافع العينية (الغذائية) المدفوعة للموظفين غير خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي .

كما يمكن توضيح نسبة الحقوق والغرامات المسترجعة من شركة SARL BT Matériaux de construction من حصيلة التحقيق المحاسبي لسنة 2022، كما يلي :



المصدر:من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 01 و18.

وفي الأخير بعد القيام بكافة الإجراءات القانونية لسير عملية التحقيق المحاسبي وضمان حقوق كلا الطرفين، تم استدعاء المكلف SARLBT Matériaux de construction لمناقشة النتيجة النهائية للتحقيق، وافق هذا الأخير على الحقوق الواجبة عليه وأمضى محضر نهاية أشغال التحقيق مع المحققين، وبعد مرور أربعون يوما من التبليغ الأولي تم إعداد التبليغ النهائي بنفس الأسس – نظرا لموافقة المكلف على نتائج التحقيق وعدم رده في المهلة القانونية – وتم غلق ملف التحقيق.

الخاتمة

تعتبر الضريبة مصدرا هاما وأساسيا في مجال المالي و الاقتصادي خاصة باعتبارها مصدرا هاما لتمويل خزينة الدولة، غير أن من الظواهر التي تفشت في هذا المجال هو هروب البعض المكلفين من أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي مستخدمين طرق و أساليب سواء بطريقة مشروعة أو بطريقة غير مشروعة وهذا ما يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لذلك تسعى الدولة جاهدة لمكافحة هذه الظاهرة، من خلال قيام المشرع الجزائري منح لكل من مكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوقا و واجبات، فاوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة كما خول للإدارة الجبائية إجراءات للتأكد من صحتها وذلك عن طريق الرقابة الجبائية التي تتخذ عدت أشكال منها التحقيق المحاسبي الذي يشكل وسيلة فعالة ودعم للرقابة الجبائية، و ذلك من خلال مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع الواقع ومدى احترامهم لالتزاماتهم الجبائية وردع المكلفين المتهربين بعقوبات جبائية حسب طبيعة المخالفة للتقليل من حدة وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي واسترداد الأموال المتهرب منها من أجل الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية.

ومن خلال دراستنا المتمحورة حول دور التحقيق المحاسبي في مراقبة لتصريحات المكلفين بالضريبة والكشف عن التهرب الضريبي-دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بومرداس للفترة 2017-2020 توصلنا إلى عدة نتائج نذكر منها :

- توجد العديد من الأسباب التي تدفع و تشجع المكلفين بالضريبة على ممارسة التهرب الضريبي كنقص الوعي الضريبي وفرض عقوبات غير متشددة على المتهربين، مما يشجع المكلفين بالضريبة على التهرب خاصة إذا كان العائد المتحصل من خلاله أكبر من العقوبة المترتبة عنه؛
- يعتبر الغش الضريبي حالة خاصة من التهرب الضريبي يتضمن مخالفة الأحكام القانونية الضريبية، لذلك يطلق عليه التهرب غير المشروع ليتميز عن التهرب المشروع الذي لا يتضمن أي مخالفة للقانون الضريبي؛
- إن لجوء المكلفين التهرب الضريبي وعدم دفع الضريبة المترتبة عليهم تؤدي إلى خلق مشاكل عديدة على صعيد خفض واردات الدولة من الجباية العادية وعلى صعيد العدالة الاجتماعية في عدم المساواة بين الأفراد حيث يتحمل الملتزمون منهم أعباء الضريبة أكثر من المتهربين؛
- ينتج عن التهرب الضريبي آثار تؤثر سلبيا على تحقيق أهداف التشريع الضريبي من فرض الضريبة، كما تحرم الخزينة العمومية من إيرادات تنعكس سلبا على التنمية المحلية وعلى اقتصاد الدولة التي تعتمد على الضرائب في مداخيلها؛
- لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية يمنح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة على أكمل وجه، كما يمنح ضمانات للمكلفين بالضريبة من أجل تأدية واجباتهم؛
- إن التحقيق المحاسبي من بين أشكال الرقابة الجبائية الأكثر عمقا و اتساعا، حيث يعتبر تحقيقا شاملا لكل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف بالضريبة خلال سنوات الأربع الأخيرة غير متقادمة؛
- يتم التحقيق المحاسبي من خلال إجراءات تحضيرية وفحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون مهما كانت وسيلة حفظها حتى ولو كانت الدفاتر المحاسبية ممسوكة بطريقة معلوماتية، وذلك من اجل التأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين بالضريبة ؛
- التحقيق المحاسبي يشكل وسيلة فعالة لدعم للرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي بأسلوب وقائي عقابي وكذلك استرداد مبالغ الضرائب المتهرب منها من أجل الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية؛

- يساهم التحقيق المحاسبي بشكل كبير في الكشف عن الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها في فترة أربعة سنوات، ويقوم بفرض غرامات على المبالغ المتهرب منها قصد ردع المكلفين ومحاولة الحد من تلك الممارسات السلبية و استرجاع حق الدولة من الضرائب.

قائمة المراجع

1) Chiha, K. (2012, 12 31). La Fiscalité Comme Levier De Développement économique Dans Les Pays En Développement : Cas De L'algérie. Revue Algérienne de la mondialisation et des politiques économiques , 03 (01), pp. 31-45.

2) Lauré, M. (1996). Traité de politique fiscale. Paris, France: Presses universitaires de France.

3) Martinez, J.-C. (1990). la fraude fiscale. Paris, France: Presses universitaires de France.

4) Code des impôts directs et taxes assimilées. Direction Générale des Impôts (DGI): https://www.mfdgi.gov.dz/fr/legislation-fiscale/codes-fiscaux?view=frontlist&catid[0]=133

5) Code des taxes sur le chiffre d'affaires. Direction Générale des Impôts (DGI): https://www.mfdgi.gov.dz/fr/legislation-fiscale/codes-fiscaux?view=frontlist&catid[0]=133

6) Code des procédures fiscale Direction Générale des Impôts (DGI): https://www.mfdgi.gov.dz/fr/legislation-fiscale/codes-fiscaux?view=frontlist&catid[0]=133

7) Code de timbre. Direction Générale des Impôts (DGI):https://www.mfdgi.gov.dz/fr/legislation-fiscale/codes-fiscaux?view=frontlist&catid[0]=133

8) أحمد خيدل، و زهيرة كيسي. (06 05، 2020). جـريمـة التهـرب الضريبي. مجلَّة الواحات للبحوث و الدراسات ، المجلد 14 (العدد 01)، الصفحات 1050-1080.

9) الجيلاني بلواضح. (14 06، 2022). التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي – دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة : ش ذ م. م اكلوليكس للفترة 2017-2020. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد 15 (العدد 01)، الصفحات 147-164.

10) بتاتة طورش. (2012/2011). مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. رسالة ماجيستير. كلية الحقوق -قسم القانون الخاص-، الجزائر: جامعة قسنطينة1.

11) جمعة شرقي. (2015). مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية -دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة-. الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر يومي 28-29 اكتوبر، (الصفحات 01-21). أم البواقي.

12) حبيبة زحاف، و محمد الامين عسول. (31 12، 2022). مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، المجلد 05 (العدد 02)، الصفحات 166-185.

13) حساني بن عودة، يمينة بن ديبة، و عبد القادر عبد الرحمان. (31 12، 2019). جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية. مجلة الاقتصاد وادارة الاعمال ، المجلد 03 (العدد 02)، الصفحات 50-66.

14) رضوان دوداح، و شيراز بن عربية. (10 05، 2022). تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخيل تحت إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال فترة (2010-2018). مجلة المنهل الاقتصادي ، المجلد 05 (العدد 01)، الصفحات 371-380.

15) سعاد مالح. (12 06، 2022). قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر. مجلة القانون العام الجزائري والمقارن ، المجلد 02 (العدد 02)، الصفحات 86-106.

16) سفيان بوزيد. (06 01، 2016). التهرب الضريبي...مفهوم و قياس. Revue d'ECONOMIE et de MANAGEMENT ، المجلد 15 (العدد 01)، الصفحات 142-165.

17) عبد الرحمن بكر. (12 06، 2015). الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي. مجلة دراسات جبائية ، المجلد 04 (العدد 01)، الصفحات 07-36.

18) عبد الغني بوشرى، عبد السلام بلبالي، و أحمد عكاشة عزيزي. (31 03، 2021). أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017. التكامل الاقتصادي ، المجلد 09 (العدد 01)، الصفحات 119-136.

19) عصام الاطرش، باسل منصور، و رانيم جبر. (22 10، 2019). اليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي في محافظة بيت لحم من وجهة نظر ذوي الاختصاص. مجلة إضافات إقتصادية ، المجلد 03 (العدد 02)، الصفحات 82-107.

20) عيسى بولخوخ. (2004). الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي. لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصاد . الجزائر: جامعة الحاج لخضر باتنة.

21) فاطمة سيد عبد القادر. (2017). السياسة المالية. القاهرة، مصر: دار حميثرا للنشر والترجمة.

22) مراد مهوبي. (2015). اجراءات التحقيق المحاسبي وضمانات حقوق المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري. الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية يومي 28و29 اكتوبر، (الصفحات 1-21). ام البواقي.

23) مراد ناصر. (01 01، 2010). أسباب التهرب الضريبي و أثاره على الإقتصاد الوطني. مجلة دراسات إقتصادية ، المجلد 10 (العدد 01)، الصفحات 07-17.

24) مولود زايمي. (27 06، 2023). قراءة في التلاعب المحاسبي وقياسه من زاوية التحقيقات الجبائية المحاسبية. دراسة حالة مديرية الضرائب بالبليدة. مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية ، المجلد 14 (العدد 01)، الصفحات 147-161.

25) مولود زايمي. (31 12، 2021). مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقاء الى التنفيذ. مديرية الولائية للضرائب البليدة. مجلة دراسات جبائية ، المجلد 10 (العدد 02)، الصفحات 135-149.