



دور التحقيق المصوب في المحاسبة في رصد الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع حالة إحدى المؤسسات التابعة لمديرية الضرائب بولاية غرداية

The Role of the Audit Process in Accounting in Monitoring the Recoverable Value Added Tax – A Case Study of an Institution Under the Directorate of Taxes in the Ghardaïa Province.

فتحي مولود¹

المركز الجامعي بأفلو، الجزائر

f.mouloud@cu-afflou.edu.dz

مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية

تاريخ القبول للنشر: 2025-05-25

تاريخ الاستلام: 2025-02-09

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية تأثير ممارسة تقنية التحقيق المصوب في المحاسبة، على كشف الأرصدة الفعلية للرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لوصف متغيرات الدراسة نظريا، والمنهج التحليلي من خلال دراسة حالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية التابعة لمديرية الضرائب بولاية غرداية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التحقيق المصوب في المحاسبة له دور كبير في التأثير على قيمة الرسم على القيمة المضافة المدفوع أو القابل للاسترجاع، من خلال تقنيات التأكد من الفواتير والمستندات المحاسبية بشكل دقيق.

الكلمات المفتاحية: مراجعة جبائية، تحقيق مصوب، تحقيق محاسبي، رسم على قيمة مضافة، ضرائب.

Abstract:

This study aims to examine how the practice of targeted investigation techniques in accounting affects the detection of actual balances for the recoverable value-added tax (VAT). The descriptive approach was used to theoretically describe the study's variables, while the analytical approach was applied through a case study of an economic institution under the Directorate of Taxes in the Wilaya of Ghardaïa. The study concluded that targeted investigation in accounting plays a significant role in influencing the value of VAT paid or recoverable, through techniques that ensure the accuracy of invoices and accounting documents.

¹فتحي مولود



key words: Tax review, targeted investigation, accounting investigation, value-added tax (VAT), taxes.

مقدمة:

تعتبر الضرائب أحد أهم مكونات الميزانية العامة للدولة، باعتبارها المورد الأساسي لإيراداتها، وتسعى الحكومة لتأمين هذا المصدر بواسطة ترسانة من القوانين والتشريعات المشكلة للنظام الضريبي، على غرار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الاجراءات الجبائية وقانون الرسوم على رقم الأعمال... الخ، وباعتبار العلاقة بين إدارة الضرائب والممول هي علاقة تصريحية أي أنها قائمة على تصريحات المكلف بالضريبة وماتحتويه شكلا ومضمونا، كان لزاما على المشرع الجزائري تعزيز آليات الرقابة الجبائية من أجل ضمان الحصول على الحقوق كاملة لدعم الخزينة العمومية، خاصة في ظل تطور ظاهرة التهرب الضريبي وتطوير أساليب المحاسبة الابداعية، حيث تتنوع أساليب التحقيق الجبائي بدءا بالتصريحات من طرف أعوان مختصين من إدارة الضرائب، إلى غاية التعمق في الوثائق والمستندات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية وكذلك المعاينة المادية لكل ما له علاقة بالوعاء الضريبي.

وباعتبار الرسم على القيمة المضافة أحد أهم انواع الضرائب في النظام الضريبي الجزائري، فإن الحكومة قد حرصت على ضبط قوانين خاصة بكيفية دفع هذا الرسم والتحقق من الوعاء الخاص به من اجل رصد القيم الفعلية للرسوم القابلة للاسترجاع ومنح حقوق الخصم المنصوص عليها قانونا، خاصة وأن هذا النوع بالذات من الرسوم يشكل لوحده قرابة ربع إيرادات الضرائب في أغلب دول العالم، ولهذا خصص المشرع الجزائري ما يسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة الذي يركز غالبا على نوع معين من الضرائب المفروضة على المؤسسة الاقتصادية، بتقنيات معينة واجراءات مخطط لها ومنهجية تسمح بتحديد القيمة الصحيحة للضريبة الواجب تسديدها.

طرح الاشكالية:

من خلال ما تم التطرق إليه ومن أجل فهم عميق لطبيعة ومتغيرات هذه الدراسة، ارتأينا طرح الاشكالية التالية:

كيف يساهم التحقيق المصوب في المحاسبة في تحديد القيمة الفعلية للرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع؟

أهداف الدراسة:

- التطرق إلى المفاهيم الأساسية والمتعلقة بالمراجعة الجبائية.
- معرفة العلاقة بين المراجعة الجبائية وبين التحقيق المصوب في المحاسبة.
- معرفة الآليات التي يتضمنها التحقيق المصوب في المحاسبة للتحقق من الاعية الضريبية.
- معرفة كيفية رصد الرسم على القيمة المضافة بواسطة التحقيق المصوب في المحاسبة.

المنهج المستخدم:

كما هو الشائع في البحوث الاقتصادية، فقد تم استخدام المنهج الوصفي لإعطاء لمحة نظرية عن متغيرات الدراسة وتقديم تعاريف دقيقة وموجزة لها، بالإضافة إلى المنهج التحليلي، من خلال عرض حالة كاملة لإجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة لإحدى المؤسسات الناشطة في القطاع الخدمي والتابعة لمديرية الضرائب لولاية غرداية.

1- التحقيق المصوب ضمن آليات المراجعة الجبائية:

تسعى إدارة الضرائب إلى العمل على تحصيل أكبر قدر ممكن من الضريبة، فإلى جانب كل آليات التحصيل المعتمدة، فهناك آليات رقابية أخرى تندرج ضمن إطار المراجعة الجبائية التي تهدف وبشكل أساسي إلى التقليل من حدة التهرب الضريبي من خلال تحديد القيمة الفعلية للضرائب المفروض تسديدها من طرف الممولين، خاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة باعتباره أحد أهم انواع الضرائب غير المباشرة في انظام الضريبي الجزائري، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الجبائية والتحقيق المصوب في المحاسبة والرسم على القيمة المضافة.

1.1- مفهوم المراجعة الجبائية

تعتبر عملية المراجعة عموما آلية تهدف إلى الفحص الدقيق والشامل لكل المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية، بغرض الخروج برأي فني محايد عن الوضع المالي للمؤسسة ومدى صحة قوائمها المالية (نورالدين، 2015، صفحة 08)،



وتعتبر المراجعة الجبائية نوعا من الأنواع المستقلة للمراجعة، وسنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المراجعة الجبائية وأنواعها

1.1.1-تعريف المراجعة الجبائية

هناك عدة تعريفات للمراجعة الجبائية نذكر من أهمها ما يلي:

تعريف 01: هي عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، ويجب هنا التمييز نوعين من الجهات التي تقوم بالمراجعة، الجهة الأولى وهي إدارة الضرائب إذ تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وكذا التصريحات المكتتية، أما الجهة الثانية فهي المؤسسة نفسها، حيث تقوم بالمراجعة الجبائية بغرض التسيير الجبائي من أجل التحكم في المخاطر الجبائية، ويتم تكليف مراجع جبائي ضمن خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة. (حميداتو، 2019، صفحة 89)

تعريف 02: تعرف الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة ATIC، المراجعة الجبائية على أنها إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها. (felli, 2011, p. 8).

من خلال ما سبق يمكننا التوصل إلى تعريف شامل للمراجعة الجبائية على أنها عملية منهجية ومنظمة تسعى للتحقق من القيم الفعلية للوعاء الضريبي، ويختلف هدفها باختلاف الجهة القائمة بها، فإدارة الضرائب تقوم بالتحقق من تصريحات المكلفين والتحقق في الوضعية المحاسبية لهم بغرض زيادة الحصيلة الضريبية، أما المؤسسة فتقوم بها بغرض تقليل المخاطر الجبائية وتقليص قيمة الضريبة لأقصى قدر ممكن.

2.1.1-أهداف المراجعة الجبائية

إن الهدف الرئيسي من المراجعة الجبائية هو تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي للقوانين الضريبية، وضمان تحقيق أعلى معدلات الالتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي المبني على التصريح من خلال: (مرداسي، 2020، صفحة 4)

- تقديم تصريحات ضريبية صحيحة وعادلة؛
- تعزيز صدق الأداء الاجتماعي للإدارة باعتبارها مكلفة بالمشاركة في تحقيق خدمة الصالح العام عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة؛

- تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون؛
- تحقيق الفعالية أي قدرة الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية تحقيق أهدافها المخصصة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة من إدارة المراجعة المركزية: (khelassi, 2013, p. 104)
- تحقيق الكفاءة أي قدرة الإدارة المركزية على استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء
- دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق التصريحات- بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية؛
- تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش يؤدي إلى التهرب الضريبي.

2.1- مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد أنواع الرقابة الجبائية المعمقة التي تحقق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلفين بالضريبة، وقد جاء هذا النوع كتكميل للتحقيق المحاسبي والذي يتميز عنه بأنه أكثر دقة في التدقيق على نوع معين من الضرائب المفروضة على المؤسسة. وقد جاء بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 في المادة 22، بهدف تعزيز عملية الرقابة الجبائية خاصة في ظل تطورات طرق التهرب الضريبي. (لواج ولواج، 2020، صفحة 40)

1.2.1- تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة

يعرف التحقيق المصوب على أنه إجراء رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة، ويتضمن فحص وتدقيق للوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب لفترة غير متقادمة أجزء منها أو لمجموعة عمليات ومعطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة واحدة. (لواج وعبد الرحيم، 2020، صفحة 47) ويعرف أيضا أنه تحقيق محاسبي يقتصر على نوع معين من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها، وهذا ما يسمح بتحليل وتشخيص سريع مع تجنب المحققين الإطالة في التدخلات. (حبو، 2010، صفحة 125).



من خلال ما سبق نستخلص أن عملية التحقيق المصوب في المحاسبة هي امتداد للتحقيق المحاسبي لكن لجزئية معينة من الضرائب المفروضة على المؤسسة، حيث تركز على نوع او اكثر من إجمالي الضرائب الواقعة على عاتق المكلف، وتكون حول معطيات محاسبية لأقل من سنة خارج فترة التقادم.

2.2.1- ميزات التحقيق المصوب في المحاسبة

يختلف التحقيق المصوب في المحاسبة عن باقي أنواع الرقابة الأخرى في عدة أمور مثل: تحديد نوع الضريبة المراد التحقق منها، وثائق الفحص، فترة الرقابة، على أن لا تتجاوز مدة التحقيق في المؤسسة المعنية أكثر من شهرين. (المديرية العامة للضرائب، 2024، صفحة 14)

ويمكن توضيح الفرق بين التحقيق المصوب وبين الأنواع الأخرى من التحقيقات في الجدول التالي:

جدول 01: الفرق بين التحقيق المصوب وبين أنواع التحقيق الجبائي الأخرى

أنواع التحقيق	مميزات التحقيق	في مقر نشاط المكلف	ضريبة أو عدة ضرائب	كل الضرائب	كل الفترات غير المتقدمة	جزء من الفترة غير المتقدمة	فحص كلي للمحاسبة	فحص جزئي للمحاسبة
التحقيق المحاسبي		X		X	X		X	
التحقيق المصوب		X	X			X		X
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة		X	X		X			

المصدر: 1 زهرة محمد حبو، دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، رسالة ماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص ص:

126 - 125

3.2.1- إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة

- تتم إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة وفق شروط معينة خاصة بهذا النوع حسب ما نص عليه قانون الاجراءات الجبائية، تتمثل هذه الاجراءات في ما يلي: (المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2024، صفحة 14)
- يجبع عند الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة إعلاما للمكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابلا لإشعار بالوصف ولمرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
 - يجب أن يظهر في التحقيق كل العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا.
 - لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02)
 - يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعيه المكلف. تجدر الإشارة إلى إمكانية تمديد هذه الفترة لغاية 6 أشهر في حالة تقديم طلب من الإدارة الجبائية للتعاون في الحصول على المعلومات في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.
 - لا يمنع ممارسة التحقيق المصوب من الإدارة الجبائية إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتتم عن التحقيق المصوب.
 - ضرورة إرسال المكلف بالضريبة محل التحقيق ملاحظاته أو قبوله في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.
 - الإبلاغ بنتائج الرقابة المصوبة للمكلف بواسطة التبليغ الابتدائي الذي يتم تسليمه مقابل إشعار بالاستلام حتى في حالة غياب إعادة التقويم، في المقابل يتمتع المكلف بحق الرد لمدة أربعين (40) يوما ليبيدي موافقته أو رفضه للنتائج المحررة بإحضار مستندات ووثائق تبريرية تبرر موقفه، وللتذكير إن عدم الرد من طرف المكلف يعد بمثابة قبول ضمني للقواعد المبلغ بها. وبعد انتهاء المدة التي يمنحها القانون للمكلف من أجل الرد يتم التبليغ النهائي لإعادة التقويم في كل الحالات.



2- إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة في رصد القيمة الفعلية للرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أحد أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ضمن النظام الضريبي الجزائري، وقد استحدث هذا الرسم بموجب قانون المالية 1992، في إطار الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الحكومة الجزائرية في نفس السنة، معوضا بذلك الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) (سماعين، 2024، صفحة 66). وسنتطرق في هذا المبحث إلى كيفية تطبيق اجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة على هذا النوع من الضرائب في إحدى المؤسسات الخدمية التابعة لمديرية الضرائب بولاية غرداية.

1.2-المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة

سنتطرق في هذا المطلب إلى لمحة عامة حول مفهوم مبدأ الحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة، ثم كيفية إجراء الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة.

1.1.2- مبدأ الحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

يقصد بهذا المبدأ أن الرسم على القيمة المضافة الذي تم دفعه عند اقتناء السلع والخدمات والتثبيلات، فإنه يتم خصمه أو تخفيضه من الرسم على القيمة المضافة الذي تم تحقيقه عند عمليات البيع وتقديم الخدمات وتسليمات للذات (المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2024، صفحة 26).

حيث لا يعتبر الرسم على القيمة المضافة على المشتريات تكلفة أو عبئا بالنسبة للمؤسسة، رغم انها تقوم بدفعه أثناء عملية الشراء، لكنها ستسترجعه أثناء قيامها بعمليات البيع، وهو يعتبر حق للمؤسسة الاقتصادية تجاه الدولة يتعين عليها استرجاعه بعد تحقق العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة. ويصنف هذا الرسم كعبي عندما يتم تحميله على المشتريات بصفة نهائية ولا يصبح قابلا للاسترجاع بسبب عدم احترام شروط الاسترجاع.

2.1.2- المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة

تتم عملية الرقابة أو المراجعة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة باتباع مجموعة من الخطوات والتحقق من بعض العناصر الأساسية المشكلة للرسم على القيمة المضافة كالتالي: (حميداتو، 2019، صفحة 136)

(1) مراجعة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة: حيث يجب التأكد من حدوث الواقعة المنشئة للرسم، والتي تعرف على أنها الحدث القانوني أو المادي الذي تصبح المؤسسة بمقتضاه دائنة للخبزينة العمومية بالرسم، ويتحقق هذا الحدث عندما يتم التسليم القانوني أو المادي للبضاعة في حالة المبيعات، والقبض الجزئي أو الكلي بالنسبة لقطاع الخدمات.

(2) مراجعة رقم الأعمال الخاضع للرسم: أي ينبغي على المراجع التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة قد تضمن ثمن البضائع أو الخدمات المؤداة، وجميع المصاريف المفوترة للزبون، وكل الحقوق والرسم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

(3) مراجعة المعدلات: حيث ينبغي التأكد من التطبيق السليم لمعدل الرسم المناسب والمنصوص عليه قانونا: 19 % المعدل العادي، و 09 % المعدل المخفض.

(4) مراجعة عمليات الحسم: حيث ينبغي على المراجع التحقق من الشروط الشكلية في حيازة الوثائق الثبوتية والقانونية، وشروط المضمون حيث ينبغي التحقق من استعمال المواد والمنتجات والخدمات التي تكون قابلة في الحسم.

(5) مراجعة التصريحات الشهرية للرسم على القيمة المضافة: حيث ينبغي التأكد من التزام المؤسسة بدفع كل الحقوق من خلال التصريحات الشهرية المرفقة بالفواتير المثبتة لمجموع الرسوم القابلة للخصم.

2.2- دراسة حالة مؤسسة EURL TAMARA:

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة على الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع بدءا بالاجراءات التبليغية ومراجعة الفواتير ثم حساب الأرصدة الفعلية.



1.2.2- سنة 2019

تبعاً للتحقيق المصوب (ponctuelle) للمحاسبة التي خضعت له مؤسساتكم " EURL TAMARA بغرداية " و المتمثل نشاطها في "الخدمات " و الكائن مقرها ولاية غرداية والتي تضم ثلاثة 03 وحدات للسنتين غير المتقادمتين و الممتدتين من 2019/01/01 إلى غاية 2020/12/31 ، و الذي شمل الدفاتر المحاسبية و الوثائق الإثباتية و كذلك التصريحات الجبائية وقد تم خلال هذه العملية تحرير mise en demeure تحت رقم 39 بتاريخ 2021/07/12 والمستلمة بتاريخ 2021/07/13 ولم يتم الرد في الآجال القانونية.

وعليه كانت نتائج التحقيق كما يلي:

1- فواتير شراء سيتم إلغاؤها طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي (05-468) المؤرخ في 2005/12/10 ، و هذا لنقص بيانات هاته الفواتير ، و عليه سيتم إسترجاع الرسم و إدراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة:

- فواتير تحت أرقام 07-08-15-18 لسنة 2019 مع المتعامل NOF بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 213.280 دج و رسم على المشتريات: 40.523 دج
- فواتير تحت أرقام 07-63-112 لسنة 2019 مع المتعامل G TAH بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 16.550 دج ، مبلغ الرسم: 3.144 دج
- فواتير تحت أرقام 99-100-104 لسنة 2019 مع المتعامل G TAH بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 31.100 دج ، مبلغ الرسم: 5.909 دج
- فاتورة تحت رقم 12 لسنة 2019 مع المتعامل BENCHIKH بمبلغ خارج الرسم: 277.940 دج ، مبلغ الرسم: 38.247 دج
- فواتير تحت أرقام 05-06-07-08-09-10-11 لسنة 2019 مع المتعامل URE بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 810.785 دج ، مبلغ الرسم: 154.049 دج
- فاتورة تحت رقم 16 لسنة 2019 مع المتعامل EURL B بمبلغ خارج الرسم: 45.260 دج ، مبلغ الرسم: 8.979 دج
- فاتورة تحت رقم 43 لسنة 2019 مع المتعامل LEADER بمبلغ خارج الرسم: 11.428 دج ، مبلغ الرسم: 2.171 دج

- فاتورة تحت رقم 09 لسنة 2019 مع المتعامل YOUCEF بمبلغ خارج الرسم:

126.000 دج , مبلغ الرسم: 23.940 دج

هذا الجدول يوضح سبب رفض الفواتير

سبب الرفض					رقم الفاتورة	اسم المتعامل
سنوات متقدمة	تناقض بيانات الفاتورة	معلومات المورد	غياب الفاتورة	نقص معلومات الزبون		
				×	-15-09-08-07 18	NOF
			×		112-63-07	G TAH
					104-100-99	G TAH
		×		×	12	BENCHIKH
	×	×		×	-08-07-06-05 11- 10-09	URE
				×	16	EURL B
			×		43	LEADER
					09	YOUCEF

2- وضعية الأشغال رقم 25 الخاصة بالمتعامل ABDI المتعلقة بتهيئة المقر تم فيها ترحيل

خاطئ لمبلغ الأشغال المتراكمة كما يلي:

مبلغ الأشغال المتراكمة الواجب ترحيله 352.983.855 دج بكامل الرسوم

مبلغ الأشغال المتراكمة المرحل 327.903.855 دج بكامل الرسوم

الفرق: 25.080.000 دج بكامل الرسوم

يعتبر هذا المبلغ هو قيد مضاعف للأعباء والرسم وعليه سيتم استرجاع الرسم المقدّر:

4.004.369 دج وإدراج مبلغ: 21.075.630 دج في نتيجة الدورة



3- بالنسبة لمخصصات الإهلاكات والمؤونات تم ملاحظة وجود فرق بين المبالغ المسجلة في جدول تحديد النتائج (TCR) من جهة والمبالغ المسجلة في الجدولين (الجدول رقم 05 و الجدول رقم 08) من جهة أخرى كما يلي:

- مخصصات الإهلاكات في جدول تحديد النتائج (TCR) : 130.687.189 دج
- مخصصات الإهلاكات في الجدول رقم 05 : (101.097.567 دج)
- مخصصات المؤونات في الجدول رقم 08 : (2.740.048 دج)

الفرق : 26.849.574 دج

- 4 - عدم تقديم تبرير بالوثائق الثبوتية لمخصصات المؤونات المسجلة في الحسابات:
- ح/6853 مخصصات مؤونات المخزون بمبلغ : 11.866.328 دج
 - ح/6854 : مخصصات مؤونات العملاء بمبلغ : 13.674.176 دج
 - ح/6855 مخصصات مؤونات الديون المتعلقة بالمتعامل RADJA بمبلغ : 4.388.003 دج
 - ح/6855 مخصصات مؤونات الديون المتعلقة بالمتعامل BEK بمبلغ : 31.470.003 دج

المجموع : 61.398.510 دج

سيتم ادراج هذا المبلغ في نتيجة الدورة.

- 5- تم تسجيل تخفيض في مبلغ التثبيات العينية كما يلي:
- التثبيات العينية المسجلة بتاريخ 2018/12/31 بمبلغ خام : 1.344.816.149 دج
- + يضاف لها التثبيات العينية المقتناة خلال سنة 2019 (الجدول رقم 06) : 3.438.066 دج
- يطرح منها التثبيات العينية المتنازل عنها (الجدول رقم 07) : 29.020.923 دج

- التثبيات العينية في 2019/12/31 1.319.233.292 دج

- التثبيات العينية المسجلة في الأصول بتاريخ 2019/12/31 1.259.437.886 دج

الفرق 59.795.506 دج

يعتبر هذا المبلغ تخفيض لعنصر من عناصر الأصول غير مبرر وعليه سيتم إدراج هذا المبلغ في نتيجة الدورة.

6 - عدم تبرير المبلغ 2.740.019 دج حسومات أخرى (autres déductions) المسجل في الجدول رقم 09 (جدول تحديد النتيجة الجبائية) وعليه سيتم إدراج هذا المبلغ في نتيجة الدورة.

2.2.2- سنة 2020:

1- فواتير شراء سيتم إلغاؤها طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي (05-468) المؤرخ في 2005/12/10 وهذا لنقص بيانات هاته الفواتير، وعليه سيتم إسترجاع الرسم وإدراج باقي المبلغ في نتيجة الدورة

- فاتورة تحت رقم 45 لسنة 2020 مع المتعامل KED بمبلغ خارج الرسم: 47.500 دج , مبلغ الرسم: 9.025 دج

- فاتورة تحت رقم 38 لسنة 2020 مع المتعامل VIT بمبلغ خارج الرسم: 867.217 دج مبلغ الرسم: 164.771 دج

- فاتورة تحت رقم 17 لسنة 2020 مع المتعامل NOF بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 385.700 دج ورسم على المشتريات: 73.283 دج

- فواتير تحت أرقام 10-08-07-06-05-01 لسنة 2020 مع المتعامل PHA بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 520.568 دج , مبلغ الرسم: 98.908 دج

- فاتورة رقم 04 لسنة 2020 مع المتعامل PHA بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 20.000 دج , مبلغ الرسم: 3.800 دج

- فواتير تحت أرقام 01-02 لسنة 2020 مع المتعامل BAD بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 159.960 دج , مبلغ الرسم: 30.392 دج

- فواتير تحت أرقام 25-24 لسنة 2020 مع المتعامل DOP بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 40.910 دج , مبلغ الرسم: 7.772 دج

- فاتورة تحت رقم 01 لسنة 2020 مع المتعامل BEN CHIKH بمبلغ خارج الرسم: 417.141 دج , مبلغ الرسم: 62.802 دج

- فاتورة تحت رقم 01 لسنة 2020 مع المتعامل said بمبلغ خارج الرسم: 77.600 دج , مبلغ الرسم: 14.744 دج



- فواتير تحت أرقام 09-07-05-04 لسنة 2020 مع المتعامل OUR بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 1.816.383 دج , مبلغ الرسم: 345.113 دج
- فواتير تحت أرقام 28-17-16-15-12-11-10-06-05-04 لسنة 2020 مع المتعامل EURL B بمبلغ خارج الرسم: 4.131.125 دج مبلغ الرسم: 760.322 دج
- فاتورة تحت رقم 07 لسنة 2020 مع المتعامل eurl A بمبلغ خارج الرسم: 196.000 دج , مبلغ الرسم: 37.240 دج
- فاتورة تحت رقم 93 لسنة 2020 المتعلقة بالمتعامل G TAH بمبلغ خارج الرسم: 228.000 دج مبلغ الرسم: 43.320 دج
- فواتير تحت رقم 1074-1032 لسنة 2020 المتعلقة بالمتعامل ENI بمبلغ إجمالي: 739.358 دج ومبلغ الرسم: 140.478 دج
- فاتورة تحت رقم 171 لسنة 2020 المتعلقة بالمتعامل CET بمبلغ خارج الرسم: 322.000 دج مبلغ الرسم: 61.180 دج
- وضعيات الأشغال 06-05-04-03 لسنة 2020 الخاصة بالمتعامل Samir بمبلغ إجمالي خارج الرسم: 70.985.644 دج وبمبلغ الرسم: 13.487.271 دج (معلومات المتعامل خاطئة)
- الفواتير تحت أرقام 415-413-412-410-409-408-357-314-313-312 المتعلقة بالمتعامل sarlv والتي يبلغ إجمالي الرسم على المشتريات: 396.286 دج تخص سنة 2018 ولا يمكن للمؤسسة استرداد الرسم وهذا طبقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال
- فاتورة تحت رقم 2102 للمتعامل C D والتي يبلغ الرسم على المشتريات: 756.302 دج تخص سنة 2017 ولا يمكن للمؤسسة استرداد الرسم وهذا طبقا لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال

هذا الجدول يوضح سبب رفض الفواتير

سبب الرفض					رقم الفاتورة	اسم المتعامل
سنوات	معلومات تناقض	معلومات غياب	نقص	معلومات الفاتورة		
متقدمة	بيانات	المورد				

الزبون	الفاتورة					
×					45	KED
×					38	VIT
×					17	NOF
×					-06-05-01 10-08-07	PHA
×					04	PHA
×					02-01	BAD
×					25-24	DOP
×		×			01	BENCHIKH
×					01	said
×	×	×			-07-05-04 09	OUR
×					-06-05-04 -12-11-10 -17-16-15 28	EURL B
×					07	eurl I
×					93	G TAH
					1074-1032	ENI
					171	CET
×		×			-05-04-03 06	Samir
×					-313-312 -357-314 -409-408 -412-410	sarl v



					415-413	
x					2102	C D

2- عدم تبرير بالوثائق الثبوتية لمخصصات المؤونات المسجلة في الحسابات التالية :

ح/ 6853 مخصصات مؤونات المخزون : 1.162.703 دج

ح/ 6855 مخصصات مؤونات الديون : 1.201.236 دج

المجموع : 2.363.939 دج

وعليه سيتم إدراج هذا المبلغ في نتيجة الدورة.

3- عدم تبرير المبلغ 23.551.459 دج حسومات اخرى (autres déductions) المسجل في الجدول رقم 09 (جدول تحديد النتيجة الجبائية)

وعليه سيتم إدراج هذا المبلغ في نتيجة الدورة.

ومما سبق ستصبح وضعيتكم الجبائية الجديدة كما يلي:

1) جدول تحديد الحقوق :

السنة	2019	2020
إسترجاع الرسم على المشتريات	4.281.331 دج	16.493.009 دج
العقوبات	1.070.332 دج	4.123.252 دج

2- جدول تصحيح النتائج :

السنة	2019	2020
النتائج المصرحة	(161.656.203 دج)	13.758.031 دج
أعباء يعاد إدماجها	146.542.008 دج	106.870.504 دج
نتيجة الدورة	(15.114.195 دج)	120.628.535 دج
ترحيل العجز	(40.111.439 دج)	(55.225.634 دج)
النتيجة الجبائية	(55.225.634 دج)	65.402.901 دج
ضريبة على الارباح IBS	/	15.042.667 دج

العقوبات	/	3.760.666 دج
----------	---	--------------

3) جدول تلخيص الحقوق و العقوبات :

الحقوق	35.817.007 دج
العقوبات	8.954.252 دج
المجموع	44.771.259 دج

خاتمة:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذه الورقة العلمية، يتضح لنا أهمية تطبيق آليات الرقابة الجبائية في تحديد الأعباء الجبائية المتهرب منها سواء عن عمد أم لا، كوسيلة لتعزيز خزينة الدولة وحمايتها من كل أشكال التهرب الضريبي، خاصة آلية التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يتميز عن باقي أنواع الرقابة الأخرى بأنه يركز على جزئيات معينة لفترة محددة، خاصة في ظل تشعب وتعقد القوانين الجبائية والمحاسبية، والكم الكبير للمعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسات الاقتصادية خاصة كبيرة الحجم. النتائج: من خلال ما سبق عرضه في هذه الدراسة نظريا وميدانيا، يمكننا استخلاص النتائج التالية:

- المراجعة الجبائية الخارجية والمعنية بإدارة الضرائب، لها دور حيوي وفعال في رصد الضرائب المتهرب منها وبالتالي تعزيز الخزينة العمومية للدولة.
- من الصعوبة أحيانا القيام بالتدقيق الكامل والشامل لمحاسبة المؤسسة، وبالتالي فإن استحداث التحقيق المحاسبي المصوب ساهم في تسهيل الرقابة الجزئية لمحاسبة المؤسسة.
- التطبيق السليم لتقنيات التحقيق المصوب يساهم في الكشف عن المبالغ الفعلية للضرائب الواجب دفعها.
- الممارسة غير الصحيحة لعمليات البيع أو الشراء أو وجود أخطاء بالفواتير يؤدي إلى فقدان الحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة.



- إجراءات التحقيق المصوب تتم وفق خطة منهجية وموضوعية، ووفق إجراءات قانونية من أجل حماية حقوق المكلف بالضريبة.

للتحقيق المصوب في المحاسبة أثروا واضح في تحديد قيمة الرسم على القيمة المضافة. التوصيات: ارتأينا طرح مجموعة من الاقتراحات التي تساهم في دعم هذه الدراسة كالتالي:

- العمل على إيلاء الجدية والأهمية التامة والقصوى في تطبيق آليات المراجعة الجبائية من أجل ضمان حصيلة الدولة من الضرائب.

- محاولة تطبيق التحقيق المصوب في جميع أنواع الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة الاقتصادية.

- العمل على التكوين المحاسبي والجبائي الجيد لأعوان الإدارة الضريبية القائمين على مهمة التحقيق الجبائي.

- العمل على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة لتفادي ظاهرة التهرب الضريبي وتجنب تكاليف وأعباء جبائية أخرى.

الهوامش:

(1) felli, m. (2011). l'audite fiscal(memoire PGS en finance public). 8. algerie: Institut Maghrébin D'économie Douanière Et Fiscal IEDF.

(2) khelassi, r. (2013). *précis d'audit fiscal l'entreprise*. alger: berti edition.

(3) أحمد قايد نور الدين. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية* (الإصدار 01). الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

(4) المديرية العامة للضرائب. (2024). *قانون الاجراءات الجبائية. المادة 20 مكرر 4*. الجزائر.

(5) المديرية العامة للضرائب. (2024). *قانون الاجراءات الجبائية. المادة 20 مكرر: 3, 4, 5*, 14-15.

(6) المديرية العامة للضرائب. (2024). *قانون الرسوم على رقم الأعمال. المادة 29*, 24-26.

(7) زهرة محمد حبو. (2010). دور الرقابة الجبائية في النظام الضريبي (رسالة ماجستير). 125. كلية الاقتصاد، دمشق سوريا: جامعة دمشق.

(8) شوقي مرداسي. (2020). *المراجعة والتدقيق الجبائي* (مطبوعة دروس). 4. أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي.

(9) صالح حميدانو. (2019). *المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية*. الاسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

- (10) عبد الرحيم لواج، و منير لواج. (2020, 12 31). تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل - مجلة الاقتصاد والتنمية، 8(2)، الصفحات 35-48.
- (11) عيسى سماعيل. (2024). جباية ومحاسبة المؤسسة- تقنيات جباية ومحاسبة-. دار الصفحات الزرقاء.
- (12) منير لواج، و لواج عبد الرحيم. (2020). تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة 2010-2018. مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية (5)، صفحة 38.