EISSN: 2716-8891/ISSN 2572-0171

مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة

المجلد 08 ، العـدد: 01 (2025)، ص 197- 216

الرقابة الجبائية كآلية لتشخيص المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

دراسة حالة بمركز الضرائب برج بوعريريج خلال الفترة (2019 – 2022)

Tax control as a mechanism for diagnosing tax risks in Algerian economic institutions

A case study at the Bordj Bou Arreridj Tax Center during the period (2019-2022)

بن التومي عادل [1] *، زرقون محمد [2]

Bentoumi Adel Zergoune Mohamed

[1] مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،
bentoumi.adel@univ-ouargla.dz

[2] مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،
zergoune.me@univ-ouargla.dz

تاريخ الاستلام: 2025-01-01 **تاريخ القبول:** 2025-02-13 **تاريخ النشر:** 2025-04-29

ملخص:

هدفت هذه الدراســـة إلى إبراز الدور المحوري للرقابة الجبائية في تحديد وتشـــخيص المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسـة، ومن خلال دراسـة الجانب النظري المتعلق بالرقابة الجبائية والخطر الجبائي والتطرق إلى ذلك ميدانيا من خلال دراسـة حالة بمركز الضـــرائب لولاية برج بوعريريج خلال الفترة (2019 – 2022). تم التوصـــل إلى أن الرقابة الجبائية أداة فعالة في اكتشاف مواطن الخطر الجبائي الذي يؤثر سلبا على الأداء المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: رقابة جبائية، مخاطر جبائية، إمتثال ضريبي، إدارة جبائية.

Abstract:

This study aimed to highlight the pivotal role of tax control in identifying and diagnosing the tax risks to which the institution is exposed, and by studying the theoretical aspect related to tax control and tax risk and addressing this in the field through a case study at the Tax Center of the state of Bordj Bou Arreridj during the period (2019 - 2022). It was concluded that tax control is an effective tool in discovering the sources of tax risk that negatively affect the high performance of the institution.

Keywords: Tax control, Tax risk, Tax compliance, Tax administration.

* : المؤلف المرسل

I. مقدمة :

يعتبرالنظام الجبائي الجزائري أحد الأنظمة التي تعتمد على قيام المكلف بالضريبة (شخص طبيعي، شخص معنوي) بإعداد وتقديم تصريحات ضريبية دورية حول مداخيله، أرباحه، رقم اعماله إلى الإدارة الجبائية. في هذا النظام يكون المكلف هو المسؤول عن حساب الضرائب المستحقة عليه وتقديمها بشكل صحيح ودقيق وفي الاجال المحددة وذلك تجسيدا لمبدأ النية الحسنة في المعاملات بين المكلف والإدارة الضريبية.

ولضمان مصداقية التصريحات أسندت صلاحيات الرقابة على محاسبة المكلفين لأعوان الإدارة الجبائية بغية التحقق من مدى إمتثال المكلفين بالقوانين الجبائية لتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في تعبئة الإيرادات الجبائية والإلتزام القانوني للأفراد والمؤسسات تجاه واجباتهم الجبائية.

1.I إشكالية الدراسة :

من خلال العرض السابق تم طرح الإشكالية على النحو التالي:

ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

2.I الأسئلة الفرعية :

أ. هل تساهم الرقابة الجبائية في تقليل الفجوة بين الإيرادات المتوقعة والمحصلة؟

ب. هل تؤدي الرقابة الجبائية إلى زيادة الوعي الضريبي لدى المؤسسات؟

3.I فرضيات الدراسة :

للإجابة على الإشكالية نقترح الفرضيتين التاليتين:

أ. تساهم الرقابة الجبائية في تعبئة الإيرادات الجبائية ورفع نسبة التحصيل الضريبي.

ب. تستفيد المؤسسات من عملية الرقابة الجبائية من خلال تحسين الإمتثال الضريبي.

4.I أهمية و أهداف الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على كيفية تطبيق إجراءات الرقابة الجبائية مما يسمح للمؤسسات فهم التشريعات والقوانين التي تحكم النظام الجبائي الذي يساعد على تبني إستراتيجيات قادرة على تحديد وتحليل المخاطر الجبائية المستقبلية بالإضافة إلى التعرف على مفهوم الرقابة الجبائية وتقييم مدى فعاليتها في تحسين الأداء الجبائي للمؤسسة من خلال إبراز معالم الخطر الجبائي بكل أنواعه.

I.5 الدراسات السابقة :

الدراسة الأولى: أحلام سويسي، محمد بوحديدة (2021)، مقال منشور بعنوان المخاطر الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مختلف المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسات ومدى تأثيرها على أدائهم المالي من خلال دراسة تحليلية لعينة من المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

وتوصلت الدراسة إلى أن التحقيقات الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية تشكل عبىء إضافي يؤثر سلبا على الاستقرار المالي للمؤسسة.

الدراسة الثانية: نجار أيوب، ناصر شارفي (2022)، مقال منشور بعنوان دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية من خلال دراسة تطبيقية لمؤسسة خضعت للرقابة الجبائية.

وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي يشكل إجراء استباقي لتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة الاقتصادية وتحسين جودة التصريحات الضريبية مما يمكن المؤسسة محل الرقابة تجنب المخاطر الجبائية.

الدراسة الثالثة: Gudrib Ben Abderrahmen Mouna, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien, thèse en vue de l'obtention de docteur en science de gestion, université de Franche-Comté 2013.

اهتمت هذه الدراسة بتحليل العلاقة بين الشركات والإدارة الجبائية التونسية لفهم سلوك كلا الطرفين وإبراز دور الحوكمة الداخلية في تقليل المخاطر الجبائية.

وتوصلت الدراسة إلى أن تعزيز الحوكمة الداخلية وفقا لخصوصية كل قطاع تلعب دور استباقي لتدنية المخاطر الجبائية.

II. الإطار النظري للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية جزء من النظام الجبائي يهدف إلى ضمان الإمتثال الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وأداة من أدوات الإدارة الجبائية في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع.

1.II مفهوم الرقابة الجبائية:

هي التدقيق الجبائي لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة بهدف التأكد من تطبيق وإحترام القوانين والتشريعات الضريبية هذا من ناحية، والسعي إلى التحكم في الوسائل التي يوفرها التشريع الجبائي دون إلحاق الضرر بموارد الخزينة العمومية وهذا بهدف تحقيق الأمن الجبائي من وجهة نظر السياسة المتبعة في التسيير من ناحية أخرى (سليماني و قارة، 2023، صفحة 335).

2.II الرقابة الجبائية

هي تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات (Hamini, 2001, p. 172) .

من خلال ماسبق يمكن القول بأن الرقابة الجبائية هي عملية فحص وتفتيش كل المستندات والوثائق المحاسبية الموجودة في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة قصد التأكد من صحتها مقارنة بالنشاط الفعلي وذلك بإستغلال مؤشرات خارجية (كشف الحساب البنكي، فواتير لدى العملاء، والموردون .....).

3.II أشكال الرقابة الجبائية:

حسب التشريع الجبائي الجزائري يمكن التمييز بين شكلين للرقابة الجبائية: رقابة عامة تتم على مستوى مصلحة التسيير ورقابة معمقة تتم في عين المكان.

1.3.II الرقابة الجبائية العامة:

تنقسم الرقابة الجبائية العامة إلى:

أ. الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مصلحة التسيير وتهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء عملية التصريح (خضيري و جنينة، 2019، صفحة 324).
فهي رقابة سطحية تهدف إلى التأكد من تطابق معدلات الضرائب، المجاميع، نقل المبالغ، .....

ب. الرقابة على الوثائق: هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها مصلحة الوعاء بهدف فحص دقيق للتصريحات إعتمادا على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي، ويرتكز هذا الفحص بشكل خاص على الزيادة في رقم الأعمال إذ تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة (بن عثمان و ولهي، 2017، صفحة 148).

2.3.II الرقابة الجبائية المعمقة:

تحتوي الرقابة الجبائية المعمقة على ثلاث أشكال:

أ. **التحقيق المحاسبي:** هو عملية تهدف إلى مراجعة التصريحات الضريبية للسنوات المالية المقفلة وفحص المحاسبة للتأكد من مصداقيتها، يتم ذلك بمراجعة الدفاتر المحاسبية سواء كانت تقليدية أو إلكترونية للتحقق من توافقها مع البيانات الفعلية، يسمح التحقيق في محاسبة المؤسسة فهم إلتزاماتها الجبائية وإكتشاف الأخطاء التي قد تكون في صالحها أو ضدها مع إمكانية طلب تخفيض الغرامات المتعلقة بهذه الأخطاء (المديرية العامة للضرائب، 2024، صفحة 8).

ب. **التحقيق المصوب في المحاسبة:** يعرف التحقيق المصوب بموجب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ".

ج. **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق عندما تظهر تناقضات بعد مقارنة الدخل المصرح به من قبل المكلف مع وضعه المالي وعناصر نمط حياته كما يمكن أن تشكل أساسا لبدء تحقيق محاسبي في حال تبين أن المكلف بالضريبة يتلقى دخلا من مؤسسة ملزمة بإمساك دفاتر محاسبية (Himrane & Latioui, 2020, p. 139).

4.II ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق:

بهدف تعزيز الشفافية في النظام الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحماية المكلفين من التعسف الإداري منح المشرع الجبائي عدة ضمانات للمكلف الخاضع للرقابة.

- الإعلام المسبق بالتحقيق.
- إمكانية الإستعانة بوكيل أو مستشارا.
- لا يمكن إعادة التحقيق في محاسبة المكلف الذي خضع للتحقيق سابقا إلا في حالات تدليسية.
- تحديد مدة التحقيق في عين المكان.
- إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بوجود طلب تعاون إداري دولي.
- النقاش الشفوي والحضوري.
- التحكيم (المديرية العامة للضرائب، 2024، صفحة 2).

III. الإطار المفاهيمي للمخاطر الجبائية

تعتبر إدارة المخاطر الجبائية من بين العقبات التي تواجهها المؤسسة في الوقت الراهن، حيث أن التغيرات المتسارعة في الأنظمة الضريبية والتشريعات الجبائية تفرض على المؤسسة تحديات كبيرة لتحقيق هدف تعظيم الربح بأقل تكلفة ممكنة، هذه التحديات تستدعي ضرورة تحقيق التوازن بين الإلتزام بالمتطلبات الجبائية وتقليل الاثار السلبية التي تؤثر على الأداء المالي والقدرة التنافسية لتلك المؤسسات.

1.III مفهوم الخطر الجبائي:

تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم إلتزامها بالقوانين الجبائية، هذه التكاليف تتجسد في شكل عقوبات وغرامات بالإضافة إلى نقص الفعالية الضريبية في تضييع الفرصة للإستفادة من الإمتيازات والتخفيضات الضريبية بسبب عدم مسايرة التحديثات الدورية لمختلف القوانين والتشريعات الجبائية (هاني التابعي، 2017، صفحة 131).

2.III مصادر الخطر الجبائي:

تتعدد مصادر الخطر الجبائي التي تواجهه المؤسسة ويمكن تصنيفها الى قسمين رئيسيين:

1.2.III المصادر الداخلية:

هناك نوعان من المصادر الداخلية:

أ. المخاطر المرتبطة بالأشخاص:

في بعض الأحيان يكون الأفراد العاملين بالمؤسسة بمثابة مصدر للخطر وذلك نتيجة لي:

- عدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية مما يؤدي إلى ضعف في متابعة الإلتزامات الجبائية
- ضعف المهارات والخبرات لدى الموظفين في إدارة الشؤون الضريبية.
- عدم الإلمام بمختلف الإمتيازات والتخفيضات الجبائية الممنوحة من طرف الإدارة الجبائية.
- عدم التنسيق بين فرق العمل المختلفة مثل المالية والمحاسبة.

ب. المخاطر المرتبطة بالإجراءات:

- إن إستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات الغير محدثة أو غير ملائمة في إدارة البيانات الضريبية يزيد من الأخطاء ويتسبب في تعرض المؤسسة لمخاطر جبائية (سويسي و بوحديدة، 2021، صفحة 49).
- إن إتخاذ قرارات غير صائبة يؤدي إلى الفشل في تلبية إحتياجات المؤسسة من الناحية الجبائية.

2.2.III المصادر الخارجية:

أ. المخاطر المرتبطة بالتشريع الجبائي:

يمكن أن يشكل التشريع الجبائي خطر على المؤسسة الاقتصادية من خلال عدة جوانب أهمها (حميداتو، 2012، الصفحات 102-103) :

عدم اليقين القانوني: إذا كانت النصوص الجبائية معقدة أو غامضة يصعب على المؤسسة فهم واجباتها بشكل دقيق مما يعرضها إلى الوقوع في أخطاء تؤدي إلى عقوبات وغرامات مالية.

التفسيرات المتباينة للقوانين الجبائية: إن القراءات المختلفة للقوانين الجبائية من مصلحة جبائية إلى أخرى أو إصدار تعليمات جديدة دون إشعار كاف يجعل المؤسسة في حالة عدم التأكد مما يتطلب إعادة تنظيم مواردها المالية وتعديل سياستها المحاسبية وهذا ما يؤدي إلى زيادة التكاليف التشغيلية.

العبئ الضريبي المرتفع: إن تعدد الضرائب وإرتفاع معدلاتها يؤثر سلبا على ربحية المؤسسة مما يؤدي إلى نهج طرق ملتوية لتفادي دفع الضرائب.

ب. المخاطر المرتبطة بالإدارة الجبائية: في بعض الأحيان تكون الإدارة الجبائية مصدر حقيقي للخطر الجبائي على المؤسسة من خلال عدة عوامل تؤثر على إستقرارها المالي والتشغيلي هذه العوامل تشمل:

- إن ضعف كفاءة موظفي الإدارة الجبائية ونقص مهاراتهم في إجراءات الرقابة الجبائية يؤدي إلى تحقيقات جبائية غير دقيقة وما يترتب عليها من إتخاذ قرارات غير صائبة في تقييم الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة.
- غياب قنوات إتصال شفافة بين الإدارة الجبائية والمؤسسة مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة.

IV. تطبيق مبادئ الحوكمة للتقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة :

الحوكمة الجبائية ليست مجرد أداة للإمتثال الضريبي بل هي جزء أساسي من الإستراتيجية العامة للمؤسسة من خلال تحسين إدارة المخاطر التي تواجهها المؤسسة، فهي تساعد على تحديد المخاطر المتعلقة بالجانب الجبائي وتقليل إحتمالية تعرض المؤسسة للغرامات والعقوبات القانونية بسبب التهرب الضريبي أو الأخطاء الناجمة على التصريحات الضريبية، كما تساهم في توفير إطار شامل لتحليل تأثير التشريعات والقوانين الجبائية المحدثة.

وفيما يلي سنعرض أهم قواعد الحوكمة الجبائية المتبعة من قبل المؤسسة للحد من المخاطر الجبائية:

أ. الشفافية والوضوح: يجب على المؤسسة أن تتبع سياسات ضريبية واضحة بحيث تكون جميع الأحداث المتعلقة بالعمليات المالية موثقة بشكل صحيح ومفصل ومسجلة مع كل التبريرات اللازمة (إعداد تقارير مالية صادقة ودقيقة، الإحتفاظ بفواتير الشراء والبيع، توثيق كل الخصومات والتخفيضات الضريبية) في دفاتر محاسبية تحفظ

لدى المؤسسة لمدة لاتقل عن 10 سنوات، فعند ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي على المؤسسة يكون هناك توافق في قراءة كل الوثائق والمستندات محل الرقابة.

ب. التشاور: وجب على المؤسسة أن تقدم طلب إستشارة إلى الإدارة الجبائية حول مسائل غير واضحة قبل إتخاذ أي قرارات مالية، فالحصول على إرشادات وتوجيهات رسمية يسمح للمؤسسة أن تكون في وضعية قانونية وسليمة (حميداتو، 2012، صفحة 108).

ج. التواصل مع الإدارة الجبائية: إن التواصل المستمر بين المؤسسة والإدارة الجبائية يلعب دورا أساسيا في تدنية المخاطر الجبائية، فمن خلاله يمكن للمؤسسة أن تتجنب المنازعات الضريبية ويرتكز التواصل على:

- طلب توضيحات بخصوص التغيرات التشريعية.
- الإبلاغ الطوعي عن الأخطاء.
- بناء علاقة جيدة مع الإدارة الجبائية (حميداتو، 2012، صفحة 109).

V. دراسة حالة تحقيق محاسبي لشركة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد

1.V تقديم المؤسسة محل الرقابة:

هي شركة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد (EURL) تم تأسيسها في 2013/01/13 يتمثل نشاطها في تصدير وإستيراد أجهزة الإعلام الآلي، رأس مال الشركة 10000000 دج، المقر الاجتماعي بلدية برج بوعريريج.

تم إقتراح المؤسسة محل الدراسة للتحقيق المحاسبي للأسباب التالية:

- أهمية رقم الأعمال السنوي.
- عدم خضوع المؤسسة للرقابة في السنوات السابقة.
- النتائج الجبائية المصرح بها مقارنة مع نوعية النشاط الممارس.

تتم هذه الرقابة عادة في عين المكان أي مكان تواجد المؤسسة إلا في حالات يطلب المكلف بالضريبة إلتماس إجراء الرقابة بمقر الإدارة الجبائية وللإدارة إمكانية قبول أو رفض الطلب.

2.V المرحلة التحضيرية :

1.2.V إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة :

في إطار برنامج التحقيق المحاسبي قامت مصلحة التحقيقات الجبائية بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج بإعداد إشعار بالتحقيق في 2023/09/07 وتم إستلامه من قبل مسير الشركة في نفس اليوم وتضمن المعلومات التي نصت علها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية:

- أول يوم للتدخل كان في 2023/09/17.
- السنوات المعنية بالتحقيق 2019، 2020، 2021، 2022.
- مختلف الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق.
- الإسم التجاري للشركة ومقرها وطبيعة نشاطها.
- الدفاتر المحاسبية والتصريحات الجبائية الواجب الإطلاع عليها.
- إمكانية الإستعانة بمستشار بالإضافة الى نسخة من ميثاق المكلف بالضريبة.
- أسماء ورتب الأعوان المحققين.

أثناء مرحلة التحضير الممنوحة للشركة (10 أيام) قام الأعوان المحققين بإحضار الملف من مصلحة التسيير للقيام بالأعمال التالية:

2.2.V معاينة الوثائق داخل الملف الجبائي:

تهدف هذه المرحلة للتأكد مما يلي:

- إيداع كل التصريحات السنوية الخاصة بالميزانية.
- إيداع كل التصريحات الشهرية الخاصة بي ج 50.
- لم تقم بطلب إسترجاع الرسم على القيمة المضافة.
- لم ترد شكاوى نزاعية في السنوات محل الرقابة.
- إيداع القائمة الخاصة بالزبائن (وثيقة 104).
- إيداع الوثائق الخاصة بالرواتب والأجور (وثيقة 301).
- لم تستفد المؤسسة من أي إمتيازات جبائية.

3.2.V تحليل الوثائق:

الجدول 1: ملخص المشتريات والإستهلاكات السنوية للشركة الوحدة: دج

البيان / السنة	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال الشراء لأجل البيع	401547650	380209400	431204600	351806460
رقم الأعمال الإجمالي	401547650	380209400	431204600	351806460
التخفيضات	0	0	0	0
استهلاك السلع (TCR)	372108370	349758450	399357460	326424390

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على وثائق الشركة.

تهدف هذه المقاربة للتأكد من التسجيلات المحاسبية لفواتير الإستيراد وتحديد تكلفة الشراء الإجمالية بالإضافة إلى التحقق من رقم الأعمال المبرر بفواتير البيع مع كشوفات الزبائن.

الجدول 2: ملخص هوامش القيمة المضافة للشركة الوحدة: دج

البيان/ السنة	2019	2020	2021	2022
الهامش الإجمالي للقيمة المضافة	29439280	30450950	31847140	25382070
الربح الصافي للنتيجة المحاسبية	10973810	12736100	11348370	9327020
الربح الصافي للنتيجة الجبائية	15822770	18097780	16211860	13485090
نسبة الهامش الإجمالي %	7,33	8,01	7,39	7,21
نسبة الهامش الصافي %	3,94	4,76	3,76	3,83

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على وثائق الشركة.

نلاحظ أن نسبة الهامش الإجمالي للقيمة المضافة محصورة بين 7,01% و 8,01%، ونسبة الهامش الصافي محصورة بين 3,76% و 4,76% .

تساعد هذه المؤشرات أعوان الرقابة في تحليل البيانات المالية للمؤسسة حيث أن النسب المنخفظة بشكل غير مبرر تثير شكوك حول مصداقية التصريحات الجبائية وبالتالي وجب التحقق من الأعباء والتكاليف المصرح بها ومقارنتها مع الفواتير الخاصة بها بالإضافة إلى التأكد من طريقة التسديد المسموح بها قانونيا.

الجدول 3: ملخص تصريحات أجور العمال الوحدة: دج

البيان/ السنة	2019	2020	2021	2022
رقم الاعمال TCR	401547650	380209400	431204600	351806460
إنتاج مخزن TCR	0	0	0	0
رقم الأعمال الإجمالي	401547650	380209400	431204600	351806460
كتلة الأجور	2449530	3454020	3474870	3504640
نسبة كتلة الأجور %	0,61	0,91	0,81	1
IRG /S	72121	49287	0	84874

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على وثائق الشركة.

تهدف هذه المقاربة لتقييم ومراجعة كتلة الأجور ومدى تناسبها والحاجة إليها في نوعية النشاط الممارس.

الجدول 4: ملخص الإهتلاكات السنوية الوحدة: دج

البيان / السنة	2019	2020	2021	2022
التثبيتات (الخام)	2265300	1848550	1431810	1015070
الإهتلاكات	416740	416740	416740	416740
نسبة الإهتلاكات%	18	23	24	41

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على وثائق الشركة.

تهدف هذه المقاربة لمتابعة التطور النسبي لأقساط الإهتلاك خلال سنوات التحقيق بالإضافة إلى التأكد من حساب الإهتلاكات السنوية وطريقة حسابها.

الجدول 5: ملخص مقاصة الرسم على القيمة المضافة للشركة الوحدة: دج

البيان / السنة	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المصرح G50	401547650	380209400	431204600	351806460
الرسم على المبيعات TVA	76294054	72239786	81928874	66843227
الرسم على المشتريات TVA	73928240	65591340	76344740	66310270
قرض الرسم في شهر ديسمبر	0	0	0	6583660
الرسم المسدد TVA	2365814	6648446	4144773	7116610
نسبة الرسم المسدد %	0,59	1,75	0,96	2,02

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على وثائق الشركة.

تهدف هذه المقاربة إلى التحقق من مدى مطابقة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المخصوم من أحكام المواد 29 – 30 – 32 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المرحلة الفعلية للتحقيق: بعد إنتهاء مدة التحضير الممنوحة للمؤسسة إنتقل أعوان التحقيق إلى مقر المؤسسة للشروع في عملية التحقيق الفعلية بدءا بمعاينة التثبيتات التي هي بحوزة المؤسسة والوثائق الخاصة بها، مخزون

المؤسسة، عدد العمال، بالإضافة إلى بعض الأسئلة الشفوية التي تخص عملية البيع بالجملة لتجهيزات الإعلام الآلي.

فحص المحاسبة من حيث الشكل: عموما فإن مسك المحاسبة تم وفق النظام المركزي بحيث تضمنت مختلف الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في التشريع لاسيما المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.

فحص المحاسبة من حيث المضمون: سمحت عملية المراقبة والبحث في مضمون الوثائق المقدمة من إستخراج الملاحظات والإغفالات التالية:

1. الإستفادة من تخفيض 30% لرقم الأعمال المقبوض عن طريق الدفع البنكي (Versement bancaire) للسنوات المحقق فيها.
2. عدم خصم مصاريف الضريبة على الكراء من النتيجة الجبائية لسنة 2021 بمبلغ 1339500 دج.
3. عدم تسديد الفارق في الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي 2019 والمقدر ب 263595 دج.
4. عدم إدراج مصاريف النقل في تكلفة الشراء لسنوات 2019، 2020، 2021، 2022 حيث تم أخذ سعر الحاوية ب 20000دج مع تطبيق هامش ربح يقدر ب 15%.
5. عدم إدراج مصاريف عقد الإيجار في النتيجة الجبائية والمقدرة ب 300000 دج والمسددة عن طريق الصندوق لسنوات 2019، 2020، 2021.

مرحلة إعلام المكلف بنتائج التحقيق: تمر هذه المرحلة ب 03 خطوات، الإشعار الأولي بالتحقيق، تلقي رد المكلف خلال 40 يوم، الإشعار النهائي بالتحقيق.
بعد تشخيص المخاطر الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة من خلال الرقابة الجبائية نتج عنها إستخراج أوعية ضريبية جديدة غير مصرح بها كما هو موضح بالجدول أدناه:

الجدول 6: ملخص النتائج الجبائية الغير مصرح بها الوحدة: دج

البيان/السنة	2019	2020	2021	2022
رقم أعمال مستخرج	402559650	381175400	432147600	352542460
رقم أعمال مصرح به	401547650	380209400	431204600	351806460

الفارق في رقم الأعمال	1012000	966000	943000	736000
إستهلاكات ممنوحة	880000	840000	820000	810000
أعباء غير مبررة	1800000	2400000	1939500	177588
الخصم التدريجي	20240	19320	18860	18630
النتيجة الغير مصرح بها	1911760	2506680	2043640	84958

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على وثائق الشركة.

تم التوصل إلى النتيجة الجبائية الغير مصرح بها إنطلاقا من إعادة تشكيل رقم أعمال جديد لسنوات التحقيق وذلك بالإعتماد على مختلف الملاحظات والإغفالات المسجلة أثناء فحص المحاسبة.

وفيما يلي نقدم التسويات الخاصة بمختلف الضرائب والرسومTAP،TVA، IBS ، RCM :

1. تحديد خطر الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول 7: تسوية الضريبة على أرباح الشركات **الوحدة: دج**

البيان / السنة	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
الربح الغير مصرح به	1911760	2506680	2043640	84950
معدل الضريبة على أرباح الشركات	26	26	26	26
الحقوق	497057	651736	531346	22089
معدل غرامات التأخير %	25	25	25	25
مبلغ غرامات التأخير	124264	162934	132836	5522
الخطر الجبائي = الحقوق+ غرامات التأخير	**621321**	**814670**	**664182**	**27611**

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على التبليغ النهائي.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عملية التحقيق المحاسبي سمحت بإستخراج أرباح مخفية لم تخضع من قبل لمختلف الضرائب والرسوم الواجبة الأداء، ونتيجة لهذا تحملت المؤسسة محل التحقيق خطر جبائي إجمالي خاص بالضريبة على أرباح الشركات يقدر ب **2127784 دج** ويتشكل من مختلف الحقوق المستدركة مع تطبيق غرامات التأخير بنسبة 25 بالمئة نتيجة تجاوز كل الحقوق 200000 دج.

2. **تحديد خطر الرسم على النشاط المهني:**

الجدول 8: تسوية الرسم على النشاط المهني الوحدة: دج

البيان /السنة	2019	2020	2021	2022
رقم أعمال مستخرج	402559650	381175400	432147600	352542460
رقم أعمال مصرح به G50	281300432	267196387	304836500	248789393
الفارق في رقم الأعمال	121259216	114131611	127311098	103753067
معدل الرسم	2	2	2	1,5
الحقوق	2425184	2282632	2546221	1556296
معدل غرامات التأخير %	25	25	25	25
عقوبات التأخير	606296	570658	636555	389074
الخطر الجبائي = الحقوق +غرامات التأخير	**3031480**	**2853290**	**3182776**	**1945370**

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على التبليغ النهائي.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أنه تم إستدراك مختلف الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني الغير مسدد، ونتيجة لذلك تحملت المؤسسة خطر جبائي إجمالي يقدر ب **11012916 دج** يتشكل من الحقوق زائد تطبيق غرامات تأخير بنسبة 25 بالمئة.

3. تحديد خطر الرسم على القيمة المضافة:

الجدول 9: تسوية الرسم على القيمة المضافة الوحدة: دج

البيان /السنة	2019	2020	2021	2022
رقم أعمال مستخرج	402559650	381175400	432147600	352542460
رقم أعمال مصرح به G5O	400160308	380209400	431204600	351806460
الفارق في رقم الأعمال	2399342	966000	943000	736000
معدل الرسم	19	19	19	19
الحقوق	455874	183540	179170	139840
معدل غرامات التأخير %	25	15	15	15
عقوبات التأخير	113968	27531	26875	20976
الخطر الجبائي = الحقوق +غرامات التأخير	**569842**	**211071**	**206045**	**160816**

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على التبليغ النهائي.

من الجدول السابق نستنتج أنه تم إعادة تأسيس رقم أعمال لكل سنوات التحقيق عن طريق تطبيق هامش ربح إجمالي على الفوارق المستخرجة والغير مصرح بها بتكلفة الشراء بالإضافة إلى إخضاع الفارق في الرسم على القيمة المضافة لسنة 2019.

ونتيجة لذلك تحملت المؤسسة خطر جبائي إجمالي للرسم على القيمة المضافة يقدر ب **1147774 دج** ويتشكل من مختلف الحقوق المستدركة زائد تطبيق غرامات تأخير بنسبة 25 بالمئة لسنة 2019. ونسبة 15 بالمئة للسنوات 2020، 2021، 2022 لأن قيمة الحقوق محصورة بين 50000 دج و200000 دج.

4. تحديد خطر الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة:

الجدول 10: تسوية الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة الوحدة: دج

البيان /السنة	2019	2020	2021	2022
الربح المستخرج	13123552	15247300	13509070	13401680
الربح المصرح به والمسدد	11708849	13392357	11996776	13338814
الفارق الصافي	1414703	1854943	1512294	62866
معدل الضريبة %	15	15	15	15
الحقوق	212205	278241	226844	9430
معدل غرامات التأخير%	25	25	25	10
عقوبات التأخير	53051	69560	56711	943
الخطر الجبائي = الحقوق +غرامات التأخير	**265256**	**347801**	**283555**	**10373**

المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على التبليغ النهائي.

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه تم إعادة تشكيل فارق في الأرباح الموزعة وإخضاعها للإقتطاع من المصدر بنسبة 15 بالمئة محرر من الضريبة، ونتيجة لذلك تحملت المؤسسة مخاطر جبائية إجمالية للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة تقدر ب **906985 دج**.

VI. تحليل النتائج :

من خلال الدراسة الميدانية تم التوصل للنتائج التالية:

– ساهمت الرقابة الجبائية في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع جراء محاولة التهرب وذلك بإسترجاع ماقيمته **15195459 دج** وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

– بالرغم من أن الرقابة الجبائية تؤثر سلبا على الجانب المالي للمؤسسة غير أنه يمكن أن تستفيد منها من خلال تحسين الإمتثال الضريبي عن طريق الوقوف على مختلف المخاطر الجبائية ومعرفة أسبابها ومصادرها، والعمل على تجنبها مستقبلا وهذا مايثبت صحة الفرضية الثانية.

– نلاحظ أن الخطر الجبائي المترتب عن الرسم على النشاط المهني يشكل ما نسبته 72,47 % من مجموع الخطر الجبائي وهي نسبة كبيرة تحملت عبئها المؤسسة بصفة مباشرة وهذا ما يفسر عدم تصريح المؤسسة بجميع إيراداتها بالإضافة إلى وجود مخالفات أخرى أثرت على رقم أعمالها.

VII. خاتمة :

كمحاولة للإجابة على الإشكالية المطروحة وهذا من خلال التطرق للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، تبين أن الرقابة الجبائية ساهمت بشكل كبير في الكشف عن الأخطاء والإغفالات التي وقعت فيها المؤسسة أثناء قيامها بمختلف التصريحات الجبائية الدورية والذي نتج عنه تحمل المؤسسة ضرائب ورسوم وعقوبات تأخير إضافية ناتجة لعدة أسباب أهمها:

. مخاطر ناتجة عن نقص التصريح.
. مخاطر ناتجة عن عدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات الجبائية.
. مخاطر ناتجة عن عدم إستغلال التخفيضات والإمتيازات الجبائية التي منحها المشرع الجبائي.
. مخاطر ناتجة عن محاولة التهرب الضريبي.

VIII. توصيات الدراسة :

يمكن للمؤسسة الاقتصادية محل الرقابة التقليل من المخاطر الجبائية وذلك من خلال بعض التوصيات العملية المقترحة:

– إجراء عمليات تدقيق داخلي دورية لمراجعة مختلف التصريحات الضريبية قبل تقديمها للإدارة الجبائية لتجنب الأخطاء التي تعرض المؤسسة للمساءلة.

– الإستعانة بمستشار جبائي أو خبير خارجي لتقييم مدى إمتثال المؤسسة للقوانين الجبائية مع طلب إستشارة قانونية عند مواجهة حالات معقدة أو إستثنائية.

– تجنب الممارسات التي يصنفها التشريع الجبائي تهربا ضريبيا مثل زيادة التكاليف أو التقليل من الأرباح بشكل غير مشروع.

– الإستفادة من التحفيزات الجبائية من خلال التعرف على مختلف الإعفاءات والتخفيضات التي تمس نشاط المؤسسة وإستغلالها قانونيا.

– في ظل التعديلات المستمرة للقوانين الجبائية، وجب على المؤسسة تكوين وتدريب الموظفين المهتمين بالجانب المحاسبي والجبائي للمؤسسة والمشاركة في مختلف الملتقيات والأيام الدراسية للتعرف على أهم التحديثات التي طرأت على القوانين الجبائية.

IX. قائمة المراجع

- Hamini A, (2001), *L'audit comptable et financier Algérie,* Bert.
- Himrane M, & Latioui A, (2020), Le controle fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes ? *Journal of advanced economic research* , P 139.
- المديرية العامة للضرائب، (2024)، *ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة.*
- بن عثمان ع ,ولهي ب، (2017)، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المسيلة، *مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، ص* 148.
- حميداتو ص، (2012)، *دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي*، جامعة ورقلة، مذكرة ماجستير علوم تجارية.
- خضيري ص، جنينة ع، (2019)، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي و تنمية الايرادات المحلية، *مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، ص* 324.
- سليماني س، قارة م، (2023)، مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تحسين التحصيل الضريبي، دراسة حالة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2017-2020) *مجلة الإقتصاد الصناعي، ص* 335.
- سويسي أ، بوحديدة م، (2021)، المخاطر الجبائية و تأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة، *مجلة دراسات جبائية، ص* 49.
- هاني التابعي م، (2017)، حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية، *مجلة البحوث المالية و التجارية، ص* 131.