

دور الإمتثال الجبائي الطوعي للمؤسسات الاقتصادية في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية :

التحقيق المحاسبي نموذجاً

The role of voluntary tax compliance by economic institutions in reducing tax control risks:

Accounting Investigation as a model

كؤة قرششي

جامعة فرحات عباس سطيف 1 - الجزائر

مخبر الشراكة والاستثمار في الفضاء الاورو مغاربي

kenza.korichi@univ-setif.dz

تاريخ النشر: 2025/12/20

تاريخ القبول: 2025/11/22

تاريخ الاستلام: 2025/10/03

ملخص:

يعكس الإمتثال الجبائي الطوعي مدى حرص المكلفين على دفع إلتزاماتهم من الضرائب والرسوم في الوقت المحدد ووفقاً لما ينصه القانون ، هذا يعد دليلاً على وعيهم الجبائي وثقتهم في إدارة الضرائب ، تسعى هذه الدراسة الى توضيح كيفية مساهمة الإمتثال الجبائي الطوعي من قبل المؤسسات الاقتصادية في تقليل مخاطر الرقابة الجبائية من عقوبات وغرامات مع التركيز بشكل خاص على الدور الرقابي للتحقيق المحاسبي ، حيث اعتمدت على المنهج الوصفي من خلال أسلوبيه التحليلي ودراسة حالة لملف جبائي بمركز الضرائب برج بوعريرج.

تشير النتائج الى أن الإلزام الدقيق بالقواعد المحاسبية والنصوص القانونية يعمل كدرع وقائي يحمي المؤسسات الاقتصادية من المخاطر ، في الوقت نفسه المؤسسات التي تلتزم بشكل كبير تحظى بثقة أكبر من الإدارة الجبائي ، مما يقلل من فرص تعرضها للعقوبات. خلصت الدراسة الى ان الامتثال الجبائي الطوعي تجاوز كونه مجرد التزام قانوني ليصبح استراتيجية إدارية فعالة تساهم في حماية المؤسسات الاقتصادية من مخاطر الرقابة الجبائية ، وتوصي الدراسة الى ضرورة نشر الوعي بأهمية الامتثال كعنصر أساسي من عناصر الإدارة الفعالة.

الكلمات المفتاح: امتثال جبائي طوعي، رقابة جبائية، مخاطر، تحقيق محاسبي، مركز الضرائب برج بوعريرج

تصنيف JEL: M42 ، H26 ، H30 ، K34.

Abstract:

Voluntary tax compliance reflects the extent to which taxpayers are keen to pay their tax and fee obligations on time and in accordance with the law. This is considered evidence of their tax awareness and trust in the tax administration. This study aims to clarify how voluntary tax compliance by economic institutions contributes to reducing the risks of tax audits, such as penalties and fines, with a particular focus on the supervisory role of accounting investigation. The study relied on a descriptive approach through its analytical method and a case study of a tax file at the Bordj Bou Arreridj tax centre.

The results indicate that strict adherence to accounting rules and legal texts acts as a protective shield that safeguards economic institutions from risks. At the same time, institutions that comply significantly enjoy greater trust from the tax administration, which reduces their chances of facing penalties. The study concluded that voluntary tax compliance has transcended being merely a legal obligation to become an effective management strategy that contributes to protecting economic institutions from the risks of tax audits. The study recommends the necessity of raising awareness about the importance of compliance as a fundamental element of effective management.

Keywords: voluntary tax compliance, tax audit, risks, accounting investigation, Bordj Bou Arreridj tax centre

Jel Classification Codes : M42 ، H26 ، H30 ، K34 .

1. تمهيد:

بالرغم من وجود أنظمة وتشريعات جبائية واضحة تسعى الى ضبط سلوك المكلفين وضمان الإمتثال ، إلا ان الواقع يكشف عن استمرار ممارسات تقلل من مصداقية التصاريح وتزيد من احتمالية الخضوع للرقابة الجبائية هذه الممارسات قد تكون ناتجة عن رغبة متمردة في التهرب الضريبي او عن ضعف في الوعي الجبائي او بسبب قصور الأنظمة المحاسبية المعتمدة داخل المؤسسات ، ونتيجة لذلك تتعرض الإدارة الجبائية لضغوط متزايدة لإجراء مراجعات متكررة وهو ما يستهلك موارد مالية وبشرية كبيرة ويخلق جانبا من تجاهل الإجراءات لدى المكلفين بالضريبة.

من هذا المنطلق تظهر أهمية تعزيز الإمتثال الجبائي الطوعي كوسيلة فعالة للحد من مخاطر الرقابة الجبائية ، وذلك عبر استخدام الية التحقيق المحاسبي كنموذج فعال يدعم هذا الإمتثال وضمان دقة وشفافية البيانات المالية ، هذه الالية تعد واحدة من الأدوات المتاحة التي تساهم في تحقيق موثوقية وشفافية التصريحات الجبائية ، حيث تشمل التحقق من المحاسبة شكلا ومضمونا وكشف حالات التلاعب او الأخطاء المحتملة ، وعندما يتكامل هذا النهج مع سياسات الإمتثال ، فإنه لا يقتصر على كونه وسيلة للكشف فقط ، بل يساهم في تعزيز الممارسات المحاسبية السليمة ، ورفع الوعي الجبائي وخلق بيئة تقل فيها دوافع التهرب او التجنب الضريبي وبذلك يتضح مدى فاعلية الإمتثال الجبائي لدى المكلفين مما يعزز الثقة المتبادلة مع أعوان الإدارة الجبائية.

1.1. إشكالية الدراسة:

- مادور الامتثال الجبائي الطوعي للمؤسسات الاقتصادية في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية بمركز الضرائب برج بوعريج ؟
- ينبثق من هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية:
- ماهي أبرز محددات تفعيل الإمتثال الجبائي الطوعي للمؤسسات الاقتصادية؟
 - ماهي أنواع مخاطر الرقابة الجبائية التي يمكن ان تواجهها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال عملية التحقيق؟
 - ما هو الدور الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كالية لفرض الرقابة في الكشف عن أوجه القصور في الإمتثال الجبائي الطوعي للمؤسسات الاقتصادية بمركز الضرائب برج بوعريج ؟

2.1. فرضيات الدراسة :

- انطلاقا من الأسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية:
- يعتمد تفعيل الإمتثال الجبائي الطوعي للمؤسسات الاقتصادية على جملة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والمؤسسية
 - تتعرض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أثناء عملية التحقيق الجبائي إلى جملة من العقوبات والغرامات في حالة مخالفتها للقانون الجبائي (اللوائح والقوانين ذات الصلة) ؛
 - يعد التحقيق المحاسبي أداة فعالة في تقييم مدى الإمتثال الجبائي الطوعي ، ويساعد في الكشف عن المخاطر الخفية وكشف نقاط الضعف في الأنظمة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية بمركز الضرائب برج بوعريج .

3.1. أهمية الدراسة :

تنبع أهمية هذه الدراسة في الحاجة الى تسليط الضوء على الإمتثال الجبائي الطوعي كأداة استباقية وفعالة للحد من مخاطر الرقابة الجبائية التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية ، فبدلا من النظر الى الرقابة الجبائية كعبء الزامي ، تقدم هذه الدراسة منظورا جديدا يعتبر الإمتثال الجبائي الطوعي خطوة إيجابية يعزز الاستقرار المالي والسمعة الجيدة للمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال تقليل المخاطر التي تتعرض لها أثناء عملية التحقيق الجبائي عامة والمحاسبي خاصة ، حيث يساهم في زيادة كفاءة تحصيل الإيرادات وتقليل التكاليف الإدارية المرتبطة بإجراءات التحقيق وبالتالي تعزيز الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

4.1. الدراسات السابقة:

- دراسة (Richard Oduro,2024) :هدفت هذه الدراسة الى تحليل اثر الرقابة الجبائية على الامتثال الجبائي لدى الشركات ، مع التركيز على الدور الوسيط للثقيف الضريبي والرسائل القائمة على التخويف ، وقد اعتمدت على بيانات تم جمعها من 205 شركة ، حيث تم تحليلها باستخدام نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM)، وتوصلت نتائج الدراسة الى ان الرقابة الجبائية تعزز الامتثال وان التثقيف الضريبي يتوسط جزئيا هذه العلاقة ، في حين ان الرسائل القائمة على التخويف تؤثر سلبا ، وبناء على النتائج المتوصل اليها توصي الدراسة بزيادة وتيرة الرقابة الجبائية مع تقديم التثقيف المناسب للمكلفين وتجنب أسلوب الترهيب ، كون هذا النهج يعزز الامتثال الجبائي لدى الشركات ويحقق الأهداف المرجوة من الرقابة .
- دراسة (Muhammad Yamin Noch et al,2024) :هدفت هذه الدراسة الى ابراز اثر الامتثال الجبائي على زيادة الإيرادات من خلال ابراز دور الرقابة الجبائية في ذلك ، حيث تم التركيز على مجموعة من المكلفين في مكتب KPP Madya Makassar ، ولقد اعتمدت الدراسة على المنهج الكمي باستخدام بيانات ثانوية تم جمعها من 48 ملاحظة بين عامي 2015 و2018، وأشارت النتائج بوجود علاقة إيجابية بين كل من الرقابة الجبائية والامتثال الجبائي من جهة والإيرادات من جهة أخرى ، الا ان

هذا التأثير لم يكن لديه يكن ذا دلالة إحصائية مباشرة وأن هذا التفاعل بين المتغيرين لم يساهم بشكل جوهري في التأثير على زيادة الإيرادات ، تأكد النتائج انه رغم دور الرقابة الجبائية في تعزيز الامتثال، الا انه لا يساهم بشكل كبير في زيادة الإيرادات .

■ دراسة (Muhammad Usman et al,2024) :هدفت هذه الدراسة الى تحليل اثر الرقابة الجبائية والغرامات على الامتثال الجبائي ضمن السياق الاجتماعي والاقتصادي في باكستان ، اعتمدت الدراسة على المنهج الكمي من خلال جمع 247 استبانة صالحة للتحليل، واستخدام نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM) لتحليل البيانات، وتوصلت الدراسة عن وجود علاقة إيجابية وذات دلالة بين جميع المتغيرات، حيث قدمت دليلاً تجريبيًا على أن المراجعات الضريبية لها تأثير كبير في تحسين الامتثال ، حيث أن تأثير العقوبات كان أكبر من تأثير الرقابة الجبائية ، مما يؤكد على أهمية نظرية الردع ، واوصت الدراسة بمجموعة من الارشادات للسلطات التشريعية لتطوير سياسات واستراتيجيات فعالة لتعزيز الامتثال الجبائي بين المكلفين .

■ دراسة (Gideon Muhwa, George OAchoki,2023) :هدفت هذه الدراسة الى ابراز أثر الرقابة الجبائية في تعزيز الامتثال الضريبي لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (SMEs) في مقاطعة نيروبي بكينيا، حيث استندت إلى النظرية الاقتصادية للامتثال. وقد تبنت الدراسة الفلسفة الوضعية والمنهج الوصفي ، وتم جمع البيانات من عينة مكونة من 399 من مديري ومالكي المؤسسات باستخدام الاستبيان وبرنامج SPSS ، حيث اشارت النتائج الى وجود علاقة إيجابية متوسطة وذات دلالة إحصائية مما يشير إلى أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة محورية في تحسين مستوى الامتثال الجبائي لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، واوصت الدراسة الإدارة الجبائية بتبني استراتيجيات رقابة دورية ومنظمة قائمة على معايير مخاطر محددة، مع وضع نظام فعال لمراقبة النتائج المترتبة على هذه المبادرات.

■ دراسة (Matthias Kasper, James Alm,2022) :سعت هذه الدراسة الى تحليل فعالية التدقيق (الرقابة) على نسبة الدخل غير المصرح به التي تكتشفها مصلحة الضرائب اثناء عملية التحقيق وتأثيرها على الامتثال الجبائي بعده ، حيث شملت الدراسة 333مكلفا ، واستطلعت آرائهم عبر جملة من الاستبيانات ،وأشارت النتائج أن عملية التدقيق الفعالة ترفع مستوى الامتثال الضريبي بشكل ملحوظ، بينما تؤدي العمليات غير الفعالة إلى نتائج عكسية، وأن المكلفين الأكثر التزاما مسبقا هم الأكثر تأثرا بالنتائج الإيجابية أو السلبية للتدقيق، واوصت الدراسة بتركيز السياسات الضريبية على تحسين جودة وفعالية التدقيق بدلا من الاكتفاء بزيادة عدد عمليات التدقيق ، مع مراعاة السلوك السابق للمكلفين لضمان استدامة الامتثال والثقة في الإدارة الجبائية .

■ دراسة (Ayneshet Agegne Alemu , 2020) :سعت هذه الدراسة الى تحليل مختلف العوامل المؤثرة على الامتثال الجبائي وذلك من خلال تأثير الرقابة الجبائية والعقوبات والغرامات ، التعليم والمعرفة الضريبية على سلوك الامتثال الجبائي لدى المكلفين في مدينة هاساوا بأثيوبيا ، حيث شملت عينة الدراسة 50 موظفا من مسؤولي التدقيق الجبائي ، ولان عدد الموظفين ليس كبيرا ، فقد استخدمت الدراسة منهج المسح الشامل نظرا لحجم المجتمع المحدود ، وذلك باستخدام أدوات إحصائية متقدمة، وأشارت النتائج عن وجود تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية لكل من احتمالية الرقابة الجبائية والمعرفة الضريبية والغرامات والعقوبات على مستوى الامتثال ، وتوصي الدراسة بضرورة التطبيق الصارم للغرامات والعقوبات بهدف ردع التهرب، مع التأكيد على أهمية قيام السلطات الضريبية بتبسيط الإجراءات المتعلقة بالإقرار والدفع لتعزيز الامتثال الطوعي.

على الرغم من أن الدراسات السابقة قد قدمت مساهمات مهمة في تطرقها للعوامل المؤثرة على الامتثال الجبائي ، مثل دور عمليات الرقابة الجبائية والعقوبات والغرامات وأيضا التثقيف الضريبي، إلا أن الأدبيات البحثية تفتقر إلى دراسات تتناول الدور الاستباقي للآليات الداخلية التي تتبناها المؤسسات الاقتصادية لتعزيز امتثالها الطوعي، حيث ركزت معظم الدراسات على كيفية تأثير أدوات الإدارة الجبائية على سلوك المكلفين ، مما يجعل الامتثال نتيجة لتلك الإجراءات الرقابية ، في المقابل تهدف دراستنا الحالية إلى سد هذه الفجوة من خلال تبني منظور جديد يرى في الامتثال الطوعي للمؤسسات الاقتصادية عاملا رئيسيا لتقليل مخاطر الرقابة الجبائية ، مع التركيز على التحقيق المحاسبي كنموذج عملي يجسد هذا النهج الاستباقي ويقيم مدى مستوى الامتثال الجبائي لدى المكلفين .

II. الأطر النظرية للإمتثال الجبائي الطوعي:

من خلال هذه الجزئية سيتم الى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالامتثال الجبائي وبعض المصلحات المرتبطة به الى اهم الدوافع المتحركة في الإمتثال الجبائي الطوعي للمؤسسات الاقتصادية.

II.1. تعريف الامتثال الجبائي:

يعتبر النظام الجبائي مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها و هو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة (بن عودة ، بودة ، و عسلون، 2019، صفحة 86) ، حيث يلتزم المكلفين بأداء ما عليهم من ضرائب ورسوم في الأجل المحدد وبالطريقة التي نص عليها هذا النظام ، وهذا الأسلوب يدعى بالامتثال الجبائي .

حيث يعرف الامتثال الجبائي بأنه قيام المكلف بالإفصاح عن التزاماته الضريبية أمام الجهة المختصة وفقاً للقوانين والأنظمة والأحكام القضائية النافذة، فهو العملية التي يقوم فيها المكلفون بتقديم جميع الإقرارات الضريبية المطلوبة، مع التصريح بدخلهم بشكل دقيق ودفع الضريبة المستحقة كاملة استناداً إلى القوانين والأنظمة السارية، كما يمكن أن يتحقق الامتثال الضريبي إما من خلال الرقابة والإنفاذ التي تمارسها السلطات المختصة، أو من خلال الالتزام الطوعي الصادر عن رغبة المكلفين أنفسهم (Mas'ud, Alhaji Aliyu, & Gambo, 2014, p. 23)، ولقد عرّفه (Jackson) بأنه بأنه الإفصاح عن جميع مصادر الدخل والالتزامات الضريبية، ودفع الضرائب للسلطات الضريبية وفقاً للقوانين واللوائح والأوامر الضريبية ذات الصلة، من جانب آخر أكد (Roth et al) أن الامتثال يعني الوفاء بالالتزامات الضريبية بدقة ووفق الإطار القانوني (PALEKA, KARANOVIĆ, & BADULESCU, 2022, p. 1917)، فهو بذلك الالتزام بتقديم الإقرارات الجبائية في الوقت المناسب، مع التصريح بدقة بالالتزامات الجبائية وفقاً للقوانين واللوائح وقرارات المحاكم السارية وقت تقديم الإقرار. (Syamsudin, Haerani, Damayanti, & Sanusi, 2023, p. 396)

2.11 أنماط الإمتثال الجبائي:

يعد الإمتثال الجبائي التزام دافعي الضرائب بأداء واجباتهم الضريبية بدقة وفي المواعيد القانونية المحددة حيث يتخذ أنماطاً سلوكية متنوعة يمكن تصنيفها في ثلاثة أبعاد رئيسية أولها لامتثال لتجنب المخاطر والذي يمثل دافعا وقائيا لتفادي العقوبات المحتملة، وثانيها الامتثال القانوني النابع من الشعور بالواجب المدني والامتثال القانوني واخيرا الامتثال القسري الذي لا يترك للمكلف أي خيار سوى الخضوع للأنظمة الجبائية، وتمثل هذه الأنماط أبعاداً مختلفة لسلوك المكلفين في علاقتهم مع الإدارة الجبائية:

أولاً: الإمتثال الجبائي كتخفيف للمخاطر

يتجلى معنى الامتثال الضريبي باعتباره آلية لتخفيف المخاطر، حيث ينظر إلى الامتثال كوسيلة لتفادي المخاطر المحتملة، وتتمثل هذه المخاطر في جانبين رئيسيين: المخاطر التي قد يتحملها المكلف الضريبي، والمخاطر المهنية التي قد تواجه المستشار الجبائي نفسه أثناء ممارسته لعمله (Syamsudin, Haerani, Damayanti, & Fattah, 2023, pp. 395-396)

ثانياً: الإمتثال الجبائي الطوعي

يعد الامتثال الطوعي علاقة شراكة بين المكلفين والسلطات الضريبية، والتي تقود إلى التزام المكلفين دون تدخل (إجراء) من قبل السلطات (Kumi, Bannor, Kyeremeh, & Allah Adalety, 2024, p. 994)، حيث تعتبر الإدارة الجبائية أن الامتثال الطوعي التزاماً بالقوانين السارية فهي تنظر إليه باعتباره تطبيقاً شاملاً لمنظومة القواعد القانونية بدءاً من التصريح الجبائي مروراً بعمليات الفحص والتدقيق، وصولاً إلى مراحل الاعتراض والتقاضى أمام المحاكم (Syamsudin, Haerani, Damayanti, & Fattah, 2023, p. 399)

ثالثاً: الإمتثال الجبائي القسري

يعرف على أنه التزام مفروض لا خيار فيه، وتظهر هذه الحالة بشكل خاص أثناء عمليات التحقيق الجبائي، حيث يبرز الانطباع بوجود طابع قسري نتيجة ممارسات بعض المفتشين الضريبيين الذين يفرضون نتائج التحقيق على المكلفين، مما يجعل الامتثال في هذه الحالة استجابة لضغط السلطة أكثر من كونه التزاماً طوعياً. (Syamsudin, Haerani, Damayanti, & Fattah, 2023, p. 400)

3.11 مفاهيم لها علاقة بالإمتثال الجبائي الطوعي:

هناك العديد من المصطلحات المرتبطة بالامتثال الجبائي والمرتبطة بها :

أولاً: الوعي الجبائي

يعني فهم معنى ووظيفة وهدف دفع الضرائب ويشمل الوعي الجبائي على وجه الخصوص ثلاثة أبعاد تتمثل في أن الوعي بأن الضرائب شكل من أشكال المشاركة في دعم تنمية الدولة، و الوعي بأن تأخير دفع الضرائب وتخفيف العبء الضريبي يضران الدولة بشدة، والوعي بأن الضرائب تحدد بالقانون ويمكن فرضها بالقوة، وأن الامتثال للرسوم الضريبية يتأثر بشكل مباشر بوعي دافعي الضرائب، بعبارة أخرى فإن تعزيز شعور دافعي الضرائب بالمساءلة والامتثال الجبائي الطوعي يعتمد بشكل كبير على مستوى وعيهم الضريبي. (Thi Le, Thi Hai, Thi, & Thi Hong, 2024, p. 215)، ولقد تم إثبات العلاقة بين الوعي الجبائي والامتثال الجبائي في دراسات عديدة مثل دراسة (Wicaksono & Lestari, 2017)، و (Nurkhin et al)، و (Oktaviani et al) وبأنه توجد علاقة قوية وإيجابية بين الوعي والامتثال الجبائي في الشركات، وقد أظهرت سلسلة من الدراسات الأخرى عبر فترات زمنية وفي دول مختلفة أن وعي دافعي الضرائب يؤثر إيجاباً على امتثالهم للأنظمة الضريبية وأن وعي دافعي الضرائب يؤثر إيجاباً على امتثال دافعي الضرائب من الشركات، كما أن زيادة الوعي يمكن أن تقلل من التهرب الضريبي، ونتيجة لذلك فإن الأشخاص الذين لديهم معرفة أكبر بالضرائب يلتزمون عموماً بواجباتهم الضريبية ويدفعون ضرائبهم في الموعد المحدد (Thi Le, Thi Hai, Thi, & Thi Hong, 2024, pp. 218-219)

ثانيا: الأخلاق الجبائية

هي الدافع الداخلي الذي يجعل الأفراد أو المؤسسات يلتزمون طوعا ، وهي تعد عنصرا جوهريا في تفسير مستويات الامتثال أكثر من صرامة العقوبات، وحسب تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإن الأنظمة الجبائية تعتمد بشكل كبير على الامتثال الطوعي، ويعتبر تعزيز الروح الجبائية وسيلة فعالة لزيادة الإيرادات الضريبية دون اعتماد كبير على القوة الرقابية (OECD O.-o. , 2019, p. 11) أي أنها موقف المكلفين اتجاه الوفاء بالتزاماتهم الضريبية، فهي الدافع الجوهري لدفع الضرائب، والذي يعكس التزام الفرد الأخلاقي أو اعتقاده بأن المساهمة من خلال الضرائب ستعود بالنفع على المجتمع (Wijaya & Irawan, 2025, p. 528). فهي بذلك مجموعة من المحفزات غير المادية التي تساهم في الامتثال الجبائي الطوعي، حيث يتضمن هذا المفهوم الدافع الذاتي للمكلفين لدفع الضرائب، بالإضافة إلى الشعور بالمسؤولية أو الذنب في حال عدم الامتثال، حيث يلتزم دافعو الضرائب مقابل الاستفادة من الخدمات العامة التي توفرها الدولة، علاوة على ذلك تساهم الأعراف الاجتماعية والقيم الثقافية في تعزيز هذا الالتزام وبذلك، تعد عاملا محوريا يفسر الامتثال الجبائي الطوعي إلى جانب الآليات التقليدية للردع والعقوبات (Luttmer & Singhal, 2014, p. 149)

يمكن القول إن العلاقة بين الروح الجبائية والامتثال الجبائي الطوعي علاقة مباشرة وطرديّة فالتصورات الإيجابية حول التزام الآخرين تعزز الروح الجبائية، مما يؤدي إلى رفع الامتثال الطوعي، بينما التصورات السلبية تضعف الروح الجبائية وتزيد من تبرير التهرب. (Castañeda, 2025, p. 13)

ثالثا: الإقرار الجبائي (التصريح)

يعتبر الإقرار الجبائي كشف أو نموذج تعدد الإدارة الجبائية وتسلمه إلى المكلف بالضريبة الذي يلتزم بتعبئته بالمعلومات المتعلقة بالمداخل التي حققها ، وبمعنى أدق هو بيان كتابي لمقدار الإيرادات الخاضعة للضريبة يلتزم بتقديره كل من المكلف بالضريبة أو المكلف بأدائها أو المدين بالإيراد إلى الإدارة الجبائية (قساسة ، 2023 ، صفحة 625) ، يمكن القول أن الإقرار الجبائي هو الآلية الإجرائية التي يترجم من خلالها الامتثال الجبائي الطوعي ، وهو يعكس مدى التزام المكلفين بمسؤولياتهم اتجاه اللوائح والقوانين التشريعية الجبائية .

4.ii محددات تفعيل الامتثال الجبائي الطوعي:

يتحدد تفعيل الامتثال الجبائي من خلال مزيج من العوامل:

أولا: العوامل الاقتصادية

■ **العدالة الجبائية والمعنويات الضريبية :** تتأثر درجة الامتثال الجبائي بعدة عوامل أساسية، من أبرزها العدالة والإنصاف في النظام الجبائي إضافة إلى المعنويات الضريبية لدى المكلفين، إذ يساهم وجود نظام جبائي عادل في تعزيز ثقة المكلفين، كما أن إدراك القيمة الحقيقية للخدمات العمومية الممولة من الضرائب يعزز استعدادهم للامتثال الجبائي ، ومن جانب آخر يؤدي رفع مستوى الوعي والمعرفة الضريبية إلى تقليل حالات التهرب وسوء الفهم، في حين أن تعزيز المعنويات الضريبية لدى الأفراد يعد عاملا جوهريا في دعم الالتزام الطوعي (Adem, Desta, & Girma, 2024, p. 45)، حيث تعد العدالة الجبائية من الركائز الأساسية لفعالية أي نظام جبائي ، إذ أن إدراك المكلفين لعدالة النظام الجبائي يعد عاملا حاسما في تشجيع الامتثال الطوعي، حيث أظهرت الدراسات أن شعور المكلفين بالإنصاف والعدالة يعزز من التزامهم بأداء واجباتهم الجبائية (Alshira'h, 2019, p. 12) وعلى العكس من ذلك، فإن غياب العدالة أو تفشي مظاهر الفساد داخل النظام الجبائي يؤدي إلى زيادة احتمال التهرب الضريبي بشكل ملحوظ، مما يضعف من مردودية النظام ويقوض أهدافه المالية والاجتماعية (Alshira'h, 2019, p. 15) كما أن العدالة الجبائية تساهم في بناء الثقة بين الدولة والمكلفين، وهو ما يمثل حجر الزاوية في استقرار وفعالية الأنظمة الجبائية الحديثة (Alshira'h, 2019, p. 18) ومن ثم فإن العدالة الجبائية لا تقتصر على بعدها الأخلاقي فحسب بل تعتبر في حد ذاتها شرطا مؤسسيا لتعزيز الامتثال الطوعي .

■ **التدقيق الجبائي:** أن عمليات التدقيق الجبائي تعد من أكثر السياسات فعالية لدعم الامتثال الجبائي ، و أن لعمليات التدقيق لها أثر إيجابي على زيادة الامتثال الجبائي الطوعي وتؤدي زيادة عمليات التدقيق الجبائي تلقائيا إلى خفض معدل عدم الامتثال لدى دافعي الضرائب، مما يعني أن عمليات التدقيق الجبائي يمكن أن تُغيّر سلوك الامتثال لدى المكلفين . (Shiferaw & Tesfaye, 2020, p. 985)

■ **معدل الضريبة :** يشير ارتفاع معدلات الضرائب عادة إلى انخفاض مستوى الامتثال الجبائي ، في حين أن اعتماد معدلات معتدلة يساهم في تحسين التزام المكلفين. وتظهر نتائج العديد من الدراسات أن العلاقة بين معدل الضريبة والامتثال علاقة عكسية، حيث ينخفض الامتثال كلما ارتفع معدل الضريبة. (Chindengwike & Kira, 2022, pp. 890-891)

ثانيا: العوامل الاجتماعية

■ **الثقة ومعنويات المكلفين:** تعتبر الثقة من بين المحددات الاجتماعية التي تساهم في تفعيل الامتثال الجبائي الطوعي ، الثقة ، حيث تعد الثقة في الحكومة من أهم العوامل المؤثرة في التزام المكلفين بالضريبة (Dularif & Rustiarini, 2021, p. 1081) وتؤثر بشكل كبير على مستوى الامتثال الطوعي، في حين تشكل معنويات المكلفين عاملا أساسيا في تعزيز هذا الامتثال (Adem, Desta, & Girma, 2024, p. 18) ، حيث تؤثر مصداقية الإدارة الجبائية بناء على آليات الرقابة والعقوبات بشكل جوهري على سلوك المكلفين، و أن الثقة فيها تبقى هي حجر الزاوية في الامتثال الطوعي (Kumi, Bannor, Kyeremeh, & Ellah Adalety, 2024, p. 994) .

■ **مستوى التعليم والعقوبات الجبائية:** يمكن للتعليم الضريبي أن يدعم السلوك الذي سيظهره الفرد فالشخص ذو المستوى التعليمي العالي يمكنه أن يساعد في فهم القوانين الجبائية والالتزام بها ، ومن جانب آخر تمثل العقوبات أدوات قانونية أو ضمانات تدفع المكلفين إلى الوفاء بجميع التزاماتهم الضريبية (Lutfillah & Ndapa, 2022, p. 645)، كما أن تشديد العقوبات يساهم في الرفع من مستوى الامتثال، نظراً لتخوف دافعي الضرائب من الخضوع لها (Lutfillah & Ndapa, 2022, p. 648)

ثالثاً: العوامل المؤسسية والتنظيمية

■ **قوة السلطات الضريبية والردع:** يشير تقرير OECD (2017) أن التدقيق الجبائي لا يقتصر على التحقق من صحة الإقرارات بحسب، بل يلعب دوراً أوسع يشمل دعم الامتثال وردع السلوك غير المتوافق، إضافة إلى تعزيز ثقة المكلفين في عدالة وفعالية النظام الجبائي (OECD, 2024, p. 55) حيث أن الثقة تؤثر على الامتثال الجبائي الطوعي، في حين أن قوة السلطة الضريبية تساهم في الامتثال القسري. (Adem, Desta, & Girma, 2024, p. 18)

■ **العقوبات والجزاءات الجبائية:** تعد العقوبات أدوات إنفاذ قانونية تضمن التزام المكلفين بجميع واجباتهم الجبائية (Lutfillah & Ndapa, 2022, p. 645)

■ **تكاليف الامتثال الجبائي وتعقيد القوانين الجبائية:** إن بساطة النظام الجبائي تزيد من مستوى الالتزام ، أي أنها مرتبطة إيجابياً بالامتثال الجبائي ، وفي المقابل فإن تعقيد النظام الجبائي يجعل الامتثال صعباً، مما يتطلب من المؤسسات الاقتصادية تخصيص وقت إضافي لإعداد وتقديم إقراراتهم (Shiferaw & Tesfaye, 2020, p. 985) حيث توجد علاقة طردية بين تعقيد القانون الجبائي وتكاليف الامتثال الجبائي، لأنها تجبر المكلفين على توظيف معدي إقرارات ضريبية مدفوعين وعلاوة على ذلك، قد تتطلب القوانين المعقدة سجلات محاسبية متطورة، الأمر الذي قد يستدعي توظيف ماسكي هذه الدفاتر مما يزيد من تكاليف الامتثال الجبائي ، وتجدر الإشارة إلى أن دافعي الضرائب يتحملون نوعين رئيسيين من التكاليف: تكاليف الامتثال النقدية الإجمالية والتكاليف النفسية. تشمل تكاليف الامتثال النقدية الإجمالية كلا من الأموال المدفوعة فعلياً وتكاليف الفرصة البديلة المتعلقة بالوقت والموارد الأخرى المبذولة للامتثال لقوانين الضرائب. أما التكاليف النفسية، فتشمل تقدير التوتر والقلق الناتجين عن هذا الامتثال (Mahangila, 2017, p. 60)

III. الإطار النظري للرقابة الجبائية :

III.1. تعريف الرقابة الجبائية واشكالها :

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

لم يقدم المشرع الجزائري تعريف للرقابة الجبائية، بل قدم ضوابط الرقابة الجبائية في نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية حيث "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتأوه كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها" (المديرية العامة للضرائب، 2025، صفحة 9)، هذه هي الإجراءات التي ينفذها الإدارة الجبائية من موثوقية المحاسبة، شكلاً ومضموناً من خلال هذه العملية، يُقيم المفتش جودة الممارسات المحاسبية من حيث الشكل والمضمون لمؤسسة معينة، ويضمن دقة وصحة المعاملات وأرصدة الحسابات المسجلة في المستندات المحاسبية ويشمل ذلك مقارنة هذه الأرقام بعناصر خارجية مثل المشتريات والمبيعات وأرصدة البنوك والأصول، إلخ والهدف هو مراقبة الإقرارات الضريبية المقدمة من دافعي الضرائب والتحقق من أساس الضرائب والرسوم المختلفة على مدار سنوات التحقيق لنشاط معين، وإجراء أي تعديلات ضرورية على البيانات المعلنة (Lachlah & Bourennane, 2024, p. 479)

ثانياً: اشكال الرقابة الجبائية

تتضمن الرقابة العامة والرقابة المعمقة

■ **الرقابة العامة:** تتم على مستوى متفشيات الضرائب أو مصالح الوعاء التابعة لمراكز الضرائب و يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة وهي: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية او المصلحة بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي و هو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة . (احمية و دويس، 2022، صفحة 559).

■ **الرقابة المعمقة:** تتضمن كلا من التحقيق المحاسبي والمصوب والمعق

✓ **التحقيق المصوب:** بناء على ما ورد في المادة 20 من قانون الإجراءات، يخول لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب يستهدف المكلفين بالضريبة هذا التحقيق قد يشمل نوعاً واحداً أو أكثر من الضرائب، ويمكن أن يغطي فترة زمنية غير خاضعة للتقادم (سواء كانت كاملة أو جزئية)، أو يمكن أن يقتصر على مراجعة مجموعة محددة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة التي لا تتجاوز مدتها السنة الجبائية (المديرية العامة للضرائب، 2025، صفحة 15)

✓ **التحقيق المحاسبي:** هوجملة من الإجراءات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات الجبائية المقدمة عن السنوات المالية المقفلة والمكتتبة من قبل المكلف بالضريبة، ويشمل هذا التحقيق فحص محاسبته، بغض النظر عن الوسيلة المستعملة في حفظها، سواء كانت تقليدية أو إلكترونية، مع استثناء الدفاتر القانونية الإلزامية، وذلك قصد التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية والوثائق الأخرى، وبالتالي تقييم مصداقيتها.. (صالح، 2008، صفحة 37)

✓ **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :** حسب المادة 21 من قانون الإجراءات يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة سواء لديهم التزاماتهم متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا (المديرية العامة للضرائب، 2025، صفحة 16) حيث يهدف إلى التأكد من مصداقية مجموع الدخل المصرح به، من خلال مقارنته بالوضعية المالية للمكلف وأسلوب معيشتة، للتأكد من التناسق بينهما (Bouakaz, 2025, p. 92)

III. 2. التحقيق المحاسبي كاليه من اليات الرقابة الجبائية :

أولا : مواطن استخدام التحقيق المحاسبي

لا يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيقات إلا في حالة ثبوت إحدى المؤشرات التالية حيث تعتبر هذه أهم المؤشرات التي توجي بضرورة إجراء عملية التحقيق في محاسبة المكلف في حالة ثبوت إحداها: (ربيعي، 2024، صفحة 181)

- أهمية رقم الاعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين؛
- تكرار تسجيل الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بحجم النشاط؛
- ملاحظات المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو اللجوء إلى الغش الضريبي من خلال بعض المحاولات؛
- تغيرات في رقم الأعمال والنتائج المصرح بشكل مربب؛
- انخفاض في مستوى القيمة المضافة المحققة من قبل النشاط بالمقارنة مع أهميته.

ثانيا : إجراءات التحقيق المحاسبي للرفع من مستوى الامتثال الجبائي

تعتبر هذه المراحل الرقابية تمر على عدة إجراءات والتزامات يقوم بها المحقق المحاسبي كما تعتمد على العديد من الأدوات والتقنيات، فهي عملية تحليلية تفصيلية تفرض على المحقق أن يلتزم بإجراءات التحقيق من بدايتها إلى نهايتها مع ضرورة تطبيقها بحذافيرها وعلى أكمل وجه: (بشرى، بلالي، و عكاشة، 2021، صفحة 122)

■ **التحضير لعملية التحقيق المحاسبي :** اقتراح ملفات الجبائية التي تخضع للتحقيق وفق أسس ومعايير محددة، حيث يقوم أعوان الإدارة الجبائية بسحب الملفات الجبائية الخاصة بالمكلف بالضريبة من مركز الضرائب المسير لهذا الامر، حيث لا يمكن الشروع في التحقيق دون اعلام المكلف مسبقا عن طريق ارسال او تسليم الاشعار، والقيام بالتحقيقات الخارجية المساعدة من اجل المعلومات

■ **سيرعملية التحقيق :** ويتجلى من خلال فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، حيث تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل اذا كانت منتظمة وصادقة ومثبة، اما من ناحية المضمون فيتم فحص كلا من الميزانية العامة وحسابات التسيير وحسابات النتائج.

■ **نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته :** في الأخير بعد انتهاء أعوان الإدارة الجبائية من عمليات الفحص والتدقيق يستوجب اعلام المكلف بنتائج هذا التحقيق ويتم الإبلاغ عن مرحلتين: (كماش و شعابنية، 2022، صفحة 59)

✓ **الإبلاغ الاولي :** يجب ان يكون مفصلا ومعللا بقدر كاف وفقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية ويجب ان يرسل الى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام ووجوب منحه 40 يوما على الأقل للرد على الملاحظات .

✓ **الإبلاغ النهائي:** بعد ارسال الاشعار الأولى هناك حالتين متوقعتين، الأولى ان لا يرد المكلف بعد الفترة القانونية الممنوحة وهذا يعتبر قبولا صريحا بحتا عن التحقيق، والثانية ان يرد على التصريح مع تسجيل ملاحظاته واعتراضاته وعلى هذا الأساس يقوم المحقق اما بقبولها او رفضها وفي هذه الحالة يجب اعلام المكلف بالإشعار النهائي .

ثالثا :مخاطر الرقابة الجبائية في حالة تطبيق الية التحقيق المحاسبي

نصت المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال كالآتي:

■ إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية :

✓ **10%** إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج؛

✓ **15%** إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج؛

✓ 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج.

■ في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

III. الدور الرقابي للتحقيق المحاسبي في تقييم مستوى الامتثال الجبائي الطوعي بمركز الضرائب برج بوعريج:

في إطار تنفيذ برنامج الرقابة لسنة 2024، تم إخضاع ملف المكلف المؤسسة (أ) (في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL)) ممارسة لنشاط الإنتاج الصناعي لمنتجات الطين غير المقاوم، والكائن مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بولاية برج بوعريج إلى التحقيق المحاسبي للسنوات 2020، 2021، 2022 و 2023.

1. III. التحضير لعملية التحقيق المحاسبي :

أسندت مهمة التحقيق في محاسبة المؤسسة (أ) إلى محققين برتبة مفتش مركزي وتحت إشراف رئيس الفرقة برتبة مفتش قسم بمركز الضرائب برج بوعريج .

أولاً: إرسال الاشعار :

بتاريخ 2024/06/12 تم إرسال الإشعار بالتحقيق بالتحقيق رقم 2024/109 إلى المكلف المعني بالتحقيق برسالة موصى عليها مع وصل استلام، ويحتوي هذا الأخير إضافة إلى تاريخ الإرسال على البيانات والمعلومات التالية :

- تاريخ أول تدخل على مستوى الشركة (المدة القانونية المحددة 10 أيام بدءاً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير واستظهار المحاسبة وذلك تطبيقاً لنص المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية)؛
- تحديد مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة محل التحقيق (الضريبة على أرباح الشركات ، الضريبة على رؤوس الأموال ، الرسم على النشاط المني ، الرسم على التمهين والتكوين ، الرسم على القيمة المضافة) كما أنه تم الإشارة إلى حق الشركة الاستعانة بمستشار من اختيارها.

ثانياً: الإجراءات التحضيرية :

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق، قام الأعوان المحققون ببعض الإجراءات الأولية، والتي من شأنها أن تساعدهم على إكمال مهامهم على أحسن وجه، وتمثل هذه الإجراءات في سحب الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق في المحاسبة من المصلحة الرئيسية للتسيير عن طريق وثيقة رسمية تدعى "وثيقة استلام الملف الجبائي"، ودراسة وفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها هذا الملف، وكنتيجة لهذه الإجراءات يقوم الأعوان المحققون بإعداد استمارات التحقيق.

2. III. الإجراءات الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي:

قام المحققون بمعية رئيس الفرقة بإجراء سلسلة من التدخلات في عين المكان، وذلك بالانتقال إلى مقر الشركة من أجل تسليم نسخة ثانية من الإشعار بالتحقيق مع ميثاق المكلفين بالضريبة، وتم تحرير "إشعار بالاستلام" موقع من طرف ممثل الشركة والتحقق من الوجود الفعلي لمختلف الوثائق المحاسبية محل التحقيق.

بالإضافة إلى ذلك تم القيام بمعاينات مادية، وكنتيجة لعملية المعاينة قام المحققون بإعداد "محضر معاينة" رقم 2014/253 بتاريخ 2014/10/29. والذي تضمن نتائج التحقيق في المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

أولاً. فحص المحاسبة من حيث الشكل:

بعد فحص محاسبة المكلف، تم التأكد من أن مسك الوثائق المحاسبية مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في التشريع لاسيما المواد 9 إلى 12 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال النقاط التالية:

- وجود دفتر اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة برج بوعريج؛
- وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة برج بوعريج؛
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
- وجود اليوميات المساعدة؛
- وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في آجالها؛
- توفر جميع الفواتير الخاصة بعملية الشراء والبيع وفواتير الأعباء بالإضافة إلى الكشف التفصيلي للزبائن ووثائق الإثبات الأخرى.

ثانيا. فحص المحاسبة من حيث المضمون

من خلال التحريات والاستعانة بالمعلومات الواردة من الأطراف الخارجية، ومن خلال الاطلاع على حسابات المؤسسة لدى البنوك فقد تم تسجيل النقائص التالية:

■ بالنسبة لسنة 2020 :

- ✓ عدم التصريح بمبيعات محققة لسنة 2020 بمبلغ إجمالي 3.514.027,48 دج ومبلغ 950.004,84 دج ومبلغ 211.186,80 دج و 559.360,00 دج وكذا مبلغ 140.800,00 دج؛
- ✓ التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء غير مطابقة للشروط الشكلية والموضوعية للفوترة حسب المرسوم التنفيذي 05/468؛
- ✓ التسجيل المحاسبي لمبلغ 352.254 دج يمثل مصاريف شخصية ومبلغ الرسم على القيمة المضافة 31.702,80 دج مسترجعة في شهر جوان؛
- ✓ وجود فارق في استهلاكات المادة الأولية مقيد بالزيادة بمبلغ 1.721.020,23 دج؛
- ✓ التسجيل المحاسبي لمبلغ 5.600.000,00 دج في الحساب (401000) في يومية البنك وترصيد مع حساب (645) يخص تسديد حقوق الكراء؛
- ✓ خصم الرسم على القيمة المضافة مرتين بمبلغ 344.996,59 دج ومبلغ 303.509,24 دج في تصريح G50 لشهر جوان وأوت وكذا مبلغ 67.058,90 دج في تصريح G50 لشهر أوت؛
- ✓ خصم الرسم على القيمة المضافة غير المسجلة محاسبيا بمبلغ 178.823,70 دج في تصريح G50 لشهر نوفمبر وكذا مبلغ 77.011,92 دج في تصريح G50 لشهر سبتمبر؛
- ✓ خصم الرسم على القيمة المضافة في غير محله بالفارق المستخرج بمبلغ 192.666,63 دج في تصريح G50 لشهر ديسمبر؛
- ✓ خصم الرسم على القيمة المضافة في غير محله بمبلغ 7.250.000,00 دج في تصريح G50 لشهر نوفمبر نتيجة عدم احترام شروط الخصم المنصوص عليها في المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- ✓ وجود فارق مستخرج غير مصرح به في المشتريات المحققة بمبلغ خارج الرسم 113.400,00 دج؛
- ✓ وجود مشتريات غير مصرح بها بمبلغ خارج الرسم 177.549,65 دج؛
- ✓ عدم تسديد الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال غير مستفاد من التخفيض الناتج عن الاستثمارات غير مقتناة في إطار ANDI؛

✓ تسجيل محاسبي بالزيادة في قسط الاهتلاك بمبلغ 31.132.160,00 دج والناتج عن الفارق في التثبيت.

■ بالنسبة لسنة 2021 :

- ✓ وجود فاتورة مشتريات غير مصرح بها بمبلغ خارج الرسم 349.820,80 دج والرسم على القيمة المضافة مسترجع في G50 لشهر جانفي؛
- ✓ عدم التصريح بمبيعات محققة لسنة 2021 بمبلغ إجمالي 300.000,00 دج ومبلغ 302.760,00 دج وكذا مبلغ 1.250.000,00 دج؛
- ✓ التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء غير مطابقة للشروط الشكلية والموضوعية للفوترة حسب المرسوم التنفيذي 05/468؛
- ✓ خصم الرسم على القيمة المضافة مرتين بمبلغ 185.630,00 دج في تصريح G50 لشهر ماي وجوان وكذا مبلغ 20.756,30 دج ومبلغ 53.836,24 دج في تصريح G50 لشهر نوفمبر وديسمبر؛
- ✓ تسجيل محاسبي بالزيادة في قسط الاهتلاك بمبلغ 9.087.743,51 دج والناتج عن تغيير نسب الاهتلاك؛
- ✓ عدم تسديد الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال غير مستفاد من التخفيض الناتج عن الاستثمارات غير مقتناة في إطار ANDI.

■ بالنسبة لسنة 2022 :

- ✓ مجموع الفواتير خارج الرسم الواجب ادماجها في النتيجة الجبائية بمبلغ 2.716.993,34 دج؛
- ✓ اقتطاع مشتريات متعلقة بالحديد بمبلغ خارج الرسم 840.336,18 دج حيث أن هذه المشتريات تسجل كتثبيات؛
- ✓ عدم التصريح بمبيعات محققة لسنة 2020 بمبلغ إجمالي 640.000,00 دج؛
- ✓ خصم الرسم على القيمة المضافة المعفى من الرسم وبالتالي يجب استرجاعه بمبلغ 849.653,63 دج المسترجع في شهر ديسمبر؛
- ✓ تسجيل محاسبي بالزيادة في قسط الاهتلاك بمبلغ 7.568.492,79 دج والناتج عن تغيير نسب الاهتلاك؛
- ✓ عدم تسديد الرسم على التمهين والرسم على التكوين لمبلغ الأجور الخام المدفوع مع عقوبة تأخير 25% (32.868.052,44*2%=657.361 دج).

■ بالنسبة لسنة 2023 :

- ✓ وجود فارق غير مصرح به لرقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني بمبلغ خارج الرسم 11.462.365,00 دج وفارق غير مصرح به لرقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمبلغ خارج الرسم 3.449.114,00 دج؛

- ✓ مجموع رقم الأعمال المغفل بمبلغ خارج الرسم 41.845.789,00 دج؛
 - ✓ التسجيل المحاسبي مرتين للمصاريف الخاصة برب العمل لشهر فيفري بمبلغ 719.264,04 دج؛
 - ✓ اقتطاع مشتريات متعلقة بالاسمنت والحديد بمبلغ خارج الرسم 609.142,00 دج حيث أن هذه المشتريات تسجل ككتيبات؛
 - ✓ تسجيل محاسبي بالزيادة في قسط الاهتلاك بمبلغ 6.824.235,39 دج والناتج عن تغيير نسب الاهتلاك؛
 - ✓ عدم تسديد الرسم على التمهين والرسم على التكوين لمبلغ الأجور الخام المدفوع مع عقوبة تأخير 25% (621.529,96=2*31.076.498,00 دج)؛
 - ✓ استرجاع الرسوم على القيمة المضافة المسترجعة في شهر مارس الناتجة عن فواتير خاصة بقطاع الغيار حيث تعتبر مصاريف غير متعلقة بالنشاط بمبالغ 158.674,66 دج و 157.938,39 دج و 159.374,49 دج.
- ثالثاً . التسوية الأولية المقترحة (مواطن الضعف في الامتثال الجبائي الطوعي):
- بعد فحص محاسبة المكلف والتصريحات فحصاً معمقاً، وبعد الكشف عن بعض النقائص والأخطاء المحاسبية، قام المحققون باقتراح التعديلات والتسوية اللازمة والمتمثلة في :
- استدراك الرسوم على القيمة المضافة التي تم خصمها في غير محلها للسنوات (2020-2023): سيتم معالجة الرسم على القيمة المضافة لسنة 2020 كنموذج وبالمثل تعالج باقي السنوات :
 - ✓ يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمصاريف الفندقية والغير مرتبط بالنشاط والمسترجع في شهر جوان 2020 بمبلغ 31702,80 دج
 - ✓ تم خصم الرسم على القيمة المضافة مرتين والمفصل في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01) : خصم الرسم على القيمة المضافة					
التاريخ	رقم الفاتورة	المبلغ HT	TVA	G50	G50
2020/6/14	201	1597417,05	30359,24	2020/06	2020/08
2020/6/16	425	1815771,53	344996,59	2020/06	2020/08
2020/8/13	341	3529941,58	67058,90	2020/08	2020/08
المجموع	/	/	715564,73	/	/

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

- ✓ خصم على القيمة المضافة للفاتورة غير المسجلة محاسبياً والمفصل في الجدول الموالي :

الجدول رقم (02): خصم القيمة الرسم على القيمة المضافة للفاتورة غير مسجلة محاسبياً					
التاريخ	رقم الفاتورة	المبلغ HT	TVA	G50	G50
2020/09/26	456	405325,89	178823,70	2020/06	2020/09
2020/11/15	481	941177,37	77011,92	2020/08	2020/11
المجموع	/	/	255835,62	/	/

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

- ✓ تم خصم الرسم على القيمة المضافة في غير محله بمبلغ 7250000 دج في تصريح G 50 لشهر نوفمبر ، ويرجع ذلك الى عدم احترام فترة الحق في الخصم والمقدرة بسنتين حسب نص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الاعمال ، حيث يخص هذا الرسم سنة 2017.
- ✓ تم خصم الرسم على القيمة المضافة في غير محله بمبلغ 192666,63 دج في تصريح G 50 لشهر ديسمبر ، حيث ان هذا المبلغ يمثل الفارق المستخرج الناتج عن المبلغ الإجمالي للرسوم على المشتريات الظاهر في كشف الرسم المرفق مع التصريح وهو 7806338,37 دج في حين ان المبلغ المدون في G 50 لنفس الشهر هو 7999005 دج (7806338,37-7999005=192666,63 دج).
- اخضاع رصيد التسبيقات المحصلة مع الزبائن لجميع الضرائب والرسوم ؛
- إعادة ادماج الفوارق المستخرجة لمختلف فواتير الشراء وكذا مختلف المصاريف غير المبررة الى أساس الربح المصرح به؛
- ✓ إعادة ادماج المصاريف الخاصة بحصة رب العمل الى نتيجة الدورة بمبلغ 719264,04 دج هذا راجع الى التسجيل المحاسبي لهذا المبلغ مرتين في شهر فيفري 2023.

✓ بعد متابعة مقتنيات الشركة تبين ان هناك بعض المشتريات تم تقييدها ضمن الاستهلاكات في حين ان طبيعتها عبارة عن استثمارات وهذا استنادا الى ان قيمتها تفوق مبلغ 30000 دج وهذا حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة تسمح بتقييد التثبيات التي تقل قيمتها عن 30000 دج ضمن الأعباء القابلة للخصم في نفس السنة ، وحسب الفقرة 121-1 من الفصل الثاني المتعلق بالقواعد الخاصة بالتقييم والادراج في الحسابات القسم الأول التثبيات من القرار المؤرخ 2007/7/26 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. (التثبيات العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج وتقديم الخدمات والايجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله الى ما بعد مدة السنة المالية) المفصلة في الجدول الموالي :

الجدول رقم (03): مبلغ التثبيات المقيدة ضمن الاستهلاكات الوحدة: دج

البيان	رقم الفاتورة
مشتريات متعلقة بالاسمنت	292/23
مشتريات متعلقة بالحديد	20061136
المجموع	60914200

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

✓ إعادة ادماج قسط الاهتلاك المسجل بالزيادة بمبلغ 6824235,39 دج لسنة 2023 الى نتيجة الدورة ، وهذا راجع الى تغيير نسبة الاهتلاك المعتمدة في بعض التثبيات وهذا القرار يخالف النصوص القانونية حيث لا تسمح بالزيادة في السنوات النفعية للتثبيات الا عن طريق خبير معترف به قانونيا .

✓ إعادة ادماج المصاريف غير المرتبطة بالنشاط الى نتيجة الدورة كما يلي :

الجدول رقم (4): مبلغ المصاريف غير مرتبطة بالنشاط الوحدة: دج

رقم الفاتورة	المبلغ
738	835129,77
739	831257,49
740	838813,11
المجموع	2505200,37

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

- اخضاع المبيعات غير المصرح بها خلال السنوات (2020-2023) للضرائب والرسوم الواجبة : لقد تم فرض الرسم على القيمة المضافة على رقم الاعمال المغفل (انظر الجدول رقم 10):
- إعادة ادماج الفارق المستخرج في استهلاكات المواد الاولية المقيد بالزيادة بمبلغ 12721020,23 الى أساس الربح المصرح به لسنة 2020 والنتائج من الفرق بين المبلغ المقيد في جدول حركة المخزون والمبلغ الإجمالي للمشتريات المستهلكة (106608503,01-104887482,78):
- بالنسبة لتعديل قاعدة الخسارة للسنوات (2020-2023) فقد تقلص الخسارة لسنتي 2020 و 2021 والغائها في سنتي 2022 و 2023 حيث أصبحت ربحا نتيجة للتعديلات (انظر الجدول رقم 1)
- إعادة تأسيس رقم الاعمال لسنة 2020 و 2021 باضافة هامش ربح إجمالي يقدر ب 15% للفارق المستخرج في تكلفة الشراء غير المصرح به (رقم الاعمال المغفل) واخضاعه لجميع الضرائب والرسوم :
- ✓ في سنة 2020 لدينا فارق مستخرج غير مصرح به في المشتريات المحققة مع المورد (SARL LIFTAL) بمبلغ خارج الرسم 113400 دج ومنه رقم الاعمال المغفل = 1,15 × 113400 = 130410 ، ولدينا مشتريات غير مصرح بها محققة مع المورد (BNZIANE.W) بمبلغ خارج الرسم 177549.65 دج ومنه رقم الاعمال المغفل = 1,15 × 177549.65 = 204182,0975
- ✓ في سنة 2021 وجود فاتورة مشتريات غير مصرح بها محققة مع المورد (GAMMA LUBIFIANTS) بمبلغ خارج الرسم 349820,80 دج ومنه رقم الاعمال المغفل = 1,15 × 349820,80 = 40293,92 دج
- استدراك الحقوق الخاصة بالرسم على التمهين والتكوين (2022-2023)
- استدراك الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني (2020-2023) على الاستثمارات غير معنية ANDI.

4.iii. التعديلات اللازمة للقصور في الامتثال الجبائي الطوعي الوارد في مختلف الضرائب (2020-2023):

وتشمل التعديلات مختلف الضرائب واجبة الدفع من طرف المؤسسة (أ) لمركز الضرائب برج بوعريج التي ذكرناها سلفا :

أولا: تعديل النتيجة الجبائية

يستند حساب النتيجة الجبائية المستخرجة الى القاعدة التالية وبالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مركز الضرائب

فان :

النتيجة الجبائية المستخرجة = النتيجة الجبائية المصرح بها + الزيادة الاجمالية
الزيادة الاجمالية = رقم الاعمال المغفل (غير المصرح HT) - الاستهلاكات الممنوحة + الأعباء غير مبررة - الخصم التدريجي
الخصم التدريجي = رقم الاعمال المغفل × 1%

بالنسبة للخصم التدريجي فإنه يحسب على أساس رقم الاعمال المغفل وبمعدل 1% باعتبارها مؤسسة إنتاجية وهذا لسنتي

2020 و 2021 اما لسنتي 2022 و 2023 فان المؤسسة معفاة

البيان	2020	2021	2022	2023	الوحدة: دج
رقم الاعمال المستخرج	1778160,17	87224775,08	84906935,13	101111268,00	
رقم الاعمال المصرح به	172964300,00	85265540,00	84369120,00	65946740,00	
رقم الاعمال المغفل	4851717,38	195923508	53781513	3516452800	
استهلاكات ممنوحة	230949,65	349820,80	00	00	
أعباء غير مبررة	61102444,75	13287732,51	111125821,97	45825369,43	
الخصم التدريجي	48517,17	19592,35	00	00	
الزيادة الاجمالية	65674695,30	14877554,44	11663637,10	45825369,43	
النتيجة الجبائية المصرح بها (1)	(166248136)	(31372757)	(9215997)	(6233315)	
النتيجة الجبائية المستخرجة (2)	(100573441,00)	(16495202,56)	2447640,10	39592054,43	
الفارق الصافي (1)-(2)=(3)	(100573441,00)	(16495202,56)	116262,90	45825396,43	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

من خلال الجدول وبعد اجراء التعديلات اللازمة يتضح الربح المستخرج يختلف عن الربح المصرح به من طرف المكلف وهذا نتاج اغفال المكلف لبعض العناصر التي تدمج ضمناً او في غير محلها والتي تم توضيح بعضها أعلاه ، بالإضافة ان المؤسسة تصرح عن المبيعات المحققة مع الزبائن خلال الفترة محل التحقيق وهذا ما نتج عن وجود رقم الاعمال المغفل ، وبعد التسوية اللازمة من أعوان الإدارة الجبائية اصبح هناك ربح في السنتين 2022 و 2023 مع تقليص الخسارة للسنتين 2020 و 2021 ، حيث إعادة هيكلة النتيجة الجبائية يغير الأساس الخاضع لمختلف الضرائب والرسوم وبالمقابل على تتحمل المؤسسة مستحقات واجبة الدفع . ويرجع ذلك عدم امتثالها لبعض القواعد المحاسبية والجبائية .

ثانياً: تعديل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

بالاعتماد على المواد 136 ، 151 ، 150 ، 193 من قانون الضرائب المباشرة والجدول رقم (5) ، تم تحديد النتيجة المغفلة حيث

تحسب على أساس الفرق بين الربح المستخرج (الفارق الصافي الموضح في الجدول 5) والربح المصرح به في الجدول الموالي :

الجدول رقم (06): جدول الضريبة على أرباح الشركات

البيان	2020	2021	2022	2023	الوحدة: دج
الفارق الصافي (1)-(3)	0	0	2447640,10	39592054,43	
الحقوق (19%)	0	0	465051,62	7522490,34	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

بالنسبة للسنتين 2020 و 2021 فليس على المؤسسة أي التزام لان الفرق الصافي كان خسارة على عكس السنتين الأخيرتين .

ثالثا: تعديل الأساس الخاضع للضريبة على رؤوس الأموال (IRG/RCM) بالاعتماد على المواد 46 إلى 48 و 134 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وبما ان الربح المستخرج والمصرح يعتمد على الربح المصرح في جدول الضريبة على أرباح الشركات موضحة في الجدول الموالي :

الجدول رقم (07):الضريبة على رؤوس الأموال (IRG/RCM) الوحدة:دج

التعيين	2020	2021	2022	2023
الربح المستخرج	0	0	(5120825,90)	25245329,09
الربح المصرح به	0	0	0	0
الفارق الصافي	0	0	0	25245329,09
الحقوق (15%)	0	0	0	3786799,36

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

بالنسبة للسنوات الثلاث الأولى هناك عجز جبائي وبالتالي لا يوجد أي التزام على المؤسسة ما عدا سنة 2023

رابعا: تعديل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني

تم تسوية التزامات المؤسسة فيما يخص الرسم على النشاط المهني للسنتين 2020 و 2021 أما في سنتي 2022 و 2023 فقد تم اعفاء الرسم على النشاط الإنتاجي معفى ابتداء من جانفي 2022 وبالتالي المؤسسة ليس لديها أي التزام

الجدول رقم (08):الرسم على النشاط المهني الوحدة:دج

التعيين	2020	2021	2022	2023
رقم الاعمال المستخرج	177816017,38	87224775,08	84906935,35	10111268,00
رقم الاعمال المصرح به (G50)	164264195,77	80533302,70	97543770,00	50705627,00
الفارق	13551821,61	6691472,38	5372165,53	50405641,00
الحقوق (2%)	135518,22	66914,72	00	00

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

خامسا: تسوية الرسم على التكوين والتمهين

يعاد دفع الحقوق المتعلقة بالرسم على التكوين و التمهين وفقا لأحكام الرسوم التنفيذي رقم 09 / 262 الموافق ل 24 / 08 / 2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 98 / 149 الموافق ل 13 / 05 / 1998 المحدد لشروط وكيفية تطبيق المواد 55 و 56 من قانون المالية رقم 02 . 97 الصادر بتاريخ 31 / 12 / 1997 مع العلم أن الحقوق يتم حسابها بمعدل 2 % من الكتلة الإجمالية للأجور بالتساوي أي 1% منهما لكل للسنتين 2022 و 2023 كما يلي:

الجدول رقم (09):الرسم على التكوين والتمهين الوحدة:دج

التعيين	2020	2021	2022	2023
كتلة الأجور	0	0	328688052,44	31076498
الحقوق (2%)	0	0	657361	621529,96

المصدر: من اعداد بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

سادسا: تسوية الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (10) الرسم على القيمة المضافة الوحدة:دج

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الاعمال المغفل	4851717,38	1959235,08	537815,13	35164528,57
TVA على رقم الاعمال المغفل	921826	37255	102185	6681260
TVA مستحقة الدفع	12316860	1239537	219700	1008722
الحقوق	13238686	1611792	321885	768982

المصدر: بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

من خلال الجدول نلاحظ وجود تهرب في دفع الرسم على القيمة المضافة خلال السنوات الاربعة

5.III. مخاطر التحقيق المحاسبي الناجمة عن ضعف الامتثال الجبائي الطوعي للمؤسسة (2020-2023):

تعد الغرامات والعقوبات المالية من مخاطر الرقابة الجبائية الناتجة عن انعكاسات التقصير في الامتثال الجبائي الطوعي واستنادا للمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال فان تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المكلف غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتخلص منها وذلك وفق المجالات الموضحة في هذه المادة وعليه يترتب على المؤسسة جملة من العقوبات يستند تعيينها إلى المستحقات واجبة الدفع الى مركز الضرائب نظهرها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): المخاطر الجبائية الناجمة عن ضعف الامتثال الجبائي الطوعي الوحدة: دج

البيان	2020	2021	2022	2023
الضريبة على أرباح الشركات	المستحقات	0	0	7522490,34
	العقوبة (25%)	00	116262,90	1880622,59
الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	المستحقات	0	0	3786799,36
	العقوبة (25%)	00	00	946699,84
الرسم على النشاط المفي	المستحقات	135518,22	66914,72	00
	العقوبة (15%)	20327,73	10037,21	00
الرسم على القيمة المضافة	المستحقات	13238686	1611792	768982
	العقوبة (25%)	3309671,50	402948,00	80471,25
الرسم على التمهين والتكوين	المستحقات	0	0	621529,96
	العقوبة (25%)	00	164340,25	15538,249

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب

يبين الجدول أعلاه أن العقوبات والغرامات الناتجة عن ضعف الامتثال الجبائي الطوعي تشكل أعباء إضافية تقلص من أرباح المؤسسة وتزيد من تكاليفها حيث تراوحت ما بين 25% و 15% من اجمالي المستحقات ما ، وأن تكرارها قد يؤثر على سمعتها ويعرضها لرقابة أشد، مما يبرز أهمية تدارك نقاط الضعف في الامتثال لطوعي كآلية للحد من العقوبات، حيث تحملت المؤسسة في المجمال نتيجة عملية التحقيق المحاسبي ما يقدر 45127269,49 دج كحصيلة خلال السنوات الأربع، حيث مكن ذلك من تحديد الأخطاء العمدية أو السهو غير المقصود الذي يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي من خلال الممارسات غير القانونية التي تهدف إلى التهرب من الالتزامات الضريبية ومن خلال تحمل المؤسسة لمخاطر الرقابة الجبائية فإنها ستقوم بتحسين امتثالها الجبائي للسنوات المقبلة بتدارك هذا الضعف في الامتثال

بعد الانتهاء من إعادة تشكيل الأسس الضريبية قام المحققون مباشرة بإجراءات الإقفال حيث تم تبليغ مسير المؤسسة بتاريخ 2024/11/27 عن طريق إشعار مرسل بالنتائج المتوصل إليها خلال عملية التحقيق، في رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام تضمن التبليغ مختلف التعديلات التي مست الأسس الضريبية المصرح مدعما بالنصوص القانونية المبررة، قصد السماح للمؤسسة بتقديم مبرر في حالة رفض هذه النتائج أو القبول بها، مع منح أجل لذلك مدته (40) يوم. في حالة عدكم الرد يعتبر قبول ضمني بنتائج التحقيق.

ولقد تم الرد من قبل المؤسسة على التبليغ الاولي تحت رقم 2024/253 ح بتاريخ 2024/10/29 يث تضمن الرد على إعادة النظر في بعض النقاط فقبول الرد بالرفض وتبرير هذه النقاط تم ارسال التبليغ النهائي بتاريخ 2024/11/27 مع إبقاء نفس النتائج المتوصل عليها دون أي تحيين .

■ اختبار الفرضيات :

بناء على ما توصلنا اليه:

الفرضية الأولى القائلة "يعتمد تفعيل الامتثال الجبائي الطوعي للمؤسسات الاقتصادية على جملة من العوامل" تعتبر هذه الفرضية صحيحة ، حيث يتم تفعيل الامتثال الجبائي من خلال جملة من العوامل الاقتصادية كالعدالة الضريبية ومعدل الضريبة ، بالإضافة الى عوامل اجتماعية كالوعي والتثقيف الجبائي ومستوى التعليم وأخرى مؤسسية كقوة السلطات الضريبية والعقوبات والجزاءات الجبائية وتعقيد القوانين الجبائية ؛

الفرضية الثانية القائلة "تتعرض المؤسسات الاقتصادية الجزائية اثناء عملية التحقيق الجبائي الى العديد من العقوبات والغرامات في حالة مخالفتها للقانون الجبائي" ؛ هذه الفرضية صحيحة باعتماد القانون الجبائي الجزائي على الردع والقوة كما نصت عليه المادة 161 من قانون الرسم على رقم الأعمال وبغياب التحفيز للمؤسسات التي تلتزم طوعا للتشريعات الجبائية فان هذه المؤسسات مطالبة بتحمل هذه المخاطر الجبائية ؛

الفرضية الثالثة القائلة : "يعد التحقيق المحاسبي أداة فعالة في تقييم مدى الامتثال الجبائي الطوعي ، ويساعد في الكشف عن المخاطر الخفية وكشف نقاط الضعف في الأنظمة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية بمركز الضرائب برج بوعريج باعتبار التحقيق المحاسبي أداة رقابية فعالة يهدف إلى التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية المصرح بها من قبل المؤسسة (1)، حيث ساهم في الكشف عن التجاوزات والممارسات غير قانونية المرتكبة من قبل المؤسسة كالتصريح غير دقيق لرقم الاعمال وعدم تسديد الرسم على التكوين والتمهين وأيضا خصومات الرسم على القيمة المضافة في غير محلها وهذا ما أدى الى تحملها للعقوبات ، إضافة إلى ذلك فان التحقيق المحاسبي من خلال تقييمه مستوى الامتثال الجبائي لدى المؤسسة محل الدراسة قد ساعد أيضا في كشف نقاط الضعف في الأنظمة الداخلية لها ومنه تعتبر هذه الفرضية صحيحة.

٧. النتائج :

تؤكد هذه الدراسة على جملة من النتائج :

- ✓ يعتبر الامتثال الجبائي الطوعي أداة استباقية وفعالة للحد من مخاطر الرقابة الجبائية ، فكلما زاد مستوى التزام المكلفين بمسؤولياتهم طوعية ، قلت احتمالية تعرضهم للعقوبات والغرامات ؛
- ✓ تتحكم في الامتثال الجبائي الطوعي العديد من العوامل كالوعي الجبائي والعدالة الضريبية وتعقيد القوانين والتشريعات الجبائية والتثقيف الجبائي ، وأيضا الثقة والأخلاق الجبائية ومستوى التعليم ، كلا من هذه الأخيرة تؤثر على مستوى الامتثال الطوعي لدى المؤسسات الاقتصادية ؛
- ✓ الامتثال الجبائي الطوعي يحد من النزاعات الجبائية ويسهل إجراءات التسوية ويساهم في بناء علاقة إيجابية قائمة على الثقة بين المؤسسات الاقتصادية والإدارة الجبائية ؛
- ✓ يعد التحقيق المحاسبي أداة رقابية فعالة تساهم في كشف التجاوزات الضريبية وتعزيز الامتثال الجبائي ، مما يساعد في تحسين آليات التحصيل وتقليل مخاطر التهرب الضريبي ، فضلا عن دوره في دعم النظام الجبائي من خلال تعزيز الشفافية وكفاءة الإدارة الجبائية؛
- ✓ يساهم التحقيق المحاسبي في تعزيز العدالة الضريبية عبر تضيق الفجوة بين التصريحات المقدمة والضرائب المستحقة، مما يساعد في ضمان توزيع العبء الضريبي بشكل أكثر إنصافا بين المكلفين وتحقيق شفافية أكبر داخل النظام الجبائي وبالتالي تحسين مستوى الامتثال الجبائي
- ✓ أكدت نتائج التحقيق أهمية الالتزام بالقوانين الجبائية والمحاسبية، إذ أدت إلى إعادة هيكلة بعض التصريحات المالية بما يتماشى مع التشريعات السارية، كما تم الكشف عن عدم سداد المؤسسة لبعض الرسوم ، مما استلزم دمج الحقوق المستحقة ضمن الحسابات الجبائية لضمان مستوى اعلى من الامتثال الجبائي الطوعي ؛
- ✓ لعبت العقوبات والغرامات دورا حاسما في الحد من التجاوزات الضريبية ، إذ تم فرض عقوبة 25 % وفقا لمدة المخالفة ومبلغ التجاوز المرتكب، مما عزز من مستوى الامتثال الجبائي وقلل من فرص التهرب الضريبي

٧. الخلاصة:

حاولت هذه الدراسة تغيير النظرة التقليدية لآليات الرقابة الجبائية، والانتقال من مفهوم الردع والإكراه الى مفهوم الوعي والإمتثال الطوعي ، حيث أكدت أن الإمتثال الجبائي يشكل مدخلا استراتيجيا للحد من مخاطر الرقابة الجبائية ، وأن التحقيق المحاسبي من خلال دوره الرقابي يمثل أداة عملية لتعزيز شفافية والدقة في المعطيات المالية للمؤسسات الاقتصادية ، وقد أثبتت النتائج المتوصل إليها أن الإمتثال الطوعي بالتشريعات الجبائية يساهم بشكل فعال في تقليل احتمالية خضوع المؤسسات الاقتصادية لمخاطر الرقابة ، ومن خلال تحليل دور التحقيق المحاسبي كآلية فعالة تساهم من تقليل التقصير في مستوى الامتثال الجبائي الطوعي من خلال التحقيق في المحاسبة شكلا ومضمونا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، تبين كيف يمكن لها أن تساهم بفعالية في تحقيق هذا الهدف، مما يقلل من الحاجة للرقابة الصارمة ويخفف من المخاطر الجبائية ويرفع من مستوى الامتثال.

VII. التوصيات:

بناء على النتائج المتوصل اليها توصي الدراسة بما يلي:

أولاً: بالنسبة للإدارة الجبائية

- ✓ العمل على تبسيط القوانين واللوائح الجبائية لجعلها أكثر وضوحاً وسهولة في الفهم والتطبيق من قبل المؤسسات الاقتصادية بغية تقليل الأخطاء غير المقصودة والرفع من مستوى الامتثال الطوعي لديها ؛
- ✓ ضرورة تطوير نظام تقييم المخاطر الجبائية يعتمد على سلوك المكلفين، بحيث توجه جهود الرقابة والتحقيق نحو الحالات التي تظهر دلالات لعدم الامتثال بدلا من الاختيارات العشوائية؛
- ✓ يجب على مصالح الضرائب بالجزائر تبني استراتيجيات جديدة تعزز من مستوى الامتثال الجبائي الطوعي من خلال تقديم حوافز ملموسة للمؤسسات التي تظهر التزاماً طوعياً مثل تبسيط الإجراءات أوتسهيلات إدارية أو تخفيضات في بعض الرسوم

ثانياً: بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية

- ✓ وضع برامج توعوية وتحسيسية مستمرة بهدف تعزيز الامتثال الطوعي من خلال اعتماد سياسات مكتوبة وواضحة وتعين مسؤول داخلي بالمؤسسة يتابع التصريحات الجبائية والوثائق؛
- ✓ على المؤسسات الاقتصادية تطوير نظم المحاسبة والرقابة الداخلية من خلال تعزيز كفاءات المحاسبين والمدققين في مجال الجبائية عن طريق التكوين المستمر؛
- ✓ انشاء قنوات اتصال فعالة بين المؤسسات الاقتصادية و الإدارة الجبائية وحيث تقدم هذه الأخيرة المشورة والتوضيح للتشريعات الجبائية مع رقمنة الإجراءات الجبائية لتسهيل عملية تقديم التصريح الجبائي والسداد مما يشجع الامتثال الطوعي ويقلل من الأخطاء البشرية.

- الإحالات والمراجع :

1. Richard Oduro, Josephine Frimpong and Emmanuel Ewusi Mensah(2024) , **Does Tax Audit Enhance Tax Compliance?The Role of Tax Education andFear-Appealing Messages**, European Journal of Business and Management Research, 9(3) ,p14-23, doi:10.24018/ejbmr.2024.9.3.2276
2. Muhammad Yamin Noch , Entis Sutisna,Kartim,Septyana Prasetyaningrum,and Yaya Sonjaya(2024) , **ImpactCorporate Taxpayer Compliance On Tax Revenue Growth With Tax Audit Moderation**, Jurnal Akuntansi,28 (3),p 556-574, doi: <https://doi.org/10.24912/ja.v28i3.2400>
3. Muhammad Usman, Ashfaq Ahmad and Rao Zia Ur Rehman (2024) , **Tax Audit, Tax Penalty and Tax Compliance:A Case Study of Pakistan**, Journal of Accounting and Development Studies, 13 (2), p267- 281, doi: <https://doi.org/10.62345/jads.2024.13.2.23>
4. Gideon Muhwa, George O. Achoki(2023), **Effect of Tax Audits on Tax Compliance of Small and Medium Sized Enterprises in Nairobi County, Kenya**, The University Journal , 5 (2),p1-12,doi:10.59952/tuj.v5i2.195
5. Matthias Kasper, James Alm (2022), **Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance**, Journalof Economic Behavior and Organization, vol 195, p 87-102, doi : <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.01.003>
6. Ayneshet Agegneu Alemu(2020), **Impact of Tax Audit on Tax Compliance with Reference toCategory “A” Taxpayers: A Case Study in Hawassa CityAdministration, South Nations, Nationalities and Peoples’ Regional State of Ethiopia**, Journal of Modern Accounting and Auditing, 16 (6),p 278-290 , doi: 10.17265/1548-6583/2020.06.004
7. بن عودة أمال ، بودة فاطمة و عسلون خضراء (2019)، واقع التحقيق المصوب في النظام المحاسبي المالي ،مجلة دراسات جبائية، 8 (2)، الجزائر :جامعة البليدة 2، ص 84-96
8. Abdulsalam Mas’ud, Almustapha Alhaji Aliyu and El-Maude Jibreel(2014) ,**GamboTax Rate andTaxCompliance in Africa**, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, 2(3), p22-30
9. Paleka . H, Karanovic .G, Badulscu. D (2022), **Tax compliance determinants: empirical evidence from Croatia**, Journal of Technological and Economic Development of Economy, 28(6), p 1915–1932,doi: <https://doi.org/10.3846/tede.2022.18130>
10. Syamsudin, Haerani, S., Damayanti, R., & Fattah, S. (2023), **Exploring of Tax Compliance: Tax Practitioners Interpretation**, Jurnal Multidisiplin Madina, 3(2) , P 392-403 , doi: <https://doi.org/10.55927/mudima.v3i2.2209>
11. Kumi. R, Bannor.R, Kyeremeh .H & Ellah Adalety. J (2024), **Voluntary and enforced tax compliance determinants and impact among agrochemical businesses in Ghana**, Arab Gulf Journal of Scientific Research, 42(1),p 991–1011, doi: <https://doi.org/10.1108/AGJSR-03-2023-0133>
12. Thi Le. T, Thi Hai. Y, Thi. T & Thi Hong. M (2024),**The Impact of Tax Awareness on Tax Compliance:Evidence from Vietnam**, Journal of Tax Reform, 10(2), p 214-227,doi: <https://doi.org/10.15826/jtr.2024.10.2.165>
13. Wijaya . A, Irawan. F (2025), **From Hearts To Treasury: A Systematic Review Of Tax Morale's Impact On Revenue C ollection**, Educoretax, 5(4), p 527-543, doi: <https://doi.org/10.54957/educoretax.v5i4.1480>
14. Luttmer, E., & Singhal, M. (2014), **Tax Morale**, Journal of Economic Perspectives, 28(4), p. 149–68,doi: 10.1257/jep.28.4.149
15. Castañeda, V. (2025) , **"Association between tax morale and the perceptions around tax compliance: an empirical study for Latin America**,International Review of Economics, 72(16), p 1-23 , doi:10.1007/s12232-025-00487-w
16. عيسى قساسة (2023)، التصريح الجبائي الالكتروني وأهميته في إجراءات فرض الضريبة، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، 8 (2)، الجزائر : جامعة ابن خلدون تيارت، ص : 623-639 ، تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/210666>
17. Adem.M, Desta. T & Girma, B (2024), **Determinants of tax compliance behavior: A case study in Ethiopia**, Journal of Sage Open, 14(4), p 1-15 , doi: 10.1177/21582440241292869
18. Alshira’h, A. (2019), **The Effect Of Tax Fairness On Saleses Tax Compliance Among Jordanian**, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 23(2), p1-11
19. Shiferaw, N., & Tesfaye, B. (2020), **Determinants of Voluntary Tax Compliance :The CaseCategory A and B Taxpayers in Dire Dawa Administration**,International Journal of Scientific and Research Publications, 10(6), p982- 996 , doi: 10.29322/IJSRP.10.06.2020.p1021190
20. Chindengwike, J., & Kira, A. (2022), **The effect of tax rate on taxpayers’ voluntary compliance in Tanzania**, Universal Journal of Accounting and Finance, 10(5), p:889-896 ,doi: 10.13189/ujaf.2022.100501
21. Dularif, M., & Rustiarini, N. (2021), **Tax compliance andnon-deterrence approach:a systematic review**,International Journal of Sociology and Social Policy, 42(11-12), p 1080–1108, doi:<https://doi.org/10.1108/IJSSP-04-2021-0108>

22. Lutfillah, N., & Ndapa, A. (2022), **Determinants Of Individual Taxpayer Compliance: Motivation, Level Of Education, And Tax Sanctions**, Jurnal Pajak Indonesia, 6(2),p 641-650 doi:10.31092/jpi.v6i2S.1965
23. OECD. (2024), **Tax Administration: Comparative Information On OECD And Other advanced And Emerging Economies**,p1-227, doi: <https://doi.org/10.1787/2d5fba9c-en>
24. Shiferaw, N, Biniam Tesfaye (2020) , **Determinants of Voluntary Tax Compliance MThe CaseCategory A and B Taxpayers in Dire Dawa Administration** ,International Journal of Scientific and Research Publications, 10(6), p982- 996,doi: 10.29322/IJSRP.10.06.2020.p102119
25. Mahangila, D. (2017), **The Impact Of Tax Compliance Costs on Tax Compliance Behaviour** , Journal of Tax Administration, 3(1), p57-81
26. المديرية العامة للضرائب (2025) ، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر :وزارة المالية، تم الاسترداد من <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/actu-ar/codesefiscaux-2025>
27. Lachlah , S., & Bourenane, M. (2024), **Tax Control and Tax Collection Procedures under the Algerian Tax System****Procédures de contrôle et de recouvrement des impôts dans le cadre du système fiscal algérien**, Journal of El-Maqrizi for Economic and FinancialStudies, 8(2), p 471-490, Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/256091>
28. فاتح احمية، رجاء دويس (2022)، احترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية،مجلة البحوث في العقود و قانون الأعمال، 7(2)، الجزائر :جامعة منتوري قسنطينة ،ص: 555-584، تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/192258>
29. العيد صالح (2008)، الوجيز في شرح القانون الإجرائيات الجبائية، الطبعة 3، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع؟
30. Bouakaz, Y. (2025), **The Mechanisms for Implementing Tax Control and Their Effectiveness in Reducing Tax Evasion According to Algerian Tax Legislation**, Journal of Accounting and Management, 15(1), p89-102, Récupéré sur <https://dj.univ-danubius.ro/index.php/JAM/issue/view/213>
31. جميلة ربيعي (2024)، كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في كشف التهرب الضريبي-دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة،مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 10(1)، الجزائر :جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،ص: 177-187، تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/248984>
32. بشرى عبد الغني ،بلاليعبد السلام و عزيزي احمد عكاشة (2021)، أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017،التكامل الاقتصادي، 9(1)، الجزائر :جامعة احمد دراية ادار ،ص: 119-139، تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/150638>
33. حسين كماش ، و سعاد شعابنية (2022)، مناهج وطرق التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الشركات دراسة حالة تحقيق محاسبي لشركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات للفترة 2015-2018،مجلة حوليات جامعة قالمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، 16(2)، الجزائر :جامعة 8 ماي 1945 قالمة ،ص: 51-71، تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/206829>
34. المديرية العامة للضرائب (2025) ، قانون الرسوم على رقم الاعمال ، الجزائر :وزارة المالية، تم الاسترداد من <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/actu-ar/codesefiscaux-2025>