الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية
– دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب للجزائر غرب –

Fiscal control as a tool for diagnosing fiscal risks in the economic organization
- A case study at the level of the State Department of Taxes, Algiers West -

قروج شهيناز[1,*]، طويلب محمد[2]

[1] مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر3 (الجزائر) (guerroudj.chahinez@univ-alger3.dz)

[2] كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 (الجزائر) (touileb.mmohamed@univ-alger3.dz)

تاريخ الاستلام: 2020/03/31؛ **تاريخ القبول**: 2021/02/19؛ **تاريخ النشر**: 2021/07/01

ملخص: تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة للتأكد من مدى صحة ومصداقية تصريحات المكلفين بأداء الضريبة .غالبا ما يكتشف أعوان الرقابة الجبائية أخطاء في هذه التصريحات، تكون إما رغبة في الغش والتهرب من تسديد الحقوق الواجبة الدفع أو نتيجة لجهل وعدم فهم القوانين الجبائية .هذا ما يجعل المكلف بأداء الضريبة في وضعية مخالفة للقانون التي تنجر عنها تضييع لحقوق الخزينة العمومية، فتتعرض المؤسسة إلى عقوبات تجعلها تتحمل تكاليف جبائية باهضه.

تهدف هذه الورقة البحثية إلى ابراز العلاقة بين الرقابة الجبائية والأخطار الجبائية من خلال عرض مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالرقابة وخطر الجبائي وكذا دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للجزائر غرب، حيث توصلنا إلى أن الرقابة تعتبر كوسيلة ناجعة لا كتشاف مصادر الأخطار الجبائية والناجمة أساسا عن عدم التصريح، عدم احترام آجال التصريح، عدم احترام القوانين الجبائية.

الكلمات المفتاحية: رقابة جبائية ؛ أخطار جبائية ؛ كلمة مفتاحية ؛ تكاليف جبائية .

تصنيف JEL : M42, H39.

Abstract: fiscal control is an effective tool to verify the validity and credibility of the declarations of the taxpayers. Agents of tax control often discover errors in these statements which are due to either a desire to cheat and evade the payment of the rights payable or as a result of ignorance and lack of understanding tax laws. This is what makes the taxpayer in a position contrary to the law which results in the loss of public treasury rights so the institution is exposed to penalties that result in high tax burdens.

This research paper aims to highlight the relationship between tax control and tax risks by presenting the various theoretical aspects related to tax control and risk, as well as considering a case study at the level of the Sub-Directorate of Tax Control in west Algiers. We conclude that monitoring is an effective means to discover the sources of tax risks that arise mainly from failure to declare, failure to respect the deadlines for declaring and non-compliance with fiscal laws.

Keywords: Fiscal control; Fiscal risks; Fiscal costs.

Jel Classification Codes: M42; H39.

* المؤلف المرسل.

- تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية من أهم وسائل الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية لسيما في النظام الجبائي التصريحي، الذي يعطي الحرية للمكلف في التصريح بمداخيله، لكن تبقى الرقابة البعدية على هذه التصريحات أمر ضروري لما قد تحتويه من أخطاء جزئية أو كلية، قد تكون هذه الأخطاء نتيجة إهمال في الجانب الجبائي للمؤسسة وليس بالضرورة رغبة في التهرب أو الغش الضريبي.

تعتبر عملية الرقابة على محاسبة المؤسسة من أهم أشكال الرقابة الجبائية خاصة في الوقت الحالي ومع تأزم الوضع الاقتصادي في البلاد بعد انهيار أسعار البترول، فالدولة تعول أساسا على الجباية العادية وهي تسهر جاهدة على تحسين وزيادة أداء الإدارة الجبائي قصد رفع الإيرادات المتأتية من الجباية العادية وذلك من خلال تكثيف عملية الرقابة الجبائية بالتالي فإن المؤسسة معرضة لعملية الرقابة الجبائية على محاسبتها والتي تعتبر كأداة لاكتشاف الخطر الجبائي خاصة عندما لا تتخذ هذه الأخيرة الاحتياطات اللازمة.

من خلال هذا العرض يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية على المحاسبة في تشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الإقتصادية؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة؟
- فيما تتمثل الأخطار الجبائية في مؤسسة سفينكس تليكوم؟
- ما هي مصادر الأخطار الجبائية من خلال القيام بعملية الرقابة الجبائية في المؤسسة محل الدراسة؟

- الفرضيات: للإجابة عن هذه الإشكالية اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- تتمثل الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة في فحص كل الوثائق والدفاتر المحاسبية قصد التحقق من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة ومحاربة الغش الضريبي.
- تتمثل الأخطار الجبائية في مجموع الأعباء الضريبة الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة تطبيق العقوبات والغرامات المالية المفروضة.
- من خلال القيام بعملية الرقابة الجبائية في مؤسسة سفينكس تليكوم تمثلت أهم مصادر الأخطار الجبائية في عدم الإمتثال للتشريعات الجبائية.

- الدراسات السابقة: هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي تناولت مجالات ذات صلة بموضوع الدراسة الحالية وقد تم تصنيف هذه الدراسات حسب كونها دراسات عربية أو اجنبية كما يلي:

➢ **الدراسات العربية:**

1. **محمد حمر العين**، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة،2010. تمثلت إشكالية البحث فيما يلي: كيف يمكن للمؤسسة الاقتصادية تحسين اختياراتها الجبائية بتحمل أقل تكلفة ضريبية ممكنة؟ من أهم النتائج المتوصل إليها أن المؤسسة تستطيع تخفيض تكاليفها الجبائية من خلال تحسين أدائها ومردوديتها في إطار ما يسمح به القانون الضريبي وذلك بترشيد اختياراتها الجبائية دون الوقوع في مخالفات تحت عنوان الغش والتهرب الضريبي التي وضعت الإدارة الجبائية مجموعة من الأحكام الردعية التي تؤدي إلى تحمل تكاليف إضافية.

2. **صالح حميداتو**، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2012، عالجت هذه الدراسة إشكالية مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية وتوصلت إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بتقييم الخطر الجبائي الناتج عن عدم الانتظام الضريبي من جهة ومن جهة أخرى ضياع فرصة الاستفادة من امتياز جبائي معين من جهة أخرى.

➢ **الدراسات الأجنبية:**

1. **Mouna Guedrib Ben Abderrahmene**، أثر الآليات الداخلية للحوكمة على الخطر الجبائي في المؤسسة أطروحة دكتوراه، جامعة المنار، تونس، 2013. هذه الدراسة ألقت الضوء على أهم المشاكل الجبائية التي تكون بين الادارة الجبائية والمؤسسات التونسية وذلك بتحليل أحكام التشريع الجبائي التونسي وقد توصلت إلى أن معظم المخاطر ناتجة عن عدم الامتثال للقوانين الجبائية ومحاولة الغش والتهرب الضريبي.

I. الإطار النظري للرقابة الجبائية:

إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي لكن بالمقابل للإدارة الجبائية الحق في ممارسة الرقابة على تصريحات المكلفين بأداء الضريبة للتأكد من صحتها ومصداقيتها، إن التحقيقات التي تقوم بها الإدارة الجبائية تأخذ عدة أشكال منها:[1]

1- حق الاطلاع؛
2- المراقبة على الوثائق؛
3- المراقبة الجبائية والتي تنقسم بدورها إلى ما يلي[2]:

- مراقبة على محاسبة المؤسسة؛
- مراقبة مصوبة؛
- مراقبة معمقة لمجمل الوضعية الجبائية.

ويسمح كل شكل من هذه الأشكال بتصحيح القواعد الضريبية في حالة اكتشاف الأخطاء أو الاعمال التدلسية.

I.1 تعريف الرقابة الجبائية و علاقتها بالمحاسبة

I.1.1 تعريف الرقابة الجبائية: تعرف الرقابة الجبائية التي تمارسها الإدارة الجبائية على أنها[3]: «عملية البحث على المخالفات ومحاربة الغش الضريبي »

كما تعرف الرقابة الجبائية على المحاسبة بأنها " مجموعة من العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان من محاسبة المؤسسة، ومقابلتها هذه مع معطيات مادية وذلك من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتحرير التصحيحات المحتملة"[4]

يسمح الفحص المحاسبي من التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالمعطيات الخارجية كالدفاتر المحاسبية: دفتر اليومية العامة، دفتر التقويم، دفتر الأجرة، إذ بواسطتها يتأكد العون المراقب من صحة تصريحات المكلفين وذلك من خلال النتائج المحددة من طرف المحاسبة[5]

بالنسبة للإطار القانوني فإن حق الرقابة الجبائية للإدارة الجبائية منصوص عليه في المواد من 18 حتى 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال تعريف الرقابة الجبائية، تتضح لنا إشكالية العلاقة بين المحاسبة والجباية فرغم الفصل التشريعي بينهما حيث أن القواعد المحاسبية تخضع للنظام المالي المحاسبي بينما الجباية تخضع للقانون الجبائي ورغم اختلاف أهدافهما حيث أن المحاسبة تسعى إلى تحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية في حين تسعى الجباية للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية إلا أن العلاقة بينهما هي علاقة متداخلة ومترابطة وذلك لاعتماد إحداهما على الأخرى نذكر على سبيل المثال كيفية تحديد النتيجة الجبائية حيث ينطلق من النتيجة المحاسبية التي يتم معالجتها من خلال الأخذ بعين الاعتبار الاسترددات والتخفيضات للوصول غلى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

I.1.2 قدرة المحاسبة على إبراز الواقع المالي للمؤسسة: تسعى المحاسبةُ إلى إبراز الواقع المالي للمؤسسة من خلال معرفةُ نتائج أعمال المُؤسّسة من ربح أو خسارةٍ خلال مُدّة زمنيّة مُحدّدة تعتمدُ على طبيعةِ التّحليل الماليّ المُحاسبيّ والوصولُ إلى خلاصة قائمة المركز الماليّ خلال الفترة الماليّة، ويساهمُ ذلك في التَعرُّف على قيمة الأصول (الموجودات، أو المُمتلكات) في المؤسسة، وقيمة الالتزامات (الخصوم) المُترتّبَة على المُؤسّسة كما يسمح توفيرُ البيانات الكافية للمُحاسبين والمُدراء الماليّين بتقييم وضع المُؤسّسة وتحديد الأخطار في حال وجودها، وتوفير الطُّرق المُناسبة لتطبيق الحلول الخاصّة بها.

I .1 .3 الصفات الوجب توفرها في أعوان الرقابة الجبائية: تتوقف نجاعة المراقبة الجبائية على مدى تحكم أعوان الإدارة الجبائية في التقنيات المحاسبية فحسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل كما يجب أن يكونوا على مستوى عالي من التأهيل العلمي و العملي لإتمام المهام المسندة لهم، حيث يخضع هؤلاء الموظفين إلى تكوينات مستمرة في مجالي المحاسبة و الجباية حتى يتسنى لهم مواكبة التطورات الحاصلة في كلا المجالين و إتقان تقنيات المحاسبة والفحص المحاسبي الذي يساهم في دعم الرقابة الجبائية فمن القواعد الأساسية أن يكون أعوان الإدارة الجبائية ملمين بالقواعد والمعايير المتعرف عليها في المحاسبة، الجباية والرقابة الجبائية وذلك من اجل تقديم رأي فني ومحايد يعبر عن مدى صحة، دقة، وموثوقية التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة ومقارنتها مع الواقع العملي للمكلف. من هنا يعتبر المراقب الجبائي مدخل رئيسي في نجاعة الرقابة الجبائية.

I.2 أهداف الرقابة الجبائية: تسعى الرقابة الجبائية الى تحقيق الأهداف التالية:

I.2.1 الهدف القانوني : يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة المكلفين للقوانين والأنظمة الجبائية وترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية حيث أي مخالفة أو انحراف عن دفع المستحقات الجبائية ينتج عنه معاقبة المكلف بأداء الضريبة[6]

I.2.2 الهدف الإداري : تسمح عملية الرقابة من تقديم خدمات ومعلومات من شانها أن تساهم في زيادة الفعالية والأداء من خلال[7]:

- اتخاذ الإجراءات التصحيحية فيما يخص النقائص في التشريعات المعمول بها؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الادارة في معرفة الأسباب وتقييم الأثار؛
- تساعد في إعداد الاحصائيات والمؤشرات والنسب مثل نسب التهرب والغش الضريبي.

I.2.3 الهدف المالي والاقتصادي: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في المحافظة على أموال الخزينة العمومية من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي وكذا كل الممارسات التدلسية التي تؤدي إلى ضياعها بالتالي ضمان دخول صحيح للموارد الجبائية[8] الذي يؤدي إلى زيادة إيرادات الخزينة منه زيادة الانفاق العام ي وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية.

I.2.4 الهدف الاجتماعي : يبرز هذا الهدف من خلال تجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة حيث يفرض هذا الأخير تقاسم التكاليف الجبائية بين جميع المكلفين و هنا يبرز دور الدولة في التحقق من أن كل المكلفين قاموا بتسديد التزاماتهم الجبائية المفروضة من منظور ردعي أكثر منه عقابي[9]

I.3 محدودية الرقابة الجبائية و إشكالية الطابع الانتقائي

I.3.1 محدودية الرقابة الجبائية في ظل تعدد مستويات الرقابة: تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الجبائية في ظل عدة مستويات مركزية ومحلية:

– على المستوى المحلي تتمثل في المديريات الولائية الفرعية للرقابة الجبائية ومراكز الضرائب حيث تقوم هذه الاخيرة بتطبيق برنامج التدقيق في إقليم الولاية المصادق عليه من مديرية الأبحاث والمراجعات وتتمثل عموما في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

– على المستوى المركزي تتمثل في المصالح الجهوية (مصلحة الأبحاث والمراجعات) حيث تقوم بمراقبة المؤسسات المتوسطة الحجم.

– مديرية الضرائب لكبريات الشركات DGE: تعتبر كجهاز مستقل لها طابع وطني، تقوم بمراقبة الشركات البترولية والشبه بترولية وكذا الشركات الأجنبية و الشركات الكبيرة الحجم.

تتم عملية الرقابة الجبائية على مختلف المستويات السابق الذكر باتباع نفس الإجراءات والمراحل وهي تعرف نفس الصعوبات عموما والمتمثلة أساسا في:

- غياب جهاز يتم من خلاله تحضير برنامج رقابة مرتكز أساسا على تحليل الأخطار الجبائية؛ –
- صعوبة الحصول على المعلومة الجبائية في ظل غياب نظام معلومات مدمج الذي يسمح بجمع المعلومات أوتوماتيكيا؛–
- غياب التنفيذ النظامي لإجراءات البحث والتحقيق الأولي وذلك بهدف دعم الرقابة الجبائية؛–
- قلة الوسائل الموضوعة تحت تصرف أعوان الرقابة للإتمام مهامهم؛–
- نقص تكوين أعوان الرقابة في الجانب المحاسبي، الجبائي والقانوني؛–
- نقص دعم وتأطير أعوان الرقابة؛–
- غياب نظام تحكم مقارب في الرقابة الجبائية بطريقة تسمح بقياس منتظم للأداء أجهزة الرقابة؛–
- ضعف التحكم في الجباية الدولية، (أسعار التحويل، نقل الأموال...) خاصة فيما يخص اللجوء إلى المساعدة الدولية.

I.3.2 إشكالية الطابع الانتقائي أي الغير شامل للرقابة الجبائية: يتضمن البرنامج السنوي عدد معين من الملفات التي يتم اختيارها من خلال عدة معايير أهمها:

- مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية؛
- مدى احترام المكلف للآجال المحددة للتصريحات الشهرية والسنوية؛
- مقارنة رقم الأعمال المحقق بالنتيجة المصرح بها؛
- أهمية وحجم النشاط الممارس.

إن مردودية الرقابة الجبائية تعتمد على نوعية البرنامج المسطر للرقابة حيث أن النظام الحالي لانتقاء الملفات يعاني من عدة نقائص والتي تؤثر مباشرة على نتائج الرقابة، من هنا تتضح لنا ضرورة قيام الإدارة الجبائية بأعمال تقييمية منتظمة لقياس نوعية البرنامج الانتقاء المسطر والذي يجب أن يكون مرتكز أساسا على الرقابة على الوثائق كرافعة رئيسية بالإضافة إلى أجهزة تحليل الأخطار التي تساعد على الأخذ بعين الاعتبار نتائج أنشطة البحث والتحقيقات بالتالي فرغم الطابع الانتقائي أي الغير شامل للرقابة إلا أن الاعتماد على هاتين القاعدتين يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة التي تكمن اساسا في محاربة منافذ التيارات الكبيرة للغش والتهرب الضريبي.

I.4 مراحل إجراء الرقابة على المحاسبة: تنظم عملية الرقابة الجبائية في إطار قانوني يجب احترامه، وتتمثل في الإجراءات التالية:

I.4.1 الاعلام الأولي للمكلف بأداء الضريبة: تقوم الإدارة الجبائية بإعلام الممثل الشرعي للمؤسسة عن طريق تقديم إشعار بالتحقيق الذي يتضمن ما يلي[10]:

– السنوات التي سيتم مراقبتها؛

–كل أنواع الرسوم محل التحقيق؛

-تاريخ أول تدخل في عين المكان؛

- اسم ولقب ورتبة الأعوان المكلفين بالرقابة؛

- كما يجب إعلام المكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار جبائي وأخيرا تقديم ميثاق المكلف بأداء الضريبة مع الاشعار بالتحقيق الذي يحتوي على كل واجباته وحقوقه أثناء عملية المراقبة.

2.4.I مكان إجراء التحقيق: عادة ما يجرى التحقيق في مستوى مقر الشركة محل المراقبة، لكن في بعض الأحيان يتعذر على المحقق إجراء الرقابة فيه لأسباب مبررة كضيق المحل أو وجود المقر في حالة أشغال أو غيرها من الأسباب، فيمكن للمكلف بتقديم طلب إجراء المحاسبة على مستوى مكاتب المحققين[11] .

3.4.I مدة التحقيق: تحدد مدة التحقيق المحاسبي كما يلي[12]:

جدول (1): كيفية تحديد مدة التحقيق المحاسبي

نوع المؤسسة	03 أشهر	06 أشهر	09 أشهر
تأدية خدمات	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 1 000 000 دج	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 2 000 000 دج	إذا يتجاوز رقم أعمالها 2 000 000 دج
باقي المؤسسات	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 5 000 000 دج	إذا لم يتجاوز رقم أعمالها 10 000 000 دج	إذا يتجاوز رقم أعمالها 10 000 000 دج

المصدر: قانون الإجراءات الجبائية الجزائري مادة رقم 20-5

4.4.I تقديم الوثائق المحاسبية: تتمثل الوثائق المطلوبة من طرف المحقق في[13]:

سجل الأجرة، سجل التقويم، اليومية العامة، اليوميات الفرعية، الميزانيات، فواتير البيع والشراء وكذا كل العقود والاتفاقيات الممضية مع الشركاء والزبائن والملفات القضائية الخاصة بالمؤسسة.

تتم معاينة وتحرير محضر المعاينة لهذه الوثائق بعد انقضاء المدة اللازمة لتحضيرها والمحددة ب 10 أيام حسب القانون الجزائري.

5.4.I التدقيق المحاسبي : يبدأ المحقق بالقيام بالمراقبة الشكلية والضمنية على الوثائق والسجلات المحاسبية وكذا كل الحسابات للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات. ومن ثم التوصل إلى نتائج تحقيقه حول التصريحات[14]

6.4.I النقاش الشفوي والحضوري: يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بأداء الضريبة بهدف إجراء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق بالتالي يمكن للمحقق أن يطلب استفسارات تكميلية أو وثائق تبريرية ضرورية [15] تحت طائلة بطلان الاجراء، يجب على المحقق كذلك تقديم كل التفسيرات الشفوية حول مضمون التبليغ الأولي.

I .7.4 نهاية عملية المراقبة : يقوم المحقق والمكلف بالاجتماع بحضور مستشار المكلف في نهاية عملية الرقابة أين يتم عرض نتائج التحقيق ومناقشتها وتحرير محضر حول كل النقاط المستخرجة.

ويقوم المحقق بإبلاغ المكلف عن طريق تسليمه تبليغ بالتعديل الأولي ومنحه مدة 40 يوم ابتداء من تاريخ التسليم لتقديم جوابه وعند انتهاء هذه المدة يقوم المكلف بتقديم ملاحظاته وتبريراته أو قبوله للنقاط التي تمت تصحيحها.

قبل تحرير المحقق للتبليغ بالتعديل النهائي يجب دراسة وأخذ بعين الاعتبار كل تبريرات المكلف فإن كانت مقبولة يتم مراجعتها والغائها أما إذا لم تكن مقبولة يتم الإبقاء عليها.

II. ماهية الأخطار الجبائية:

تتعرض المؤسسة الاقتصادية خلال قيامها بممارسة نشاطها إلى العديد من الأخطار منها الأخطار الجبائية التي قد تهدد حتى استمراريتها في بعض الأحيان وفيما يلي سنتعرف على مفهوم هذه الأخطار ومصادرها.

1.II مفهوم الأخطار الجبائية: يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي أو عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش والتهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات المالية التي تسلط عليها[16].

2.II مصادر الأخطار الجبائية: تنقسم مصادر وأسباب الأخطار الجبائية الى ثلاث أنواع:

1.2. II القوانين والتشريعات الجبائية : تعتبر القوانين والتشريعات الجبائية مصدر خطر خارجي بالنسبة للمؤسسة وذلك نتيجة للأسباب التالية[17]:

- تعقيد وغموض القوانين وعدم وضوحها؛

- ثقل الإجراءات الجبائية؛
- عدم استقرار وتغيير التشريعات الجبائية وكذا ترجمتها من طرف السلطات الجبائية؛
- عدم معرفة الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف الإدارة الجبائية.

II.2.2 تنظيم المؤسسة: يعتبر ثاني مصدر رئيسي للأخطار الجبائية وذلك نتيجة[18]:

- تميز المؤسسة بالطابع الدولي؛
- نظام المعلومات المحاسبي المتبع من طرف المؤسسة؛
- نقص الموارد البشرية المؤهلة في المجال الجبائي؛
- نظام حوكمة جبائيه غير فعال؛
- نقص الموارد المالية للقيام بالاستشارات الجبائية لدى المكاتب المختصة.

II.2.3 تنظيم الإدارة الجبائية: في بعض الحالات، تنظيم الإدارة الجبائية يكون مصدر للخطر الجبائي على المؤسسة وذلك راجع للأسباب التالية[19]:

-نقص الموارد المالية والتكنولوجية بالنسبة للإدارة الجبائية

-نقص الكفاءة والتكوين المستمر للتحكم في تقنيات الاعلام الآلي بالنسبة للأعوان الإدارة الجبائية

II.3 أنواع الأخطار الجبائية : تنقسم الأخطار الجبائية الى نوعين رئيسيين هما:

II.3.1 خطر عدم الامتثال الضريبي (Risque de non conformité): هذا النوع من الأخطار مرتبط بعدم احترام القوانين الجبائية السارية وقد يكون الفعل إرادي أو غير إرادي، وباعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أوجب المؤسسات الاقتصادية بالتزامات جبائية محددة وفق رزنامة زمنية معينة وإجراءات معلومة مسبقا ومن أهم هذه الالتزامات: التصريح بالوجود، التصريح بالنتائج، التصريح بالتنازل عن المؤسسة أو توقيف النشاط وعليه فإن عدم احترام هذه الالتزامات يؤدي المؤسسة بالوقوع في وضعيات خطر نذكر أهمها[20]:

- **الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات**: حيث تلجأ المصالح الجبائية الى:
  - تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية في حالة الامتناع؛
  - تسليط عقوبات التأخير في حالة التأخير في إيداع التصريحات.

II.3.2 خطر الفرصة (Risque d'opportunité): هذا النوع من الأخطار مرتبط أساسا بجهل قاعدة جبائية ملائمة تكون في صالح المؤسسة، حيث إن جهل هذه القاعدة قد يسبب فقدان الفرصة للمؤسسة وذلك بدفعها لمبلغ ضريبة أكبر مما استلزم دفعه في حالة الاستفادة من هذا الامتياز الجبائي[21]

إن استغلال الفرص الممنوحة في الإطار القانوني يعتبر من أحسن الممارسات في التسيير والتي يمكن أن تحقق استعمال أمثل لمواردها عن طريق تقليص التكاليف الجبائية.

III. مساهمة المراقبة على محاسبة الشركة في تشخيص الأخطار الجبائية (دراسة حالة مراقبة جبائية على محاسبة شركة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للجزائر غرب)

III.1 إجراءات المراقبة على محاسبة الشركة: في 2018/05/02 تم تسليم الاشعار بالمراقبة المحاسبية **Avis de vérification de comptabilité** المرفق بميثاق المكلف بأداء الضريبة للممثل الشرعي للمؤسسة حيث تضمن الاشعار ما يلي:

- تاريخ التدخل في عين المكان والمحدد في 2018/05/12 أي بعد انقضاء الفترة اللازمة لتحضير كل الوثائق المحاسبية الضرورية لإجراء عملية المراقبة والمحددة حسب القانون ب 10 أيام ابتداء من تاريخ تسليم أو استلام الاشعار؛
- الفترة المعنية بالمراقبة الممتدة من 2014/01/01 إلى غاية 2017/12/31؛
- كل الضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة المتمثلة في:
  - الرسم على القيمة المضافة TVA؛
  - الرسم على النشاط المهنيTAP ؛
  - الضريبة على أرباح الشركات IBS؛
  - الضريبة على الدخل IRG ؛

- حقوق الطابعDT.

خلال هذه المدة يقوم المحقق بالقيام بالأعمال التمهيدية المتمثلة فيما يلي:

- إعداد جدول المقارنات للميزانية بالنسبة للسنوات :2014، 2015،2016، 2017.
- إعداد حسابات النتائج بالنسبة للسنوات 2014، 2015، 2016، 2017.
- إعداد جدول ملخص للتصريحات الشهرية للسنوات 2014، 2015، 2016، 2017.

في 2018/05/12 يقوم المحقق بإجراء أول تدخل على مستوى المؤسسة، فيبدأ أولا بمعاينة وتفقد كل الوثائق المحاسبية المطلوبة مع تحرير محضر معاينة يمضي عليه كل من المحقق والمسير ومنه تنطلق عملية المراقبة.

1.1.III المراقبة الشكلية: المحاسبة المقدمة من طرف المؤسسة بالنسبة للسنوات 2014، 2015، 2016، و2017 ممسوكة حسب النظام المعلوماتي الممركز، تحتوي على جميع السجلات المفروضة من طرف القانون التجاري والمتمثلة في : سجل الأجرة، سجل التقويم، والسجل العام، هذه السجلات ممضية ومختومة من طرف رئيس المحكمة الإدارية لشراقة في 2008/01/03 تحت رقم 2008/11.

2.1.III المراقبة في المضمون: المراقبة، التحليل والبحث في مضمون الوثائق المقدمة سمح باستخراج الأخطاء التالية:

1- قبض مبلغ مالي قدره 6 203 860 دج في تاريخ 2014/09/29 متعلق بالفاتورة رقم 14/88 المؤرخة في 2014/05/17 هذا المبلغ المالي مفوتر لكن غير مصرح به في التصريحات الشهرية وهو معفى من الرسم على القيمة المضافة حسب شهادة الإعفاء رقم 0358083 المؤرخة ب 2014/05/17 لكنة خاضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% وسوف يتم تسويته مع تطبيق العقوبات المالية الموافقة له.

2- إجراء عملية مقاصة بين الحقوق والديون فيما يخص المورد جيزي بمبلغ 1 730 031 في سنة 2016 ومبلغ 353 925 في سنة 2017، تعتبر هذه المبالغ المالية كمقبوضات خاضعة للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والحقوق الواجبة الدفع تطبق عليها العقوبات اللازمة.

3- إن إعداد جدول المقاربات الشهري بين المقبوضات الصافية حسب الكشوفات البنكية والمقبوضات المصرح بها حسب التصريحات الشهرية للسنوات 2014، 2015، 2016، و2017 يسمح بملاحظة تأخر فيما يخص تاريخ التصريح بالنسبة لتاريخ القبض مما ينجر عنه تطبيق عقوبات التأخير في التصريح بمعدل 25% على حقوق الرسم على النشاط المهني وحقوق الرسم على القيمة المضافة.

4- ملاحظة التسديد نقدا (من الصندوق) لبعض الفواتير التي يفوق مبلغه 100000 دج ،إن الرسم على القيمة المضافة المسترجع آنفا والموافق لهذه الفواتير سيتم إعادة تسديه من جديد وذلك حسب المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال والموضح كما يلي:

جدول (2): جدول ملخص لمبالغ الرسم على القيمة المضافة الواجب التسديد

السنوات	2014	2015	2016
مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب التسديد	124 438	090 574	106 415
العقوبات	531 109	522 143	776 103
المجموع الواجب التسديد	655 547	612 717	882 518

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

5- عدم احترام المبدأ المحاسبي المتمثل في استقلالية الدورات المحاسبية وذلك من خلال التسجيل المحاسبي لفواتير تكاليف السنوات السابقة في تكلفة السنة المقبلة مما أوجب استردادها في النتائج الموافقة لها والموضحة كما يلي:

- فاتورة كراء سيارة رقم 15/238 بمباغ 401 000 دج مؤرخة 2015 تم تسجيلها محاسبيا في تكاليف سنة 2016؛
- تكلفة القرض الايجاري ل 2016 تم سجليها محاسبيا في تكاليف سنة 2017 بمبلغ 52 422 دج؛
- فاتورة الاتصالات الخاصة بمورد نجمة رقم 158/ 16 تم تسجيلها في حساب تكاليف لسنة 2017 بمبلغ 48 205 دج.

6- ملاحظة تضخيم تكلفة كراء سيارة من خلال استخراج فرق بقدار 300 000 دج بين المبلغ المسجل محاسبيا (828 000 دج) والمبلغ المفوتر في فاتورة كراء السيارة رقم 16/361 المؤرخة ب 2016/06/05 بمبلغ (528 000 دج)، هذا الفرق يتم استرداده في النتيجة مع تطبيق العقوبات المفروضة.

7- تسجيل تكاليف التنقل إلى مصر بالنسبة للمسير بمبلغ 176 824 دج، أسباب التنقل لم يتم تبريرها لذا فالتكاليف المسجلة غير مقبولة جبائيا يتم استردادها في النتيجة والرسم الموافق لها المسترجع سابقا يتم إعادة تسديده (30 060 دج)

8- إن عملية فحص ومعاينة الاستثمارات العينية للمؤسسة بين عدم وجود فعلي لثلاث وسائل نقل حيث تم تسجيل إهتلاكها في حساب التكاليف ومنه هذه الاهتلاكات غير مقبولة جبائيا يتم استرداده في النتيجة وكذا الرسم على القيمة المضافة المسترجع آنفا سيتم تسديده بنسبة مرجحة au prorata كما يلي:

جدول (3): ملخص الاهتلاك الغير مقبول جبائيا

نوع السيارة	الاهتلاك الغير مقبول جبائيا 2016	الاهتلاك الغير مقبول جبائيا 2017
NAVARA	296 581	296 581
PICKUP NOIR	225 641	225 641
TIDA DCI	200 000	200 000
المجموع	722 222	722 222

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

والرسم على القيمة المضافة يتم إعادة تسديده بنسبة مرجحة au prorata كما يلي:

جدول (4) : ملخص مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب التسديد بنسبة مرجحة

نوع السيارة	تاريخ الشراء	مبلغ الشراء	الرسم على القيمة المضافة يتم تسديده 2016
NAVARA	19/01/2011	1 482 905	100 837
PICKUP NOIR	05/05/2011	1 128 205	89 504
TIDA DCI	31/01/2011	1 420 000	96 560
المجموع			286 901

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

ملخص الأعباء السالفة الذكر الغير مقبولة جبائيا والتي يتم استردادها في النتيجة الجبائية موضح كما يلي:

جدول (5): ملخص الأعباء الغير مقبولة جبائيا

التعيين	2016	2017
فاتورة رقم 238/13	401 000	
القرض الإيجاري		52 442
فاتورة نجمة		48 205
فرق التسجيل المحاسبي	300 000	
مصاريف التنقل		176 824
الاهتلاكات	722 222	722 222
مجموع التكاليف	1 423 222	999 693

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

III.2 مساهمة الرقابة على المحاسبة في تشخيص الاخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

III.2.1 مصادر الأخطار الجبائية: من خلال القيام بعملية المراقبة على المحاسبة في المضمون، توصلنا إلى استخراج العديد من الأخطاء التي أدت بالمؤسسة الى الوقوع في وضعيات الخطر، تمثلت أهم مصادر هذه الاخطار الجبائية فيما يلي:

- خطر ناجم من عدم التصريح في التصريحات الشهرية G50 (ملاحظة رقم 01 و02 من المراقبة في المضمون)
- خطر ناجم عن عدم احترام آجال التصريح (ملاحظة رقم 03 من المراقبة في المضمون)
- خطر ناجم عن عدم احترام التشريعات الجبائية والقواعد المحاسبية (ملاحظة رقم 04 ،05 ،07 من المراقبة في المضمون)
- خطر ناجم عن خطأ لا إرادي في الطباعة (ملاحظة رقم 06 من المراقبة في المضمون)
- خطر ناجم عن القيام بالغش ومحاولة تضخيم التكاليف (ملاحظة رقم 08 من المراقبة في المضمون)

III.2.2 تقييم الأخطار الجبائية : أدت الاخطار الجبائية المذكورة الى تحميل المؤسسة أعباء جبائية إضافية يمكن تقييمها كما يلي:

- تقييم أخطار الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن عدم التصريح: المبالغ المالية المقبوضة والغير مصرح بها يتم إخضاعها للرسم على القيمة المضافة مع تطبيق الغرامات المنصوص عليها كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول (6): تقييم خطر الرسم على القيمة المضافة الغير مصرح به

التعيين	2016	2017
مقبوضات غير مصرح بها	1 730 031	353 925
حقوقTVA	294 105	60 167
العقوبات	73 526	9 025
المجموع الواجب الدفع	367 631	69 192

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

– **تقييم أخطار الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن عدم احترام التشريعات الجبائية**: كذلك الفواتير التي يتجاوز مبلغها 100000 دج والمدفوعة نقدا يتم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع وذلك بالنسبة للسنوات 2014، 2015، 2016 و2017 كالتالي:

جدول (7): تقييم خطر الرسم على القيمة المضافة الناتج عن عدم احترام التشريع الجبائي

التعيين	2014	2015	2016	2017
TVA واجبة التسديد	438 124	574 090	702 007	30 060
العقوبات	109 531	143 522	175 501	3 006
المجموع	547 655	717 612	877 508	33 066

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

– **تقييم خطر التأخير في التصريح TVA**: تطبق عقوبة مالية بمعدل 25% نتيجة التأخير في تصريح ودفع الحقوق الواجبة من TVA كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (8): تقييم خطر التأخير في تصريح الرسم على القيمة المضافة

السنوات	مبالغ المقبوضات المصرح بها بعد الآجال المحددة	حقوق مؤخرة (17%) TVA	عقوبات التأخير(25%)
2014	702 635 5	069 958	239 516
2015	549 087 9	883 544 1	386 216
2016	016 428 2	762 412	103 190

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

– **تقييم خطر الرسم على النشاط المهني الغير مصرح بهTAP**: المبالغ المالية المقبوضة والغير مصرح بها يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني مع تطبيق الغرامات المنصوص عليها كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول (9): تقييم خطر الرسم على النشاط المهني الغير مصرح بهTAP

التعيين	2014	2016	2017
مقبوضات غير مصرح بها خ ر	5 302 439	1 730 031	353 925
حقوقTAP	106 048	34 600	7 078
العقوبات	15 907	3 460	707
المجموع	121 955	38 060	7 785

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

– **تقييم خطر التأخير في التصريح TAP**: تطبق عقوبة مالية بمعدل 25%نتيجة التأخير في تصريح ودفع الحقوق الواجبة من الرسم على النشاط المهني كما يلي:

جدول (10): تقييم خطر التأخير في التصريح TAP

السنوات	مبلغ المقبوضات المصرح بها بعد الآجال المحددة	الحقوق المدفوعة2%	عقوبات التأخير 25%
2014	702 635 5	713 112	28 177
2015	549 087 9	750 181	45 436
2016	016 428 2	560 48	12 140

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

فيما يخص التعديلات على الأرباح، يتم تعديل الأرباح المحققة بالنسبة للسنوات :2014، 2015، 2016 و2017 بإضافة الاستردادات من التكاليف المذكورة سالفا مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها حسب القانون والموضحة في الجدول الموالي:

جدول (11): إعادة تصحيح قاعدة الأرباح

التعيين	2016	2017
الاستردادات من التكاليف	1 423 222	999 693
الفارق على الأرباح	1 423 222	999 693
النتيجة المصرح بها	1 484 495	6 163 756
النتيجة المعدلة	2 907 717	7 163 452

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

– **تقييم خطر الضريبة على أرباح الشركاتIBS**: يتم حساب الحقوق الواجبة الدفع والناتجة أساسا عن استرداد التكاليف الغير مقبولة جبائيا كما يلي:

جدول (12): تقييم خطر الضريبة على الأرباح

التعيين	2016	2017
الفارق على الأرباح	1 423 222	999 693
المعدل	23%	26%
الحقوق	327 341	259 920
العقوبات	81 835	64 980
المجموع الواجب الدفع	409 176	324 900

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

– **تقييم الضريبة على الدخل IRG ASSOCIE**: الفرق المسجل على الأرباح يتم إخضاعه إلى الضريبة على الدخل بمعدل 10% بالنسبة للشريك الجزائري الذي يمتلك 51% من الحصص و 15% بالنسبة للشريك الأجنبي (المصري) الذي يمتلك 49 % بعد طرح حقوق الضريبة على الأرباح IBS وكذا تطبيق العقوبات المالية اللازمة كما يلي:

جدول رقم (13): تقييم خطر الضريبة على الدخل الخاصة بالشركاء

التعيين	2017		2016	
الفارق على الأرباح	999 693		1 423 222	
(-) حقوق IBS	259 920		327 341	
الدخل الخاضع للضريبة	739 773		1 095 881	
الحصص	51%	49%	51%	49%
المعدل	10%	15%	10%	15%
الحقوق	37 728	54 373	55 890	80 547
مجموع الحقوق	92 101		136 437	
العقوبات	13 815		20 465	
المجموع الواجب الدفع	105 916		156 902	

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معطيات المؤسسة محل الرقابة الجبائية

إن النتائج المتوصل اليها بعد الانتهاء من عملية الرقابة تم تبليغها للمسير المؤسسة عن طريق تبليغ بالتعديل الأولي notification de redressementوالذي تم تسجيله تحت رقم 18/286 وتسليمه للمسير في 2018/12/20 وذلك قصد الاطلاع عليه وتقديم المبررات والتفسيرات اللازمة للأخطاء والملاحظات التي تم استخلاصها وذلك في اجل أقصاه 40 يوم ابتداء من تاريخ التسليم للتبليغ الأولي.

بعد انقضاء الآجال المحددة، قامت المؤسسة بتقديم الإجابة على التبليغ الأولي في 2018/02/05 وقد تضمنت ما يلي:

تعترف المؤسسة بكل النقاط التي تم تعديلها من طرف المحقق وتبرر على أنها أخطاء غير عمدية راجعة الى ضعف التحكم في التسيير الجبائي في المؤسسة، لكنها تتحمل كافة المسؤولية عن طريق قبول تسديد الحقوق والعقوبات الناتجة عن عملية الرقابة على محاسبة المؤسسة.

IV- الخلاصة :

سمحت الدراسة النظرية والميدانية للتوصل إلى النتائج التالية:

IV -1 النتائج:

1- إن المراقبة على محاسبة المؤسسة هي مجموع العمليات التي يقوم بها المحقق في عين المكان للتحقق من المحاسبة والتأكد من مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين وكذا تصحيح الأخطاء إن وجدت ومحاربة الغش والتهرب الضريبي وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

2- يتمثل الخطر الجبائي في تحمل المؤسسة لتكاليف جبائية إضافية، فمن خلال دراسة حالة مؤسسة سفينكس تليكوم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فإن نتائج التحقيق أدت فعلا بالمؤسسة إلى تحمل مبالغ وعقوبات مالية إضافية، قد تؤثر سلبا على خزينتها من جهة وعلى صورتها أمام الإدارة الجبائية من جهة أخرى وما يثبت الفرضية الثانية.

3- خلال عملية الرقابة، مست التعديلات كل من الضرائب التالية: الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات وكذا الضريبة على الدخل بالنسبة للشركاء كما تمثلت أهم مصادر الأخطار الجبائية فيما يلي:

- أخطار ناجمة عن عدم التصريح؛
- أخطار ناجمة عن عدم احترام آجال التصريح؛
- أخطار ناجمة عن عدم الإمتثال للتشريعات الجبائية؛
- أخطار ناجمة عن إرتكاب أخطاء لا إرادية؛
- أخطار ناجمة عن محاولة الغش والتهرب الضريبي.

IV- 2 التوصيات: من خلال ما توصلنا إليه من نتائج خلال قيامنا بالدراسة النظرية والميدانية، يمكن توجيه بعض التوصيات التي من شانها أن تحافظ على مصالح وصورة المؤسسة في آن واحد نذكر منها:

- على المؤسسة خاصة كبريات الشركات إدخال خلية أو مديرية فرعية للتسيير الجبائي في المؤسسة يقوم بتسييرها مختصون في المجال الجبائي؛
- على المؤسسة القيام بعملية التكوين المستمر للموظفين القائمين على إعداد القوائم المالية الجبائية التي يتم وضعها لدى إدارة الضرائب؛
- إن قيام المؤسسة بعملية تدقيق جبائي خارجي من طرف اخصائي في المجال الجبائي يساعد على إكتشاف الأخطاء مبكرا وكذا تداركها وتصحيحها لأجل تفادي العديد من الغرامات والعقوبات المالية التي تثقل كاهل المؤسسة.

IV-4 أفاق البحث: في الأخير يمكن الإشارة إلى مجالات أخرى للإلمام بمختلف جوانب جباية المؤسسة، كدراسة سلوك المؤسسات الاقتصادية اتجاه الإدارة الجبائية وسبل تفعيل الحوكمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.

- الإحالات والمراجع:

1 Lambert, M., & Zanatta, C. (2017). **Contrôle fiscal, tout connaitre des procédures et contentieux fiscal**, 3eme Edition. Paris: GUALINO,p20.

2 المدرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و التدقيقات، وزارة المالية. (2017). **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**. الجزائر ص.ص 12-13

3 Lambert, T., & Bienvenu, J. (2003). **droit fiscal**, *3eme Edition*. pais: PUF p 111.

4 Disle, E., & Saraf, J. (2001). **Fiscalité appliquée** (éd. 13eme, tome 2). Malakoff-France: Dunod.p334

5 المدرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و التدقيقات، وزارة المالية. (2017). **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**. الجزائر .ص 13.

6 هادي خضراوي، محمد سعيد سعيداني. (جوان, 2015). **الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي**، مجلة الدراسات القانونية و السياسية. (02)، 29-55. الاغواط، جامعة الاغواط ص 48 .

7 هادي خضراوي، محمد سعيد سعيداني. (جوان, 2015). **الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي**، مجلة الدراسات القانونية و السياسية. (02)، 29-55. الاغواط، جامعة الاغواط ص 48

8 Cozian, M., & Deboissy, F. (2014-2015). **Précis de fiscalité des entreprises** (éd. 38eme). paris: lexis nexis p 843.

9 Cozian, M., & Deboissy, F. (2014-2015). **Précis de fiscalité des entreprises** 38eme édition. paris: lexis nexis p843.

10 Lambert, M., & Zanatta, C. (2017). **Contrôle fiscal, tout connaitre des procédures et contentieux fiscal**, 3eme Edition. Paris: GUALINO,p 31.

11 Cozian, M., & Deboissy, F. (2014-2015). **Précis de fiscalité des entreprises** (éd. 38eme). paris: lexis nexis p845.

12 وزارة المالية. (2017). **قانون الإجراءات الجبائية** المادة 01-20 . الجزائر: المديرية العامة للضرائب.

13 Thiet, J. P., Guenot, J., & Morin, P. (1996). **quand le fisc vous contrôle**, 2eme édition. paris: editions d'organisations P 117.

14 Lambert, M., & Zanatta, C. (2017). **Contrôle fiscal, tout connaitre des procédures et contentieux fiscal**, 3eme Edition. Paris: GUALINO,p32.

15 المدرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و التدقيقات، وزارة المالية. (2017). **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**. الجزائر .ص 14.

16 صالح حميداتو. (2011). **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**. *رسالة ماجيستير*. جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ص 100.

17 Mouna, G. B. (2013). **Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal**. thèse de doctorat. université de Franche-Comté et université de Tunis El Manar P52.

18 Mouna, G. B. (2013). **Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal**. thèse de doctorat. université de Franche-Comté et université de Tunis El Manar P52.

19 Mouna, G. B. (2013). **Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal**. thèse de doctorat. université de Franche-Comté et université de Tunis El Manar P52.

20 الحواس زواق. (14-15 أفريل, 2009). **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، ملتقى دولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة ص 10.

21 TILILA, T. (2018, SEPTEMBRE). **la problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines**. revue du controle de la comptabilité et d'audit(06), pp. 60-74.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

قروج شهيناز، طويلب محمد (2021)، **الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب للجزائر غرب**، مجلة المؤسسة، المجلد 10 (العدد 1)، 2021، الجزائر : جامعة الجزائر-3، ص.ص، 297-308.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـــ **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

مجلة المؤسسة مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Entreprise Review is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license** (CC BY-NC 4.0).