

مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية ورفع الحصيلة الضريبية-دراسة حالة

على مستوى مركز الضرائب بالبليدة

## The contribution of fiscal control in diagnosing fiscal risks and raising tax revenue - a case study at the level of the tax center in Blida

سفيان شعواوي<sup>1\*</sup>، جرد نور الدين<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة زيان عاشور (الجلفة)، الجزائر، مخبر مكيماد MQEMADD

[sofiane.chaouadi@univ-djelf.dz](mailto:sofiane.chaouadi@univ-djelf.dz)

<sup>2</sup> جامعة زيان عاشور (الجلفة)، الجزائر، مخبر مكيماد MQEMADD

[n.djerd@univ-djelfa.dz](mailto:n.djerd@univ-djelfa.dz)

تاريخ الارسال: 2023/09/24؛ تاريخ القبول: 2024/01/26؛ تاريخ النشر: 2024/01/27

**ملخص:** تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تنمية الإيرادات الجبائية وتشخيص المخاطر الجبائية، فالرقابة الجبائية هي أداة ردعية للمكلفين بالضريبة الذين يقومون بتجاوزات سواء كانت بطريقة متعمدة أم لا، كما تعتبر آلية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية فهي تساهم بشكل مباشر في تدنية المخاطر الجبائية المستقبلية من خلال اكتشافها لمواطن الأخطاء والمخاطر الجبائية حيث تقوم بالتصحيحات اللازمة وذلك بفرض الغرامات فبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية، وهو ما تم تأكيده من خلال الدراسة الميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية البليدة (أولاد يعيش)، وفي الختام توصلنا إلى جملة من النتائج وأبرزها أن الرقابة الجبائية تعتبر كآلية لتشخيص المخاطر الجبائية وتصحيحها ما يمكن المكلف من تجنب أعباء إضافية في المستقبل.

**الكلمات المفتاح:** الرقابة الجبائية؛ المخاطر الجبائية؛ الإيرادات الجبائية؛ التهرب الضريبي؛ التحقيق المحاسبي.

رموز تصنيف Jel: H21؛ H26

**Abstract:** This research paper aims to highlight the contribution of tax control in developing tax revenues and diagnosing tax risks. Tax control is a deterrent tool for taxpayers who engage in tax evasion, whether intentional or not. It also serves as a mechanism to ensure the accuracy and credibility of tax declarations, directly contributing to reducing future tax risks by detecting errors and tax risks, and implementing necessary corrections through imposing penalties, thus increasing tax collection. This has been confirmed through a field study conducted at the Tax

Center of the Blida province (Ouled Yaich). In conclusion, we have reached a number of results, including the fact that tax control is considered a mechanism for diagnosing and correcting tax risks, enabling taxpayers to avoid additional burdens in the future.

**Keywords:** tax control ; tax risks, tax revenues ; tax evasion ; accounting investigation.

**JEL Classification Codes:** H26 ; H21

## تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية كأداة في يد الإدارة الجبائية لتحقيق وضمان مساواة كل المواطنين أمام الضريبة، كما تعد من أهم الوسائل التي تستخدمها للحفاظ على المال العام، فالنظام الضريبي الجزائري يتميز كونه نظاما تصريحا بالدرجة الأولى قائم على افتراض النية الحسنة للمكلفين إلى أن يثبت عكس ذلك، أي أن المكلف لديه الحق في اكتتاب التصريحات والإقرار بالأوعية ودفع مبلغها للخزينة العمومية من تلقاء نفسه وفق التشريع الجبائي وللإدارة الجبائية حق إجراء الرقابة والتي بواسطتها تعرف نية المكلفين.

فبفضل هذه الرقابة ستمكن الإدارة الجبائية من استرجاع الحقوق المتهرب منها وهو ما يعود بعائدات إضافية لصالح خزينة الدولة وكذلك من خلال فرض الغرامات من جهة، ومن جهة أخرى تنبيه المكلفين بالضريبة الذين يثبت أنهم قاموا بخروقات سواء عن قصد أو بطريقة غير متعمدة بالأخطاء التي قاموا بها مع تصحيحها لتفاديها مستقبلا.

وانطلاقاً مما سبق تأتي هذه الورقة البحثية لتسلط الضوء على دور الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية وزيادة الحصيلة الضريبية، وكل هذا يقودنا لطرح التساؤل التالي:

### كيف تساهم الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية وتنمية الإيرادات؟

واستنادا على نص الإشكالية سنحاول من التأكد من صحة أو نفي الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** تساهم الرقابة الجبائية في تقليل المخاطر الجبائية المستقبلية للمكلفين بالضريبة.

**الفرضية الثانية:** للرقابة الجبائية أثر في زيادة التحصيل الضريبي.

وللإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تطرقنا لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية والمخاطر الجبائية، أما في الجانب الميداني فقد اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة من خلال اسقاط الدراسة النظرية على ميدان الدراسة

مثلا في مركز الضرائب لولاية البلدية (أولاد يعيش). وعليه قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

## I- التأسيس النظري للرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية من الأدوات المهمة التي تمكن الإدارة الجبائية من التأكد من صحة التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة، كما تساهم كذلك في الكشف عن المخاطر الجبائية وتصحيحها لتفادي الوقوع فيها مستقبلا.

### 1.I- مفهوم الرقابة الجبائية: هناك عديد التعاريف الخاصة بالرقابة الجبائية ومن بينها نذكر:

✓ "هي مجموعة الإجراءات والتقنيات التي من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات المسطرة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط مع تلك العناصر الخارجة (المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات .....)، وهذا بهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين وإجراء التعديلات المصرح بها." (شرواطي ، 2022 ، صفحة 391)

مما سبق يمكننا القول إن الرقابة الجبائية ماهي إلا عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب والتي تمكنها من التأكد من صحة ومصداقية الأعمال التي يقوم بها المكلف بالضريبة (التصريحات الجبائية، الكتابات المحاسبية...)، كما تساعد على اكتشاف الأعمال الغير القانونية التي ينتج عنها مجموعة من الغرامات والعقوبات.

### 2.I- مدة الرقابة الجبائية في عين المكان: تحت طائلة بطلان إجراءات الرقابة الجبائية لا ينبغي

أن تتجاوز فترة رقابة الدفاتر المحاسبية الآجال التالية:

#### الجدول 1: آجال الرقابة الجبائية في عين المكان.

طبيعة نشاط	مبلغ رقم الاعمال لكل سنة مالية محقق فيها	آجال المراقبة
المؤسسات الخدمائية	أكبر من 1.000.000 دج و أقل من 5.000.000	سنة أشهر
باقي المؤسسات	أكبر من 5.000.000 دج	لا تتجاوز تسعة
	أقل من 2.000.000 دج	ثلاثة أشهر
	أكبر من 2.000.000 و أقل من 10.000.000	سنة أشهر
	أكبر من 10.000.000 دج	لا تتجاوز تسعة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المادة 20 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية

من خلال الجدول يتبين أن مدة الرقابة الجبائية تكون حسب رقم الأعمال لكل سنة مالية، كما أنه في كل الحالات لا يمكن أن تتجاوز مدة الرقابة تسعة (09) أشهر في عين المكان إلا في حالة ثبوت قيام المكلف بأعمال تدليسية.

**3.I- الحقوق المخولة للإدارة الجبائية:** أعطى المشرع الجبائي أربعة حقوق للإدارة الجبائية عند بداية الرقابة الجبائية والمتمثلة أساسا في:

**1. حق الاطلاع: Droit De Communication** يسمح حق الاطلاع لأعوان التحقيق قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بالحصول على المعلومة الجبائية وتفحص الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية، والتي تمس عدة هيئات ومنشآت ومؤسسات. (زلامي و طالي، 2019، صفحة 06)

**2. حق المعاينة: le droit de visite** يصدر هذا الحق من السلطة القضائية ويكون بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب على هذا القاضي أن يتحقق من طبيعة الشبهات والاحتيال الذي قام به المكلف، ويجب أن يتأكد أيضا من أن التفويض قائم على أسس جيدة. (Tekkouk, 2020, pp. 486-487)

**3. حق الرقابة le droit de contrôle** فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها. (وصيف فائزة، 2021، صفحة 20)

**4. حق استدراك الأخطاء: droit de rectification des erreurs** ويتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد. (بولحية، بوجاجة، و لحيلح، 2022، صفحة 238)

**4.I- الأجهزة والأعوان المكلفة بالرقابة:** يمكن ذكر الهيئات المخولة بالرقابة الجبائية في الآتي: (زلامي و شارفي، دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية، 2021، صفحة 612)

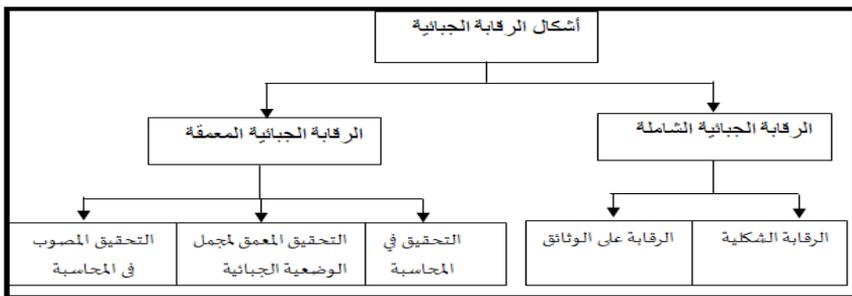
1. مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات الموجودة حاليا بالجزائر D.R.V وهران وقسنطينة، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.
2. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF) .
3. المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب (CDI) .
4. مديريةية المؤسسات الكبرى (DGE) .

أما العون المؤهل للرقابة، فكل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية (طبقا لأحكام المادة 20-22 من قانون الإجراءات الجبائية)، ويجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته.

**7.I- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:** أعطى القانون الجبائي مجموعة من الصلاحيات للمكلف بالضريبة قبل بداية عملية الرقابة الجبائية من قبل الاعوان الجبائيين وهذه الضمانات سيتم التطرق إليها في الجانب التطبيقي.

**8.I- أشكال الرقابة الجبائية:** من خلال الشكل الموالي سنوضح أشكال الرقابة الجبائية على النحو التالي:

الشكل رقم 1: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المادة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

من الشكل الموضوع أعلاه يتبين لنا أن للرقابة الجبائية شكلان: رقابة جبائية شاملة ورقابة جبائية معمقة، فالنوع الأول يتفرع إلى فرعين: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، بينما النوع

الثاني يتفرع إلى ثلاثة فروع: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بالإضافة إلى التحقيق المصوب في المحاسبة.

## II- الإطار النظري للمخاطر الجبائية:

من خلال هذا المحور سيتم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالمخاطر الجبائية من مفهوم وأهداف دراساتها والإجراءات الوقائية منها من منظور المؤسسة والإدارة الجبائية.

### II.1- مفهوم المخاطر الجبائية

هناك العديد من التعاريف الخاصة بالخطر الجبائي من بينها نذكر:

✓ يقصد بالخطر الجبائي تلك المجموعة من الغرامات والعقوبات والتكاليف الإضافية المصاحبة للتسوية الجبائية نتيجة التحقيق والرقابة الجبائية، بسبب عدم احترام المؤسسة للقواعد الضريبية أو بسبب فهمها الخاطئ للنصوص التشريعية أو سوء تسييرها ملفها الجبائي، كالتأخير في إيداع التصريحات الجبائية الدورية، أو التسديد المتأخر للضرائب، أو في استرجاع الرسم على القيمة المضافة، أو عدم التحميل الصحيح والجيد للأعباء القابلة للخصم وفق القانون الجبائي ساري المفعول. ( Guedrib Ben Abderrahmane, 2013, p. 32)

✓ هو عدم اليقين المرتبط بتطبيق القواعد الضريبية على حقائق معينة، فهو عدم قدرة المؤسسة على تحديد العواقب الضريبية الناتجة عن النشاطات والعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى التغيرات في القوانين والتشريعات الجبائية والتفسيرات التي تقوم بها السلطات الضريبية. (tchoudja njanbou, mayegle, & njocke, 2020, p. 24)

مما سبق يمكن القول إن الخطر الجبائي هو كل خطئ في التسجيل المحاسبي أو في حساب مختلف الضرائب والرسم نتيجة الفهم الخاطئ للقواعد والتشريعات الضريبية وهو ما ينجر عنه مجموعة من الغرامات.

### II.2 - أهداف دراسة المخاطر الجبائية:

تعدد أهداف تقييم ودراسة المخاطر الجبائية ونذكر منها: (شعبي، 2022، صفحة 67)

- 1 تهدف دراسة المخاطر الجبائية إلى مراقبة المخاطر التي تعترض المؤسسة خاصة ما تعلق بكل من الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة.
- 2 معرفة ومراقبة إمكانية تعرض المؤسسة إلى مخاطر أخرى أم لا؛
- 3 دراسة وتحديد الأعباء الجبائية الأقل تكلفة؛
- 4 البحث في إمكانية تدنئة وابعاد الأعباء الجبائية بأقل ما يمكن للمؤسسة؛
- 5 التعرف على البيئة الجبائية للمؤسسة (مزايا وسلبيات، فرص وتهديدات)؛
- 6 تساعد دراسة الخطر الجبائي على تحديد المعايير الجبائية بالإضافة إلى الخيارات الجبائية المتاحة.

### II.3- الإجراءات الوقائية من المخاطر الجبائية من منظور المؤسسة:

وهو ما يسمى بالأمن الجبائي ومن بين هذه الإجراءات نذكر: ( واضح و واهي،  
2019، صفحة 987)

- 1 احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع.
- 2 أن توكل مهمة التسيير الجبائي للمختصين الذين تتوفر فيهم شروط الإلمام والمعرفة الجيدة للقواعد الضريبية.
- 3 إنشاء خلية جبائية توكل لها مهمة السهر على تحسين التسيير الجبائي بصفة دائمة واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية.

- 4 الحرص على القيام بإجراءات المراقبة الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية.
- 5 إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات الجبائية

### II.4- الإجراءات الوقائية من المخاطر الجبائية من منظور الإدارة الجبائية:

وذلك من خلال: (شريف السيد ، 2018، الصفحات 82-83)

- 1 الالتزام بالتشريعات واللوائح الضريبية وتوفير الإطار الفعال لإدارة المخاطر: من الضروري ترسيخ الالتزام بالتشريعات واللوائح المعمول بها داخل المنظمة بحيث يجب على أعوان الإدارة الجبائية من فهم بيئة العمل بالمنظمة سواء كانت بيئة داخلية أو بيئة خارجية تحيط بها، ففهم البيئة

هو أساس لكيفية ملاحظة المخاطر والتي يبنى عليها التصرفات بدائلها المختلفة للتعامل مع هذه المخاطر.

**2 تطوير الإدارة الضريبية وإنهاء صراع المصالح لمواجهة المخاطر الجبائية:** أصبح من الضروري إعادة تصميم الجهاز الإداري الضريبي بحيث يتم التركيز على العنصر البشري لكي يتلاءم مع هذه التكنولوجيا، والسعي إلى إيجاد معايير عالية الجودة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية العمل الضريبي عن طريق تدريب القوى البشرية، وتوفير الإمكانيات اللازمة له.

**3 التأهيل العلمي والعملي بذل العناية المهنية للمراجع الضريبي:** حيث تستدعي الطبيعة المتميزة لعملية المراجعة الضريبية وجود أفراد يتوافر فيهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية، مما يساعد على إجراء عملية المراجعة الضريبية بشكل موضوعي ومحيد، حتى يستطيع مواجهة محاولات التهرب الضريبي والتي تعتبر مؤشراً هاماً لوجود مخاطر ضريبية، وتتطلب المراجعة الضريبية تطوير التأهيل العلمي والعملي للمراجع الضريبي حتى يمكن إتمام عملية المراجعة بنجاح.

**III- الممارسة العملية للرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية وأثرها في زيادة الحصيلة-دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب لولاية البليدة (أولاد يعيش).**

في هذا المحور سيتم التطرق إلى إجراءات إجراء الرقابة الجبائية بداية من الاشعار بالتحقيق إلى غاية تحرير الورد الفردي، كما سنبين أثر الرقابة الجبائية على عملية التحصيل وكيف تساهم في تشخيص المخاطر الجبائية، وذلك من خلال المعلومات المتحصل عليها في مركز الضرائب.

### **III.1- إرسال اشعار بالتحقيق في المحاسبة**

في إطار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي قامت مصلحة التحقيقات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية البليدة بإعداد الاشعار في 2019/05/27 وتم استلامه في نفس اليوم من قبل المكلف من خلال التأشير عليه بختم المؤسسة وتضمن على المعلومات التالية:

**1 تاريخ أول يوم للتدخل هو 6 جوان 2019 على الساعة التاسعة صباحا**

**2 الفترة المعنية بالتحقيق هي 2015.2016.2017.2018**

**3 الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق TVA/TAP/IBS/ IRG RCM والضرائب والرسوم الأخرى.**

**4 الإطار القانوني لعملية التحقيق المادة 20 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية والتي**  
تنص على ما يلي: تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

**5 التسمية الاجتماعية ش.ذ.م.م، مقرها XXXXXXX، طبيعة النشاط شراء/استيراد وبيع على**  
الحالة للأبواب والنوافذ.

**6 أسماء ورتب الاعوان المكلفين بالعملية بالإضافة إلى رئيس الفرقة وكانت رتب الأعوان على**  
النحو التالي: مفتش قسم ومفتش مركزي.

**7 المدة القانونية لتحضير المحاسبة هي 10 أيام من 2019/05/27 إلى 06/06/**  
**2019(الحد الأدنى 10 أيام)**

**8 تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق هو 2019/05/27.**

**9 الوثائق الواجب الاطلاع عليها جميع الدفاتر والمستندات المحاسبية والتصريحات الجبائية.**  
كما تم ارفاق هذا الاشعار بميثاق المكلفين بالضريبة يبين فيه الحقوق والواجبات، كما  
تمت الإشارة في هذه الإرسالية إلى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره.

### **III.2- إشعار إعادة التقييم.**

بعد قيام الإدارة الضريبية بإعلام المكلف بعملية التحقيق فالمبدأ العام أن التحقيق يتم في  
عين المكان (مراقبة مكانية) والاستثناء في حالة وجود فترة تقادم تتم العملية في مكاتب مصلحة  
المراقبة الجبائية، تأتي كمرحلة ثانية عملية اشعاره بعملية إعادة التقييم والذي كان بتاريخ 6 أكتوبر  
2019 وتضمن إضافة على ما تضمنه الاشعار بالتحقيق ما يلي:

**1 إعطاء مهلة للمكلف مقدرة ب 40 يوم لإبداء ملاحظاته وعدم الرد يعتبر كقبول ضمني وفق**  
المادة 6-20 من قانون الإجراءات الجبائية؛

**2 الإشارة إلى إمكانية إعطاء كل التفسيرات الشفوية التي يطلبها المكلف بالضريبة حول مضمون**  
التبليغ الأولي؛

3 الإشارة إلى عدد الأوراق الذي يحتويها هذا التبليغ والتي كان عددها 5 أوراق؛

الورقة الأولى احتوت على الاشعار بالتسوية بعد التحقيق في المحاسبة.

الورقة الثانية احتوت على تذكير المكلف بالموقف الضريبي لمؤسسته والذي كان فحواه كالتالي:

4 فيما يتعلق بالضريبة على رقم الأعمال: عند استرداد الأبواب وإعادة البيع على الحالة فإن

المكلف ملزم بدفع الرسم على القيمة المضافة وفق المادة 02 الفقرة 02 من قانون الرسم على رقم

الأعمال بمعدل 17% قبل 2017 و 19% بعد 2019.

5 من حيث الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

○ الرسم على النشاط المهني يخضع بمعدل 2% وفق المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة

والرسوم المماثلة.

○ الضريبة على أرباح الشركات تخضع بمعدل 26% حسب المادة 136 و 150 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

○ فرض ضريبة بمعدل ب 10% محررة على الدخل الموزع لسنوات 2015.2016.2017

بينما سنة 2018 سيتم الاخضاع بمعدل 15% محررة.

○ واحتتم هذا التذكير بضرورة دفع إلى الخزينة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب واجور

وما يمكن استنتاجه هنا أن الرقابة الجبائية صحيح أنها عبارة عن أداة ردعية ولكن في

نفس الوقت تعتبر كأداة للحد من الأخطاء والمخاطر الجبائية التي سيقع فيها المكلف

بالضريبة مستقبلا من خلال تذكيره بمختلف الضرائب التي هو امام إلزامية دفعها وفق

التشريع الضريبي الساري المفعول حسب المواد من 66 إلى 76 من قانون الضرائب المباشرة

والرسوم المماثلة.

في الورقة الثالثة والرابعة والخامسة نجد فيها الملاحظات والاستنتاجات التي توصل اليها المحققون

والتي كانت كالتالي:

6 فحص المحاسبة من حيث الشكل:

من خلال الفحص الذي قام به الاعوان تبين ان المحاسبة من حيث الشكل مقبولة كونها استوفت الأحكام المنصوص عليها في بنود المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري بحيث أن المؤسسة محور التحقيق قامت بمسك جميع السجلات والدفاتر القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري، كما أن المحاسبة تم إنجازها وفق توصيات النظام المحاسبي المالي وتم تبرير كل قيد وعملية محاسبية بوثائق ثبوتية.

## 7 فحص المحاسبة من حيث المضمون:

من خلال الفحص الذي قام به المحققين تبين أن هناك بعض الإغفالات والأخطاء التي ارتكبت على مستوى القيود المحاسبية والتي سنعرضها كالتالي:

### ○ سنة 2016

إعادة اخضاع رقم الأعمال بمعدل 17% بدلا من 7% الذي تم تطبيقه لأن نشاط المؤسسة محور الرقابة ليس انتاجي ولا يدخل ضمن أشغال الترقية العقارية بل نشاطها الشراء وإعادة البيع على الحالة، وعليه يتوجب على المكلف إعادة دفع الفرق، أي: (7%- 17%)=10% على رقم الأعمال المصرح به مع غرامات الوعاء.

### ○ سنة 2018

تم تسجيل المبلغ 2.200.000 دج بكل الرسوم أي 1.848.739 دج خارج الرسم على أساس تحويل داخلي بحيث كانت الكتابة المحاسبية الخاصة بهذه العملية كالتالي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
581	تحويل أموال		2.200.000	
531	الصدوق		2.200.000	
512	البنك		2.200.000	
581	تحويل أموال		2.200.000	

في حين الحساب للكشف البنكي يوضح أن الزبون "س" من قام بدفع المبلغ وفق وثيقة إشعار الدائن وليس عملية تحويل داخلي ح/581 وعليه فهذا المبلغ يعتبر جبائيا خروج أموال غير

مبرر وفق نص المادة (46-6) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فبالتالي سيخضع

لكافة للضرائب TVA.TAP.IBS IRG /RCM

8 مرحلة التصفية بعد تشخيص الأخطاء الإغفالات المرتكبة في التسجيلات المحاسبية تقوم مصلحة التحقيق بإحصاء الأوعية الضريبية غير المصرح بها لتصفية الضرائب والرسوم الإضافية مع غرامات الوعاء كخطر جبائي مؤكد ويعتبر هذا الأخير تكلفة إضافية للمؤسسة موضوع الرقابة الجبائية.

○ الرسم على القيمة المضافة (TVA) لسنة 2016

والجدول الموالي يمثل تصفية الرسم على القيمة المضافة لسنة 2016

الجدول 2: تصفية الرسم على القيمة المضافة لسنة 2016

الدورة	رقم الاعمال خرج الرسم	TVA 17%	TVA 07%	TVA الواجبة التسديد	معدل الغرامة	مبلغ الغرامة	المجموع
2016	7.629.600	1.297.032	534.072	762.960	25%	190.740	953.70

المصدر: وثيقة التبليغ الأولي

**TVA الواجبة التسديد = TVA 17% - TVA 07%**

**المجموع = مبلغ الغرامة + TVA الواجبة الدفع**

○ فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA) لسنة 2018

الجدول 3: تسوية الرسم على القيمة المضافة لسنة 2018

الدورة	2018
رقم الاعمال المشكل	108.417.678 دج
رقم الاعمال المصرح به	106.568.939 دج
الفارق في رقم الاعمال	1.848.739 دج
معدل الرسم على القيمة المضافة	19%
الحقوق	351.261 دج
معدل الغرامة	25%
مبلغ الغرامة	87.815 دج
المجموع = الحقوق + مبلغ الغرامة	439.076 دج

المصدر: وثيقة التبليغ الأولي

من الجدولين السابقين نستنتج أن المؤسسة تحملت مخاطر جبائية على الرسم على القيمة المضافة قدرت ب **953.700** دج لسنة **2016** ونجم هذا الخطر الجبائي نتيجة ارتكابها خطأ احتساب الرسم على القيمة المضافة بمعدل **07%** بدل **17%**، ومخاطر جبائية قدرها **439.076** دج لسنة **2018** وذلك نتيجة ارتكابها خطأ احتسابها مبلغ **2.200.000** دج على أساس عملية تحويل داخلي بدل احتسابه كعملية تحصيل من الزبائن وهو ما يترتب عليه إعادة دفع كافة الضرائب والرسوم **\*RCM\* TVA/TAP/IBS/IRG** ففي هذه الحالة لعبت الرقابة الجبائية دور بارز في اكتشاف وكذا الحد من هذه المخاطر مستقبلا، فلولاها لما علمت المؤسسة أن المعدل الخاص بالرسم على القيمة المضافة هو **17%** وليس **07%** بالنسبة لسنوات **2015.2016** و**19%** بدل **09%** لسنوات **2017.2018**، كما أن الرقابة الجبائية ساهمت في رفع الحصيلة الجبائية بقيمة **1.392.776 = (439.076+953.700)**.

### ○ الرسم على النشاط المهني (TAP)

#### الجدول 4: تصفية الرسم على النشاط المهني لسنة 2018

الدورة	2018
رقم الاعمال المشكل	108.417.678 دج
رقم الاعمال المصرح به	106.568.939 دج
الفارق في رقم الاعمال	1.848.739 دج
معدل الرسم على النشاط المهني	02%
الحقوق	36.975 دج
معدل الغرامة	10%
مبلغ الغرامة	3.698 دج
المجموع = الغرامة+TAP	40.673 دج

المصدر: وثيقة التبليغ الأولي

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عملية الرقابة الجبائية مكنت من استرجاع ما قيمته **36.975** من الحقوق ونتيجة لذلك تحملت المؤسسة محور التحقيق خطر جبائي يقدر ب

3.698 وفي نفس الوقت كشفت هذه العملية موطن الخطر الجبائي الذي يمكن للمؤسسة تفاديه

مستقبلا، كما ساهمت هذه العملية من زيادة الحصيلة الجبائية بقيمة:

$$(36.975+3698) = 40.673$$

○ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

المجدول 05: تصفية الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2018

الدورة	2018
الفارق الخام	1.848.739 دج
الحسم على الرسم على النشاط المهني	36.975 دج
الفارق الصافي	1.811.764 دج
الربح المصرح به	3.612.079 دج
الربح المعترف به	5.423.843 دج
حقوق على IBS بمعدل 26%	471.059 دج
الغرامة 25%	117.765 دج
المجموع = الغرامة + حقوق IBS	588.824 دج

المصدر: وثيقة التبليغ الأولى

من الجدول السابق نستنتج أنه لولا الرقابة الجبائية لما تم استرجاع مبلغ 588.824 لصالح

خزينة الدولة، ونتيجة لهذا تحملت المؤسسة خطر جبائي، فالتالي يمكن للمؤسسة من تدنية هذا

الخطر مستقبلا، وساهم التحقيق المحاسبي من حيث المضمون من زيادة الحصيلة الجبائية بمبلغ

588.824 وتحصلنا على هذا المبلغ من خلال جمع مبلغ الحقوق المسترجعة ومبلغ الغرامة.

○ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة 2018.

المجدول 6: تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي / المحررة لسنة 2018

الدورة	2018
رقم الاعمال المشكل	108.417.678 دج
رقم الاعمال المصرح به	106.568.939 دج
الفارق في رقم الاعمال	1.848.739 دج
معدل الرسم على النشاط المهني	2%
الحقوق	36.975 دج
معدل الغرامة	10%
مبلغ الغرامة	3.698 دج
المجموع = الغرامة + TAP	40.673 دج

المصدر: وثيقة التبليغ الأولى

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عملية الرقابة الجبائية مكنت من استرجاع ما قيمته

36.975 من الحقوق ونتيجة لذلك تحملت المؤسسة محور التحقيق خطر جبائي يقدر ب

3.698 وفي نفس الوقت كشفت هذه العملية موطن الخطر الجبائي الذي يمكن للمؤسسة تفاديه

مستقبلا، كما ساهمت هذه العملية من زيادة الحصيلة الجبائية بقيمة:

$$(36.975+3698) = 40.673$$

○ الضريبة على أرباح الشركات(IBS)

الجدول 05: تصفية الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2018

الدورة	2018
الدورة	2018
الفارق الخام	1.848.739 دج
الحسم على الرسم على النشاط المهني	36.975 دج
الفارق الصافي	1.811.764 دج
الربح المصرح به	3.612.079 دج
الربح المعترف به	5.423.843 دج
حقوق على IBS بمعدل 26%	471.059 دج
الغرامة 25%	117.765 دج
المجموع = الغرامة + حقوق IBS	588.824 دج

المصدر: وثيقة التبليغ الأولى

من الجدول السابق نستنتج أنه لولا الرقابة الجبائية لما تم استرجاع مبلغ 588.824 لصالح

خزينة الدولة، ونتيجة لهذا تحملت المؤسسة خطر جبائي، فالبتالي يمكن للمؤسسة من تدنية هذا

الخطر مستقبلا، وساهم التحقيق المحاسبي من حيث المضمون من زيادة الحصيلة الجبائية بمبلغ

588.824 وتحصلنا على هذا المبلغ من خلال جمع مبلغ الحقوق المسترجعة ومبلغ الغرامة.

○ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة 2018.

الجدول 6: تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي/ المحررة لسنة 2018

الدورة	2018
الفارق	1.811.764
حسم(IBS)	471.059
الدخل القابل للتوزيع	1.340.705
IRG/ Libérateur (15%)	201.106
الغرامة (25%)	50.276
المجموع = الغرامة*RCM + IRG	251.382
الدورة	2018

المصدر: وثيقة التبليغ الأولى

من الجدول السابق يتبين لنا أن عملية التحقيق نتج عنها زيادة في الحصيلة الجبائية بمبلغ 251.382 من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الخطر الجبائي الذي يمكن للمكلف بالضريبة تفاديه مستقبلا.

#### 3.4 إشعار إعادة التقييم النهائي

وكان مؤرخ في 2019/12/26 وبعد انقضاء 40 يوما الممنوحة للمكلف بالضريبة لإبداء رأيه في التبليغ الأولي، لم يرسل أي ملاحظات وهو ما يعتبر حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية كقبول ضمني على ما ورد في الإشعار الأولي، وتضمن هذا الإشعار على ثلاثة أوراق، الورقة الأولى تحتوي على المعلومات التي احتواها الإشعار بالتحقيق (التسمية الاجتماعية، النشاط الممارس، المقر، رقم الارسالية، التاريخ، أسماء المحققين ورئيس الفرقة بالإضافة إلى رتبهم) الورقة الثانية والثالثة تم فيها الإشارة إلى التسويات المرسله في التبليغ الأولي وتأكيدها حيث في غياب الرد تبلغ المؤسسة بالضرائب المستخرجة في الإشعار الأولي دون تعديل.

#### 4.4 الأعمال الختامية لعملية التحقيق.

قام الاعوان الجبائيين بعد الانتهاء من عملية الرقابة بإعداد الورد الفردي حيث تم فيه تبيان جميع الحقوق والضرائب والرسوم المستخرجة مع مختلف الغرامات، وتم تسجيل الورد الفردي كسند قانوني للحصول على مستوى مفتشية الضرائب لولاية البلدية، مع وضع الختم ورقم التسجيل وتم إعداد تقرير نهائي يتضمن كل من التسمية الاجتماعية والمقر وعنوان ونشاط المكلف، ورقم القضية بالإضافة إلى التسويات المنجزة، وتم إعداد ثلاث نسخ ترسل كل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب، ملف التحقيق، للملف الجبائي.

الجدول 7: الورد الفردي

نوع الضريبة	مجموع الغرامات والعقوبات القابلة للدفع	الغرامات		الحقوق القابلة للدفع	حسومات TVA	الحقوق المصححة		المعدل	الفاوق	الأساس المصرح به	الأساس الخاضع	الدورة
		المبلغ	المعدل			الاساس المصرح به	الاساس الخاضع					
IRG/L	251383	50277	%25	201106	—	—	201106	%15	1340705	—	1340705	2018
IBS	588823	117765	%25	471058	—	939141	1410199	%26	1811764	3612079	5423843	2018
TAP	40673	3698	%10	36975	—	2131379	2168354	%02	1848739	106568939	108417678	2018
TVA	439076	87815	%25	351261	—	20248098	20599359	%19	1848739	106568939	108417678	2018
TVA/A	953700	190740	%25	762960	—	—	762960	—	—	—	—	2016
—	2273655	450295	—	1823360	—	23318618	25141978	—	المجموع العام للورد الفردي			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات الواردة في الورد الفردي

في نهاية عملية الرقابة الجبائية ومن خلال الورد الفردي الذي تم إعداده يوم **23 جانفي**

**2020** نلاحظ أن المجموع الكلي للحقوق المسترجعة القابلة للدفع قدرت ب **1.823**.

**360**دج وبلغ المبلغ الكلي للغرامات **450.295**دج، ومنه نستنتج أن الرقابة الجبائية

ساهمت بتنمية الإيرادات الجبائية بمبلغ قدر **2.273.655** وفي نفس الوقت نهت المؤسسة بالأخطاء التي قامت بها والتي عليها بتجنبها مستقبلا حيث يصبح هذا التحقيق في سجل المؤسسة ودليلا جبائيا، فعليه يمكننا اعتبار الرقابة الجبائية كأداة إنذار للمخاطر الجبائية المستقبلية.

تنويه:

يمكن للمكلف بالضريبة تجنب دفع الغرامات حسب المادة 93 من قانون الإجراءات

الجبائية حيث يمكنه الاستفادة بما يسمى بالتخفيض المشروط، ومن أجل الحصول على هذا

التدبير يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة يلتمس من خلاله

هذا التخفيض مع إلزامية إجراء أي طعن نزاعي، وبعدها تبلغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه 30

يوما عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض من

غرامات الوعاء والتحصيل وهذا بعد دفعه للحقوق والضرائب الرئيسية بصفة كلية، ويمنح أجل

30 يوما للمكلف بالضريبة من اجل ابداء قبوله أو رفضه، وفي حالة قبول المكلف بالضريبة

وإمضاء العقد فإنه يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام.

### الخلاصة:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذه الورقة البحثية التي تناولت أحد الحلول التي تمكن المؤسسة من تجنب المخاطر الجبائية مستقبلا، ومن جهة أخرى تناول لأحد أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة الجبائية للحد من نزيف الخزينة العمومية ألا وهي الرقابة الجبائية توصلنا في الختام إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن عرضها كالتالي:

1 تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة فعالة في اكتشاف المخاطر الجبائية فبالتالي تعمل على تحقيق الأمن الجبائي في المؤسسة من خلال الملاحظات التي يقدمها الاعوان الجبائيين في التبليغ الاولي والنهائي والتي يجب على المكلف أخذها بعين الاعتبار لتفاديها مستقبلا.

2 تعمل الرقابة الجبائية على تعزيز وزيادة الحصيلة الجبائية من خلال استرجاعها للحقوق والمبالغ المتهرب منها والمخفية ومن خلال فرض الغرامات فبالتالي سد نزيف الخزينة العمومية.

3 تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة كشف الأخطاء التي يرتكبها المكلف بالضريبة سواء عن حسن نية او عمدا الا انها تبقى وسيلة لإرساء اهم مبادئ الجباية وهو وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة امام الضريبة.

4 بالرغم من اختلاف اشكال الرقابة الجبائية الا ان جميعها تهدف إلى الكشف عن الخروقات التي يرتكبها المكلف بالضريبة واجراء التصحيحات اللازمة مع فرض الغرامات.

5 إن فرض العقوبات والغرامات على كل خطئ معتمد أو غير مقصود يساعد في تقليص ظاهرتي التهرب والغش الضريبي وهو ما يؤكد على فعالية الرقابة الجبائية.

### التوصيات:

- تكوين أعوان الرقابة في مجال الاعلام الآلي تمهيدا لرقمنة الإدارة الجبائية على جميع الأصعدة خاصة

ما تعلق بالرقابة الجبائية منها وهو ما يوفر الوقت والجهد وبالتالي تحقيق مبدأ العدالة في برمجة

ملفات الرقابة

- يمتاز إقليم البلدية بكثرة الشركات والمناطق الصناعية وهو ما يصعب من برمجة عملية الرقابة الجبائية على أكبر عدد ممكن من المكلفين لذلك نقترح من رقمنة إجراءات الرقابة الجبائية لتمكين من برمجة أكبر عدد من الملفات.
- لتفادي الوقوع في الأخطاء والمخاطر الجبائية نوصي بضرورة إعطاء مهلة للمكلف بالضريبة بعد حصول الإدارة الجبائية على جميع الوثائق التي تراها واجبة للاطلاع عليها من أجل مراجعة محاسبته وتصحيح ما يجب تصحيحه ثم يتم بعد ذلك تدخل الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية وفرض غرامات دون تخفيض مشروط على الأخطاء التي لم يتم تصحيحها في المهلة المعطاة له وهذه العملية يمكن أن تجعل الرقابة الجبائية أكثر فعالية وذلك كونها يمكن أن تؤدي إلى كشف أخطاء من قبل المكلف قد لا تشخصها الإدارة الجبائية.

### قائمة المراجع:

1. BENAZZOU, L. (2016). audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux la PME Marocaine. *revue d'étude en management et finance d'organisation*(Numéro 02), 3-4.
2. Guedrib Ben Abderrahmane, M. (2013). Impact Des Mécanisme Internes De Gouvernances Sur Le Risques Fiscale : Une Etude Menée Dans Le Contexte Tunisien, Thèse Doctorat, spécialité gestion et sciences comptables, université EL Manar. 32.
3. Tchoudja njanbou, J., mayegle, S., & njocke, M. (2020). les determinants du risque fiscal : Une étude exploratoire en contexte camerounais., *International journal of accounting finance, auditing, management gneconomics, Volume 01*(Numéro 03), 24.
4. Tekkouk, N. (2020). Le contrôle fiscal comme garanties de l'administration fiscal face au système déclarative. *Revue des études de droit, Vol 07*(N 01), pp. 474-497.
5. إبراهيم عماد شريف السيد . (2018). تدنية المخاطر الضريبية لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية. مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 19 (العدد 04)، 83-82.
6. خير الدين شرواطي . (2022). دور نظام المعلومات الجبائي في تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر -دراسة حالة لدى مديرية الضرائب بالبلدية-. مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17 (العدد 01).
7. خير الدين وصيف فائزة. (2021). عصرنة الادارة الجبائية كآلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة حمة لخضر -الوادي. 20.
8. صالح واضح، و بوعلام وحي. (2019). أثر الإفصاح على مخاطر التدقيق الجبائي على محاسبة المؤسسة، دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف خلال الفترة (2013-2016). مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05 (العدد 01)، 987.
9. عفاف بولحية، ابراهيم بوجاجة ، و لامية لجيلح. (2022). أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي -دراسة حالة بمركز الضرائب بجيجيل-. مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 07 (العدد 02)، الصفحات 236-258.

10. مَجْد طالبي، و مولود زلمي. (2020). فعالية الرقابة الجبائية-النظرية والواقع- دراسة حالة مديرية الضرائب البلدية. مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 08 (العدد 02).
11. مصطفى شعبي. (2022). مكانة التسيير الجبائي في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11 (العدد 02)، 67.
12. مولود زلمي، و مَجْد طالبي. (2019). شكالية رفض المحاسبة في إطار التحقيق المحاسبي و الجبائي. الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية (الصفحات 1-20). سكيكدة: جامعة 20 أوت 1955.
13. مولود زلمي، و ناصر شارفي. (2021). دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية. مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 22 (العدد 02)، الصفحات 603-622.