

كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في كشف التهرب الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة -
The Efficiency of Accounting Investigation as a Control Mechanism in Detecting Tax Evasion
- A Case Study in the Tax Center of the State of Djelfa -

جميلة ربيحي^{1*}

¹مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقها من أجل التنمية المستدامة MQEMADD
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير - جامعة الخلفة، الجزائر (Djamila.rebihi@univ-djelfa.dz)

تاريخ الاستلام: 2024/02/27؛ تاريخ القبول: 2024/03/17؛ تاريخ النشر: 2024/07/01

ملخص : الهدف من هذه الدراسة هو إبراز مدى كفاءة التحقيق في المحاسبة في كشف عمليات التهرب الضريبي التي قد يقوم بها المكلف من أجل الإفلات من دفع مستحقاته الجبائية، من أجل ذلك إرتبنا أولا تقديم إحاطة بمفهوم التهرب الضريبي كظاهرة سلوكية بحتة من خلال التعريف بها وتحديد أسباب اللجوء لمثل هذه السلوكيات، إضافة إلى التعريف بعملية التحقيق المحاسبي كإجراء رقابي ومن أجل الربط بين متغيري الدراسة اعتمدنا على دراسة ملف جبائي تمت برمجته لعملية التحقيق بمركز الضرائب لولاية الخلفة. لنخص في الأخير إلى نتيجة أساسية مفادها أن عملية التحقيق قد أثبتت نجاعتها في كشف الممارسات غير القانونية التي يهدف من خلالها المكلف إلى تجنب الوفاء بالتزاماته الجبائية، وأن الإجراءات الردعية التي تنتج عن عملية الرقابة (الغرامات الجبائية) تعتبر بمثابة تحذير للمكلفين من تكرار هذه التصرفات مستقبلا.

الكلمات المفتاح : رقابة جبائية ؛ تحقيق في المحاسبة ؛ تهرب ضريبي.

تصنيف JEL : H26 ؛ H29

Abstract: The aim of this study is to highlight the efficiency of accounting investigations in detecting tax evasion operations that the taxpayer may carry out in order to escape paying his tax dues. For this reason, we decided first to provide an overview of the concept of tax evasion as a purely behavioral phenomenon by defining it and determining the reasons for resorting to such. These behaviors, in addition to introducing the accounting investigation process as a control measure, and in order to link the two variables of the study, we relied on studying a tax file that was programmed for the investigation process at the tax center in the state of Djelfa. Finally, let us summarize the basic conclusion that the investigation process has proven its effectiveness in revealing illegal practices through which the taxpayer aims to avoid fulfilling his tax obligations, and that the deterrent measures that result from the control process (tax fines) are considered a warning to taxpayers against repeating these behaviors in the future.

Keywords: Accounting Investigation, Fiscal Control, Tax Evasion.

Jel Classification Codes : H26 ; H29.

I- تهييد :

تعتبر الضريبة إحدى الروافد الأساسية في تمويل النشاط الاقتصادي لأي دولة ، الأمر الذي دفع بالدول وحكومات العالم إلى الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي في مجتمعاتها من أجل ضمان تحسين مستوى الامتثال الطوعي لديهم ، إلا أن ارتفاع معدلات الضرائب وتعدد أشكالها في بعض الأنظمة الجبائية قد شكل عبء إضافيا على كاهل المكلفين خاصة في الدول النامية، الأمر الذي دفعهم إلى البحث عن السبل التي تساعدهم في تخفيض العبء الجبائي الملحق على عاتقهم عن طريق مختلف أساليب التهرب الضريبي.

الجزائر وكغيرها من الدول التي تشكل فيها الجباية نسبة معتبرة في تمويل نفقاتها العامة، وبسبب نظامها الجبائي القائم على مبدأ التصريح الطوعي ، عرفت نسبا مرتفعة من التهرب الضريبي ، من أجل محاربة هذه الظاهرة منح المشرع كافة الصلاحيات للإدارة الجبائية في سبيل المحافظة على موارد الدولة تجسد ذلك من خلال ممارسة حقها في الرقابة.

يعتبر التحقيق في المحاسبة أحد أهم وأنجع سبل الرقابة في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي وردعها.

1.I- إشكالية الدراسة: بناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية : كيف يمكن أن تساهم إجراءات التحقيق في المحاسبة كآلية

للرقابة في كشف عمليات التهرب الضريبي ؟

2.I- فرضيات الدراسة: من أجل تحليلنا للإشكالية المطروحة نعتد الفرضيات التالية:

- يلجأ المكلف لأساليب التهرب الضريبي من أجل التقليل من التزاماته الضريبية؛
- تمارس الإدارة الجبائية سلطاتها الرقابية من خلال آليات عدة من بينها التحقيق المحاسبي؛
- تسمح إجراءات التحقيق في المحاسبة بكشف محاولات المكلفين لتخلص من دفع الضرائب بصفة جزئية ذوا كلية.

3.I- أهداف الدراسة: إن الهدف من معالجة الإشكالية المطروحة هو:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي كسلوك منحرف للمكلفين؛
- التعريف بأهم الأساليب التي يلجأ إليها المكلف من أجل تجنب دفع الضرائب؛
- إبراز آليات الرقابة الجبائية ومن بينها التحقيق في المحاسبة؛
- توضيح كيف يمكن أن تساهم إجراءات التحقيق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي من خلال دراسة حالة.

4.I- منهجية الدراسة: اعتمدنا في دراستنا على توظيف المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحديد المفاهيم في إطارها النظري ، وقد تم

الاعتماد على الأداة البحثية المتمثلة في دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من أجل إسقاط ما تم التعرض إليه في الإطار المفاهيمي على أرض الواقع قصد التوصل إلى نتائج ميدانية مقنعة أكثر.

5.I- التشخيص النظري لمفهوم التهرب الضريبي: التهرب الضريبي ظاهرة تعاني منها مختلف المجتمعات في العالم، إلا أن حدتها تختلف

من دولة لأخرى باختلاف مدى الاعتماد في تمويل اقتصادياتها على الإيرادات الجبائية كما ترتبط نسبة التهرب بمدى ارتفاع الوعي الجبائي لدى المكلفين، لذا فمن الضروري تحديد مفهوم شامل ودقيق لهذه الآفة من أجل معرفة أسبابها ومعالجتها.

1.5.I- المفهوم والأسباب:

- يعرف التهرب الضريبي بأنه: "التهرب الضريبي هو التقليل المشروع للضرائب، باستخدام الأساليب المدرجة في قانون الضرائب." ¹

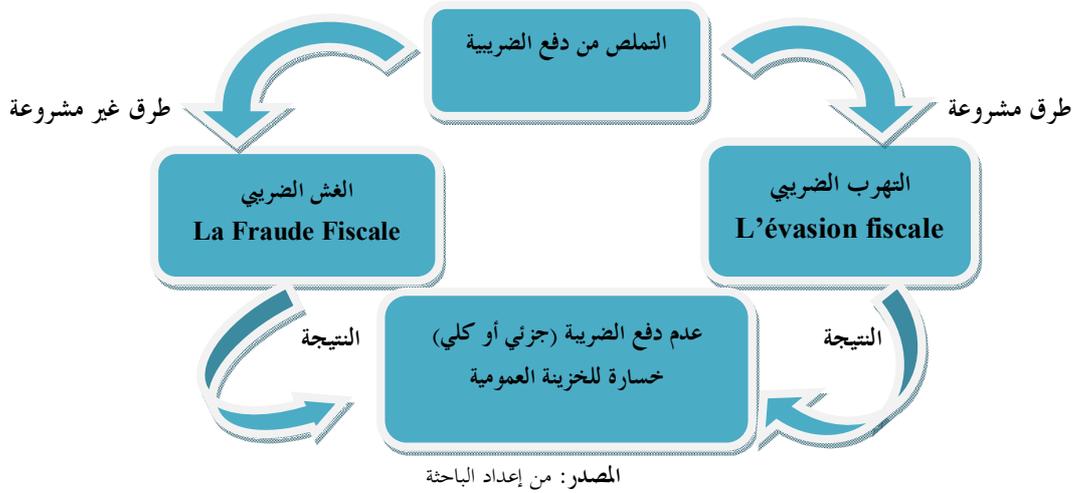
وفي تعريف آخر " هو سلوك يحاول المكلف من خلاله عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بصفة كلية أو جزئية، دون أن ينقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، وفق أساليب مشروعة أو غير مشروعة" ²

من خلال التعريفين السابقين يمكن أن نعرف التهرب الضريبي بأنه مجموع الأساليب والطرق التي يتبعها المكلفون بالضريبة من أجل التقليل من العبء الجبائي على عاتقهم دون الإخلال بالتشريعات الجبائية.

أما فيما يتعلق بالمفهوم القانوني فقد سار المشرع الجزائري على غرار التشريعات الجبائية إذ لم تضع تعريفا محمدا للتهرب الضريبي، فقد ترك هذا الأمر للفقهاء لأن التعريف الذي قدمه لا يمكن أن يكون شاملا لجميع أساليب التهرب، فقد أشار من خلال نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة إلى الغش الجبائي دون تقديم تعريف له من خلال تحديد الأفعال التي تعتبر غشا.

وعليه فإنه ينبغي بهذا الصدد التفرقة بين مصطلحي الغش الضريبي والتهرب الضريبي إذ كلاهما يشتركان في الغاية ولكن يختلفان في الوسيلة، نوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): الفرق بين التهرب والغش الضريبي



فكلاهما سلوك يرمي من خلالها المكلف إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع ، فإذا كان ذلك من خلال أدوات غير مشروعة فيدخل ذلك ضمن دائرة الغش الضريبي³.

I.2.5- أسباب التهرب الضريبي: إن معالجة أي ظاهرة تنطلق من معرفة أسبابها كخطوة أولى من أجل وضع الحلول المناسبة، والعمل على علاجها، يمكن أن نلخص أهم أسباب لجوء المكلف إلى التهرب الضريبي في:

- أسباب تشريعية: تتعلق أساسا بثقل عبء الضريبة على كاهل المكلف فالنظام الجبائي الجزائري مثلا يتميز بتعدد وكثرة الرسوم والضرائب الأمر الذي يجعل المكلف يبحث في سبل التهرب منها ولو بصفة جزئية، ضف إلى ذلك تعقد التشريعات المحدد لإجراءات ربط وتحصيل الضرائب زد عليه التغييرات المستمرة التي تعرفها القوانين الجبائية.
- أسباب تتعلق بالادارة الجبائية: تعتبر الإدارة الجبائية الأداة التي يطبق من خلالها النظام الجبائي، فكلما كنت هذه الإدارة ضعيفة الأداء منعدمة الزاهة كلما ساهم ذلك في زيادة نسبة التهرب الضريبي، يرجع السبب في عدم كفاءتها إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية ونقص الكفاءة لدى موظفيها نتيجة ضعف مستوى الأجر وغياب التحفيز الأمر الذي أدى إلى تفشي ظاهرة الرشوة .
- أسباب اقتصادية: للظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع دور هام في التهرب الضريبي ، فمن الملاحظ أن الافراد تزداد مقاومتهم لفكرة التهرب الضريبي في أوقات الرفاه الاقتصادي نتيجة الارتفاع في مستوى دخولهم ، في حين يحدث العكس في أوقات الكساد والأزمات ترتفع نسبة التهرب.
- أسباب تتعلق بالمكلف: في غالب الأحيان تعزى أسباب التهرب الضريبي للمكلف ذاته نتيجة لاعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية تتلخص في ضعف المستوى الأخلاقي وانعدام الوعي الضريبي وغياب الشعور بالمسؤولية اتجاه المجتمع⁴.

I.3.5- أساليب التهرب الضريبي: يسلك المكلفون سبلا عدة من اجل محاولاته لإخفاء وضعه المادي الحقيقي، قصد الإفلات من التزاماته الجبائية ، تختلف هذه الأساليب باختلاف الأنشطة الممارسة ، فمنهم من يلجأ إلى التحايل المادي وآخر يستعمل التحايل على القوانين ، في حين يستعمل آخرون الطرق المحاسبية:

- التهرب عن طريق التحايل المادي: يتمثل هذا الأسلوب في الإخفاء الجزئي أو الكلي للسلع والمنتجات وإعادة بيعها لاحق في السوق السوداء
- التهرب عن طريق التحايل القانوني: غما عن طريق عمليات وهمية مثل فواتير وهمية قصد الاستفادة من خصم TVA أو عن طريق التلاعب في تصنيف حالات قانونية مثل تمرير حالة بيع على أنها هبة.
- التهرب عن طريق عمليات محاسبية: باللجوء إلى تضخيم النفقات (عمال وهميين) أو تقليل الإيرادات (البيع دون فاتورة).

I.6- التحقيق في المحاسبة آلية للرقابة الجبائية: تعتبر الرقابة الجبائية الوجه الثاني للنظام الجبائي الجزائري ، فكما منح التشريع للمكلفين حرية التصريح بمدخلاتهم بصفة طوعية قد قيد ذلك بتفويض المصالح الجبائية لتأكد من صدق هذه التصريحات والحكم على مدى قانونيتها ومصداقيتها في التعبير الفعلي على ثرواتهم ومدخلاتهم والمستوى المعيشي لهم.

I.6.1- مفهوم الرقابة الجبائية: تعتبر عملية الرقابة الجبائي من أهم الصلاحيات التي خولها القانون للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صدق التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على مبدأ التصريح وهو ما جعله يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة ألا وهو الحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية عن طريق الرقابة كحق مشروع.

2.6.I- تعريف الرقابة الجبائية وأشكالها: تعددت التعريفات المتعلقة بالرقابة الجبائية ولعل أهمها:

الرقابة الجبائية هي " مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتحقيق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه لأرباح وأرقام الأعمال، والذمة المالية من طرف المكلفين لغرض كشف ما إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق والالتزامات الجبائية."⁵

الرقابة الجبائية هي "السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للفصل في مدى صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة."⁶

قياسا على ما سبق يمكننا القول بان الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تهدف من خلالها الإدارة الجبائية إلى التمهيص والتدقيق في تصريحات المكلفين من أجل اكتشاف أي ممارسات غير قانونية تشوبها والعمل على اتخاذ الإجراءات الرادعة في حالة ثبوت ذلك.

3.6.I- أشكال الرقابة الجبائية: إن أهمية الجبائية بالنسبة للاقتصاد الوطني كبيرة ومن أجل ضمان تعظيم الحصيلة الجبائية فقد أولى

المشرع الجبائي أهمية بالغة لعملية الرقابة الجبائية وحدد لها أشكالا عدة من أجل ضمان تحقيق فعاليتها.

الرقابة الجبائية تضم شكلين رئيسيين:

◀ **الرقابة العامة:** هي الرقابة التي تشمل التصريحات المكتتبه والمودعة على مستوى الإدارة الجبائية فهي تهتم بالمعطيات والوثائق على مستوى المكاتب⁷، تتم دون تحديد الضرائب والرسوم او الحقوق المراقبة، تتميز بكثرة الملفات المراقبة، كما أنها تدخل ضمن الأعمال اليومية للإدارة الجبائية، تأخذ مظهرين هما:

- **الرقابة الشكلية:** تعتمد على القراءة السطحية للتصريحات، الهدف منها التدخل من أجل تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة مثل:

العمليات الحسابية، المعدلات الحسابية، مطابقة التصريحات الشهرية للتصريحات السنوية.....

- **الرقابة على الوثائق:** تقوم الرقابة الجبائية على الوثائق، بتحليل الوضع الضريبي للمكلف بالضريبة من خلال مختلف التصريحات التي

أودعها، وذلك لهدف الكشف عن المفارقات أو التناقضات تتم على مستوى المفتشيات⁸.

◀ **الرقابة العميقة:** على عكس الرقابة العامة تتم هذه الرقابة عن طريق إجراء معاينة خارج المكاتب تستهدف الفحص النقدي

للتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، ومقارنتها مع الوثائق والمعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية، نميز هنا صور ثلاثة للرقابة العميقة:

- **التحقيق المصوب:** هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو

لمجموعة عمليات، أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁹.

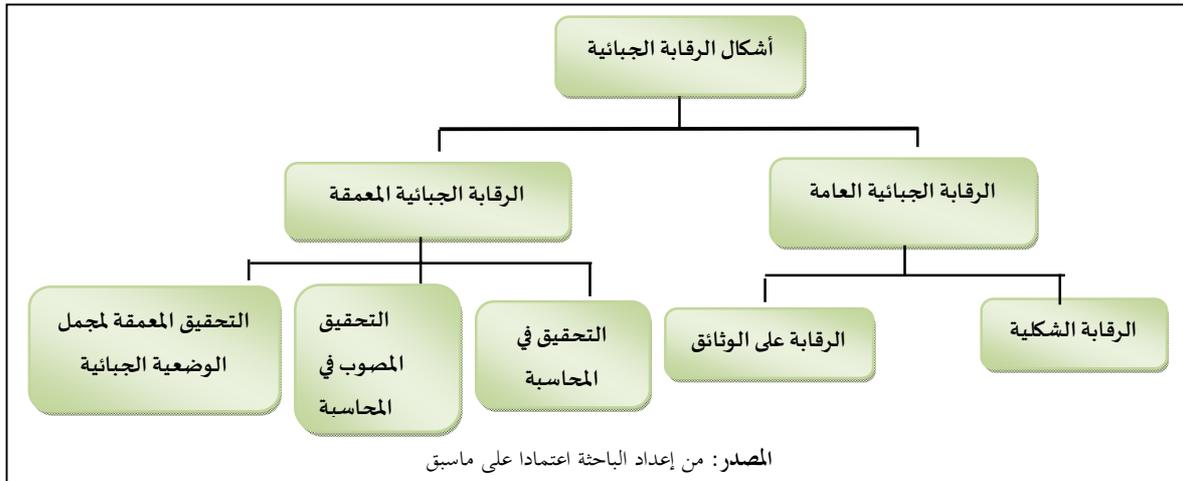
- **التحقيق العميق في الوضعية الجبائية الشاملة:** هو تحقيق شامل لمحمل الوضعية الجبائية للمكلف، يتأكد من خلالها الأعوان من مدى

تمام المداحيل المصرح بها مع العناصر المكونة لذمة المكلف ونمط معيشته.

- **التحقيق في المحاسبة:** "مجموع من العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان لحاسبة المؤسسة، ومقارنة البيانات الفعلية والمادية بما

هو موجود ضمن التصريحات المكتتبه، وذلك في سبيل ضمان إجراء التعديلات اللازمة"¹⁰.

الشكل رقم (02): أشكال الرقابة الجبائية وفق التشريع الجزائري



4.6.I- جوانب نظرية متعلقة بالتحقيق المحاسبي: يعتبر التحقيق في المحاسبة احد أهم أشكال الرقابة الجبائية إذ لا يهدف فقط إلى

البحث فيما يبرر العناصر المصرح بها، بل يسعى في جوهره إلى إعادة تشكيل الأسس الضريبية بناء على ما تم كشفه أثناء القيام بالتحريات.

◀ **تعريف التحقيق المحاسبي وشروطه:** هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص وبدقة شكلا ومضمونا لكافة الدفاتر والوثائق

المحاسبية الخاصة بالمكلف مهما اختلفت طريقة حفظها، تهتم هذه العملية بمختلف الضرائب والرسوم للمكلفين الملزمين بمسك المحاسبية.

أولى المشرّع أهمية بالغة لهذا النوع من التحقيقات فقد حدد من خلال المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية شروطه التي كان أهمها ما يلي¹¹:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها وهذا عن طريق التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، إلا في حالة طلب المكلف العكس عن طريق تقديم طلب كتابي للمصلحة؛
- لا يمكن إجراء هذا التحقيق إلا من طرف أعوان لهرتية مفتش على الأقل؛
- تمارس الإدارة حق الرقابة على المستندات مهما كانت طريقة حفظها (برامج للإعلام الآلي، نسخ ورقية)؛
- لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق دون إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، (ميثاق حقوق و واجبات المكلف يتم الاطلاع عليه إلكترونيا)؛
- يستفيد المكلف من أجل أدق التحضير مدته عشرون يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق؛
- لا يمكن أن تستمر مدة التحقيق في عين المكان تحت طائلة بطلان الاجراء فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من (03) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج.

- باقي المؤسسات إذا لم يتجاوز رقم عمالها السنوي 2.000.000 دج.

يمدد هذا الأجل إلى (06) اشتر لهذه المؤسسات اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج. لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان لباقي المؤسسات (09) أشهر.

◀ **الحالات التي يتم فيها اللجوء للتحقيق في المحاسبية:** لا يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيقات إلا في حالة ثبوت إحدى المؤشرات

التالية:

- 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؛

- تغييرات في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها بشكل مريب؛

- انخفاض في مستوى القيمة المضافة المحققة من قبل النشاط بالمقارنة مع أهميته.

تعتبر هذه أهم المؤشرات التي توحى بضرورة إجراء عملية التحقيق في محاسبة المكلف في حالة ثبوت إحداها.

7.I - كفاءة التحقيق في المحاسبية في كشف التهرب الضريبي: تعتبر عملية كشف ومحاربة السلوكيات المنحرفة للمكلفين التي تهدف

إلى التهرب من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية جوهر الإدارة الجبائية ، وذلك عن طريق آليات وطرق أهمها الرقابة الجبائية التي تعد وسيلة ردع وحماية لمصالح الخزينة ، من بين أهم أشكال الرقابة يعتبر التحقيق في المحاسبية الأكثر فعالية من خلال:

- التحقق من قانونية السجلات والوثائق المالية المعلنة ن طرف المؤسسات من خلال عمليات الفحص.
- يساعد التحقيق في المحاسبية في الكشف عن محاولات التلاعب في السجلات، أو التهرب الضريبي عن طريق الاعتماد على خبرة الأعوان ومهارتهم في تحليل البيانات المالية وكشف أي تصرفات غير قانونية.
- في حالة إثبات وجود أي مخالفات جبائية أو ممارسات تدليسية خلال عملية التحقيق ، يتم تطبيق العقوبات المناسبة على المتسببين في طلك وهو ما يشكل رسالة للمخالفين بأن القانون لا يتسامح مع المتهربين.
- يشجع التحقيق في المحاسبية المكلفين على ضرورة الالتزام بالقوانين الجبائية والامتثال للضوابط، لأن أي اشتباه في وجود خرق لهذه القوانين سوف يعرضهم لعملية التحقيق، إذ يعتبر التحقيق المحاسبي إجراء رقابي احترازي.

II - الطريقة والأدوات:

سنحاول من خلال الجزء التطبيقي في دراستنا تسليط الضوء على دور التحقيق في محاسبة المكلف بوصفه آلية من آليات الرقابة الجبائية،

في كشف مظاهر التهرب الجبائي من خلال ملف مؤسسة لدى مركز الضرائب لولاية الجلفة.

1.II - تقديم المؤسسة المعنية بالتحقيق ووضعيتها الجبائية: قبل الشروع في تتبع مجريات التحقيق لابد من التعريف بالمؤسسة (طبيعة

نشاطها، تاريخ إنشائها...)، أسباب برمجتها للتحقيق.

- ◀ **تقديم المؤسسة:** المؤسسة (س) مؤسسة مختصة في مقاوله أشغال البناء تم إنشاؤها بتاريخ 22/12/2012، يقع مقرها وسط مدينة الجلفة، محاسبتها مسوكة من طرف محاسب معتمد.
- ◀ **وضعيتها الجبائية:** المؤسسة تمارس نشاط مقاوله أشغال البناء بالإضافة إلى مساعد النقل، طبقا للتشريع الجبائي المعمول به تخضع للضرائب والرسوم المقررة في التشريعات الجبائية السارية المفعول التي تشمل فترة التحقيق المحددة في الإشعار تتمثل هذه الضرائب والرسوم في:
- **الرسم على النشاط المهني (TAP):** حجم المعاملات المحققة في نشاط المؤسسة تخضع ل(TAP) وفق نص المادة 217 من قانون ض.م.ر.م، بالمعدل المنصوص عليه في المادة 222 من نفس القانون.
- **الرسم على القيمة المضافة (TVA):** المقبوضات المحققة تخضع وجوب ل(TVA) طبقا لنص المواد 2.4.07.14 من ق.ر.أ، وتستفيد من حق التخفيض حسب المواد 29.30.31.32 من نفس القانون ، تحدد معدلاته في المادتين 21.23 من ذات القانون.
- **الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):**
- **صنف الأرباح الصناعية والتجارية:** الأرباح المحققة من نشاط المؤسسة تخضع (IRG /BIC)، وفق نص المواد 01.02.03.08.139.140.141 من قانون ض.م.ر.م ، تحدد هذه الأرباح وفق النظام الحقيقي وتحتسب من خلال الجدول التصاعدي الموضح في المادة 104 من نفس القانون.
- **ضريبة الدخل على الأجر (IRG/S):** بسبب اليد العاملة التي تشتغل بالمؤسسة يتعين دفع هذه الضريبة عملا بما حددته المادتين 66.67 من ق.ض.م.ر.م والمادة 30 منه .
- **الرسم على التكوين المهني و التمهين (TFPA):** تلزم المادة 55.56 من قانون المالية (1998) المؤسسة بدفع هذا الرسم بمعدل مضاعف ل 0.5% ليتغير ويصبح 2% حسب المواد 79.80 من ق.م.للسنة (2007) على الأجر الإجمالية للعمال ، وهو رسم غير قابل للخصم من الربح الخاضع للضريبة.
- ◀ **أسباب برمجة المؤسسة للتحقيق:** تم اقتراح المؤسسة للتحقيق في الحاسبة ضمن برنامج التحقيق لسنة 2019 للفترة ما بين سنتي 2015 و2018 وذلك نتيجة لما تم تسجيله أثناء عملية الرقابة على الوثائق التي خضع لها ملف المؤسسة من تجاوزات وأخطاء مما يثير الشبهة في وجود محاولة للتهرب ، بعد المقارنة بين ما تضمنته التصريحات الجبائية المودعة مع مختلف الوثائق الثبوتية لعمليات المالية والحاسبية المدرجة في القوائم. خاصة فيما يخص تسجيل أعباء مبالغ فيها ووجود قرض مرحل لسنوات 2014.2015 و2017.
- II.2- الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق:**
- ◀ **الإشعار بالتحقيق:** بتاريخ 2019/05/12 تم إرسال إشعار بالتحقيق من قبل المحقق رقم 117 / 2019 مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف حيث تم استلام الإشعار من طرف صاحب المؤسسة بتاريخ 2019/05/14 تضمن الإشعار إخضاع المؤسسة للتحقيق في الحاسبة للسنوات من 2015 إلى 2018 فيما يخص الضرائب التالية (IRG/S.TVA.TAP.TFPA)، كما تضمن الإشعار منح مدة لإحضار الوثائق الحاسبية المطلوبة قدرها (10) أيام، مع إمكانية الاستعانة بمسئران من اختياره أثناء عملية التحقيق.
- ◀ **سحب ملف المؤسسة:** قام المحققون بفحص ما تضمنه ملف المؤسسة من وثائق وتصريحات، مع التأكد من مواعيد إيداع التصريحات الدورية المتعلقة بعملية التحقيق إذ تبين خلال ذلك أن:
- التصريحات السنوية: مودعة في آجالها القانونية.
- التصريحات الفصلية والشهرية g50: مودعة في آجالها القانونية.
- II.3- المرحلة الميدانية:** بعد مباشرة العملية الميدانية للتحقيق تبين ما يلي:
- ◀ **من الناحية الشكلية:**
- الحاسبة المقدمة أثناء التحقيق مطابقة لنص المواد: 09.10.11 من القانون التجاري.
- دفتر اليومية: مرقم ومؤشر من طرف المحكمة تحت رقم 2006/45 بتاريخ 2006/03/26.
- دفتر اليومية: مرقم ومؤشر من قبل المحكمة تحت رقم 2006/46 بتاريخ 2006/03/26.
- ◀ **من الناحية الموضوعية:** من خلال مراقبة وتفحص الحاسبة المقدمة أثناء عملية التحقيق تم تسجيل التجاوزات التالية:
- **إغفال في التصريح باقتطاع الضمان لسنة 2015** يوضحه الجدول:

رقم الوضعية	مبلغ الاقتطاع TTC	المبلغ خارج الرسم $TTC=HT/1.17$
42-31/08/2015	474.148,35,00	405.255,00

جدول رقم (01): اقتطاع الضمان المغفل
الوحدة: د.ج

405.255,00	مجموع سنة 2015
------------	----------------

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

-عدم التسوية المحاسبية للحساب (ح/471) لسنوات التحقيق.

جدول رقم(02): مبالغ مسجلة في الحساب 471 الوحدة:د.ج

السنوات	تاريخ الصك	المبلغ TTC
2015	2015/01/06	523.027,00
2016	2016/03/23	381.700,00
2017	2017/03/15	455.649,00
2018	2018/02/28	21.328,00

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

في حالة عدم تقديم الإثباتات تعتبر مشتريات غير مصرح بها مع تطبيق فائض القيمة المصرح به رقم أعمال يضاف إلى مجموع المقبوضات المبينة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(03): المشتريات غير المصرح بها الوحدة:د.ج

السنوات	المبلغ TTC	المبلغ HT (1.17/TTC)	الفرق
2015	523.027,00	447.031,00	462.811,00
2016	326.239,00	326.239,00	338.570,00
2017	382.898,00	382.898,00	397.602,00
2018	21.328,00	17.922,00	18.639,00

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

- الاهتلاكات: المبالغة في إهلاك سيارة سياحية مقتناة بتاريخ 2015/02/05 بقيمة 1.688.000,00 د ج/ TTC (المادة 141-03) من ق.ض.م

- قسط الإهلاك لسنوات التحقيق (تطبيق طريقة الإهلاك الثابت):

أساس الإهلاك: 1.000.000,00 د ج، معدل اهتلاك 20%

قسط الإهلاك السنوي القانوني = أساس الإهلاك * معدل الإهلاك

- قسط اهتلاك سنة 2015: 1000.000,00 * 20% * 12/11 = 183.333,00 د ج (مدة اهتلاك 11 شهرا).
- أقساط الإهلاك لسنوات 2016, 2017, 2018: 1000.000,00 * 20% = 200.000,00 د ج

جدول رقم(04) فرق الإهلاك الوحدة:د.ج

سنة الإهلاك	قسط الإهلاك القانوني	قسط الإهلاك المطبق	الفرق في الإهلاك
2015	183.333,00	266.366,00	83.033,00
2016	200.000,00	290.581,00	90.581,00
2017	200.000,00	290.581,00	90.581,00
2018	200.000,00	290.581,00	90.581,00

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

- استرجاع TVA لسنة 2015: يستثنى من حق الخصم الرسم المتعلق بالسيارة السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط (المادة 41-02 ق.ر.ر.أ) كما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (05) TVA المرفوض لسنة 2015 الوحدة:د.ج

تاريخ الاقتناء	المبلغ HT	معدل TVA	TVA المرفوض
2015/02/22	846.153,84	17%	143.846,15
2015/02/05	1.382.905,98	17%	245.264,98
	المجموع		389.111,13

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

- مصاريف مرفوضة قانونا: سنة 2017: غرامة تأخير بقيمة 10.175 د ج

- فواتير غير مطابقة لشروط المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال، لا يمكن خصم TVA للفواتير التي قيمتها 100.000 دج المحررة نقدا.

الجدول رقم (06) TVA غير قابل للخصم الوحدة: د.ج

السنوات	قيمة الفواتير HT	معدل TVA	رسم غ. قابل للخصم
2015	1.485.000,00	%17	252.450,00
2016	3.294.000,00	%17	559.980,00
2017	2.145.200,00	%17	364.684,00
2018	1.916.041,00	%17	325.727,00

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

3.II- مرحلة إقفال التحقيق في الخاسبة للمؤسسة المعنية: بعد الانتهاء من إعادة تشكيل الأسس الضريبية قام المحققون بمباشرة

إجراءات الإقفال كما يلي:

التبليغ الأولي بنتائج التحقيق: تم تبليغ مسير المؤسسة بتاريخ 2019/10/23 عن طريق إشعار مرسل تحت رقم 2019/336 بالنتائج المتوصل إليها خلال عملية التحقيق، في رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام تضمن التبليغ مختلف التعديلات التي مست الأسس الضريبية المصرح بها مدعما بالنصوص القانونية المبررة، قصد السماح للمؤسسة بتقدم مبرراتها في حالة رفض هذه النتائج أو القبول بها مع منح أجل لذلك مدته (40) يوم. في حالة عدكم الرد يعتبر قبول ضمني بنتائج التحقيق. مادة 20 ق. الإجراءات الجبائية.

الرد على التبليغ الأولي: تم الرد بتاريخ 2019/12/03 من قبل المؤسسة على التبليغ الأولي، حيث تضمن الرد طلب تخفيض الغرامات نظرا لظروف المؤسسة المالية، قبول الطلب بالرفض وتم الإبقاء على نفس الأسس مع إضافة الغرامات المنصوص عليها في المادة 193-1 ق.ض.م والمادة 116 من ق.ر.ر.أ. (ملاحظة تتم التسوية على أساس القوانين السارية في سنة المعنية).

دعوة المؤسسة لمناقشة الرد على التبليغ الأولي: تمت دعوة مسير المؤسسة إلى حضور جلسة عمل تحت إشراف رئيس مركز الضرائب من أجل مناقشة رده على التبليغ الأولي حيث أقر بقبول التسوية الناتجة عن عملية التحقيق.

التبليغ النهائي: بعد مناقشة الرد على التبليغ الأول مع مسير المؤسسة تم إرسال التبليغ النهائي متضمنا نتائج عملية التحقيق تحت رقم 2019/452 بتاريخ 2019/12/09، في رسالة موصى عليها مرفقا بإشعار بالاستلام.

III- النتائج ومناقشتها:

لقد أثبتت عملية التحقيق في محاسبة المؤسسة وجود محاولات لعملية التهرب الضريبي شملت سنوات التحقيق.

1.III- تصنيف عمليات التهرب الضريبي:

- تهرب عن طريق التحايل المادي: تمثل في إخفاء جزئي لسلع (مشتريات غير مصرح بها).
- تهرب عن طريق التحايل القانوني: عن طريق سيارة السياحة واعتبارها أداة أساسية لممارسة النشاط.
- التهرب عن طريق عمليات المحاسبية: من خلال تضخيم النفقات (خصم غرامة التأخير، المبالغة في قسط الاهتلاك، فواتير مدفوعة نقدا).

2.III- حساب قيمة التهرب لضرائب محل التحقيق:

الوحدة: د.ج

جدول رقم (07): قيمة التهرب في TAP

البيانات / السنوات	2015	2016	2017	2018
ر.أ. المصرح به	157.938.135,00	206.917.955,00	209.182.074,00	258.848.222,00
ر.أ. المستخرج	158.400.946,00	207.256.525,00	209.579.676,00	258.866.861,00
الفروقات (مشتريات غير مصرح بها)	462.811,00	338.570,00	397.602,00	18.639,00
قيمة التهرب (%02)	9.256,00	6.771,00	7.952,00	373,00
الزيادة (%10* TAP)	925,00	677,00	795,00	37,00
قيمة المدفوعة (حقوق+ الغرامات)	10.181,00	7.448,00	8.747,00	410,00

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

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن المؤسسة قد قامت بتهرب ضريبي يتعلق بالرسم على النشاط المهني لسنوات 2015.2016.2017.2018 قدرت قيمته على التوالي ب: 9.256.771.6.771.7.952.373 دج مع تحمل لزيادات بنسبة 10 % من الحقوق المتهرب منها كعقوبة.

الوحدة: د.ج

جدول رقم (08): قيمة التهرب في TVA

2018	2017	2016	2015	البيانات / السنوات
258.848.222,00	209.182.074,00	206.917.955,00	157.938.135,00	ر.أ. المصرح به (G50)
258.866.861,00	209.579.676,00	207.256.525,00	158.400.946,00	ر.أ. المستخرج
18.639,00	397.602,00	338.570,00	462.811,00	الفروقات (مشتريات غير مصرح بها)
3.541,00	75.544,00	57.557,00	78.677,00	قيمة الحقوق (17%)
325.727,00	364.684,00	559.980,00	641.561,00	الرسم المرفوض
329.268,00	440.228,00	617.537,00	720.238,00	قيمة التهرب
82.317,00	110.057,00	154.384,00	180.059,00	الزيادة (25%)
411.585,00	550.285,00	771.921,00	900.297,00	قيمة المدفوعة (المجموع + زيادة)

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الجدول السابق يظهر أن المؤسسة قد قامت بتهرب ضريبي قيمته 720.238 دج، 617.537 دج، 440.228 دج، و329.268 دج لسنوات 2015.2016.2017.2018 على التوالي يخص هذا التهرب الرسم على القيمة المضافة تعرضت على إثره لتحمل زيادات بنسبة 25 % عن كل مبلغ تمرب.

الوحدة: د.ج

جدول رقم (09): قيمة التهرب في رقم الأعمال

2018	2017	2016	2015	البيانات / السنة
4.072.224	8.019.545	8.305.981	3.037.666	الربح المصرح به
109.220	498.358	429.151	951.099	الفروقات في رقم الاعمال
4.181.444	8.517.903	8.735.132	3.988.765	الربح المستخرج
38.227	174.425	150.202	332.885	قيمة التهرب (35%)
3.822	26.163	22.530	83.221	الزيادة (25%. 15%. 10%)
42.049	200.588	172.732	416.106	قيمة المدفوعة

المصدر: من إعداد الباحثة

الفرق في رقم الأعمال لكل سنة هو مجموع: المشتريات غير المصرح بها، اقتطاع الضمان المغفل، الاهتلاكات و المصاريف المرفوضة. من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عملية التحقيق قد مكنت من اكتشاف عملية إخفاء لرقم أعمال بلغت قيمته خلال الاربع سنوات 1.987.828,00 دج ، حيث اعتبره المحققون عبارة عن ارباح غير مصرح به وجب على المؤسسة دفع الضرائب المستحقة عليه وتحمل غرامات نقص التصريح المنصوص عليها قانونا.

سمحت عملية التحقيق في المحاسبة من اكتشاف التلاعبات في التسجيلات المحاسبية وقياس قيمة التهرب من دفع الحقوق وهو ما يوضحه

الجدول التالي:

الوحدة: د.ج

جدول رقم (10): القيمة الكلية للتهرب:

2018	2017	2016	2015	البيان / السنوات
373,00	7.952,00	6.771,00	9.256,00	قيمة التهرب ل TAP
329.268,00	440.228,00	617.537,00	720.238,00	قيمة التهرب ف TVA
38.227,00	174.425,00	150.202,00	332.885,00	قيمة التهرب في IRG
367.868,00	622.605,00	774.510,00	1.062.379,00	قيمة التهرب لكل سنة
2.827.362,00				المبلغ الاجمالي للتهرب

المصدر: من إعداد الباحثة

بعد اكتشاف محاولات التهرب وقمعها واسترداد كافة الحقوق الضائعة للخرزينة العمومية ومن أجل ردع المكلف مستقبلا عن مثل هذه السلوكيات تم فرض العقوبات القانونية وفقا للنص الجبائي المعمول به على النحو التالي:

جدول رقم (11): العقوبات الناتجة عن عملية التهرب

الوحدة: د.ج

البيان/ السنوات	2015	2016	2017	2018
عقوبة TAP	925,00	677,00	795,00	37,00
عقوبة TVA	180.059,00	154.384,00	110.057,00	82.317,00
عقوبة IRG	83.221,00	22.530,00	26.163,00	3.822,00
مجموع العقوبات لكل سنة	264.205,00	177.591,00	137.015,00	86.176,00
إجمالي العقوبات	664.987,00			

المصدر: من إعداد الباحثة

III.3- ردع المخالفات: أثبتت عملية التحقيق التي خضع لها المكلف فعاليتها في كشف عمليات التهرب الضريبي فقد مكنت من استرجاع حقوق الخزينة العمومية بما قيمتها 2.827.362,00 دينار جزائري من الحقوق الضائعة كما مكنت من اتخاذ الإجراءات القانونية في حق المتخلفين عن أداء الالتزامات الجبائية عن طريق فرض عقوبات بلغت قيمتها 664.987,00 د.ج.

IV- الخلاصة :

تعتبر عملية كشف ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي عملية غير سهلة ويرجع ذلك إلى تجذرها في المجتمع وتعدد وتشعب الطرق الاحتمالية التي تتم من خلالها بشكل يصعب من فضحها، وهو الأمر الذي يعتبر تحديا للإدارة الجبائية التي تسعى جاهدة لمواجهة هذه التصرفات غير المسئولة للمكلفين من خلال سلطاتها الرقابية، ومن خلال دراستنا بشقيها النظري والتطبيقي توصلنا إلى جملة من النتائج أهمها:

- التهرب الضريبي ظاهرة تهدد الاقتصاد الوطني وتعيق مسار التنمية في بسبب حرمان الخزينة العمومية من موارد ضريبية هامة؛
- تمارس الإدارة الجبائية مختلف صلاحياتها في إطار الرقابة سواء كانت عامة أو معمقة، تتم على مستوى مكاتبها أو في عين المكان؛
- يعتبر التحقيق المحاسبي أحد أهم الأشكال الرقابية يتميز عن غيره من التحقيقات بخصائص وإجراءات معينة؛
- مكنت عملية التحقيق في محاسبة المؤسسة من كشف التلاعبات قامت بها هذه الأخيرة من خلال فحص الوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا مقارنة ما جاء في التصريحات المودعة مع ما تم الحصول عليه من معلومات أثناء التحقيق؛
- تعتبر عملية التحقيق الجبائي أداة للرقابة الاحترازية من خلال حث المكلفين على تقديم تصريحات دقيقة من أجل تجنب احتمالية خضوعهم للتحقيق.

التوصيات: استنادا إلى ما تم التوصل إليه من نتائج نقترح التوصيات التالية:

- تبسيط النظام الضريبي من خلال مراعاة ظروف المكلفين كأسلوب وقائي للتقليل من عملية التهرب؛
- توفير المقومات الضرورية من أجل تحقيق رقابة فعالة تمكن من بلوغ الأهداف المرجوة؛
- تحديث القوانين الضريبية لتتماشى مع التطورات الحاصلة من أجل سد الثغرات التي قد تشوبها والتي يستغلها المكلفون كمنفذ للتهرب؛
- الاعتماد على النظم المعلوماتية قصد تسهيل وتسريع عمليات الرقابة؛
- تنمية الوعي الجبائي لدى المكلف ورفع حس المسؤولية لديه نحو المجتمع.

- الإحالات والمراجع :

¹. Dragos, G. I (2019), **Tax Evasion Vs Tax Avoidance**, Knowledge Horizons - Economics , PP. 110-119.

². عطية عوض (2000)، مبادئ واقتصاديات المالية العامة. القاهرة: دار النهضة العربية، ص.82.

³. عبد المجيد قدي (2011)، دراسات في علم الضرائب. عمان: درا جرير للنشر والتوزيع، ص.215.

⁴. زهرة جامع. (2022-2023)، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الوطنية للتدقيق ودوره في الكشف عن حالة التهرب الضريبي في ظل المعايير الدولية للتدقيق (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة: أكلي محمد الحاج، صفحة 95.

- ⁵. العياشي عجلان (2003)، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر،. الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية والحوكمة الدولية. سطيف: جامعة فرحات عباس، ص.04.
- ⁶. DRV DG (2001), **Guide de vérification**, Ministère des Finances, P.13.
- ⁷. Khelassi, . R. (2013), **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Bertel Editions, Alger, P.159.
- ⁸. المادة 18 (2018)، من قانون الاجراءات الجبائية، الجزائر: ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص.09.
- ⁹. آسيا قاسمي، و فهيمة حدادو (2019)، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها. مجلة اوراق اقتصادية مجلد3 العدد1 ، ص.159.
- ¹⁰. Haloui, K. (2011). **Les Garanties du Contribuable dans le Cadre du Contrôle Fiscal en Droit Marocain**, Thèse de Doctorat, Université de Grenoble, France. P.36.
- ¹¹. المادة 20 (2024)، من قانون الاجراءات الجبائية، الجزائر: ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، صص.11-12.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

جميلة ربيعي (2024)، كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في كشف التهرب الضريبي- دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة -. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 10 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص: 177-187.



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

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - 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**.

Journal Of Quantitative Economics Studies is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.