

التحقيق المصوب في المحاسبة ودوره في التقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة -

Correct investigation in accounting and its role in reducing tax risks in the economic
enterprise - a case study in the tax center of the state of Djelfa-

ربحي جميلة¹، رقيق بن عيسى²

¹ مخبر مكيماد MQEMADD، جامعة الجلفة (الجزائر)، djamila.rebihi@univ-djelfa.dz

² جامعة زيان عاشور - الجلفة (الجزائر)، cac.reguieg@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/12/30

تاريخ القبول: 2023/12/27

تاريخ الاستلام: 2023/06/24

ملخص:

تهدف دراستنا إلى تبيان مدى مساهمة تحقيق المصوب في المحاسبة كأحد آليات الرقابة الجبائية في الحد أو التقليل من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية، من خلال التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتحقيق المصوب في المحاسبة والخطر الجبائي وبغية التعمق أكثر اعتمادنا على دراسة حالة بمركز الضرائب بولاية الجلفة .
لنخلص في الأخير إلى نتيجة مفادها أن التحقيق المصوب في المحاسبة يعتبر وسيلة فعالة في التقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية من خلال الكشف عن مصدرها مما يساعد المسير على تلافي الآثار السلبية للوقوع فيها مستقبلا .
كلمات مفتاحية: الرقابة الجبائية ، التحقيق المصوب في المحاسبة ، الخطر الجبائي .

تصنيف JEL : H39 , M42 , K34

Abstract:

Our study aims to show the extent to which the corrected investigation in accounting as one of the mechanisms of tax control contributes to reducing or minimizing the tax risks to which the economic institution is exposed, by addressing various theoretical aspects related to the corrected investigation in accounting and the tax risk .

Finally, let's conclude that the corrected accounting investigation is considered an effective way to reduce the tax risks in the economic enterprise by disclosing its sources, Which helps the process to avoid the negative consequences of falling into it in the future .

Keywords: Tax control , Corrected investigation in accounting , Tax risk .

JEL Classification : H39 , M42 , K34 .

1. مقدمة:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بكونه نظاما تصريحيًا يُجول للمكلفين تقديم تصريحتهم بصفة طوعية، بما يتناسب و مداخلهم الحقيقية ويفترض صحة ومصادقية هذه التصريحات مبدئيا، غير أن إثبات ذلك يقع على عاتق الإدارة الجبائية التي يُجول لها المشرع الجزائري كامل الصلاحيات من أجل التأكد من صحة وقانونية هذه التصريحات، حيث تمارس هذه الصلاحيات من خلال أداة الرقابة الجبائية بأشكال وآليات مختلفة .

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد آليات الرقابة الجبائية الذي تم استحداثه مؤخرا حيث بدأ تطبيقه منذ سنة 2010 إذ لا يختلف عن باقي الممارسات الرقابية من حيث الإجراءات، غير أنه يتميز بكونه أكثر سرعة وأقل شمولية من حيث الموضوع والفترة المعنية بالتحقيق، وفي المقابل فالمؤسسة ملزمة باحترام التزاماتها التصريحية والمحاسبية التي يفرضها المشرع الجبائي من أجل تفادي تعرضها لمخاطر جبائية قد تؤثر على مركزها المالي نتيجة عمليات الرقابة الجبائية التي قد تمسها، وعادة ما يرجع ذلك إلى إهمال مسير المؤسسة للجانب الجبائي داخلها أو الجهل وعدم الفهم الجيد للتشريعات، من جهة أخرى يمكن أن تساعد عمليات الرقابة الجبائية المسير في التقليل من التعرض لمثل هذه المخاطر من خلال الكشف عن مصادرها قصد تجنبها مستقبلا .

1.1. إشكالية الدراسة : من خلال ما سبق سنقوم بمعالجة الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن يساهم التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية للرقابة الجبائية في الكشف والتقليل من المخاطر

الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية ؟

2.1 الأسئلة الفرعية : من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية كان لابد لنا من تجزئتها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالتحقيق المصوب في المحاسبة ؟ وما الذي يميزه عن باقي التحقيقات الجبائية ؟
- فيما تتمثل أهم المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية أثناء فترة نشاطها ؟ و ما هي مصادرها ؟
- كيف يمكن أن يساعد التحقيق المصوب في محاسبة المؤسسة محل الدراسة في التقليل من المخاطر الجبائية التي تعرضت لها ؟

3.1 فرضيات الدراسة : قصد الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية اعتمدنا الفرضيات التالية :

- يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابيا حديثا يختلف كليا عن باقي التحقيقات الجبائية.
- تمثل المخاطر الجبائية جملة الزيادات التي حددها المشرع نتيجة إخلال المؤسسة بالتزاماتها؛
- يساهم التحقيق المصوب بشكل فعال في تقليل المخاطر الجبائية في المؤسسة عن طريق الكشف عنها؛
- التحقيق المصوب كإجراء رقابي هدفه فرض العقوبات من اجل الردع .

4.1 أهمية الدراسة : تتجلى أهمية هذه الدراسة في محاولة إبراز إلى أي مدى يمكن أن تكون نتائج عملية الرقابة الجبائية عامة

والتحقيق المصوب في المحاسبة بالخصوص في صالح المؤسسة .

5.1 أهداف الدراسة : تهتم هذه الدراسة بتحقيق الأهداف التالية :

- التعريف بالتحقيق المصوب في المحاسبة وما يميزه عن باقي التحقيقات الجبائية ؛
- تحديد مفهوم المخاطر الجبائية ومختلف مصادرها في التشريع الجبائي الجزائري ؛
- إبراز أهمية التحقيق المصوب في محاسبة المؤسسة في الكشف والتقليل من المخاطر الجبائية من خلال دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة .

6.1 منهج الدراسة : اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي بما يتلاءم ومتطلبات الدراسة بقصد ضبط المفاهيم الأساسية النظرية للموضوع

، وكذا منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من أجل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع.

7.1. الدراسات السابقة :

- مداخلة للباحثين (قاسم حدة، عوان عز الدين، 2022): تحت عنوان " دور الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة بمركز الضرائب بالجلفة-"مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول واقع تطبيق المحاسبة ، الجبائية ومراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية يومي 20 و21/12/2022بجامعة باتنة، سعى الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين كل من الرقابة الجبائية والخطر الجبائي، ومدى فعالية الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر في المؤسسة الاقتصادي ولتوضيح ذلك أكثر اعتمادا على منهج دراسة الحالة، ليتوصلا من خلاله إلى أن عملية الرقابة الجبائية تساهم بشكل فعال في كشف الخطر الجبائي .

- مقال للباحثين (لواج منير ،لواج عبد الرحيم،2020): بعنوان " تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية جيجل-"منشور في مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 08 العدد02، 2020، كان هدف هذه الدراسة هو تحليل مختلف الالتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة المنصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري، وتقييم مدى فعالية التحقيق المصوب في تصحيح التصريحات الجبائية من خلال دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل، حيث توصل الباحثان في الأخير إلى ان عملية التحقيق المصوب المنجزة من طرف أعوان مديرية الضرائب تتميز بنقص الفعالية لأسباب عدة أهمها نقص الإمكانيات المادية والبشرية المسخرة لذلك.

- مقال للباحثين (Martin Njocke Jimmy Rostand Tchou Dja Njanbou, Solange) بعنوان " **Les déterminants du risque fiscal: Une étude exploratoire in context camerounais** منشور في مجلة IJAFAME , Volume 1 , Issue 3 , November 2020

كان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة حصر محددات المخاطر الجبائية التي يتصورها وكلاء المديرية العامة للضرائب ، والتي من المحتمل أن تؤدي إلى الاسترداد خلال مهمة التدقيق الجبائي، حيث انتهى الباحثان إلى اقتراح توليفة من المحددات مع مراعاة خصوصية الممارسات الضريبة في الكمرون استناد إلى قانون الضرائب العام وميثاق دافعي الضريبة، حيث تمثلت أهم هذه المحددات حسب الباحثين في سوء تنظيم الشركة، نقص الموارد المالية لتعيين موظفين أكفاء أو لطلب مشورة خارجية بالإضافة إلى عدم الامتثال للقواعد الضريبة.

8.1. ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

- تتميز هذه الدراسة في كونها تسعى لإبراز الشق الإيجابي من عملية الرقابة الجبائية (التحقيق المصوب في المحاسبة) بالنسبة للمكلفين (طبيعي أو معنوي).
- أغلب الدراسات تسعى إلى توضيح أهمية الرقابة الجبائية بالنسبة للخزينة العمومية من خلال مكافحة الغش والتهرب الضريبي .
- الدراسات السابقة توفّر هدفها عند أهمية الرقابة في تشخيص المخاطر الجبائية في حين تميزت هذه الدراسة بتوضيح كيف يمكن أن تساهم آليات الرقابة الجبائية في التقليل من حدة هذه المخاطر .

9.1. هيكل الدراسة :

المحور الأول : الخلفية النظرية للتحقيق المصوب في المحاسبة

المحور الثاني : الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي

المحور الثالث : مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في التقليل المخاطر الجبائية (دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة)

1 الخلفية النظرية للتحقيق المصوب في المحاسبة :

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة **Vérification Ponctuelle de Comptabilité** شكلا جديدا من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة، تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2008 من أجل إضفاء المزيد من الشفافية و النجاعة على العملية الرقابية وتجاوز النقائص التي شهدتها مختلف التحقيقات الأخرى (التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة).

1.2. التعريف ، النطاق والدوافع: تمارس الإدارة الجبائية مهامها الرقابية التي يكفلها القانون وأحيانا عند الضرورة

تتطلب تحقيقا جبائيا معمقا من أجل كشف كل الممارسات الجبائية غير السليمة للمكلفين، يأخذ هذا التحقيق أشكالا أهمها التحقيق المصوب في المحاسبة (V.P.C).

1.1.2. تعريف التحقيق المصوب: نصت المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008، على نوع جديد من التحقيقات الجبائية وهو التحقيق

المصوب في المحاسبة وقد بدأ تطبيقه وتنفيذه في سنة 2010 ، حسب المادة (20 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية، ويعرف التحقيق المصوب على أنه : " إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي وهذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية التي تتعلق بضريبة أو رسم أو ضرائب ورسوم محددة ويختص بفترة زمنية محددة قد تقل عن سنة محاسبية ويخضع لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي " ¹، كما يوفه البعض بأنه : " مراقبة محددة الهدف، أقل شمولية، أكثر سرعة وأقل كثافة من التحقيق في المحاسبة، يتركز على فحص الوثائق التبريرية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب أو بعض العمليات المحاسبية وفي مدة محددة والتي يمكن حتى أن تكون من سنة إلى غاية 4 أشهر وكل المدة غير المتقدمة " ².

يمكننا القول أن التحقيق المصوب هو إجراء مستحدث للرقابة الجبائية المعمقة يتسم بالدقة والوضوح كونه يقتصر على نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب في محاسبة المكلفين، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

2.1.2 نطاقه: يتمحور التحقيق المصوب أساسا حول:³

- مراقبة قانونية الحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة؛
- فحص دقيق للطلبات على استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة؛
- مراقبة العناصر المشككة للنتيجة الجبائية المصرح بها أي فحص الأعباء المصرح بها بدرجة أولى؛
- مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها؛
- التحقق من توافر العناصر التي تدل على وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر حسب مفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3.1.2 دوافع إجراء التحقيق المصوب: يمكن إجمال أسباب لجوء الإدارة الضريبية إلى ممارسة التحقيق المصوب إلى ما يلي :

- طبيعة النظام الضريبي الجزائري: باعتباره نظام ضريبي تصريحي أي أن المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى مصلحة الضرائب من أجل الإدلاء بتصريحاته بمدخله الخاضعة للضريبة من أجل تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، ومما لاشك فيه أن بعض المكلفين يقدمون تصريحات غير صحيحة قصد تفادي دفع الضريبة اللازمة.

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي: من بين أسباب ظهور الرقابة الجبائية هما التهرب والغش الضريبي، اللذان يحاول من خلالهما المكلف بالضريبة أن يتملص من دفع الضريبة، مما ينجم عنه نقص في الحصيلة⁴، حيث يلجأ بعض المكلفين إلى تخفيض العبء الضريبي بشتى الأساليب، لذلك فإن مكافحة هذا النوع من الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية⁵.
- غياب الوعي الضريبي: خاصة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات مهنية أو تجارية حيث يصعب عليهم فهم معنى الضريبة والهدف من فرضها، مما يجعلهم لا يكثرثون بضرورة دفعها ولا بالآثار المترتبة على ذلك بدليل عدد النزاعات التي تثار بين هذه الفئة وإدارة الضرائب.

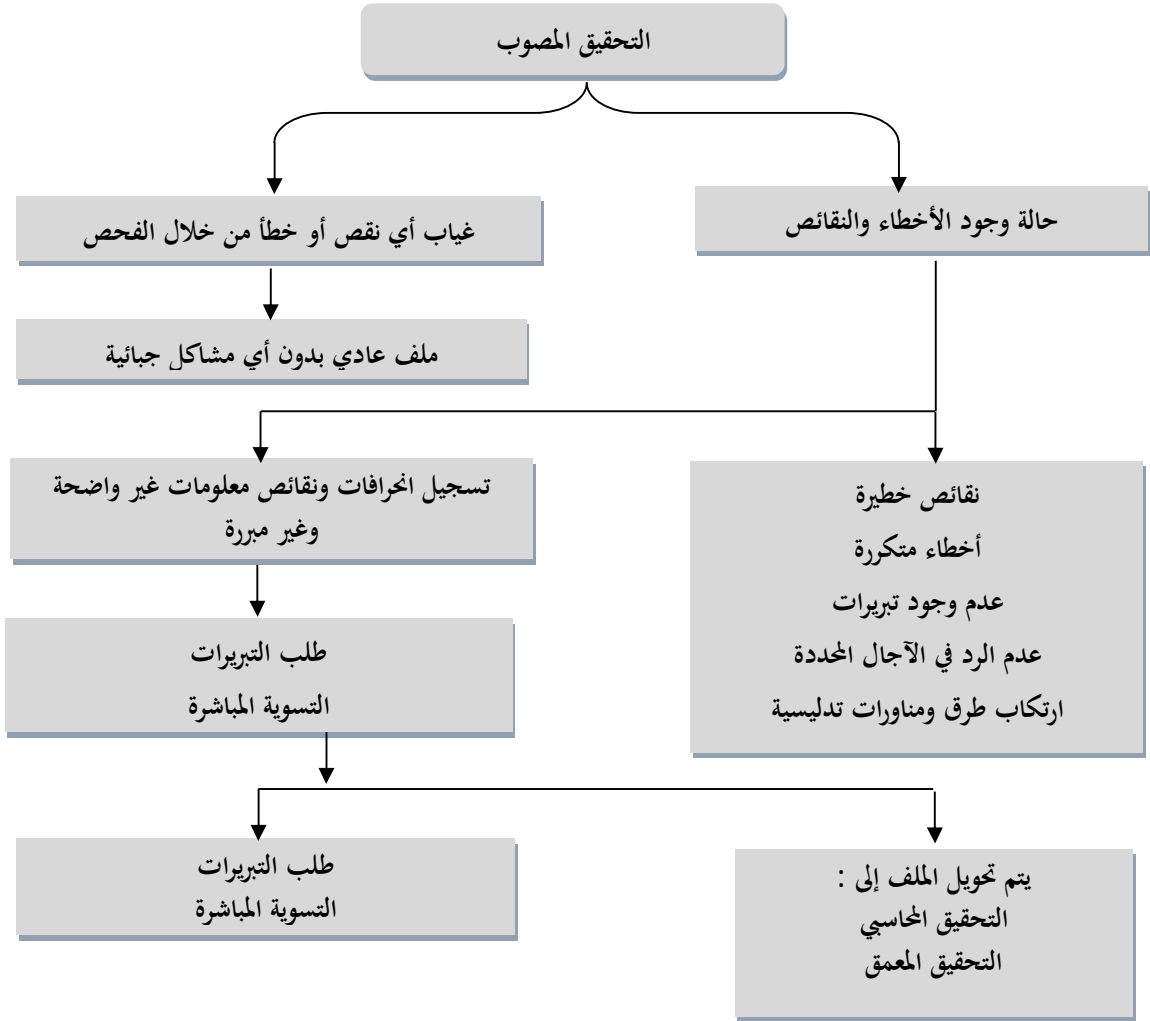
2.2 جوانب متعلقة بالتحقيق المصوب في المحاسبة (V.P.C): التحقق المصوب بوصفه شكلا من أشكال الرقابة الجبائية يتميز بمجموعة من الخصائص والشروط التي يشترك في بعضها مع كل من التحقيق في المحاسبة (V.C) والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E) ويختلف في الآخر.

1.2.2 خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة: يمثل التحقيق المصوب إجراء بحث هادف يتميز عن آليات الرقابة بخصائص أهمها:

- يتم هذا التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي البنود الحقيقية للعقد بغرض تخفيض الأعباء؛
- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام المكلف مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق حقوق والتزامات المكلف، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين⁶؛
- لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التبريرية البسيطة مثل الفواتير والعقود و وصولات الطلب أو التسليم، المرتبطة بالحقوق والضرائب المتعلقة بالتحقيق⁷؛
- طابع الانتظام والتصويب يمكن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو بمجرد التصريح لدى المصالح الجبائية، مما يسمح بإجراء التصحيحات المخولة لها قانونا في اقرب وقت⁸.
- تختص بعملية التحقيق المصوب في المحاسبة المصالح التالية: مصلحة الرقابة بمديرية كبريات المؤسسات، مصلحة الرقابة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مصلحة الرقابة بمركز الضرائب، ضمن الاختصاص الإقليمي لهذه الهياكل فيما يخص الملفات التابعة لها، كما لا يمكن إجراؤه إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل.

2.2.2 الهيكل العام للتحقيق المصوب : الشكل التالي يوضح الهيكل العام للتحقيق المصوب

شكل رقم (01): الهيكل العام للتحقيق المصوب



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية مادة 20 مكرر 1.

3.2.2 علاقته بباقي أشكال الرقابة: حدد المشرع الجزائري (3) أشكال للرقابة المعمقة هي التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب

والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية هذه الأشكال تشترك في جملة من الإجراءات وتختلف في الأخرى، والجدول التالي يوضح أهم العناصر المشتركة والمختلفة بين التحقيق المصوب في المحاسبة وباقي أشكال الرقابة المعمقة.

الجدول رقم (01): لأهم العناصر المشتركة والمختلفة بين أنواع التحقيقات الجبائية

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	التحقيق المصوب في المحاسبة	التحقيق في المحاسبة	التحقيق أوجه المقارنة
15 يوم	10 أيام	10 أيام	أجل بداية التحقيق
الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	نوع من الضرائب أو جميعها	جميع الضرائب	أنواع الضرائب
4 سنوات	سنة أو أقل	4 سنوات	فترة التحقيق
سنة (1) تمدد بطلب من المكلف بالضريبة	شهرين (2)	3 أو 6 أشهر حسب رقم الأعمال 9 أشهر كأقصى مدة	مدة التحقيق بعين المكان

30 يوم / م 19 ق 1. ج 30 يوم لطلب معلومات تمدد إلى سنتين (2) باكتشاف نشاط خفي	6 أشهر لطلب معلومات مساعدة من إدارات جبائية أخرى	6 أشهر لطلب معلومات مساعدة من إدارات جبائية أخرى	تمديد التحقيق
40 يوم	30 يوم	40 يوم	أجل الرد
لا يمكن إلا في حالة استعمال مناورات تدليسية	يمكن	لا يمكن إلا في حالة استعمال مناورات تدليسية	تكرار التحقيق

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على قانون الإجراءات الجبائية

4.2.2. تمييزه عن التحقيق في المحاسبة: على الرغم من أن التحقيق المصوب في المحاسبة يخضع لنفس إجراءات وقواعد التحقيق في المحاسبة، إلا أنه يختلف عنه في بعض التفاصيل حيث يمتاز بكونه تحقيق موجه وعمق لفترة زمنية معينة ولضريبة واحدة أو لعدة ضرائب حسب الحاجة، مع تميزه بإمكانية توجه التحقيق المصوب للسنة تكون محل شك بأن المكلف قد قام فيها بتقديم تصريحات جبائية غير صحيحة و تهرب فيها من دفع الضرائب المستحقة عليه، عكس التحقيق في المحاسبة الذي يشمل جميع أنواع الضرائب وجميع السنوات غير المتقدمة⁹.

إضافة إلى الاختلاف من حيث نطاق وشمول التحقيق فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كافي من الدقة وتقليص فترة التحقيق، لكن يواجه هذا النوع صعوبة تتحدد في اختيار نوع الضرائب، في حين أن التحقيق في المحاسبة يشمل كل الضرائب والرسوم مما يصعب على الأعوان المكلفين من اكتشاف الممارسات غير السليمة للمكلف التي يهدف من خلالها إلى التملص من أعباء الضريبة.

3. الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية: أصبحت المخاطر الجبائية الشغل الشاغل لمعظم إذا لم نقل لكل المؤسسات الاقتصادية لما لها من انعكاسات سلبية تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة وبالتالي تؤثر على أهدافها.

1.3. تعريف الخطر الجبائي: قبل أن نتطرق إلى تعريف الخطر الجبائي يجب تحديد مفهوم الخطر عموماً

• الخطر لغة واصطلاحاً:

الخطر لغة: مصدر ميمي فعلة خاطر يخاطر ولقد استخدم لمعاني عدة منها: المرآنة (التخاطر)، الإشراف على الهلاك (خاطر بنفسه)¹⁰، وكلمة "Risk" مشتقة من الكلمة اللاتينية "re-scass" والتي تعرف على أنها التزام و إقدام مبني على عدم التأكد يتميز باحتمالية الخسارة أو الربح.¹¹

الشكل رقم (02): تحقق الربح أو الخسارة كنتائج لعدم التأكد



المصدر: فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2018، ص: 63.

أما اصطلاحاً فقد تعددت تعريفاته بين علماء الاقتصاد والإدارة والإحصاء و سنحاول أن نستعرض أهم التعريفات وأكثرها شيوعاً:

تُعرف مكتب المراجعة Ernst & Young الخطر على أنه " التهديد الذي يجعل حدث أو إجراء يؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية وخلق قيمتها " ¹²، و حسب (ISO / IEC Guid73) فإن الخطر هو: " مزيج مركب من احتمال تحقق الحدث ونتائجه " ¹³.

• الخطر الجبائي: يعرف الخطر الجبائي بأنه:

" تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموماً، ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب الغموض والتعقيد في النظام الضريبي " ¹⁴.

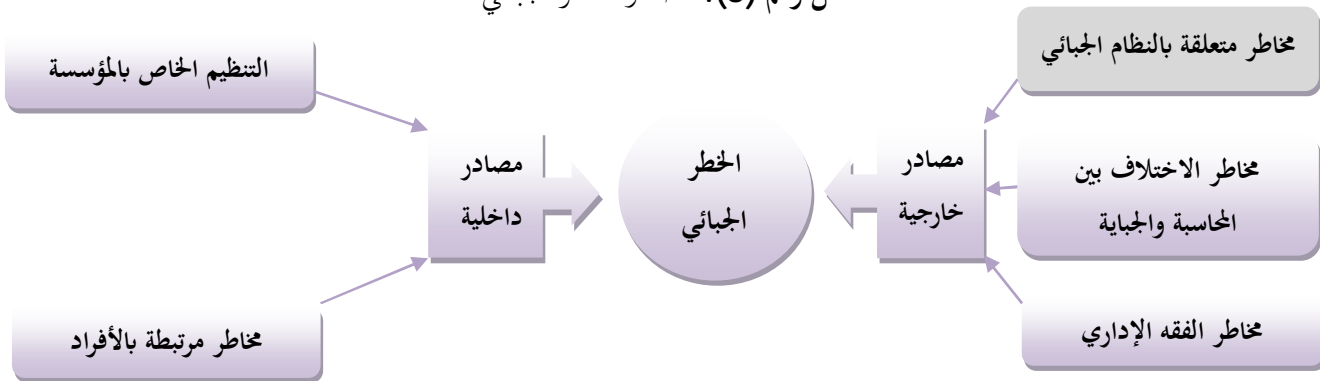
كما اعتبر البعض بأن مفهوم الخطر الجبائي يشمل معنيين: أولهما عدم احترام القوانين الجبائية سواء بصفة إرادية أم لا، وثانيهما ما يرتبط بسوء اتخاذ القرارات التي ينجم عنها فرص ضائعة. ¹⁵

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الضريبية فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالتزاماتها الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة النصوص الجبائية، أو بغرض التهرب والغش الضريبي. ¹⁶

مما سبق يمكننا القول أن الخطر الجبائي يتمثل في مجموعة العقوبات والغرامات والزيادات والأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة في حالة عدم وفائها بالتزاماتها الجبائية، وعدم استغلال الفرص المتعلقة بالامتيازات الجبائية مما يؤثر سلباً على وضعيتها المالية وبالتالي أهدافها.

2.3 مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية: تتعدد وتختلف مسببات ومصادر الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية إلا أنها إجمالاً تنقسم إلى مجموعتين، فمنها ما يتعلق بالمؤسسة ذاتها ومحيطها الداخلي ومنها ما يرتبط ببيئتها ومحيطها الخارجي والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3): مصادر الخطر الجبائي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مراجع سابقة

1.2.3 مصادر داخلية: تتمثل في مصدرين:

• **تنظيم المؤسسة:** يعتبر التنظيم الخاص بالمؤسسة مصدراً رئيسياً للمخاطر الجبائية نتيجة لـ ¹⁷: الطابع الدولي للمؤسسة، نظام المعلومات المحاسبي المتبع من طرفها، نقص الموارد البشرية المؤهلة في المجال الجبائي، نظام الحوكمة الجبائية غير فعال، نقص الموارد المالية للقيام بالاستشارات الجبائية لدى المكاتب المختصة.

• **مخاطر مرتبطة بالأشخاص:** يمكن اعتبار الفرد مصدراً للخطر من خلال ¹⁸: الإهمال وضعف التكوين في المجال الجبائي، بالإضافة إلى الافتقار إلى روح التعاون بين المستخدمين.

2.2.3 مصادر خارجية: تتمثل المصادر الخارجية للمخاطر الجبائية في:

● **طبيعة اللوائح الضريبية (التشريع الضريبي):** حيث اعتبرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004 أن التشريع المعقد للغاية أو الغامض يضاعف الاحتمالات لدفاعي الضرائب لاعتماد سلوك لم يكن المشرع يعتبره مرغوباً فيه، وحتى عندما يكون القانون واضح فيما يتعلق بالغرض منه وتطبيقه يمكن لدفاعي الضرائب الفرار عندما يعتبر العبء ثقيلاً، لأن الضريبة المرتفعة للغاية المستحقة تعتبر قيدياً على أداء المؤسسة وبالتالي ستقوم هذه الأخيرة بتعديل بياناتها المالية من أجل ضريبة معقولة، إضافة إلى ذلك فإن التغييرات في القوانين الضريبية والنصوص القانونية هي مصدر مخاطر ضريبية كبيرة، يجب أن يكون مسؤولو الضرائب محدثين باستمرار للمستجدات الضريبية.¹⁹

● **الاختلاف بين المحاسبة والجبائية:**²⁰ إن الاختلاف بين المحاسبة بإطارها النظري وإجراءاتها التطبيقية من جانب، وبين الضريبة بما يخصها من تشريعات وأنظمة وتعليمات وإجراءات تطبيقية من جانب آخر، يجعل الربح المحاسبي الذي تظهره القوائم المالية بشكل مخرجات للنظام المحاسبي لا يمثل الربح الجبائي الذي تعتمده السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع، وإنما هناك العديد من العمليات التي تتم على الربح المحاسبي من إضافة أو استبعاد، لكي نصل في النهاية إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة.

النتيجة الجبائية (الربح الخاضع للضريبة) = النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي) + الاستردادات - التخفيضات - الخسائر الجبائية لـ (4) سنوات السابقة

تكمن هذه الاختلافات أساساً في: الإهتلاكات، القيمة الضائعة للأصل، مصاريف البحث والتطوير، تكاليف الاقتراض، تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، التغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، التسجيل المحاسبي للقرض التجاري، إعادة تقويم الأصول بالقيمة العادلة، تختلف المعالجة المحاسبية عن النظرة الجبائية لهذه العناصر .

● **الفقه الجبائي:** التعقد في النصوص الجبائية يوفر مناخاً لتفسيرات خاطئة مما يلزم الإدارة الضريبية تحديد مفردات دقيقة وواضحة عند تفسيرها، بشكل يجعل هذه التفسيرات لا تخرج عن فحواها خاصة تلك النصوص التي يشوبها بعض الغموض،²¹ ذلك أن تفسيرات الإدارة الجبائية لهذه القواعد التي يصعب التنبؤ بها قد يلحق ضرراً بالمؤسسة، ويشكل خطراً عليها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متبايناً بينها وهذا ما يؤدي إلى نشوء انطباع سيء عن الإدارة الجبائية.

3.3 مظاهر الخطر الجبائي في النظام الجبائي الجزائري: كغيره من التشريعات الجبائية يتضمن التشريع الجبائي الجزائري العديد من القواعد والالتزامات الجبائية التي على المكلفين بالضريبة الالتزام بها، كما يمنح العديد من الحوافز الضريبية، لكن في حالة عدم الالتزام بهذه القواعد أو الإخلال بشروط الاستفادة من الحوافز الضريبية يترتب عن ذلك العديد من المخاطر الجبائية، يمكن تقسيمها إلى :

1.3.3.1. مخاطر عدم الامتثال الضريبي (خطر العقوبة. Risque - Sanction): حدد المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية جملة الالتزامات التي يتسبب الإخلال بها في تعرضها إلى جملة من المخاطر الجبائية، سواء نتيجة عدم التصريح أو التأخر في ذلك، أو التصريح بمعطيات غير صحيحة بقصد (غش ضريبي)، أو بغير قصد. وعليه فالخطر الجبائي الناتج عن عدم الامتثال يتضمن:

● **الزيادة الناتجة عن الامتناع أو التأخر في التصريح:** المؤسسة منذ بداية نشاطها إلى غاية توقفها ملزمة بجملة من التصريحات حددها المشرع الجبائي بين شهرية، ثلاثية وسنوية في مواعيد مضبوطة حيث يتسبب تخلف المؤسسة بإحدى تصريحاتها الجبائية سواء الامتناع أو التأخر في إيداعها، في تحمل تكاليف إضافية يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (02): الزيادة الناتجة عن الامتناع أو التأخر في التصريح

طبيعة التصريح	موعد التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود	يتعين إيداعه في ظرف 30 يوماً من بداية ممارسة النشاط ضمن وثيقة G08	30.000 دج	مدة التأخير شهر: 30.000 دج
التصريح السنوي الخاص بالمداخيل والأرباح (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	يقدم التصريح قبل 30 أبريل من السنة الموالية ضمن سلسلة G04 بالنسبة للمعنيين بالضريبة على الدخل الإجمالي و G11 بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات	إخطار المكلف لتسوية وضعيته في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة وإصدار ورد يستحق فوراً	مدة التأخير أقل من شهر تطبق زيادة بنسبة 10% من الحقوق المستحقة مدة التأخير أكثر من شهر وأقل من شهرين تطبق زيادة قدرها 20% مدة التأخير تفوق الشهرين تطبق نسبة زيادة مقدرة بـ 25%
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" أو المستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين لخسارة			2.500 دج إذا لم تتجاوز مدة التأخير شهراً 5.000 دج عندما تفوق الشهر و أقل من شهرين 10.000 دج إذا تجاوزت الشهرين
التصريح الفصلي أو الشهري وهو تصريح يتعلق بكل من TAP، TVA، IRG صنف الأجور إضافة إلى التسبيقات فيما يتعلق بـ IBS.	يقدم هذا التصريح خلال 20 يوماً الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي المعني بالتصريح ضمن سلسلة G50.	10% كعقوبة مع إضافة 3% على كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.	تسديد متأخر للضريبة تطبق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المواد 134.192.194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

- الزيادة الناتجة عن النقص في التصريح: تناولت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال العقوبات المترتبة عن إخفاء جزء أو كل من المبالغ المستحقة ، وكذا العقوبات المترتبة عن أعمال الغش حيث يضاف على مبلغ الحقوق المتمصل منها الزيادات التالية:

جدول رقم(03): الزيادة الناتجة عن النقص في التصريح

الحقوق المغفلة	نسبة الزيادة	عقوبات الغش والتدليس
لا تتجاوز 50.000 دج	10%	عند القيام بعمليات تدلّسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة
تزيد عن 50.000 دج وتقل أو تساوي 200.000 دج	15%	توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة
تتجاوز 200.000 دج	25%	لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب100%
		تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021

2.3.3. مخاطر الاختيارات الجبائية الخاطئة (مخاطر عدم استغلال الفرص الجبائية **Perte de d'opportunité**) : حوّل المشرع

الجزائري جملة من الامتيازات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية بهدف تشجيعها على الإنتاج والاستثمار والتطور، وفي المقابل فرض عليها التقييد بمجموعة من الالتزامات حيث يتمثل الخطر هنا في عدم استغلال الفرصة المتاحة، من أبرز هذه المخاطر:

- **المخاطر المرتبطة بالتحفيز في إطار هيئة دعم الاستثمار (ANDI) :** تستفيد المؤسسات الناشطة تحت رعاية الوكالة الوطنية لدعم وترقية الاستثمار من جملة من الإعفاءات خلال مرحلتي الانجاز والاستغلال حيث تقوم الإدارة الجبائية بتسيير مراقبة هذه الإعفاءات بصفة دورية لمراقبة مدى وفاء المؤسسة بالتزاماتها المحددة في قرار المنح، إذ يؤدي الإخلال بها إلى فقدان الامتيازات الضريبية الممنوحة.
- **المخاطر المرتبطة بالتحفيز الممنوحة للشباب المستثمر في إطار الهيئات الثلاثة (Ansem, Angem, Anac) :** تستفيد المشاريع المستحدثة في إطار هذه الوكالات الثلاثة من امتيازات خلال مرحلتي الانجاز والاستغلال بعد استيفاء الشروط المحددة في مقررة منح الامتياز من طرف الهيئة المعنية وفي حالة الإخلال بها تتحول هذه المزايا إلى مصدر خطر جبائي، حيث يتم حرمان المؤسسة مما استفادة منه سابقا ومطالبتها بإرجاع مختلف الإعفاءات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم مع تطبيق العقوبات القانونية.

4.3 كيف يمكن أن يساعد التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية المؤسسة على التقليل من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها:

إن التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية للرقابة الجبائية لا يعتبر وسيلة لفرض العقوبات والغرامات على المؤسسة الاقتصادية فقط بل يمكن أن يكون وسيلة مساعدة بالنسبة للمسير من خلال:

- طبيعة العلاقة بين العون المكلف بالتحقيق والمسير علاقة تسودها الثقة حيث يساعد المحقق المسير من خلال إزالة اللبس والغموض عن بعض النصوص الجبائية التي تعذر عليه فهم محتواها مما يساعد في تجنب المخاطر التي قد تنتج عن ذلك في المستقبل.
- توعية المسير الجبائي بحقوقه وواجباته الجبائية مما يجنبه التعرض للمخاطر الجبائية التي تم الكشف عنها أثناء التحقيق.
- يساعد المؤسسة في تعزيز أمنها الجبائي من خلال حرصها على تحسين فعالية التسيير الجبائي بها والاهتمام أكثر بهذا الجانب من خلال التكوين الجيد للمؤسسة .

- كشف الانحرافات الموجودة في تطبيق التشريعات والنظم الجبائية المفروضة، وبالتالي يمكن للمؤسسة أن تكتشف الخطر الجبائي الموجود حتى يتسنى لها اتخاذ كافة السبل والطرق من أجل تلافي التعرض له .
 - يساعد المؤسسة في الاستفادة من الوفورات والتحفيزات الجبائية التي تتيحها التشريعات الجبائية. هذا ما سيتم الوقوف عليه وقياسه بشكل أوضح في الجزء التطبيقي من هذه الدراسة.
- 4. مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في التقليل المخاطر الجبائية (دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة):**
- استكمالاً لما تم عرضه في الجانب النظري لهذه الدراسة وبغية التعمق أكثر لشرح العلاقة بين التحقيق المصوب في المحاسبة والمخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية سنقوم بدراسة حالة بمركز الضرائب للجلفة لمعرفة طبيعة العلاقة ودرجتها.
- 1.4 التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:** المؤسسة محل التحقيق (س) مؤسسة مسؤولة محدودة ذات شخص وحيد EURL تمارس نشاط صناعة أغذية الأنعام بولاية الجلفة ، تم إنشاؤها في جانفي 1995 محاسبتها مسوكة من طرف محاسب معتمد.
- 2.4. معلومات جبائية تتعلق بملف المؤسسة:** طبقاً للتشريعات الجبائية المعمول بها المؤسسة خاضعة ل:
- الرسم على النشاط المهني TAP (طبقاً لنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالمعدل المنصوص عليه في المادة 222 من نفس القانون).
 - الرسم على القيمة المضافة TVA (طبقاً لنص المواد 02، 04، 07 و 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال).
 - المؤسسة تستفيد من تخفيض لـ TVA للمشتريات (المادة 29، 30، 32، 31 من قانون الرسم على رقم الأعمال)
 - المؤسسة مستفيدة من الامتيازات الجبائية فيما يخص الضرائب (TAP، TVA، IRG) .
- 3.4 الإجراءات التمهيدية لمباشرة التحقيق المصوب في المحاسبة:** تعد هذه المرحلة مهمة جداً وضرورية للتحقيق من خلال :
- 1.3.4 إشعار بالتحقيق:** وفقاً لنص المادة 20 مكرر الفقرة رقم 03 من قانون الإجراءات الجبائية، قام المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق تحت رقم 188/2017 بتاريخ 2017/05/22 مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف، استلمه مسير المؤسسة مع منحه أجل لتحضير الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية مدته (10 أيام) ابتداء من تاريخ استلام الإشعار مع إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره خلال عملية التحقيق، حيث تضمن الإشعار ما يلي:
- اسم وعنوان المكلف: مؤسسة (س) مؤسسة مسؤولة محدودة ذات شخص وحيد.
 - طبيعة ونوع النشاط: صناعة أغذية الأنعام.
 - تاريخ إرسال الإشعار: 2017/05/22.
 - تاريخ الاستلام: 2017/05/25.
 - السنوات المعنية بالتحقيق: 2014، 2015.
 - الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق: الرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط المهني TAP. ويكون الإشعار موقع من طرف رئيس الفرقة والعون المحقق.
- 2.3.4 قيام المحقق بالإجراءات الأولية للتحقيق:** قبل بداية التحقيق يقوم العون المحقق بما يلي :
- سحب الملف الجبائي من المصلحة الرئيسية للتسيير بالمركز عن طريق تحرير طلب ويكون الاستلام بوصل.
 - فحص و المراقبة للتصريحات الشهرية G50 للتأكد من تواريخ إيداعها وإذا ما كانت قانونية (في آجالها، مؤجلة أو لم تودع أصلاً) خاصة تلك المتعلقة بسنوات التحقيق (2014-2015).

• إعداد بيان للمحاسبة بالاعتماد على جدول حسابات النتائج يتضمن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنتائج الوسيطة والنهائية المحققة خلال سنوات التحقيق، وكذا ملخص لعناصر الأصول والخصوم لميزانيات السنوات المعنية وهذا بهدف التأكد من المعلومات المحاسبية المصرح بها.

4.4. مباشرة عملية التحقيق المصوب في المحاسبة:

1.4.4 فحص المحاسبة من حيث الشكل: أظهر فحص ومراقبة الدفاتر المحاسبية أن المؤسسة تحوز على محاسبة مطابقة لنص المواد 9.10.11 من القانون التجاري، كما تم التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية والترجيلات في دفتر اليومية.

• دفتر اليومية: مؤشر ومرقم من طرف المحكمة بتاريخ 1996/04/22 تحت رقم 193.

• دفتر الجرد: مؤشر ومرقم من طرف المحكمة بتاريخ 1999/06/20 تحت رقم 5975.

2.4.4 فحص المحاسبة من حيث المضمون: بعد فحص وتحليل الوثائق المقدمة من طرف مسير المؤسسة تمكن المحقق من

استخراج الأخطاء التالية:

• التصريح برقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة لشهر سبتمبر 2014 بمبلغ 5.551.520 دج رغم أن فترة

الإعفاء امتدت من 2012/09/01 إلى غاية 2014/08/31 كما هو منصوص عليه في مقررة الإعفاء .

• وجود فرق في المبيعات غير مصرح بها لسنة 2015 مقدرة ب 4.560.000 د.ج (HT) فاتورة رقم 315.

• بعض فواتير الشراء غير مطابقة لنص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال (لا يتم خصم TVA للفاتورة الواحدة إذا تجاوز مبلغها 100.000 دج TTC وكان الدفع نقدا) الفواتير موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): فواتير شراء غير القابلة للخصم

الرقم	تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	معدل TVA	الرسم على القيمة المضافة
327	2014/03/18	982.336	7%	68.736
328	2014/03/18	960.000	7%	67.200
329	2014/03/18	971.214	7%	67.984
مجموع TVA غير القابل للخصم لسنة 2014				
105	2015/03/23	363.400	7%	25.438
119	2015/04/01	363.400	7%	25.438
333	2015/07/13	987.000	17%	167.790
006	2015/08/24	706.760	7%	49.473
مجموع TVA غير القابل للخصم لسنة 2015				
268.139				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على لوائح المقدمة من مركز الضرائب الوحدة: د.ج

- بعض فواتير الشراء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة والتي تم من خلالها شراء أرانب واسمنت سيراميك لذا سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (05): فواتير شراء ليس لها علاقة بالنشاط

الرقم	تاريخ الفاتورة	مبلغ خارج الرسم	معدل TVA	مبلغ الرسم
06	2015/07/06	714.582	%17	121.478
08	2015/08/31	639.015	%17	108.632
09	2015/09/30	1.082.088	%17	183.088
10	2015/10/31	925.809	%17	157.387
11	2015/11/30	1.110.564	%17	188.795
336	2015/11/31	892.304	%17	151.691
مجموع TVA المسترجع				911.017

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب الوحدة: د. ج

5.4 دعوة ممثل المؤسسة لحضور أشغال اختتام التحقيق: حيث تم استدعاء ممثل المؤسسة من أجل مناقشة الأسس الناتجة عن عملية التحقيق المصوب لسنتي 2014.2015.

6.4 إجراءات إيقاف التحقيق: بعد الانتهاء من تحديد الأسس الجديدة وإجراء التصحيحات اللازمة عليها يبدأ المحقق إجراءات الإيقاف من خلال:

1.6.4 التبليغ الأولي: تم إرسال الإشعار بالتبليغ الأولي للمؤسسة تحت رقم 2017/319 بتاريخ 2017/09/18 في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، حيث جاء التبليغ مفصلاً ومدعماً بالنصوص القانونية بشكل كافي، من أجل السماح للمؤسسة بتقديم مبرراتها وملاحظاتها حول القبول أو الاعتراض عن الأسس المشككة مع منح أجل قدره (30 يوماً) (حسب نص المادة 20 مكررة 03 من قانون الإجراءات الجبائية) لإرسال الملاحظات حول نتائج التحقيق .

2.6.4 الرد على التبليغ الأولي: تم الرد في الآجال القانونية، وتمت دعوة مسير المؤسسة لمناقشة رده حيث أقر بقبول التسوية المتضمنة في التبليغ الأولي.

3.6.4 إرسال التبليغ النهائي: بعد مناقشة لإد على التبليغ الأولي للتحقيق تم إرسال التبليغ النهائي بالأسس النهائية إلى المؤسسة مع رسالة موصى عليها مرفقة بإشعار بالاستلام .

7.4 تحليل المخاطر الجبائية الناتجة عن عملية التحقيق المصوب: نتج عن عملية التحقيق المصوب في محاسبة المؤسسة رصد جملة من التجاوزات سواء بصفة متعمدة أو نتيجة سوء التقدير وتصرف، مما حمل المؤسسة أعباء إضافية وجعلها في مواجهة مخاطر جبائية

1.7.4 تصنيف المخاطر الجبائية حسب مصادرها:

- التصريح برقم أعمال معنى لسنة 2014 (الملاحظة الأولى) نتج عنها خطر جبائي مصدره خطأ لإرادي.

- فرق في المبيعات غير مصرح بها لسنة 2015 (الملاحظة الثانية) نتج عنه خطر جبائي مصدره نقص في التصريح.
- فواتير الشراء غير المطابقة لشروط المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال (الملاحظة الثالثة) نتج عنه خطر جبائي مصدره عدم الالتزام بالنصوص الجبائية.
- فواتير شراء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة (الملاحظة الرابعة) نتج عنها خطر جبائي مصدره عدم الالتزام بنصوص الجبائية .

2.7.4 الخطر الجبائي المتعلق بالرسم على النشاط المهني TAP:

إن الفروقات في رقم الأعمال تخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% مع تطبيق الزيادة المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة مما يعرض المؤسسة لخطر جبائي يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(06): الخطر الجبائي المتعلق بTAP

2015	2014	السنوات البيانات
913.658.401	701.468.201	رقم الاعمال المستخرج
909.098.401	701.468.201	رقم الاعمال المصرح به (G50)
4.560.000 (مبيعات غير مصرح بها)	00	فرق رقم الاعمال
2%	//	معدل TAP
91.200	//	قيمة الرسم المستحق
15%	//	نسبة الزيادة
13.680	//	قيمة الزيادة
104.880	//	قيمة الخطر الجبائي ل (TAP) لسنوات التحقيق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مركز الضرائب الوحدة: دج

من خلال قراءتنا للجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت خطر جبائي يتعلق بالرسم على رقم الأعمال يخص سنة 2015 يقدر ب 104.880 دج، حيث ساهمت عملية التحقيق المصوب في المحاسبة في كشف مصدر هذا الخطر الذي ستعمل المؤسسة على تجنب التعرض له مستقبلا من خلال اتخاذ الإجراءات اللازمة.

3.7.4 الخطر الجبائي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA:

الفروقات في رقم الأعمال تخضع للرسم على القيمة المضافة لمعدل 17% إذ يتوجب إعادة دفع الرسوم المرفوضة إضافة على الزيادات المنصوص عليها وبذلك تتحمل المؤسسة خطرا جبائيا يوضح الجدول التالي قيمته:

الجدول رقم (07): الخطر الجبائي المتعلق بTVA

2015	2014	السنوات البيانات
913.658.401	701.468.201	رقم الأعمال المستخرج
909.098.401	701.468.201	رقم الأعمال المصرح به
4.560.000	//	فرق رقم الأعمال
//	5.551.520	رقم الأعمال المصرح به المعفى

17%	17%	معدل TVA
775.200	943.758	قيمة الرسم المستحق
268.139	203.947	الرسم المرفوض (غير قابل للخصم)
911.017	//	الرسم المسترجع (مشتريات غير متعلقة بالنشاط)
1.954.356	1.147.701	قيمة الرسم المستحق الإجمالي
25%	%25	نسبة الزيادة
488.589	286.925	قيمة الزيادة
2.442.945	1.434.626	قيمة الخطر الجبائي لكل سنة
3.877.571		قيمة الخطر الجبائي الإجمالي للتحقيق (TVA)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مركز الضرائب الوحدة: دج

من خلال قراءتنا للجدول نستنتج أن المؤسسة قد تحملت خطرا جبائيا يتعلق بالرسم على القيمة المضافة يخص سنة 2014 ويقدر ب 1.434.626 دج، وذات الخطر فيما يخص سنة 2015 بقيمة 2.442.945 دج أي بإجمالي يقدر ب 3.877.571 دج لمجموع السنتين المعنيتين بعملية التحقيق المصوب في المحاسبة.

4.7.4 إجمالي المخاطر الجبائية الناتجة عن عملية التحقيق المصوب في محاسبة المؤسسة (س)

الجدول رقم (08): المخاطر الجبائية الناتجة عن عملية التحقيق المصوب الوحدة: د.ج

2015	2014	السنوات البيان
91.200	/	الرسم على النشاط المهني
13.680	/	الزيادات
104.880	/	الخطر الجبائي الخاص ب (TAP)
1.954.356	1.147.701	الرسم على القيمة المضافة
488.589	286.925	الزيادات
2.442.945	1.434.626	قيمة الخطر الجبائي الخاص ب (TVA)
2.547.825	1.434.626	قيمة إجمالي الخطر الجبائي لكل سنة
3.982.451		مجموع الخطر الجبائي للتحقيق (TVA) و (TAP)

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدولين 6 و7.

وعليه بناء على نتائج التحقيق فقد تحملت المؤسسة خطرا جبائيا إجمالي مبلغه 3.982.451 دج عن سنتي 2014 و2015 يتعلق بكل من الرسم على رقم الأعمال والضريبة على القيمة المضافة، ولكن من جهة أخرى عملية التحقيق المصوب ستساهم في تقليل من المخاطر الجبائية مستقبلا بالنسبة للمؤسسة من خلال :

- تنبيه المسير بانتهاك صلاحية مقررة الاستفادة من الإعفاءات وبالتالي تجديدها مما يوفر للمؤسسة امتيازات جبائية مستقبلا
- ضرورة الالتزام بما جاء في المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال من أجل ضمان الخصم القانوني ل TVA وبالتالي حماية المؤسسة من أي خطر جبائي يتعلق بهذا الرسم.

5. خاتمة:

لطالما ارتبطت الغاية من كل رقابة باعتبارها وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ، والعمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من أنواع الرقابة تتميز بآليات هياكل وتسعى لتحقيق أهداف دون غيرها.

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد هذه الآليات وأكثرها نجاعة في ردع الممارسات غير السليمة للمكلفين من أجل المحافظة على المال العام، كما أنه من جهة أخرى يعتبر أداة لكشف الأخطاء والتجاوزات التي تقع فيها المؤسسة مما يهدد أمنها الجبائي لما ينجر عنها من عقوبات وغرامات، وقد خلصت دراستنا إلى جملة من نتائج أهمها:

نتائج الدراسة :

- جاء التحقيق المصوب في المحاسبة كإجراء رقابي من أجل إضفاء المزيد من النجاعة و الفعالية على عملية الرقابة الجبائية
- إن جهل المسير في المؤسسة الاقتصادية وعدم إطلاعه وفهمه بالشكل الكافي للتشريعات الجبائية يضع مؤسسته في مواجهة مخاطر جبائية هي في غنى عنها.
- عدم وفاء المؤسسة بالتزاماتها فيما يتعلق بالتصريح والدفع يشكل خطرا على أمنها الجبائي.
- يساعد التحقيق المصوب وغيره من آليات الرقابة المؤسسة الاقتصادية على كشف وتشخيص مصادر الخطر الجبائي مما يتيح لها فرصة تجنبه مستقبلا.
- إن نتائج التحقيق المصوب ليست مجرد عقوبات تفرض بموجبها غرامات تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، بقدر ماهي وسيلة مساعدة بالنسبة للمسير فهي تعتبر بمثابة تنبيه إلى ضرورة تحسين الأداء الجبائي للموظفين داخل المؤسسة عن طريق تكوينهم قصد الاطلاع على مستجدات القوانين الجبائية ومسايرتها.
- تمكن عملية التحقيق الجبائي المسير من تحقيق الوفورات الضريبية عن طريق الكشف على مختلف الامتيازات والتحفيزات التي قد تستفيد منها المؤسسة .

توصيات الدراسة: فيما يلي نستعرض بعض التوصيات التي نأمل أن تلقى الاهتمام من الجهات المعنية :

- ☞ ضرورة الاهتمام أكثر بالجانب الجبائي داخل المؤسسة من خلال التكوين الجيد لموظفيها.
- ☞ محاول خلق جو من الثقة بين أعوان الإدارة الجبائية ومسيرى المؤسسات أثناء عملية التحقيق، من أجل إرساء مفهوم الرقابة الجبائية وسيلة مساعدة.
- ☞ العمل على أن تكون التشريعات الجبائية أكثر وضوحا ، حتى يسهل فهمها وتفسيرها بما يجنب المؤسسة الاقتصادية التعرض لمخاطر نتيجة سوء التفسير أو الجهل بالقوانين .
- ☞ ضرورة خلق نوع من الاستقرار في سن التشريعات والقوانين الجبائية حتى يسهل الالتزام بها من طرف المؤسسة .

6. الهوامش والإحالات:

- ¹ مديرية الأبحاث والتدقيقات بالمديرية العامة للضرائب بوزارة المالية، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية وحدة الرغاية، الجزائر، 2014، ص:14.
- ² بن اعمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية ، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016 ، ص: 71.
- ³ لواج عبد الرحيم، لواج منير، تقييم فعالية التحقيق المصوب في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة(دراسة حالة)، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 08، العدد02، 2020، ص: 41.
- ⁴ طلوش فارس، علوان رمزي، الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية (دراسة ميدانية) مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد10، العدد01، 2022، ص: 37.
- ⁵ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة)، مذكرة ماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص: 20.
- ⁶ المادة 20-4 مكرر، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص:13.
- ⁷ بن عودة أمال، بودة فطيمة، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي والمالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد2، 2018، ص: 89.
- ⁸ أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الأغواط، الجزائر، 2014، ص:180.
- ⁹ لواج منير، لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة)، مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية، العدد 5، 2020، جامعة سوق اهراس، الجزائر، ص:49.
- ¹⁰ أسماء عبد الجبار عودة، إدارة المخاطر الائتمانية في المصارف الإسلامية أنواعها وتحليلها، مجلة جامعة العراقية، العدد54، ج 2، ص:463.
- ¹¹ محمد بن بوزيان، سوار يوسف، محاولة تقدير خطر القروض البنكية باستعمال طريقة القرض التنقيطي دراسة حالة البنك الوطني الجزائري بسعيدة، المؤتمر الدولي السنوي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، 16-18 افريل 2007، الأردن، ص: 03.
- ¹² Franck Moreau ، **Comprendre et gérer les risques**, Editions d'organisation, 2002, P : 222
- ¹³ فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة شركة مطاحن الاوراس باتنة)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017/2018، ص: 64.
- ¹⁴ Jaques Duhem, Michel Jammes , **Audit et Gestion Fiscale de L'entreprise** ,Edition EFE ,Paris ,1996,P : 75
- ¹⁵ Jean-Luc Rossignol, **Fiscalité Et Responsabilité Globale De L'entreprise**, Management & Avenir, N° 33, Mars 2010 P, :176
- ¹⁶ حميدانو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص:100.
- ¹⁷ قروج شهيناز، طويبل محمد، الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة)، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد01، 2021، ص: 302.
- ¹⁸ . Ridha Khelassi, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, Edition BERTI,P: 148
- ¹⁹ Tilila. Taj , Abdelmadjid Salaheddine, **la problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines**, revue de contrôle de la comptabilité et de l'audit, ISSN: 2550-469X, Numéro 6 : Septembre, 2018,p: 66.
- ²⁰ فتحة أميرة مرجع سابق ، بتصرف ، ص-ص:81-83.
- ²¹ مالك رحمان، عيسى بولوخ، دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي(خزارتك)، المجلد11، العدد01، 2021، ص: 282.