

## التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي-دراسة حالة تحقيق مصوب في المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة

### The Punctual investigation in accounting as a control mechanism to combat fraud and improve tax collection - a case study of the Punctual investigation in accounting at the level of the General Directorate of Taxes in the city of Batna.

سليمانى سعيدة\*1، قارة ملاك2

<sup>1</sup>مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة 02 (الجزائر)، البريد الالكتروني

[saida.slimani@univ-constantine2.dz](mailto:saida.slimani@univ-constantine2.dz)

<sup>2</sup>مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة 02(الجزائر)، البريد

الالكتروني [malak.kara@univ-constantine2.dz](mailto:malak.kara@univ-constantine2.dz)

تاريخ القبول : 2023 /06 / 26

تاريخ الاستلام: 2023 /01 / 31

#### ملخص:

يسعى هذا المقال إلى إبراز دور التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على منهجين: المنهج الوصفي والتحليلي للإحاطة بمختلف الجوانب النظرية للمقال والمنهج التحليلي من أجل تحليل ملف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المصوب اعتمادا على التقرير المتحصل عليه من مديرية العامة للضرائب لولاية باتنة. وقد توصلت الدراسة إلى أن التحقيق المصوب في المحاسبة يساهم في تعبئة خزينة الدولة وتحسين التحصيل الجبائي باسترجاع المبالغ المتهرب منها، وهذا ما يجعله من أبرز الآليات الرقابية الفعالة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية؛ التحقيق المصوب في المحاسبة؛ الغش الضريبي؛ التحصيل الجبائي؛ باتنة.

تصنيف Jel: H21، H24، H26.

#### Abstract:

This article seeks to highlight the role of punctual investigation in accounting as a control mechanism for combating tax fraud and improving tax collection. This study relied on two approaches: the descriptive and analytical approach to encompass the various theoretical aspects of the article and the analytical approach to analyze the taxpayer file subject to the punctual investigation depending on the report obtained from the General Directorate of Taxes of the city Batna.

The study concluded that the punctual investigation in accounting contributes to mobilizing financial resources for the state treasury and improving tax collection by recovering evaded amounts, which makes it one of the most effective control mechanisms.

**Keywords :** (tax control; correct investigation of accounting; Tax fraud; tax collection; Batna)

**Jel classification code :**H21, H24, H26.

## 1- مقدمة:

يعتبر الغش الضريبي أحد الممارسات الضريبية السلبية التي تمتص الإيرادات الضريبية للدولة وتحرمها من أهم المصادر الضرورية لتمويل نفقاتها، والذي تعاني منه أغلب دول العالم بما في ذلك تلك الدول التي تمتاز بنظام ضريبي قوي وذلك راجع إلى كون الغش الضريبي سلوك يصعب مراقبته والتحكم فيه خصوصا عند وجود عوامل تسهل على المكلفين بالضريبة ممارسته والاستفادة من مبلغ الحقوق الضريبية التي تم إخفائها من بين هذه العوامل يمكننا أن نذكر (تعقيدات النظام الضريبي، ثقل العبء الضريبي لارتفاع المعدلات الضريبية، نقص الوعي الضريبي وعدم إدراك المكلفين لأهمية الضريبة في تمويل احتياجاتهم الضرورية).

وتعد الجزائر من بين الدول التي تعاني من كثرة الممارسات الضريبية السلبية وعلى رأسها الغش الضريبي، وذلك بسبب عدم إدراك ووعي المكلفين لأهمية الضريبة سواء من ناحية تنمية وترقية الدولة أو تحقيق الرفاهية لهم كأفراد في المجتمع وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلا أنه لا يمكن إغفال كون الضرائب تشكل ثلثي إيرادات الدولة الجزائرية، مما يدفع الدولة إلى تكثف جهودها لمكافحة مثل هذه الممارسات والبحث عن مختلف الآليات الفعالة التي تساعد في تحقيق هذا الهدف، وبرغم من استفحال المكلفين واعتمادهم على هذه الممارسة لتقليل العبء الضريبي، إلا أن مختلف الجهات الحكومية ذات الصلة والإدارة الضريبية تسعى جاهدة لإيجاد وسائل وآليات لتحصيل واسترجاع الإيرادات الضريبية المهربة، التي تعرف بالآليات الرقابية وتختلف باختلاف نوع الضرائب محل الرقابة والفترة والهيئة المكلفة بالرقابة، ويعد التحقيق المحاسبي أحد أكثر الآليات استخداما نظرا لكون أغلب المكلفين بالضريبة خاضعين للنظام الحقيقي مما يسمح بمتابعة ملفات المكلفين بالضريبة المشكوك فيهم لكونهم يستخدمون وسائل احتيالية لنهب إيرادات الدولة وحرمان أنفسهم من الاستفادة منها خصوصا أنها تساهم وبشكل كبير في تنمية الاقتصاد الدولي مما يعني مستوى معيشي مقبول يسمح بتحقيق رفاهية المجتمع.

مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة

الغش وتحسين التحصيل الجبائي؟

من خلال الإشكالية السابقة، يمكن طرح الأسئلة التالية:

- ◀ ماذا نقصد بالرقابة الجبائية وماهي أشكالها؟
- ◀ ما معنى الغش الضريبي؟
- ◀ كيف يتم التحصيل الجبائي؟
- ◀ كيف يمكن أن يساهم التحقيق المصوب في المحاسبة في التقليل من حدة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي؟

## ◀ الفرضيات

تتجلى فرضيات هذا المقال فيمايلي:

1. التحقيق المصوب في المحاسبة من آليات الرقابة الجبائية الفعالة في تقليص فجوة التحصيل الجبائي.

## 2. يساهم التحقيق المصوب فى المحاسبة فى مكافحة الغش وتحسين التحصيل الجبائي.

### ← أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه المقالة فى كون الرقابة الجبائية إحدى الآليات الفعالة فى استرجاع المبالغ الضريبية المهربة بصفة عامة وكون التحقيق المصوب فى المحاسبة من بين أهم أشكال الرقابة الجبائية بصفة خاصة، ومن بين الآليات الأكثر اعتمادا لردع المكلفين بالضريبة الذين يسعون إلى انتهاك القوانين الضريبية، ودون إهمال أهميتها فى الجانب المتعلق بالتحصيل الجبائي إذا أن تنفيذ هذه الآليات بطريقة صحيحة يؤدي إلى تحسين تحصيل الإيرادات الجبائية التي تشكل ما يقارب ثلثي الإيرادات الاجمالية لميزانية الدولة.

### ← أهداف الدراسة

تهدف هذه المقالة إلى تحقيق جملة من الأهداف هي كالتالي:

1. التعرف على الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها؛
2. التعرف على الغش الضريبي وأسبابه؛
3. التعرف على طرق وأهداف التحصيل الجبائي؛
4. التعرف على فعالية التحقيق المصوب فى تقليص الفجوة التحصيل ومكافحة الغش الضريبي فى ولاية باتنة من خلال دراسة حالة تحقيق مصوب فى المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب بباتنة.

### ← منهج الدراسة

اعتمدنا فى مقالنا هذه على منهجين: المنهج الوصفي والتحليلي الذي يهدف إلى تشخيص مختلف الجوانب النظرية للظاهرة محل الدراسة، والمنهج التحليلي من أجل تحليل التقرير ومختلف المؤشرات التي تتضمنها دراسة حالة التحقيق مصوب فى المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة.

### ← هيكل الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية المقال واختبار فرضياته والوصول إلى الأهداف المرجوة منه، تم تقسيم المقال إلى محورين أساسيين هما كالتالي:  
اولا: مراجعة نظرية؛

ثانيا: دراسة حالة تحقيق مصوب فى المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة.

### ← الدراسات السابقة

دراسة (رحماني و جبوري، 2019) الموسومة بعنوان: **التحقيق المصوب فى المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية فى الجزائر** سرعت هذه المقالة إلى إبراز الدور الذي يلعبه استحداث التحقيق المصوب فى المحاسبة على تعزيز المراجعة الجبائية فى الجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى أن التحقيق المصوب يحقق فى طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة باسترجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابلة للخصم، والتي يفضل المكلف استرجاعها نقدا عوض خصمها من الرسم على القيمة المضافة (TVA) على مبيعاتهم، إذا توفرت الشروط القانونية التي تسمح له بذلك.

دراسة (لواج و لواج، 2020) الموسومة بعنوان: **تقييم فعالية التحقيق المصوب فى المحاسبة فى تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل-**سعت هذه المقالة إلى تسليط الضوء على فعالية عمليات الرقابة والتحقيق المنفذة من طرف الإدارة الجبائية وتقييم نجاعة عمليات التحقيق المصوب فى المحاسبة المنفذة بمديرية الضرائب وولاية جيجل، وقد توصلت إلى أن الرقابة الجبائية من بين أهم الوسائل المستخدمة فى مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين، حيث تسمح هذه الأخيرة باكتشاف مختلف الإغفالات والنقائص التي تتضمنها التصريحات الجبائية المودعة من طرف

المكلفين بالضريبة وتمكن الإدارة الجبائية من استرجاع إيرادات جبائية هامة تسمح برفع نسبة مساهمة الجبائية العادية في تمويل نفقات الميزانية.

**دراسة (لواج و لواج، 2020) الموسومة بعنوان: تقييم فعالية التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة 2010-2018** سعت هذه المقالة الى تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية جيجل خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 الى غاية سنة 2018، وقد توصلت الى أن عملية الرقابة الممارسة من طرف أعوان الإدارة الجبائية ضرورية من أجل التحقق من صدق التصريحات المودعة من طرف المكلفين والكشف عن علميات التهرب والغش التي يقوم بها بعض للمكلفين ذوي النية السيئة ومن ثم حماية حقوق الخزينة العامة من الضياع.

## 2- مراجعة نظرية

### 1.2 ماهية الرقابة الجبائية وأشكالها

الرقابة الجبائية تعتبر من بين أهم المواضيع التي عرفت أهمية بالغة سواء لدى المصالح الضريبية هذا من ناحية، ومن ناحية الأخرى حضت باهتمام مختلف المختصين والمهتمين بالمجال الجبائي ومن أجل التعرف عليها وجب التطرق إلى ما يلي:

#### 1.1.2 تعريف الرقابة الجبائية

**تعرف على أنها** "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة". (مغاري و شيخي، 2013، صفحة 31)

**مفهوم آخر للرقابة الجبائية:** "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراجعة احترام القوانين الجبائية من جهة، وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية". (ولهي، 2012، صفحة 125)

مما سبق يمكننا استنتاج التعريف التالي للرقابة الجبائية: هي مجموعة إجراءات المراجعة التي تتم على مستوى المراكز الضريبية، وتتم وفق خطوات ممنهجة حسب نوع الرقابة المفروضة وحسب نوع نشاط المكلف للحد من مختلف الانتهاكات والتجاوزات الممارسة من طرف المكلفين بالضريبة.

#### 2.1.2 أشكال الرقابة الجبائية المعقدة

للرقابة الجبائية عدة أشكال هي كالتالي:

##### 1.2.1.2 الرقابة الجبائية الشاملة

هي الرقابة التي تتم بصورة سطحية غير متعمقة في محتوى التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وتتم وفق أحد الشكلين التاليين:

#### أ. الرقابة الشكلية

الرقابة الشكلية هي رقابة تركز على شكل وكيفية إعداد التصريحات دون التأكد من صحتها، وتعد أولى مراحل الرقابة وبالتالي فهي رقابة سطحية يقوم من خلالها المفتشين الجبائين بتصحيح الأخطاء العينية الظاهرة أو الملاحظة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. (بغني، 2021، صفحة 32).

## ب. الرقابة على الوثائق

بعد الرقابة الشكلية تأتي الرقابة على الوثائق وهي المرحلة الثانية بعد الرقابة الشكلية وتختلف عنها في كونها تقوم على فحص التصريحات والتقارير المالية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة بشكل كامل وشامل وأكثر دقة، إن هذه النوع من الرقابة يتم من خلال المقارنة بين التصريحات المقدمة ومختلف الوثائق والمستندات المتحصل عليها من محيط المكلف بالضريبة والتقارير الضريبية الخاصة بوضعية المكلف بالضريبة المعدة من طرف المفتشين الجبائيين بالاعتماد على مختلف المعلومات المتحصل عليها من خلال استخدام حق الاطلاع على معلومات المكلف لدى مختلف الهيئات كالبنوك، الجمارك، الموردين، ... الخ؛ (يعقوب ع.، 2016، صفحة 273)

**وفقا لنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية:** تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتوة؛ كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. (المادة 18، 2022، صفحة 9)

**كما أن المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على:** تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية، ويجوز لها أن تطلب تبرير كتابيا من المكلفين بالضريبة يتضمن كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه؛ يجب أن تشير الطلبات المكتتبه صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها. ولهذا الغرض قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة؛ تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ استلام الطلب. (المادة 19، 2022، صفحة 9)

### 2.2.1.2 الرقابة الجبائية المعمقة

يتم هذا النوع من الرقابة وعلى عكس الرقابة الجبائية الشاملة عن طريق التدخلات التي يقوم بها المفتشين الجبائيين في مكان ممارسة المكلف لنشاطه، ولإجراء الرقابة الجبائية المعمقة يقوم المفتشين بالفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع كل التبريرات اللازمة وذلك بهدف التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة خلال مهلة 4 سنوات غير متقدمة لمكافحة مختلف محاولات التهرب الضريبي؛ (خلوفي و بوجريو، 2019، صفحة 204، 203)

تتميز الرقابة الجبائية المعمقة بالفحص الدقيق لمضمون الملف الجبائي للمكلف سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديريات الضرائب أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات وذلك وفقا للتخصص الفرق المتعددة للرقابة، تتشكل الرقابة الجبائية المعمقة من:

## أ. التحقيق في المحاسبة

هو جملة الإجراءات التي تتم من خلال فحص محاسبة المكلف ومقارنتها مع مختلف عناصر الاستغلال والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارة الضريبية لتأكد من صحة التصريحات المقدمة، ويقوم بهذا النوع من الرقابة فرقة التحقيق المكلفة بالتحقيق في ملف المكلف المشكوك فيه. الرقابة الجبائية لا تعني معاقبة المكلف إذا أننا وفي بعض الدول نجد المكلف بالضريبة هو من يطلب من الإدارة الضريبية القيام به. (خالد و كداتسة، 2022، صفحة 147)

**من خلال التعريف السابق نستنتج أن:** التحقيق في المحاسبة هو تحقيق يتم إجراءه من طرف المفتش الجبائي بغرض فحص ومقارنة مختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلف مع مختلف القوائم والدفاتر المحاسبية التي يتم استخدامها لاستخراج الوضعية الجبائية للمكلف لتأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة واتخاذ الإجراءات الضرورية في حالة اكتشاف أي تلاعب أو غش ممارس من طرف المصرح بها.

## ب. التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في مضمونه لا يختلف عن التحقيق المحاسبي إذا يقوم على فحص الوثائق العادية والتوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم لكن ما يميز هذا التحقيق هو أنه يخص نوع واحد من أنواع الضرائب أي لا يتم بفحص مجمل محاسبة المكلف وقبل إجراء التحقيق المصوب وجب إعلام المكلف بذلك مسبقاً. (دوداح و بن عريبة ، 2022، صفحة 374)

**مما سبق نستنتج أن:** التحقيق المصوب في المحاسبة يتم إجراءه بغرض فحص نوع معين من الضرائب أو عدة أنواع دون ألا تتجاوز فترة التحقيق السنة، وبالنسبة للإجراءات المتبعة فيه فهي لا تختلف عن التحقيق في المحاسبة الذي هو كلي مقارنة بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

## ج. المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبانية

إن هذا النوع من التحقيق يخص المكلفين الطبيعيين ويتم من خلال إجراء مقارنة بين التصريحات الجبانية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والوضعية المعيشية للمكلف بالضريبة وهو مرتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي، بغض النظر إذا كان الموطن الجبائي للمكلف في الجزائر أو خارجها؛ ويهدف المحققين من خلال إجرائهم لهذا التحقيق إلى التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف والذمة المالية ومختلف المؤشرات المعيشية للمكلف. (جبوري و آخرون، 2019، صفحة 675)

**من خلال ما سبق ذكره في تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبانية يمكننا الاستنتاج بأن:** هذا النوع من الرقابة يختص بالتحقيق في نوع واحد من الضرائب، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي والتي يتم التأكد منها من خلال فحص مختلف المؤشرات المتعلقة بمستوى معيشة المكلف والتأكد من صحة ما هو مصرح به من خلالها.

## 2.2 ماهية الغش الضريبي

وتتجلى فيما يلي:

## 1.2.2 تعريف الغش الضريبي

**يعرف الغش الضريبي:** على أنه الشكل الغير قانوني للتهرب الضريبي، الذي يؤدي إلى جعل التزامات دافعي الضرائب أقل مما يجب أن تكون عليه عن طريق عدم التصريح الفعلي بمبلغ الأرباح المحققة، أو التصريح بعدم تحقيق أرباح، مما يؤدي إلى اقتطاعات وهمية، ومخالفة القوانين والتشريعات الضريبية لتقليل العبء الضريبي الواجب تحمله. (Paoki A.G.F & al, 2021, p. 240)

**كما يعرف الغش الضريبي:** بأنه مصطلح يستخدم لوصف جهود المكلفين بالضريبة (طبيعيين او معنويين) بهدف التقليل الغير قانوني في الديون الضريبية، مما يوضح أن الغش الضريبي يعتبر جريمة جنائية في نظر القانون، ويقوم الغش الضريبي على تقديم تصريحات ضريبية غير نزيهة وغير عادلة من خلال التصريح عن مداخل وأرباح ومكاسب أقل من المداخل الفعلية أو المبالغة في الاعباء المسجلة، وبالتالي فالغش الضريبي ممارسات متعمدة تهدف إلى عدم الكشف عن الدخل الخاضع للضريبة بالكامل. (Nangih & Nkemakola , 2018, pp. 17,18)

**مما سبق نستنتج أن الغش الضريبي هو:** نوع من أنواع الممارسات الضريبية السلبية التي تقوم على تجاوز المكلفين للقوانين الضريبية عمداً، بهدف تقليص الوعاء الضريبي وبالتالي دفع حقوق ضريبية أقل مما يؤثر سلباً على الإيرادات الضريبية للدولة.

## 2.2.2. أسباب الغش الضريبي

من بين الأسباب التي تدفع المكلفين إلى الغش الضريبي (Abdullah & al, 2021, p. 213):

### 1.2.2.2. العوامل الضريبية والمالية: إن زيادة معدلات الضرائب تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي

عندما يدفع المكلفين بالضريبة إلى استخدام مختلف أساليب التهرب والغش الضريبي؛

**2.2.2.2. العوامل الإدارية:** وهي العوامل المرتبطة بالنظام الضريبي، على سبيل المثال فرض عدة أنواع من الضرائب، الافتقار إلى الشفافية والإنصاف، وعدم وجود عقوبات ضريبية صارمة بما يكفي لضمان أن تصبح المساءلة القانونية وسيلة ردع ضد الغش الضريبي وتشجع الامتثال الضريبي شريطة ألا تتجاوز العقوبات الحد المسموح به، تشمل العوامل الإدارية الأخرى الثغرات في القوانين الضريبية ونقص مراجعات المدققين للتصريحات الضريبية، وانخفاض مستويات المعرفة والمهارات والخبرة من جانب الأعداء الجبائين ومحصليها؛

**3.2.2.2. العوامل الاقتصادية:** تؤثر التقلبات في مداخيل المكلفين بالضريبة على قرار التهرب الضريبي، خاصة إذا كان من المتوقع أن تزيد هذه التقلبات وتتوافق مع مستويات القوة السياسية والاقتصادية في أمر من شأنه أن يؤدي إلى الفساد، بالإضافة إلى ذلك، تلعب مكونات الدخل دورًا رئيسيًا في الغش الضريبي، بمعنى أن الغش ينخفض إذا تم الإعلان عن الرواتب والأجور، خاصة في القطاع العام، علاوة على ذلك يزداد الغش الضريبي إذا لم يتم الإعلان عن الدخل، خاصة في القطاع الخاص؛

**4.2.2.2. العوامل الديموغرافية (الجنس والعمر والتعليم):** غالبًا ما تؤثر الخصائص الديموغرافية على قرار التهرب الضريبي، إذ أن الدافع للغش الضريبي أعلى لدى الذكور منه عند الإناث، فيما يتعلق بالعمر، فقد وجد أن كبار السن يميلون إلى أن يكونوا أكثر امتثالاً للضرائب من الشباب، الذين يميلون إلى المخاطرة وأقل حساسية للعقوبات المفروضة على الغش الضريبي، بالإضافة إلى أنه تم العثور على علاقة بين مستوى التعليم والامتثال الضريبي، حيث يزداد التهرب الضريبي مع انخفاض المستويات التعليمية، إذ وجد أن نسبة التهرب الضريبي أعلى في البيئة التي لا يوجد فيها وعي وتعليم ضريبي كافٍ حول النظام الضريبي وأهميته الاقتصادية.

## 3.2 التحصيل الجبائي

يمكن تناول أهم العناصر المتعلقة بماهية التحصيل الجبائي ووفقا لما يلي:

### 1.3.2. تعريف التحصيل الجبائي

**عرف التحصيل الجبائي** بأنه مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها والسلطة المختصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيده وضمائنه ويتم الدفع نقداً أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية". (قناص و زين، 2021، صفحة 222)

**و عرف كذلك على أنه** جملة من الإجراءات سواء كانت إدارية أو تقنية والتي يتم من خلالها نقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية". (سيليني و طالي، 2021، صفحة 395)

**من خلال التعريفين السابقين يمكن لنا الاستنتاج بأن:** التحصيل الجبائي هو الآلية التي يتم من خلالها تمويل الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها عن طريق جملة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل الحقوق الجبائية من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، والتي تقوم على مجموعة من العناصر هي الواقعة المنشئة، السلطة المختصة، طرق التحصيل، المواعيد والضمانات.

### 2.3.2. طرق التحصيل الجبائي

التحصيل الجبائي يعتبر كأهم مرحلة لنقل الدين من ذمة المكلف الى الخزينة العمومية يتم وفق مجموعة من الطرق تساهم في تمويل الخزينة العمومية بمختلف الحقوق الجبائية المفروضة على المكلف بالضريبة، والتي تنفذ وفقا لمجموعة النصوص القانونية والتشريعية المحددة لمختلف أنواع الضرائب المفروضة، المعدلات المطبقة عليها، المدة التي تسدد فيها، الامتيازات الممنوحة للإدارة الجبائية لضمان استرجاع حقوقها الموجودة لدى المكلفين بالضريبة، ويمكن أن نذكر من بين اهم طرق التحصيل الجبائي ما يلي: (بوجريو و حراق ، 2022، صفحة 75)

#### 1.2.3.2. التوريد المباشر

وفقا لهذه الطريقة يقوم المكلف بالضريبة بأداء التزاماته ودفع الحقوق الجبائية إلى الخزينة العمومية من تلقاء نفسه، وتتم هذه الطريقة من خلال أحد الشكلين الآتيين:  
أ. **التوريد المباشر الكلي:** أي أن مبلغ الضريبة وفق لهذه الطريقة يتم دفعه كليا ودفعة واحدة؛ والضريبة الجزافية تتمتع بخاصية الدفع الكلي أو جزئي للضريبة أي يعني أن المكلف له الحرية في اختيار الطريقة المناسبة له؛

ب. **التوريد المباشر عن طريق الأقساط (الدفعات):** تعتمد هذه الطريقة على استخدام الأقساط الدورية في دفع الضريبة، وتحسب هذه الأقساط من الربح المتوقع الذي يصرح به المكلف، أو يتم حساب الأقساط بالاعتماد على أرباح السنة الماضية؛ ومن بين الضرائب التي يتم تسديدها بأقساط دورية نذكر الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية.

#### 2.2.3.2. التوريد عن طريق شخص آخر (Recouvrement par tiers)

في هذه الطريقة المكلف يحصل على الدخل الصافي إذ أن الضريبة لا تدفع عن طريق المكلف مباشرة وانما عن طريق طرف ثالث أو وسيط، وبالتالي فهي تعد من بين الطرق التي تتعدم فيها نسبة التهرب من طرف المكلفين بالإضافة الى كونها من الطرق التي تقل فيها تكاليف التحصيل الجبائي إذ ان الإدارة لا تتكبد تكاليف تحصيلها بل ويتم دفعها من طرف الجهة الوسيطة في الأجل القانونية لها دون أي مقابل، ونجد من بين الضرائب المفروضة في النظام الضريبي الجزائري: (محمد الصالح، 2021، صفحة 49)

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور يتم تسديدها وفقا لهذه الطريقة إذ أن رب العمل يقوم باقتطاع مبلغ الضريبة من دخل المكلف قبل تسليمه للعامل الذي يحصل على الاجر الصافي مباشرة وفي الوقت نفسه يقوم بتوريد مصلحة الضرائب بمبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في الأجل القانونية لها؛
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مداخيل القيم المنقولة؛ إذ أن الشركة هي التي تقوم باقتطاع الضريبة المفروضة عليها وتوريدها الى مصلحة الضرائب؛
- ✓ المداخيل المتأتية من نشاط الشركات أو المؤسسات الأجنبية بالجزائر الناشطة في مجال الخدمات والغير مقيمة مهنيا.

#### 3.2.3.2. الاقتطاع من المنبع (La retenue à la source)

يعتمد جوهر هذه الطريقة على قيام المكلف القانوني بدفع الضريبة عن طريق خصمها من دخل المكلف الحقيقي قبل منحه إياه، وبالتالي فالضريبة تحصل وفقا لهذا الأسلوب عند نشوء الدخل لا عند استلامه، ونجد هذا الأسلوب يستخدم في تحصيل الضرائب على الدخول، المرتبات، الريع و إيرادات القيم المنقولة. (محزري ، 2008، صفحة 159).

نستنتج مما سبق أن التحصيل الجبائي يتم وفقا لعدة أنواع ويحدد حسب نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف، النظام الضريبي (حقيقي أو جزافي)، وفي بعض الحالات يكون لدى المكلف حرية لاختيار طريقة دفعه للضريبة كالضريبة الجزافية الوحيدة، واختلاف أنواع التحصيل يجعل للنظام الضريبيا أكثر مرونة للحفاظ على الإيرادات الجبائية.

### 3.3.2. أهداف التحصيل الجبائي

- إن للتحصيل الجبائي أهمية بالغة في تمويل مختلف المجالات سواء الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، ويمكن التطرق الى أهم أهداف التحصيل الجبائي وفقا لما يلي:(مباركي، 2021، صفحة 1078)
- ✓ التمويل الدائم لميزانية الدولة بهدف الرقي والحفاظ على الاقتصاد الوطني؛
  - ✓ إعطاء أهمية كبيرة لتحصيل مختلف أنواع الضرائب سنويا والتي تعد من بين أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة لما لها من أهمية بالغة في تغطية النفقات العامة؛
  - ✓ فرض عقوبات ضريبة صارمة على المكلفين بالضريبة الذين يسعون لمخالفة القوانين الضريبية واستغلال ثغراتها للتهرب من دفع الضريبة وأداء التزاماتهم؛
  - ✓ الحرص على الحد من الاستهلاك الغير ضروري بفرض ضرائب مرتفعة مما سيساهم في زيادة المدخرات، كما تستخدم الضرائب للتشجيع على الاستثمار من خلال مختلف التخفيضات والامتيازات الممنوحة للمكلف، وهذا بدوره يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية لأفراد المجتمع؛
  - ✓ التقليل من استخدام السلع الضارة كالسجائر وغيرها بطريقة غير مباشرة من خلال فرض ضرائب مرتفعة عليها مما يجعلها غير متوافقة مع القدرة الشرائية للمستهلك ويقلل الطلب عليها، يسعى التحصيل الجبائي من خلال مختلف أهدافه الى المساهمة في تحقيق مختلف الأهداف (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية) للنظام الضريبي.

## 4.2 إجراءات التحقيق المصوب في سبيل مكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي

تتمثل هذه الاجراءات فيمايلي:

### 1.4.2 إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة في سبيل مكافحة الغش الضريبي

- يعرف التحقيق المحاسبي بأنه جملة الإجراءات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة بعنوان الفترة الغير متقادمة أي 4 سنوات الأخيرة والضرائب المعنية في هذا النوع من التحقيق هي جميع الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة، ويتم القيام بهذا النوع من التحقيق من طرف الأعوان الجبائيين الذين يتم تحديدهم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وفقا لنوع المؤسسة والتي يشترط فيها حد أعلى للرقم الاعمال كالاتي:(زين، 2021، صفحة 1127، 1126)
- ✓ مؤسسات تأدية الخدمات، التي لا يتجاوز رقم اعمالها **1.000.000** دج، لكل سنة مالية محقق فيها؛
  - ✓ كل المؤسسات الأخرى، التي لا يتجاوز رقم اعمالها **2.000.000** دج، لكل سنة مالية محقق فيها؛
  - ✓ وفي حال تجاوز رقم أعمال المؤسسات المذكورة أعلاه على التوالي **5.000.000** دج و**10.000.000** دج، لكل سنة مالية محقق فيها يتم تحديد فترة التحقيق ب ستة (06) أشهر؛
- بالنسبة لمدة التحقيق في باقي الحالات فإنها لا تتجاوز تسعة (09) أشهر، وفي حال إجراء معاينة لعمليات في عين المكان وجب استدعاء المكلف لإمضاء محضر المعاينة كما أنها لا تتم إلا برخصة من الجهات القانونية المختصة.

## 2.4.2 الغرامات والعقوبات الجبائية المفروضة لتحسين التحصيل الجبائي

### 1.2.4.2 غرامة عدم التصريح بالوجود

وفقا لنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة **30.000 دج**؛ (المادة 194 مكرر 1، 2022، صفحة 46)

### 2.2.4.2 غرامة التلبس الجبائي

المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين، في حالة معاينة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، غرامة مالية قدرها ستمائة ألف دينار (**600.000 دج**)، وذلك مهما كان نظام الإخضاع الضريبي؛

يرفع هذا المبلغ إلى مليون ومائتي ألف دينار (**1.200.000 دج**) في حالة تجاوز رقم الأعمال، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، عتبة خمسة عشر مليون دينار (**15.000.000 دج**) المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

إذا تعرض المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة لعقوبات لأسباب أخرى، فإن هذه العقوبات تتعلق بمخالفات مختلفة عن تلك المنشئة للتلبس الجبائي. (المادة 194 مكرر 1، 2022، صفحة 46)

### 3.2.4.2 غرامات الإيداع المتأخر لتصريح G50

من نص المادة 115: يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه، تطبيق غرامة نسبتها **10%**؛ (المادة 116، 2022، صفحة 32)  
وترفع هذه الغرامة إلى **25%** بعد قيام الإدارة الجبائية بإصدار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصي عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.  
**4.2.4.2 الغرامات المفروضة في حالة اكتشاف الغش الضريبي**

المادة 116: (1) - إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية: (المادة 116، 2022، صفحة 32)

- **10%**: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجمعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ **50.000 دج**؛
- **15%**: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ **50.000 دج** ويقل أو يساوي عن مبلغ **200.000 دج**؛
- **25%**: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ **200.000 دج**؛

(2) - في حالة استعمال طرق تدليسيه، تطبق غرامة بنسبة **100%** على مجمل الحقوق؛ (المادة 116، 2022، صفحة 32)

وعلاوة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية، أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 المتعلقة بالعقوبات الجناحية، في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها، نسبة **10%** من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا. (المادة 116، 2022، صفحة 33)

### 3- دراسة حالة تحقيق مصوب في المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة

قبل الشروع في عملية الرقابة الجبائية بالاعتماد على أحد أشكال الرقابة (الرقابة المعمقة، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والرقابة على المعاملات العقارية) حسب وضعية المكلف ونوع نشاطه، لا بد أن يقوم المحققين الجبائيين بالتأكد من صحة التصريحات المكتتبه عن طريق التأكد من مبالغ الإيرادات الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة المصرح بها، ففي حال اكتشاف أي تجاوزات أو اغفالات من طرف المكلفين بالضريبة يصبح من الضروري على المحققين التدخل بالاعتماد على مجموعة الحقوق الممنوحة لهم من طرف المشرع للاسترداد الموارد المالية الغير مصرح بها، ونتطرق إلى مجموعة الإجراءات المعتمدة لدراسة ملف المكلف الخاضع للتحقيق المصوب في المحاسبة كالتالي: (تقرير التحقيق المصوب في المحاسبة، 2020)

#### 1.3 مراجعة الملف

في هذه المرحلة يتم إرسال ملف المكلف المعني بالتحقيق إلى المديرية المركزية للمراجعة الجبائية من طرف المصلحة الرئيسية للتسيير، ثم تقوم المديرية المركزية للمراجعة الجبائية بنقله إلى المصلحة الرئيسية للرقابة أين سيتم إجراء التحقيق، وقد تم دراسة ملف هذا المكلف الذي هو ذو شخصية معنوية يتمثل نشاطها في إنتاج السميد الممتاز، دقيق، القمح، الفرينة والنخالة، برمجت للتحقيق في البرنامج السنوي للتحقيق الجبائي خلال سنة 2021، وقد كلف بهذه المهمة فرقة التحقيق "A" تتكون هذه الفرقة من مفتشين ورئيس فرقة التحقيق المصوب في المحاسبة.

#### 2.3 اشعار بالتحقيق

بتاريخ 2021/09/06 قام أعوان الرقابة الجبائية بإرسال إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة رقم: 204 تم استلامه من طرف المكلف المعني بالتحقيق بتاريخ 2021/09/07 والذي مس نشاطه المتمثل في إنتاج السميد الممتاز، دقيق القمح، الفرينة والنخالة، وقد تضمن هذه الأشعار أسماء المحققين المتدخلين والرتب، ساعة التدخل، والضرائب المعنية بالتحقيق وهي (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الرواتب والأجور، الرسم على القيمة المضافة) وفترة التحقيق المصوب التي مست السنوات 2017، 2018، 2019 و 2020. وقد قدم للمكلف مهلة 10 أيام لتجهيز الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 9، 10، 11 من القانون التجاري مع إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي من اختياره.

#### 3.3 المحاسبة المقدمة

##### أ. الدفاتر الإلزامية

مسك الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) المنصوص عليهما في المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري حيث تم التأشير عليهما من طرف المحكمة المختصة بباتنة بتاريخ 2005/06/28 تحت رقم 23 و 21 على التوالي.

##### ب. الدفاتر الاختيارية

الدفاتر المساعدة (مشتريات، مبيعات، صندوق، بنك، عمليات مختلفة ... الخ) وجميعها كانت متوفرة.

#### 4.3 مباشرة مهمة التحقيق المصوب في المحاسبة

أثناء مباشرة مهمة التحقيق المصوب في المحاسبة تقوم فرقة التحقيق بمجموعة من الإجراءات للوصول إلى تحديد الأرباح والمداخيل المهربة ثم فرض الضريبة وتطبيق الغرامات الجبائية الضرورية وفقا للتالي:

#### 1.4.3 التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة

المؤسسة الخاضعة للتحقيق هي مؤسسة إنتاجية ويتمثل نشاطها في إنتاج السميد الممتاز، دقيق القمح، الفرينة والنخالة، بعد دراسة وفحص الملف الجبائي وكذا التأكد من توفر الوثائق والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها قانونا بحوزة المؤسسة وباستغلال ما بحوزة الإدارة من معلومات والمتمثلة في محضر

المعاينة والبطاقة التقنية المعد من طرف اللجنة المختلطة بتاريخ **2019/09/18** والذي يبين النسب المتوصل إليها لاستخراج مشتقات القمح المتمثلة في السميد الممتاز، دقيق، القمح، النخالة والفريضة وبعد استغلال بطاقة المعلومات الواردة من الديوان الوطني للحبوب(تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية باتنة) الذي يبين كمية القمح الخام المباعة للمؤسسة تم استخراج الكميات السالف ذكرها كما يأتي بيانه في الجداول التالية:

الجدول رقم (01): كمية القمح الخام المباعة للمؤسسة

القمح الصلب	القمح اللين
السميد الممتاز %67.48	الفريضة %72.84
دقيق القمح %03.25	النخالة %27.16
النخالة %29.27	/

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

**من خلال الجدول رقم (01):** نلاحظ أن نسبة مبيعات هذه المؤسسة لمشتقات القمح كانت بنسبة عالية لكل من الفريضة والسميد الممتاز، تليها النخالة ثم بكمية قليلة جدا لدقيق القمح مما يدل أن رقم أعمال الفريضة والسميد الممتاز سيكون كبيرا بالنسبة لباقي مشتقات القمح.

### 2.4.3 إعادة تشكيل رقم الاعمال

#### 1.2.4.3 جدول إعادة تشكيل رقم الاعمال الخاص بالقمح الصلب

الجدول رقم (02): إعادة تشكيل رقم الاعمال الخاص بالقمح الصلب

البيـ ان	2017	2018	2019	2020
كمية المشتريات المستهلكة	55,409.3	52,638.3	50,153.8	42,190.6
معدل الضياع %03	03%	03%	03%	03%
الكميات الضائعة أو المهملة	1,662	1,579	1,505	1,266
الكميات المطحونة فعلا	53,747	51,059	48,649	40,925
كمية السميد الممتاز المستخرجة بنسبة %67,48	36,268	34,455	32,828	27,616
كمية دقيق القمح المستخرجة بنسبة %03,25	1,747	1,659	1,581	1,330
كمية النخالة المستخرجة بنسبة %29,27	15,732	14,945	14,240	11,979
سعر القنطار الواحد من السميد الممتاز حسب التصريح	3,500	3,500	3,500	3,500
سعر القنطار الواحد من دقيق القمح حسب التصريح	1,100	1,100	1,300	1,300
سعر القنطار الواحد من النخالة حسب التصريح	1,300	1,300	1,600	1,600
رقم الاعمال المستخرج من السميد الممتاز	126,939,714	120,591,503	114,899,647	96,656,386
رقم الاعمال المستخرج من دقيق القمح	1,921,456	1,825,365	2,055,428	1,729,076
رقم الاعمال المستخرج من النخالة	20,451,279	19,428,518	22,783,387	19,165,941
رقم الاعمال المصرح به من السميد الممتاز	132,734,000	126,748,000	114,259,500	97,375,500
رقم الاعمال المصرح به من دقيق القمح	4,236,100	4,160,800	5,114,200	4,367,300

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدول رقم (02): نلاحظ ان هناك اختلاف بين رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالنسبة لكل من السميد الممتاز ودقيق القمح ورقم الأعمال المستخرج، حيث أن أرقام الأعمال المصرح بها كانت أكبر من أرقام الأعمال المستخرجة من طرف فرقة التحقيق، في حين لا يوجد تصريح من طرف المكلف برقم أعمال النخالة مما يدل على أن المكلف بالضريبة قام بالتصريح بكميات أكبر من السميد الممتاز ودقيق القمح بهدف إخفاء الكمية المباعة من النخالة.

### 2.2.4.3 جدول إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاص بالقمح اللين

الجدول رقم (03): إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاص بالقمح اللين

2020	2019	2018	2017	البيان
21.767.4	23.000	24.929	28.500	كمية المشتريات المستهلكة
03%	47459	03%	03%	معدل الضياع 03%
653	690	748	855	الكميات الضائعة أو المهملة
21,114	22,310	24,181	27,645	الكميات المطحونة فعلا
15,380	16,251	17,614	20,137	كمية الفريئة المستخرجة بنسبة %72,84
5,735	6,059	6,568	7,508	كمية النخالة المستخرجة بنسبة %27,16
2,000	1,950	1,850	1,850	سعر القنطار الواحد من الفريئة حسب التصريح
1,600	1,600	1,300	1,300	سعر القنطار الواحد من النخالة حسب التصريح
30,759,426	31,688,678	32,585,040	37,252,743	رقم الأعمال المستخرج من مادة الفريئة
9,175,464	9,695,034	8,537,873	9,760,897	رقم الأعمال المستخرج من النخالة
29,978,525	31,351,325	33,401,000	36,832,900	رقم الأعمال المصرح به من مادة الفريئة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدول رقم (03): نلاحظ أن رقم الأعمال المستخرج من مادة الفريئة أكبر من رقم الأعمال المصرح به، وذلك بسبب تصريح المكلف بكميات فريئة أقل من الكميات المباعة فعلا، في حين لا يوجد رقم عمل المصرح به للنخالة مما يدل على أن المكلف بالضريبة لم يتم بالتصريح بالمبيعات الخاصة بالنخالة.

### 3.2.4.3 جدول إجمالي رقم الاعمال المستخرج الجدول رقم (04): إجمالي رقم الاعمال المستخرج

2020	2019	2018	2017	البيان
96,656,386	114,899,647	120,591,503	126,939,714	رقم الأعمال المستخرج من مادة السميد الممتاز
1,729,076	2,055,428	1,825,365	1,921,456	رقم الأعمال المستخرج من مادة دقيق القمح
30,758,426	31,688,678	32,585,040	37,252,743	رقم الأعمال المستخرج من مادة الفرينة
28,341,405	32,478,421	27,966,391	30,212,176	رقم الأعمال المستخرج من مادة النخالة
97,375,500	114,259,500	126,748,000	132,734,000	رقم الأعمال المصرح من مادة السميد الممتاز
4,367,300	5,114,200	4,160,800	4,236,100	رقم الأعمال المصرح من مادة دقيق القمح
29,978,525	31,351,325	33,401,000	36,832,900	رقم الأعمال المصرح من مادة الفرينة
28,805,671	28,839,100	25,758,500	25,182,452	رقم الأعمال المصرح من مادة النخالة
-719,114	640,147	-6,156,497	-5,794,286	الفرق في رقم الاعمال لمادة السميد الممتاز
-2,638,224	-3,058,772	-2,335,435	-2,314,644	الفرق في رقم الاعمال لمادة دقيق القمح
779,901	337,353	-815,960	419,843	الفرق في رقم الاعمال لمادة الفرينة
-464,266	3,639,321	2,207,891	5,029,724	الفرق في رقم الاعمال لمادة النخالة
-3.041.703	+1.558.049	-7.100.000	-2.659.363	الفارق بين رقم الاعمال الاجمالي المستخرج والمصرح به

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدول رقم (04): نلاحظ وجود فوارق إيجابية بالنسبة لمادة النخالة خلال السنوات 2017 و2018، و2019 وعليه سيتم إجراء تسوية في الرسم على القيمة المضافة بمعدل 09% أما بالنسبة لسنة 2020، فإن الفارق كان سالباً وبالتالي لم يترتب عنها أي تسوية، في حين سيكون هناك تسوية للضريبة على أرباح الشركات خلال سنة 2019 للفارق الموجب أما باقي السنوات لا توجد أي تسوية للفارق السلبي بين رقم الاعمال الاجمالي المستخرج والمصرح به.

### 3.4.3 حساب الحقوق

#### 1.3.4.3 حساب الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (05): حساب الرسم على القيمة المضافة

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المستخرج من مادة النخالة الخاضع	30,212,176	27,966,391	32,478,421	28,341,405
رقم الأعمال المصرح الخاضع من مادة النخالة	25,182,452	25,758,500	28,839,100	28,805,671
الزيادة في رقم الأعمال	5,029,724	2,207,891	3,639,321	-464,266
معدل الرسم	9%	9%	9%	19%
الحقوق المستحقة	2,719,096	2,516,975	2,923,058	-
الحقوق المقيدة سلفا	2,266,421	2,318,265	2,595,519	-
الحقوق البسيطة	452,675	198,710	327,539	-
معدل العقوبات	25%	15%	25%	-
مبلغ العقوبات	113,169	29,807	81,885	-
الإجمالي الواجب الدفع	565,844	228,517	409,424	-

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدول رقم (05): نلاحظ وجود زيادة في رقم اعمال النخالة خلال السنوات 2017، 2018، 2019 وذلك راجع لكون رقم الاعمال المستخرج أكبر من رقم الاعمال المصرح به مما نتج عنه فرض الرسم على القيمة المضافة بمعدل 09% وتطبيق عقوبات الاخفاء حسب رقم الاعمال المخفي في كل سنة إذا طبق معدل 25% خلال سنتي 2017، 2019 لكون رقم الاعمال المخفي أكبر من 200.000 دج وفي سنة 2018 تم تطبيق معدل 15% لان رقم الاعمال ينتمي الى الشريحة من 50.000-200.000.

#### 2.3.4.3 حساب الضريبة على ارباح الشركات

تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على ارباح الشركات

الجدول رقم (06): تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات

البيان	2019
الأرباح المصرحة	10.160.587
الزيادة في الأرباح المستخرجة	1.558.049
الأرباح المستخرجة	11.718.587

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدول رقم (06): نلاحظ وجود فروق إيجابية في الربح لسنة 2019 حيث أن الأرباح المستخرجة كانت أكبر من الأرباح المصرح بها ب 1.558.049 دج وذلك ناتج لإدماج الأرباح التي تم اخفائه من طرف المكلف.

حساب اجمالي الحقوق الواجبة السداد

الجدول رقم (07): حساب اجمالي الحقوق الواجبة السداد

البيان	2019
الربح المستخرج الخاضع	11.718.587
الربح المصرح الخاضع	10.160.587
الفرق في الربح الخاضع	1.558.049
معدل الإخضاع	19%
الحقوق المترتبة	296.029
معدل عقوبات التأخير	25%
عقوبة التأخير	74.007
الإجمالي الواجب السداد	370.037

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدول رقم (07): نلاحظ أنه قد تم إجراء تسوية في الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% خلال سنة 2019، حيث طبقت على الزيادة في الأرباح المستخرجة بالإضافة الى معاقبة المكلف بعقوبة التأخير بنسبة 25 % لأن مبلغ رقم الاعمال المخفي ينتمي الى الشريحة أكبر من 200.000دج.

#### 3.3.4.3 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

← حساب إجمالي المداخل الخاضعة للضريبة

الجدول رقم (08): حساب إجمالي المداخل الخاضعة للضريبة

التعيين	2019
الدخل الخاضع للاقتطاع	1.558.049
الضريبة على ارباح الشركات	296.029
الدخل الصافي الخاضع للاقتطاع	1.262.020

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدول رقم (08): نلاحظ أنه قد تم تصفية الأرباح غير مصرح بها من طرف المكلف من الضريبة على الأرباح الشركات للبحث عن الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الاقتطاع من المصدر والتي وجدت بمبلغ 1.262.020دج، هذا المبلغ يترتب عليه ضريبة على الدخل الإجمالي صنف الاقتطاع من المصدر بالإضافة الى فرض غرامة.

← حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الاقتطاع من المصدر

الجدول رقم (09): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الاقتطاع من المصدر

التعيين	2019
الأرباح الخاضعة للضريبة	1.262.020
معدل الضريبة	15%
الحقوق المترتبة	189.303
معدل الغرامات	15%
مبلغ الغرامات	28.395
اجمالي الحقوق الواجبة السداد	217.698

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدول رقم (09): نلاحظ أنه قد تم فرض ضريبة على المكلف وهي ضريبة على الدخل الإجمالي صنف الاقتطاع من المصدر بمعدل 15% بالإضافة الى تحميله غرامة بمعدل 15% بسبب مخالفة المكلف للقانون وإخفائه لجزء من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

#### 4- الخاتمة

تسعى الرقابة الجبائية في جميع أنحاء العالم الى رفع الحصيلة الضريبية وتقليص الفجوة بين ما يجب تحصيله وما تم جمعه، ولكل دولة أساليبها الخاصة على غرار الجزائر التي تعطي اهتمام كبير لآليات الرقابة وبالأخص التحقيق المحاسبي نظرا لكون أغلب المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعين لنظام الحقيقي، ويتمتعون بمسك محاسبة منتظمة.

وفي هذا الصدد يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد الآليات الفعالة لاسترجاع المبالغ الضريبية المهربة وتحسين التحصيل الجبائي من خلال التحقيق المحاسبي في نوع أو عدة أنواع من الضرائب في فترة زمنية تقل عن السنة عندما تلاحظ الإدارة الجبائية ممارسة المكلفين بالضريبة محل التحقيق لأعمال تدليسية.

## ← نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما سبق يمكننا الإجابة على فرضيات الدراسة وفقا ما يلي:  
**الفرضية الأولى:** لاحظنا من خلال دراسة حالة التي قمنا بعرضها أن التحقيق المحاسبي يعد آلية من آليات الرقابة الجبائية الفعالة لكونه يساهم في اكتشاف انتهاك ومخالفة القوانين من طرف المكلفين بالضريبة ويتخذ الإجراءات اللازمة في سبيل استرجاع الإيرادات الضريبية المهربة، وبالتالي الفرضية الأولى محققة " **التحقيق المصوب في المحاسبة من آليات الرقابة الجبائية الفعالة في تقليص فجوة التحصيل** ".  
**الفرضية الثانية:** التحقيق المصوب في المحاسبة يقوم على مجموعة من الإجراءات ويستخدم جملة من الغرامات والعقوبات الضريبية التي تساهم في مكافحة التهرب الضريبي ورفع مستوى التحصيل الجبائي، وبالتالي الفرضية الثانية محققة " **يساهم التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة الغش وتحسين التحصيل الجبائي** ".

## ← التوصيات

- لقد قادتنا هذه المقالة بالخروج بجملة من التوصيات هي كالتالي:
- تبسيط إجراءات فرض الضرائب، لتقليص فجوة عدم فهم المكلفين بالضريبة لنظام الضريبي بسبب كثرة القوانين الضريبية وكثرت التعديلات الضريبية التي تجعل المكلفين يفكرون في استغلال الثغرات القانونية واختراقها بدلا من الامتثال الضريبي.
  - السعي إلى رفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة والتركيز على توضيح الدور الفعال للضريبة في تطوير البنية التحتية وتغطية مختلف الاحتياجات الاجتماعية للمكلفين (التعليم، الصحة، الامن ... الخ).
  - التعجيل في تعميم مشروع رقمنة الإدارة الضريبية والحرص على تطبيق إجراءاته بشكل صحيح يساهم في مكافحة الغش الضريبي وتقليص فجوة التحصيل الجبائي.
  - السعي إلى توطيد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال تقديم حوافز وتسهيلات للمكلفين مما يساعد على تحسين امتثال دافعي الضرائب.

## 5- المراجع

1. فروم محمد الصالح. (2021). **جباية المؤسسة دروس مفصلة ومدعمة بأمثلة وتمارين محلولة**. قسنطينة، الجزائر: ألفا للوثائق.

2. Abdullah , M., & al. (2021). **An Econometric Analysis of Tax Evasion and Its Consequences on Economic Performance**. Emerging Science Journal, 5(2), pp. 211-220. doi:10.28991/esj-2021-01271
3. Nangih , E., & Nkemakola , D. (2018). **An Empirical Review of the Determinants of Tax Evasion in Nigeria: Emphasis on the Informal Sector Operators in Port Harcourt Metropolis**. Journal of Accounting and Financial Management, 4(3), pp. 15-23.

4. Paoki A.G.F, & al. (2021). **THE EFFECT OF INFORMATION TECHNOLOGY AND PERCEIVED RISK IN ANTICIPATING TAX EVASION**. Journal Reviu Akuntansi dan Keuangan, 11(02), pp. 238-249.
5. أحمد رحمانى ، و محمد جبوري. (2019). **التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر**. مجلة دراسات جبائية، (01)08، الصفحات 62-75.
6. المادة 116. (2022). **قانون الرسم على رقم الاعمال**.
7. المادة 194 مكرر 1. (2022). **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.
8. بوعلام ولهي. (2012). **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة-حالة الجزائر**. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة فرحات عباس.
9. تقرير التحقيق المصوب في المحاسبة. (2020). **تقرير التحقيق المصوب في المحاسبة**. باتنة-الجزائر: المديرية العامة للضرائب.
10. جمال الدين سيليني، و محمد طالبي. (2021). **أثر النظام الجبائي الالكتروني في الحفاظ على استقرار مردودية التحصيل الضريبي في ظل أزمة جائحة كورونا - دراسة حالة: نظام جبايتك بمديرية كبريات المؤسسات**. مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، (2)7، الصفحات 392-411.
11. رضوان دوداح، و شيراز بن عربية . (2022). **تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية- دراسة حالة الجزائر 2010-2018**. مجلة المنهل الاقتصادي، (01)05، الصفحات 371-380.
12. سفيان خلوفي، و عبد الرؤوف بوجريو. (2019). **دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014) دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة**. مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، (01)05، الصفحات 195-215.
13. شريف بغني. (2021). **سلطات الادارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي**. مجلة القانون العقاري(15)، الصفحات 28-50.
14. عباس مفرج فحل يعقوب. (2016). **الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي: دراسة في التشريعات الضريبية**. مجلة الفنون والأداب وعلوم الانسانيات والاجتماع(08)، الصفحات 266-288.
15. عباس مفرج فحل يعقوب. (2016). **المرجع نفسه**.
16. عباس مفرج فحل يعقوب. (2016). **مرجع سابق**.
17. عبد الرحمان مغاري، و بلال شيخي. (جوان، 2013). **دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر**. مجلة دراسات جبائية، الصفحات 29-51.
18. عبد الرحيم لواج، و منير لواج . (2020). **تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل-**. مجلة الاقتصاد والتنمية، (02)08، الصفحات 35-48.

19. عبد الرؤوف بوجريو، و مصباح حراق . (2022). التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي -دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة خلال الفترة 2010-2019. مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، 08(01)، الصفحات 69-86.
20. عبد المالك زين. (2021). مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب خنشلة. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، 05(01)، الصفحات 1120-1140.
21. علي قناص، و يونس زين. (2021). التصريحات الجبائية وأثرها على زيادة الحصيلة الضريبية في ظل عصرنة الادارة الجبائية ( دراسة حالة : مكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مديريات كبريات المؤسسات). مجلة مقريري للاقتصاد والمالية، 5(2)، الصفحات 215-235.
22. فريد أحمد خالد ، و عائشة كداتسة. (2022). أثر التحقيق المحاسبي الممارس من طرف الادارة الجبائية -دراسة حالة على مستوى مفتشية الضرائب ببوفاريك. مجلة دراسات جبائية، 11(01)، الصفحات 143-153.
23. محمد الصالح مباركي. (2021). التحصيل الضريبي واقع وأفاق. مجلة الاحياء، 21(29)، الصفحات 1075-1096.
24. محمد جبوري، و آخرون. (2019). المراجعة الجبائية كآلية لضمان حقوق الخزينة العمومية في الجزائر -دراسة تطبيقية بمركز الضرائب سعيدة خلال الفترة من 2014-2017. مجلة اقتصاد والاعمال، 03(03)، الصفحات 671-690.
25. محمد عباس محرزى . (2008). اقتصاديات الجبائية والضرائب. الجزائر: دار هومة.
26. منير لواج، و عبد الرحيم لواج. (2020). تقييم فعالية التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرة الضرائب لولاية جيجل للفترة 2010-2018. مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية(05)، الصفحات 38-56.