

التحقيق المحاسبي كأحد استراتيجيات الإدارة الضريبية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي - دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق خلال الفترة (2019-2022) بالمديرية الولائية لضرائب بباتنة

The accounting investigation as one of the tax management strategies to reduce the phenomenon of tax evasion - case study of a taxpayer under investigation during the period (2019-2022) at the Directorate of Tax State of Taxes in Batna

سعيدة سليمانى*1

¹مخبر المغرب الكبير (الاقتصاد والمجتمع)، جامعة قسنطينة 02- الجزائر،

saida.slimani@univ-constantine2.dz

تاريخ القبول : 11 / 07 / 2024

تاريخ الاستلام: 27 / 02 / 2024

ملخص:

تسعى هذه المقالة الى التعرف على مساهمة التحقيق المحاسبي كأحد استراتيجيات الإدارة الضريبية في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على منهجين هما: الوصفي للإحاطة بمختلف الجوانب النظرية والمنهج التحليلي لتحليل ملف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة. ولعل أبرز ما توصلت اليه هذه المقالة هي ان التحقيق المحاسبي يساهم في استرجاع المبالغ المتهرب منها، وهذا ما يدل على الأداء الفعال للإدارة الضريبية وكننتيجة لهذه الفعالية التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية:مراجعة جبائية؛ تحقيق محاسبي؛ تهرب ضريبي؛ إدارة ضريبية.

تصنيف Jel: H26، H24، H21.

Abstract:

This article seeks to identify the contribution of the accounting survey in improving the performance of the tax administration and reducing the phenomenon of tax evasion. Two approaches were adopted in this study: the descriptive approach to cover the different theoretical aspects and the analytical approach to analyze the file. of the taxpayer who is the subject of the accounting investigation that we obtained from the State Tax Directorate of BATNA.

Perhaps the most striking conclusion of this article is that the accounting investigation contributes to recovering the amounts evaded, which testifies to the effective performance of the tax administration and, therefore, reduces the phenomenon of tax evasion.

Keywords: tax audit; accounting investigation; tax evasion; Tax administration.

Jel classification code : H21, H24, H26.

1- مقدمة:

ان بروز مهنة المراجعة الجبائية وتطورها كانت نتيجة لتوسع نطاق الأعمال الاقتصادية وتوسع شركات القطاع الخاص في التعامل مع الأسواق العالمية، مما أدى إلى تعقيد البيئة الضريبية وتشابك المهام المتعلقة بضبط الحسابات الجبائية. وتعتبر الإدارة الضريبية الهيئة مسؤولة عن تنفيذ هذه المهام، حيث تستند على مجموعة من القوانين والتشريعات الجبائية التي يقرها المشرع الجبائي لتوجيه إجراءات المراجعة الجبائية. وتعد مختلف أشكال الرقابة الجبائية المعقدة أداة حيوية تستخدمها الإدارات الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي وضمان دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين. يشمل عملية التحقيق المحاسبى تحليل وفحص دقيق للسجلات المالية للمكلفين، مقارنتها بالمعلومات المتاحة للإدارة الضريبية، وكشف أي تلاعب أو تهرب ضريبي. في حال اكتشاف أخطاء، يتم تصحيحها وفرض العقوبات المناسبة، مع إصدار تقرير يوضح نتائج التحقيق ويتضمن توصيات لتحسين الامتثال الضريبي.

سيركز هذا المقال على تحليل مختلف النواحي النظرية والمنهجية لعملية التحقيق المحاسبى، ودورها الفعّال في تعزيز أداء الإدارات الضريبية. سنركز بشكل خاص على كيفية تحسين الأداء الضريبي وتقليل معدلات التهرب الضريبي في ولاية باتنة، وذلك من خلال تحديد التحديات الرئيسية التي تواجه عمليات التحقيق المحاسبى واقتراح الحلول المناسبة لتعزيز فعالية هذه العمليات، واستناد لما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي الآتي: **كيف يساهم التحقيق المحاسبى في تحسين أداء الإدارة الضريبية وبالتالي التقليل من التهرب الضريبي في ولاية باتنة؟**

■ فرضيات الدراسة

وللإجابة عن التساؤل الرئيسي السابق الذكر فمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ تساهم المراجعة الجبائية بمختلف أصنافها في التقليل من تجاوز المكلفين بالضريبة للقوانين والتشريعات الجبائية والزامهم على الامتثال لما ورد في نصوص القانون الضريبي والتشريعات؛
- ✓ التحقيق المحاسبى يعد أحد آليات المراجعة الجبائية الفعّالة في استرجاع الحقوق الجبائية الغير مصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة وبالتالي يقلل من نسبة التهرب الضريبي؛
- ✓ الالتزام بمختلف الإجراءات الخاصة بالتحقيق المحاسبى يساهم في تحسين أداء الإدارة الضريبية في المحافظة على الموارد المالية للدولة وتوجيهها للخزينة العمومية.

■ أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، هي كالآتي:

- ✓ تحديد ما لمقصود بالمراجعة الجبائية، الإدارة الضريبية والتهرب الضريبي؛
- ✓ تحديد مساهمة التحقيق المحاسبي كأحد آليات المراجعة الجبائية تحقيق امتثال المكلفين بالضريبة وبالتالي الحد من التهرب الضريبي.
- ✓ تحديد مساهمة التحقيق المحاسبي في تحسين أداء الإدارة الضريبية في المحافظة على الموارد المالية للدولة وتوجيهها للخزينة العمومية.

■ منهجية الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهجين هما: المنهج الوصفي للإحاطة بمختلف الجوانب النظرية للموضوع والمنهج التحليلي لتحليل تقرير المكلف الخاضع لتحقيق المحاسبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب بولاية باتنة.

■ الدراسات السابقة

مقال (بلواض ، 2022) الموسوم بـ "التحقيق المحاسبي كألية للحد من التهرب الضريبي- دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة "ش.ذ.م.أ كلوليكس" هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل مساهمة التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي، وقد تم اعداد الدراسة في جزئين الأول نظريتناول المفاهيم الخاصة بظاهرة التهرب الضريبي والتحقيق المحاسبي. بينما أحتوى الجزء الثاني دراسة حالة التحقيق المحاسبي لشركة "ش.ذ.م.أ كلوليكس" بالمسيلة خلال الفترة (2017-2020)، وقد توصلت هذه المقالة إلى أن التحقيق المحاسبي ألييتطلب تفعيلهاالاعتماد على وضع استراتيجية من خلال توفير بعض المقومات الأساسية كزيادة عدد الجبائين المسؤولين عن تنفيذ اجراءات التحقيق المحاسبي وتكوينهم جيدا وضمان الحماية لهم وفرض العقوبات اللازمة على المكلفين المتجاوزين للقوانين والتشريعات.

مقال الباحثين (دوداح و بن عريبة، 2022) الموسوم بـ "تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية- دراسة حالة الجزائر 2010-2018"، حاولت هذه المقالةتحديد فعالية التحقيق المحاسبي في الحفاظ على المداخل المحققة في اطار الرقابة الجبائية، من خلال دراسة إحصائية للمداخل خلال الفترة 2010-2018، توصلت نتائج البحث إلى أن وجود علاقة بين فعالية التحقيق المحاسبي ومستوى التحصيل الجبائي حيث كلما زاد فعالية التحقيق في التصريحات زادت المداخل المتأتية عنها.

مقال الباحثين (بوشرى و آخرون، 2021) الموسومة بـ "أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017"، درست هذالمقالة أثر التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين من خلال دراسة حالة الجزائر للفترة 2000- 2017، ومحاولة تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة وقياسها، وقدتمالتعبير عن التحقيق المحاسبي بمجموعة من ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق، أما بالنسبة للحد من التهرب والغش الضريبيين فقد تم التعبير عنها بالإيرادات المسترجعةمن خلال تنفيذ اجراءات التحقيق المحاسبي، وقد تم الاعتماد على تقنية المربعات الصغرى في قياس العلاقة بينها، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين التحقيق المحاسبي والمبالغ المسترجعة، ووجود علاقة طردية بين عدد المكلفين الخاضعين للتحقيق والمبالغ المسترجعة.

2-المراجعة النظرية

1-2- التحقيق المحاسبى كآلية من آليات المراجعة الجبائية:

عرفت المراجعة الجبائية على أنها آلية تهدف إلى إجراء فحص شامل لوضعية الجبائية للمؤسسة، بهدف تدقيق مدى الامتثال للتشريعات الجبائية والحفاظ على الأمن الجبائي، وتسعى هذه العملية أيضاً إلى تعزيز الامتثال للسياسات المالية والضريبية المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية، مع الحرص على تحقيق التوازن بين استغلال الفرص التي توفرها القوانين الجبائية وضمان عدم التأثير السلبي على مصالح الخزينة العامة(ولهي، 2012، صفحة 125).

وفي تعريف آخر المراجعة الجبائية عملية تحليل وتقييم الوثائق والتقارير الجبائية للتأكد من توافقها مع القوانين والتشريعات الجبائية، والتحقق من صحة المعلومات المقدمة والأدلة المرافقة لها، (Hamini, 2001, p. 172).

في حين عرف التحقيق المحاسبى على أنه سلسلة من العمليات التي تهدف إلى فحص السجلات المحاسبية ومقارنتها مع العمليات التجارية الفعلية، ويتطلب هذا الفحص الامتثال لأحكام المادتين 9 و11 من القانون التجاري، اللذين ينصان على واجب الأفراد والمؤسسات في الحفاظ على سجلاتهم المحاسبية والوثائق ذات الصلة، ويشمل هذا النطاق كل المؤسسات والشركات والأشخاص المعنويين الخاضعين للنظام الضريبي والملتزمين بتنظيم الحسابات(خديري و جنيبة، 2019، صفحة 325).

مما سبق يتضح لنا بأن التحقيق المحاسبى هو تحقيق يتم اجراءه من طرف فرقة التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي وذلك لتفاد مده 4 سنوات اثناء اكتشاف الإدارة الضريبية لأي تلاعب أقدم عليه المكلف بالضريبة.

2-2- ماهية الإدارة الضريبية

عرفت الإدارة الضريبية على أنها الهيئة التي تتولى تفسير قوانين الضرائب وتطبيقها العملي سعياً منها إلى تحقيق الأهداف المحددة، وتعتبر هذه العملية أحد العناصر الأساسية في مجال الضرائب، التي تساهم في ضمان كفاءة الإدارة الفعلية، وتقييم السياسات الضريبية، وجمع الإيرادات الضريبية بفاعلية، ومراقبتها، وتلبية الاحتياجات المختلف لأفراد المجتمع (Enyi & Al, 2019, p. 166).

وفي تعريف آخر هي كيان ضريبي يهدف إلى ضمان الامتثال لأحكام التشريع الضريبي من قبل المكلفين بالضريبة، والتأكد من دفعهم للضرائب لتمويل الخزينة العامة، مع الحرص على حماية حقوقهم. تسعى هذه الهيئة أيضاً إلى تحسين النظام الجبائي من خلال إجراء التعديلات اللازمة على القوانين والتشريعات الضريبية(ناصر ، 2011، صفحة 113).

مما سبق يتضح لنا بأن الإدارة الضريبية تتولى مسؤولية تنفيذ القوانين والتشريعات الجبائية لجمع الإيرادات الضريبية من المكلفين، وتسعى أيضاً إلى ضمان حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة بها، سواء كانوا مكلفين بالضريبة أو مصالح إدارية أخرى. كما تحمل مسؤولية ضمان امتثال المكلفين للقوانين والتشريعات الجبائية، وتتخذ إجراءات قانونية ضد أي مخالفات تم اكتشافها.

3-2- التهرب الضريبي وطرق مكافحته

أ. تعريف التهرب الضريبي:

عرف التهرب الضريبي على أنه جملة من السلوكيات التي تهدف إلى تقليص مبلغ الضرائب المستحقة للدفع، سواء باستخدام وسائل قانونية أو غير قانونية، إذا تم استخدام وسائل قانونية، فإن ذلك يُعتبر جزءاً

من التخفيضات الضريبية المشروعة، أما إذا كانت الوسائل غير قانونية، فتُصنف تلك السلوكيات تحت مظاهر الغش الضريبي. وبالتالي، يمكن اعتبار التهرب الضريبي كنوع من التخفيضات الضريبية غير المشروعة (شافعي و سلطاني، 2022، صفحة 308).

وفي تعريف آخر هو استغلال المكلف بالضريبة للفجوات والمساحات القانونية الموجودة، ويركز في الغالب على إخفاء الوضع الحقيقي للأمور أو تشويبه بشكل متعمد أمام الإدارة الضريبية بهدف تقليل العبء الضريبي. يتم ذلك عادة عبر تقديم تصريحات جبائية تظهر أرباحاً أقل مما هي عليه في الواقع، مما يسمح بتجنب دفع الضرائب دون انتهاك القوانين واللوائح الضريبية. في حالات معينة، يُعرف هذا النوع من التهرب بأنه "تهرب مشروع" (Mamoun & Ahmed, 2020, p. 1522).

مما سبق يتضح لنا بأن التهرب الضريبي التي يعتمدها المكلفين بالضريبة في تقليل التزاماتهم الضريبية وتخفيض العبء الضريبي بطرق غير مشروعة، من خلال استغلال الثغرات أو التلاعب بالمعلومات المالية لتقديم تصريحات جبائية غير دقيقة تؤدي إلى تحقيق مبالغ ضريبية أقل. في حالات معينة.

ب. طرق مكافحة التهرب الضريبي:

الإدارة الضريبية هي الجهة الوحيدة المخولة قانوناً بجميع الصلاحيات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي باستخدام مجموعة متنوعة من الوسائل والإجراءات. تتفاوت هذه الوسائل وفقاً للنظام المالي في كل دولة، وتشمل أهم الطرق لمكافحة التهرب الضريبي، على ما يلي: (بوابطة، 2021، صفحة 59)

■ **تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلفين:** من خلال شرح وتوضيح التشريعات الضريبية بشكل محكم وتنظيم حركة رؤوس الأموال عند دخولها وخروجها، مما يساعد في فهم والامتثال للقوانين الضريبية؛

■ **حق الاطلاع:** يتيح للأعوان الجبائين الاطلاع على سجلات ودفاتر المكلفين بالضريبة وملفاتهم الشخصية، مما يمكنهم من ربط المعلومات الضريبية بدقة وكشف أي مخالفات تهدف إلى التهرب الضريبي وضمان دفع الضرائب بشكل صحيح؛

■ **فرض العقوبات على المتهربين من الضرائب:** سواء كانت عقوبات مالية أو جزائية، كوسيلة لتحفيز الامتثال للقوانين الضريبية وتطبيق العدالة المالية.

2-4- دور المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المراجعة الجبائية تُعدُّ أداة حيوية لضمان العدالة والمساواة أمام القانون بين المواطنين والشركات، تشكل أيضاً أساساً لمكافحة عدم الانضباط الجبائي، حيث تهدف إلى جمع الحقوق الجبائية، ومعالجة المخالفات المتعمدة، وتحفيز المكلفين للامتثال للقوانين الجبائية؛

لتحقيق هذه الأهداف، يتطلب الأمر استخدام أساليب وتنظيم فعالين، مع مراعاة التعقيدات الموجودة في التشريع الضريبي، ولهذا الغرض، منح التشريع الجبائي الجزائري الإدارة الضريبية مجموعة من الأدوات القانونية، منها حق الرقابة حيث يتم مراقبة التصريحات والمستندات المستخدمة في فرض الضرائب، ويُمكن للمفتش تصحيح التصريحات بعد طلب توضيحات من المكلف، مع إمكانية الاسترداد وحق المعاينة (تومي و بن عمارة، 2020، صفحة 11).

3-دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق بالمديرية الولائية لضرائب بياتنة

لقد تم إجراء التحقيق الجبائي والمحاسبي من طرف فرقة التحقيق "D" شركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة نشاطها الاستيراد والتصدير للسنوات 2019، 2020، 2021، 2022 وقد شرع فيه

بموجب إشعار بالتحقيق رقم 467 بتاريخ 2023/09/06 وبتسليم نسخة منه للمكلف في 2023/09/06
أسفر عنه تسجيل النقائص والملاحظات التالية:

1-3- من حيث الشكل:

الشركة تحوز على مجموعة الدفاتر (دفتر اليومية ودفتر الجرد) المنصوص عليهما في أحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري التي تتضمن تأشيرة المحكمة المختصة بولاية باتنة بتاريخ 2016/03/24 تحت رقم 150 و161 على التوالي.

2.3 من حيث المضمون:

قدمت الشركة كل الدفاتر المساعدة التي تخص السنوات محل التحقيق:

✓ عملية التقييد بالدفاتر تمت على اساس الأرصدة بالمجاميع لجميع السنوات.

تقييد فاتورة مشتريات D3 رقم 13954 بتاريخ 2018/11/19 بمبلغ خارج الرسم 1.858.467,59 دج خلال سنة 2019 اي تحميل مصاريف خاصة بدورة مالية أخرى مما يعني عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المالية.

✓ تقييد مصاريف النقل في سنة 2019 للمورد F1 المسجل ضمن القائمة الوطنية للغشاشين والفواتير المحررة وفيما يلي التسلسل الخاص بتسجيلها:

الجدول رقم 01: تقييد مصاريف النقل والفواتير المقيدة في القائمة الوطنية للغشاشين

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم
05	2019/03/13	84.000	14.280
75	2019/03/14	84.000	14.280
09	2019/03/14	84.000	14.280
18	2019/04/09	84.000	14.280
26	2019/05/20	84.000	14.280
28	2019/06/05	84.000	14.280
35	2019/06/13	84.000	14.280
40	2019/06/20	84.000	14.280
44	2019/07/22	84.000	14.280
المجموع		756.000	128.520

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبى المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 01: نلاحظ أن المكلف قام بشراء تسعة (09) فواتير مزورة مما يعني قام بتضخيم تكاليفه من أجل التلاعب بالنتيجة الجبائية وتخفيضها والتالي دفع ضرائب أقل من جهة واسترجاع الرسم على القيمة المضافة ليس من حقه من جهة أخرى.

3-3- التحقيق الجبائي

✓ التصريحات الشهرية G 50: لاحظت فرقة التحقيق أنه تم تقديمها في الأجال القانونية للإدارة الضريبية.

✓ التصريحات السنوية: التصريحات المتعلقة بالميزانية الجبائية وكشوفات الزبائن تم تقديمها للإدارة الضريبية في الأجال القانونية.

✓ الضريبة على الرواتب والأجور: الشركة لا تقوم بتوظيف أي عمال.

✓ حقوق الطابع: لم يتم القيام بأي تعديل على هذه الحقوق.

نظرا لما سبق ذكره من نقائص وأخطاء تقرر تصحيح أرقام الأعمال والأرباح، وفي هذا الجانب من التحقيق تم الاعتماد على أرقام الاعمال المصرح بها كما يلي:

3-3-1- تصحيح أرقام الأعمال

بإضافة مصاريف سنة 2019 المحملة لسنة 2020 وكذا مصاريف النقل للفواتير المحررة من طرف المورد المدرج اسمه ضمن قائمة الغشاشين الى الأرباح المصرحة.

بناء على ما تم عرضه ومع كل التحفظات في حالة ظهور عناصر جديدة من شأنها التأثير على الوضعية الجبائية تم ابلاغ المكلف بصفة أولية بالتعديلات المقترحة من طرف الإدارة الضريبية وهذا طبقا لأحكام المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية مع تطبيق أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول رقم 02: تصحيح رقم الاعمال

التعيين	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج	108.033.750	33.001.748	لاشي	23.099.856
رقم الأعمال المصرح به	108.033.750	33.001.748	لاشي	23.099.856
الزيادة	/	/	لاشي	/

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 02: نلاحظ ان رقم الاعمال المستخرج يساوي رقم الاعمال المصرح به، مما يعني ان المكلف لم يقم ظاهريا بأي تلاعب عند تصريحه برقم اعماله، وهذا يوضح أن تلاعب المكلف بالضريبة كان مبلغ الضرائب المصرح بها.

3-3-2- تصحيح مبالغ الأرباح

الجدول رقم 03: تصحيح مبالغ الأرباح

التعيين	2019	2020	2021	2022
المشتريات خارج الدورة	1.858.467	/	/	/
مصاريف النقل المعاد إدماجها	756.000	/	/	/
مجموع الأرباح غير المغرمة	2.614.467	/	/	/
الربح أو العجز المصرح	1.518.715	651.022	-260.065	868.065
العجز المرحل	/	/	/	-260.065
إجمالي الأرباح المستخرجة	4.133.982	651.022	-260.065	608.000

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 03: نلاحظ ان الربح او (العجز) لسنة 2019 المصرح به أقل من الربح المستخرج، وذلك راجع الى قيام المكلف بدمج مصاريف النقل للفواتير المحررة من طرف المورد المدرج اسمه ضمن قائمة الغشاشين الى الأرباح المصرحة، بهدف التقليل من الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي دفع مبالغ ضريبية أقل من تلك التي كانت ستفرض عليه.

3-3-3- الأسس الخاضعة لمختلف الرسوم

لتحديد الأساس الخاضع لمختلف الرسوم لابد من التحقيق في تصريح المكلف بمختلف الضرائب التي يخضع لها المكلف، وقد تم التحقيق في هذه النقطة اين تم اكتشاف المخالفات التالية:

✓ الاستفادة من الحسم لرقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني المحقق مع الزبون (A) و (B) المسجلان في الفهرس الوطني للغشاشين للسنوات محل التحقيق:

• الزبون (A) سنة 2019 رقم الأعمال المحقق 10.365.074.80 دج

سنة 2020 رقم الأعمال المحقق 6.688.689.50 دج

• الزبون (B) سنة 2019 رقم الأعمال المحقق 2.559.486.00 دج

سنة 2020 رقم الأعمال المحققة 1.206.687.40 دج

✓ كما اتضح لفرقة التحقيق بأن رقم الأعمال المصرح لسنة 2022 متضمن لرقم الأعمال بقيمة 5.100.000.00 دج مصرح لم يخضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

← تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على النشاط المهني

الجدول رقم 04: القاعدة الخاضعة للرسم على النشاط المهني

2022	2021	2020	2019	التعيين
856.099.23	/	723.001.33	744.033.108	رقم الأعمال المستخرج
900.169.16	/	349.106.25	414.942.94	رقم الأعمال بالتحقيق
6.929.956	/	7.531.904	28.482.724	مبلغ التحقيق
16.169.900	/		166.770	رقم الأعمال بدون التحقيق
16,169.900	/	25.469.819	79.551.020	رقم الأعمال الخاضع للرسم المستخرج
11.069.900	/	23.101.200	75.623.620	رقم الأعمال الخاضع للرسم المصرح به
5.100.000	/	2.368.619	3.927.400	الزيادة في رقم الأعمال

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 04: نلاحظ بأن اجراء التحقيق من طرف فرقة التحقيق "D" نتج عنه اكتشاف اختلاف في رقم الأعمال، بحيث ان رقم الاعمال المستخرج أكبر من رقم الاعمال المصرح به، حيث قام المكلف بعدم اخضاع جزء من أرباحه الى الرسم على النشاط المهني مما أدى الى فرق في رقم الاعمال سينتج عنه رسم على النشاط المهني إضافي في جميع سنوات التحقيق باستثناء سنة 2021.

◀ تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على القيمة المضافة
الجدول رقم 05: الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على القيمة المضافة

التعيين	2019	2020	2021	2022
رقم الأعمال المستخرج	108.033.744	33.001.723	/	23.099.856
رقم الأعمال المصرح به	108.033.744	33.001.723	/	17.999.856
الزيادة الخاضعة	/	/	/	5.100.000

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 05: نلاحظ ان المكلف قام بالتصريح الصحيح بالأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة لجميع سنوات التحقيق باستثناء سنة 2021 التي اخفى فيها مبلغ 5.100.000 دج، وهذا يفسر بتحمل المكلف بالضريبة لرسم على القيمة المضافة بقيمة أقل من القيمة الفعلية، وفي مرحلة لاحقة سيتم اخضاع الفرق الغير خاضع من رقم الأعمال لرسم على القيمة المضافة وكذا الغرامة المقابلة لقيمة هذا الرسم.

◀ تحديد الرسم على المشتريات

الجدول رقم 06: الرسم على المشتريات

التعيين	الرسم المسترجع	الرسم القابل للاسترجاع	الفرق
2019	17.527.304	17.398.784	128.520
2020	5.699.565	5.699.565	/
2021	/	/	/
2022	/	/	/

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 06: نلاحظ وجود فرق في الرسم حيث كان الرسم المسترجع أكبر من الرسم القابل للاسترجاع خلال سنة 2019 مما سيؤدي الى استرجاع فرقة التحقيق للفرق وفرض غرامة على المكلف بالضريبة.

← حساب الحقوق الواجب أداؤها من طرف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق

أ. حساب الرسم على النشاط المهني

الجدول رقم 07: الرسم على النشاط المهني

2022	2021	2020	2019	التعيين
5.100.000	/	2.368.619	3.927.400	الزيادة الخاضعة
%2	%2	%2	%2	معدل الرسم
102.000	/	47.372.40	78.548	مبلغ الرسم
%15	/	%10	%15	معدل العقوبات
15.300	/	4.734.20	11.782.20	مبلغ العقوبات
117.300	/	52.109.60	90.330.20	الحقوق المترتبة

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 07: نلاحظ اخضاع المكلف للرسم على النشاط المهني من طرف فرقة التحقيق "D"، بالإضافة الى اخضاعه لعقوبات تحسب بالاعتماد على جدول الغرامات بمعدلات تختلف باختلاف مبلغ الرسم الإضافي، وذلك نتج عن كون المكلف لم يقم الرسم على النشاط المهني المتعلق بسنوات 2019، 2020، 2022، بغرض التقليل من مبلغ الضرائب المفروضة عليه والتخفيف من أعبائه بطريقة غير قانونية.

ب. حساب الحقوق المترتبة عن الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم 08: حساب الحقوق المترتبة عن الرسم على القيمة المضافة

2022	2021	2020	2019	التعيين
5.100.000	/	/		الزيادة الخاضعة
%19	%19	%19	%19	معدل الرسم
969.000	/	/	/	مبلغ الرسم
/	/	/	128.520	الرسوم المدمجة
969.000	/	/	128.520	الحقوق المترتبة
%25	/	/	%15	معدل العقوبات
242.250	/	/	19.278	مبلغ العقوبات
1.211.250	/	/	147.798	إجمالي الحقوق المترتبة

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 08: نلاحظ خضوع المكلف للرسم على القيمة المضافة خلال سنتي 2019، 2022 بسبب تجاوزه، سنة 2019 تم دمج الفرق في الرسم المسترجع وإعادة اخضاعه الى الرسم بالإضافة الى العقوبة، اما عن سنة 2022 تم اخضاع رقم الاعمال الذي لم يقم المكلف بإخضاعه سابقا بالإضافة الى فرض عقوبة عليه لمحاويلته تجاوز القانون، مما يبين أن فرقة التحقيق "D" طبقت إجراءات التحقيق المحاسبي في حق المكلف بهدف رده واجباره على الامتثال إلى القوانين والتشريعات الجبائية.

ج. حساب الضريبة على أرباح الشركات

الجدول رقم 09: الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

2022	2021	2020	2019	التعيين
608.000	-260.065	651.022	4.133.182	الأرباح المستخرجة
102.000	/	/	78.548	الحسم التسلسلي TAP
506.000	-260.065	651,022	4,054.634	الأرباح الصافية الخاضعة المستخرجة
/	/	651.022	1.518.715	الأرباح المصرح بها
506.000	/	/	2.535.919	الزيادة الخاضعة

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 09: نلاحظ التحقيق الجبائي والمحاسبي الذي قامت به فرقة التحقيق "D" مس النشاط التجاري للمكلف للسنوات 2019، 2020، 2021 و2022 نتج عنه زيادات في الأرباح لها تأثير على المداخيل خلال سنتي 2019، 2022 اين تم استخراج الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات المخفي من طرف المكلف والخاص بسنتي 2019 و2022.

د. حساب الحقوق المترتبة

الجدول رقم 10: الحقوق المترتبة عن الضريبة على أرباح الشركات

2022	2021	2020	2019	التعيين
506.000	/	/	2.535.919	الزيادة الخاضعة
%26	/	/	%26	معدل الضريبة
131.560	/	/	659.338,94	مبلغ الضريبة
%15	/	/	%25	معدل العقوبات
19.734	/	/	164.834,74	مبلغ العقوبات
151.294	/	/	824.173,68	إجمالي الحقوق المترتبة

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 10: نلاحظ قيام فرقة التحقيق "D" بإخضاع المكلف للضريبة على أرباح الشركات إضافية وعقوبات خلال سنتي 2019، 2022، وكان ذلك نتيجة لتنفيذ الدقيق لإجراءات التحقيق المحاسبي الذي خضع له ملف المكلف بالضريبة، والذي أوصل إلى استخراج زيادة في الأرباح اثناء اجراء التحقيق المحاسبي والجبائي، كما تم اخضاع المكلف لغرامة بمعدل 25% خلال سنة 2019 و15% خلال سنة 2022، وهي النسب التي تتوافق مع مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المحسوب على الأرباح.

ه. تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف القيم المنقولة

الجدول رقم 11: الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف القيم المنقولة

التعيين	2019	2020	2021	2022
الزيادة الصافية في الأرباح الخاضعة	2.535.919	/	/	506.000
الضريبة على أرباح الشركات	633.980	/	/	131.560
الزيادة في المداخل الخاضعة للاقتطاعات	1.901.939	/	/	374.440

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبى المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 11: نلاحظ بأن فرقة التحقيق "D" اكتشفت زيادة في الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف القيم المنقولة لم يقيم المكلف بالتصريح بها، حيث تم تحديدها من طرف الفرقة من أجل اخضاعها لمعدلها والتي تم اخفائها من طرف المكلف بالضريبة لتقليل من العبء الضريبي المتحمل من طرفه.

و. حساب الحقوق المترتبة

الجدول رقم 12: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف القيم المنقولة والغرامة المترتبة عنها

التعيين	2019	2020	2021	2022
الزيادة الخاضعة	1.901.940	/	/	374.440
معدل الضريبة	10%	/	/	10%
مبلغ الضريبة	190.194	/	/	37.444
معدل العقوبات	15%	/	/	10%
مبلغ العقوبات	28.529.10	/	/	3.744.40
إجمالي الحقوق المترتبة	218.723.10	/	/	41.188.40

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبى المتحصل عليه من مديرية الضرائب لولاية باتنة.

من خلال الجدول رقم 12: نلاحظ انه قد تم اخضاع المكلف الى ضريبة على الدخل الإجمالي صنف القيم المنقولة من طرف فرقة التحقيق "D" بالإضافة الى فرض عقوبات عليه تتوافق مع مبلغ الضريبة المفروضة، وذلك راجع الى الزيادة في الأرباح والتي تم استخراجها اثناء اجراء التحقيق الجبائي والحاسبى، والتي تعد أرباح مخفية من طرف المكلف بالضريبة بغرض التقليل من أعبائه الضريبية.

4- تحليل النتائج:

من خلال دراسة حالة التي تم تناولها في الجانب التطبيقي والخاصة بالمكلف الخاضع للتحقيق (شركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة نشاطها الاستيراد والتصدير) خلال سنة 2023 على مستوى مديرية الضرائب لولاية باتنة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن عرضها وتحليلها كالاتي:
الشركة قامت بتضخيم تكاليفها من خلال التعامل مع مورد F1 المدرج اسمه ضمن قائمة الغشاشين الجبائيين خلال سنة 2019، بهدف الحصول على 9 فواتير مزورة، ساهمت في زيادة تكاليفه وبالتالي

تخفيض أرباحه الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات هذا من ناحية، والاستفادة من الرسوم المسترجعة من الفواتير المشتركة من ناحية أخرى.

◀ المكلف بالضريبة حاول تضليل الإدارة الضريبية من خلال التصريح برقم أعمال غير فعلي وإخفاء جزء من أرباح، والتحقيق الذي تم اجراءه من طرف التحقيق ساهم في اكتشاف الفرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج خلال السنوات 2019، 2020، 2022.

◀ المكلف بالضريبة الخاضع لتحقيق تلاعب برقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني للسنوات 2019، 2020، 2022، في حين تلاعب برقم الأعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة الخاص بسنة 2022، وهذا ما ساهم في اكتشاف فرقة التحقيق لتجاوزات المكلف بالضريبة وفرض كلا الرسمين عليه بالإضافة إلى تطبيق الغرامات التي تتوافق مع مبلغ كل رسم.

◀ التلاعب في رقم الاعمال من طرف المكلف نتج عنه اعادة تأسيس الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من طرف فرقة التحقيق، واخضاع لمكلف لهذه الضريبة وكذا فرض العقوبة التي تتوافق مع مبلغها عليه.

◀ المكلف خاضع أيضا لضريبة على الدخل الاجمالي صنف القيم المنقولة، وقد اكتشف تلاعبه فيها الوعاء الخاضع لها من طرف فرقة التحقيق واخضاعها لهذه الضريبة وكذا الغرامة التي تتوافق معها.

◀ اعتماد التحقيق المحاسبي من طرف الادارة الضريبية كآلية من آليات المراجعة الجبائية ساهم في اكتشاف المبالغ الضريبية المهربة من طرف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق، مما يدل على أن التحقيق المحاسبي آلية فعالة في تحسين أداء الادارة الضريبية ويساهم في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

5- خاتمة:

تعتبر المراجعة الجبائية احدى الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية والتي تهدف من خلالها لمراقبة المكلفين بالضريبة، من خلال متابعة تصريحاتهم الجبائية من ناحية ومن ناحية أخرى الوقوف على التجاوزات والغش الممارس من طرف المكلفين بالضريبة وتحديد الأرباح التي تم إخفائها ثم تصحيحها وإعادة تقويمها.

وقد أولت الإدارة الضريبية أهمية كبيرة للمراجعة الجبائية لما لها من دور في تحسين أدائها والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي تحقيق الهدف الذي تسعى اليه الإدارة الضريبية ألا وهو الامتثال الضريبي، وقدتضاعفت جهود القائمين على مختلف الهياكل الجبائية لمعاقبة المخلفين لمختلف الاحكام والقوانين الجبائية بتوفير مجموعة من الحقوق والصلاحيات للمحققين الجبائين لأداء مهامهم كالحق في الرقابة، الاستدراك، الاطلاع والمعينة، كما منحت مجموعة من الضمانات للمكلفين لضمان حقوقهم وتفادي تعسف الإدارة الضريبية بحق الإعلام المسبق بالتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم وغيرها. من خلال ما تم التطرق اليه يمكن الإجابة على فرضيات الدراسة كالاتي:

◀ الفرضية الأولى:

من خلال ما تم تناوله في هذه الدراسة استخلصنا أن التحقيق المحاسبي آلية من آليات المراجعة الجبائية يتم استخدامه من طرف المحققين الجبائين بهدف التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات الجبائية وتطبيق إجراءات صارمة في حق المكلفين المتجاوزين لأحكام القوانين والتشريعات الجبائية بغرض الزامهم على احترام القوانين والتشريعات الجبائية وعدم الاقدام على تجاوزها، وبالتالي الفرضية الأولى

محقة: تساهم المراجعة الجبائية بمختلف أصنافها في التقليل من تجاوز المكلفين بالضريبة للقوانين والتشريعات الجبائية والزامهم على الامتثال لما ورد في نصوص القانون الضريبي والتشريعات.

← **الفرضية الثانية:**

لقد تبين لنا من خلال دراسة حالة أن التحقيق المحاسبي وسيلة فعالة في ردع المكلفين بالضريبة بالتهربين من أداء التزاماتهم الجبائية، وكذا استرجاع الحقوق الغير مصرح بها من خلال الكشف عن التجاوزات، إعادة فرض الضرائب والرسوم على الحقوق المخفية بالإضافة إلى فرض غرامات وعقوبات مما يلزم المكلفين على الامتثال الضريبي ويقلل من فرص تهربهم الضريبي، وبالتالي **الفرضية الثانية محقة:** التحقيق المحاسبي يعد أحد آليات المراجعة الجبائية الفعالة في استرجاع الحقوق الجبائية الغير مصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة وبالتالي يقلل من نسبة التهرب الضريبي.

← **الفرضية الثالثة:**

لقد تبين من خلال دراسة حالة المكلف الخاضع لتحقيق أن التزام المحققين بالضريبة لمختلف الإجراءات الخاصة بالتحقيق المحاسبي ساهم في تحسين أداء الإدارة الضريبية، من خلال زيادة فعاليتها في ردع المتهربين بالضريبة وكذا استرجاع الحقوق الجبائية والمحافظة على الموارد المالية الخاصة بالدولة، وبالتالي **الفرضية الثالثة محقة:** الالتزام بمختلف الإجراءات الخاصة بالتحقيق المحاسبي يساهم في تحسين أداء الإدارة الضريبية في المحافظة على الموارد المالية للدولة وتوجيهها للخزينة العمومية.

■ التوصيات

في الأخير قادتنا هذه المقالة للخروج بجملته من التوصيات هي كالاتي:

← **توعية المكلفين بأهمية الضرائب:** ينبغي تعزيز فهم المكلفين لدور الضرائب في تمويل خدمات الدولة وتحقيق التنمية والأمن الوطني، يمكن تحقيق ذلك من خلال حملات توعية مستمرة تسلط الضوء على الفوائد المترتبة عن دفع الضرائب وأهمية المساهمة في بناء المجتمع.

← **تعزيز الرقمنة في الإدارة الضريبية:** يمكن تقديم التدريبات والدورات التعليمية لموظفي الضرائب والمكلفين بهدف تعميم استخدام التقنيات الرقمية في الالتزام الضريبي وتسهيل الإجراءات الضريبية، ويمكن تعزيز هذا الجانب من خلال توفير منصات رقمية سهلة الاستخدام لتقديم الإقرارات الضريبية ومراجعة الحسابات.

← **تقديم حوافز للامتثال الضريبي:** يمكن تعزيز الالتزام الضريبي من خلال تقديم حوافز مالية ومعنوية للمكلفين الذين يلتزمون بتعليمات الضرائب بشكل دقيق ومنتظم، ويمكن أيضاً توفير تسهيلات في الدفع للمكلفين الذين يوفرون التزاماتهم الجبائية في الأجل المحددة.

← **تطوير مهارات الأعوان الجبائيين:** ينبغي تقديم برامج تدريبية مكثفة للأعوان الجبائيين لتحسين مهاراتهم في التعامل مع المكلفين وتوجيههم بشكل فعال، ويمكن أيضاً فتح الفرص لأهل التخصص للانضمام إلى العمل في مراكز الضرائب لتعزيز الخبرات وتحسين جودة الخدمات المقدمة.

6- المراجع:

عبد الغني بوشري، و آخرون. (2021). أثر التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب والغش الضريبيين دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2000-2017. *التكامل الاقتصادي*، 09(01)، الصفحات 119-136.

- Enyi, P., & Al. (2019). Quality of Tax Administration and Enforced Tax Compliance Behavior in Selected States in South-West, Nigeria. *International Journal of Development Strategies in Humanities*, 09(03).
- Hamini, A. (2001). *L'audite comptable et financier*. Algérie: Edition Berti.
- Mamoun, S., & Ahmed, M. (2020). Role of the External Auditor in Reducing Tax Evasion (Field Study- Tax Chamber of Sudan). *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 05(04).
- الجيلاني بلواضح . (2022). التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي- دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة "ش.ذ.م.أ.كلوليكس. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 15(01).
- اميرة بوباطة. (04 06, 2021). دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها - دراسة حالة التحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت للفترة من 2011-2014. مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة ، صفحة 59.
- بوعلام ولهي. (2012). النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة-حالة الجزائر . سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة فرحات عباس.
- 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، 05(01)، الصفحات 371-380.
- سمية تومي، و منصور بن عمارة. (31 12, 2020). دور الرقابة الجبائية في مكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة في ظل علاقة الارتباط القوية بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي- دراسة حالة الجزائر. مجلة الدراسات الجبائية، صفحة 11.
- صبرينة خذيري ، و عمر جنينة. (19 12, 2019). الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية- دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، صفحة 325.
- عبدو شافعي، و سمير سلطاني. (ماي، 2022). فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر . مجلة المنهل الاقتصادي، صفحة 308.
- مراد ناصر . (2011). فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.