

دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة

-دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي-

**The role of tax audit in uncovering the true tax base of the taxpayers
- Case study of a tax file subject to accounting auditing -**عبد الرحيم لواج¹، فيصل بوزيان²، وليد حمياني³¹ المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، rahimlouadj@yahoo.com² جامعة تيسمسيلت، الجزائر، fayssal.bouziane@hotmail.com³ جامعة تيسمسيلت، الجزائر، hemiani.oualid@cuniv-tissemsilt.dz

تاريخ النشر: 2021/03/15

تاريخ القبول: 2021/03/10

تاريخ الاستلام: 2021/02/22

ملخص:

يعد التدقيق الضريبي من أهم الوسائل المستخدمة من طرف الإدارة الضريبية للتأكد من حقيقة الأوعية الضريبية للمكلفين والذي يسمح لها من اكتشاف عمليات التلاعب والتضليل التي يعمد المكلفون بالضريبة إلى القيام بها، من أجل تخفيض قيمة المبالغ الضريبية المدفوعة من طرفهم، ويمكن التدقيق الضريبي الإدارة الضريبية من تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع، كما يعمل بطريقة غير مباشرة على زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له.

تهدف هذه الدراسة الى تبيان أهمية ودور التدقيق الضريبي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة بما يسمح من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ مالية هامة تساهم في تحسين الحصيلة الضريبية للدولة.

كلمات مفتاحية: التدقيق الجبائي، وعاء الضريبة، المكلف بالضريبة، التهرب الضريبي.

تصنيفات JEL: H21، H25، H26

Abstract:

The tax audit is one of the most important means used by the tax administration to ascertain the truth of the taxpayers tax bases, which allows it to discover manipulative and misleading operations that taxpayers intend to carry out, in order to reduce the value of the tax amounts paid by them, and the tax audit enables the tax administration to determine The tax base in a scientifically organized manner that preserves the rights of the public treasury from being lost, and works indirectly to increase the level of commitment to and compliance with the provisions of tax legislation.

This study aims to demonstrate the importance and role of tax auditing in uncovering the real tax base of taxpayers in a way that allows limiting the phenomenon of tax evasion and retrieving important amounts of money that contribute to improving the state's tax outcome.

Key words: tax audit; tax base; taxpayer; tax evasion.

Jel Classification Codes: H21, H25, H26

1. مقدمة:

يتفق معظم علماء المالية العامة في العصر الحديث على أن الضريبة تعد إحدى أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية، كما تساهم بشكل مباشر وكبير في التأثير على النشاط الاقتصادي للبلد، وقد حول المشرع الجزائري لإدارة الضرائب صلاحيات واسعة من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع، من خلال وضع نظام رقابة جبائية للتصدي لكل الممارسات السلبية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الرامية الى التهرب أو التخلص من دفع ما يقع على عاتقهم من ضرائب ورسوم، وبالتالي فإن عمليات التدقيق الضريبي المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية تلعب دور رئيسيا في التحقق من صحة وصدق التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وكذا مراقبة مدى احترام التسجيلات المحاسبية في دفاتر المكلفين للقوانين والقواعد الضريبية السارية. كما تسمح عمليات التدقيق المنجزة من طرف الإدارة الجبائية من الكشف عن الأوعية الضريبة الحقيقية للمكلفين، واسترجاع مبالغ ضريبة هامة تساهم في تدعيم الحصيلة الضريبة الموجهة لتغطية النفقات العامة للدولة، والتي تعاني من نقص كبير بسبب تراجع مداخيل الجباية البترولية في السنوات الأخيرة.

وانطلاقا من الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: كيف يساهم التدقيق الجبائي في

الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة؟

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحديد مفهوم التدقيق الجبائي واستعراض أهم أهدافه.
- التعرف على مختلف طرق تقدير الوعاء الضريبي.
- إبراز دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة من خلال دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي.

أهمية الدراسة: يستمد البحث أهميته كون التدقيق الجبائي يعتبر من بين أهم الوسائل التي تمكن الإدارة الجبائية من الحفاظ على حقوق الخزينة العامة، من خلال الكشف على الأوعية الضريبة الحقيقية للمكلفين وذلك عن طريق اخضاع التصريحات الجبائية المودعة من طرفهم للتدقيق المعمق، مما يمكن الإدارة الضريبة من استرجاع مبالغ ضريبة هامة من جهة، وزيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له من طرف المكلفين من جهة أخرى.

وللإجابة على هاته الإشكالية ارتأينا تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

- الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي.
- مفهوم وعاء الضريبة وطرق تقديره.
- مساهمة التدقيق الجبائي في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة -دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق المحاسبي-.

2. الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي:

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، أما تطور التدقيق فيرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة وتطور النظام المحاسبي من جهة أخرى، ويعتبر التدقيق تلك العملية المنظمة والهادفة إلى الحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة باتباع أسلوب منهجي وباستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

1.2 مفهوم التدقيق الجبائي:

نورد فيما يلي أهم التعاريف المقدمة للتدقيق الجبائي:

- **التعريف الأول:** "هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود الحسابية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إلى معرفته، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيها الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب السجلات والمستندات للجهة المفحوصة ضريبياً، ويشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم بها المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة". (عائشة بن عثمان، 2019، صفحة 68)

- **التعريف الثاني:** عرفته الاقتصادى coil بأنه: "فحص المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية ويضيف على أنه رقابة على احترام القواعد الجبائية". (لياس قلاب ديبج، وسيلة بن ساهل، 2017، صفحة 162)

- **التعريف الثالث:** "هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح علنياً من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عملية التدقيق من قبل مدقق أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية". (شادي دهام، 2018، صفحة 20)

ويمكن القول أن التدقيق الجبائي هو عملية منهجية يسعى من خلالها المدقق للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف الكشف على الوعاء الحقيقي للضريبة، وتتطلب علمية التدقيق الجبائي الإلتزام بجملة من الضوابط والمعايير المهنية.

2.2 أهداف التدقيق الجبائي:

خلال تعريفنا للتدقيق الجبائي يمكن استخلاص بعض الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها والمتتمثلة في:

- **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة المعمول بها، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة يركز التدقيق الجبائي على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

- الهدف الإداري: إذ يؤدي التدقيق الجبائي دورًا هامًا للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية: (عبد الحليم بن بادة، بن شهرة شول، 2017، صفحة 357)

- يساعد التدقيق الجبائي على لفت الانتباه إلى أوجه القصور والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي العمل على اتخاذ القرارات الصائبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاوله إيجاد حلول لها من خلال تحديث القوانين الجبائية وعصرنة أساليب عمل الإدارة الجبائية.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات خاصة ما تعلق منها: بتتبع تطور ظاهري التهرب والغش الضريبيين، معرفة درجة التزام المكلفين، مدى فعالية الإجراءات التشريعية المتعمدة في قوانين المالية.

- الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، ويمكن الهدف المالي للتدقيق الجبائي بصورة عامة في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، واسترجاع مبالغ مالية هامة من الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها بصفة ودية من طرف المكلفين بالضريبة، كما يعتبر وسيلة ردع للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بأن عمليات الرقابة الجبائية اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش أو التهرب وما يتبع ذلك من تسليط للعقوبات المالية الجزائية المناسبة.

- الهدف الاجتماعي: يتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بالضريبة بمختلف صورها مثل: الغش، التدليس، والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع .

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

3.2 أنواع التدقيق الجبائي:

يعتبر التدقيق الجبائي عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، حيث يتم التمييز بين نوعين من التدقيق حسب الجهة التي تقوم بعملية التدقيق الجبائي.

1.3.2 النوع الأول: يضم عمليات التدقيق التي تقوم بها مصلحة الضرائب، إذ تعمل هذه الأخيرة على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وكذا التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وما يظهر عليها من معلومات، وتستند في ذلك إلى السلطة المخولة لها للقيام

بعمليات التدقيق والفحص وفق ما تنص عليه التشريعات الجبائية المعمول بها، بحيث تعمل الإدارة الضريبة على التأكد من أن المؤسسة عند مسكها للسجلات المحاسبية وملئها للتصريحات الجبائية قد طبقت التشريعات والقوانين المعمول بها في تلك الفترة وأنها أفصحت عن الوعاء الحقيقي لمختلف الضرائب التي تقع على عاتقها وفي حالة اكتشاف أي انحراف في تطبيق التشريعات والقوانين فقد يكلف ذلك المؤسسة رفع الوعاء الضريبي المصرح به مع فقدان عدة امتيازات كالحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة، و كذا فقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة، بالإضافة إلى فرض إدارة الضرائب لعقوبات جبائية وغرامات التأخير تحدد نسبتها حسب نوعية الأخطاء المرتكبة، وقد تذهب الإدارة في هذا النوع من المراجعة إلى برجة ملف المؤسسة وإخضاعه لمراجعة معمقة حول جميع العمليات بحيث تمتد إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالسنوات غير المتقادمة، والهدف الرئيسي من هذا الشكل من التدقيق الجبائي هو تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي بالقوانين الضريبية، وضمان تحقيق أعلى معدلات الالتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي المبني على التصريح. بخلاف الرقابة العامة أو الشاملة التي تطبق داخل مكاتب الإدارة الجبائية تسمح الرقابة المعمقة لأعوان الإدارة الجبائية التنقل إلى مقر نشاط المكلفين، واجراء عمليات التدقيق اللازمة للدفاتر المحاسبية للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وتضم الرقابة الجبائية المعمقة المتعمدة في النظام الضريبي الجزائري ثلاثة أشكال رئيسية هي: التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب في المحاسبة، التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف ولكل شكل رقابي خصائص تميزه عن الشكل الاخر، ويتم استعمال هذه الأشكال بصفة منفصلة وحسب خصوصية الملف الجبائي الخاضع للتحقيق وحسب درجة الاغفالات المسجلة فيه.

2.3.2 النوع الثاني: وهي المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بنفسها من أجل التسيير الجبائي الخاص، حيث تعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي المرتبط بعدم احترام القواعد الجبائية ومحاولة ضمان تحقيق المؤسسة لفعالية جبائية.

3. مفهوم وعاء الضريبة وطرق التقدير:

يتمثل التنظيم الفني للضريبة في الإجراءات الجبائية المحددة لفرض الضريبة وتحصيلها ومتابعة آثارها على الهيكل الضريبي تنظيميا وتنسيقا، ويعتبر الوعاء الضريبي أولى مراحل التنظيم وأهمها، إذ يمثل حجر الأساس في التنظيم الفني لأية ضريبة.

1.3 مفهوم وعاء الضريبة:

قدم لمفهوم وعاء الضريبة عدة تعريفات نذكر منها ما يلي:

- **التعريف الأول:** " الوعاء الضريبي هو الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا، أي أن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة". (أحمد بسباس، مختار رنان، 2013، صفحة 07)

- **التعريف الثاني:** "يعرف وعاء الضريبة بأنه المادة التي ستستخدم أساسا لفرض الضريبة، وغالبا ما تحمل الضريبة اسم وعائها فالضريبة التي تفرض على الدخل تسمى ضريبة الدخل، وكذلك الحال بالنسبة لضريبة العقارات والضريبة على الاستهلاك". (فاتح الكفيف، 2016، صفحة 03)

ومثلما تطورت الضريبة عبر العصور، عرف الوعاء نفس التطور. ففي المجتمعات الزراعية وعند الفيزيوقراط، كان الوعاء الضريبي يتمثل فيما تنتجه الأرض مباشرة، بينما في الدول المتقدمة الحديثة أصبح الوعاء يتمثل في دخل الأفراد من العمل والأرباح المحققة لدى الشركات والأفراد الذين يدفعون ضرائب مباشرة للخزينة العامة. (فاتح الكفيف، 2016، صفحة 04)

وتجدر الإشارة إلى أن الوعاء يختلف عن مصدر الضريبة، فالوعاء يحدد مصدر الثروة التي تستحق عليها دفع الضريبة، وبما أن المصدر الأساسي للثروة هو الدخل فلا يتطابق الوعاء مع المصدر إلا في حالة ضرائب الدخل أو الأرباح، بينما يختلفان في ما عدا ذلك، كحالة الضرائب غير المباشرة أو الضرائب على التملك.

ومما سبق يمكن القول أنه يتطلب تحديد وعاء الضريبة إنجاز ثلاث خطوات هامة، أولها اختيار أساس فرض الضريبة (أي تعيين الشكل الملموم للمادة التي تفرض عليها)، وثانيا التعرف على المناسبة التي تنقض فيها الإدارة على المادة الخاضعة للضريبة لكي تستقطع منها جزءا يجد طريقا إلى خزنة الدولة، وثالثها تحديد هذه المادة تحديدا كمييا وكيفيا، وبتمام هذه الخطوات يتحدد وعاء الضريبة. (أحمد بسباس، مختار زنان، 2013، صفحة 08)

2.3 طرق تقدير الوعاء الضريبي:

تعتبر عملية الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ليست بالأمر السهل، إذ تتطلب أولا القدرة على تحديد المادة الخاضعة للضريبة بدقة، وقد قدم علماء المالية العامة عدة طرق لتحديد الوعاء الضريبي، حيث نجد أنه يتم تقدير وعاء الضريبة إما مباشرة من طرف الإدارة الضريبية، أو عن طريق إقرار الأفراد عن أنفسهم أو عن غيرهم.

1.2.3 التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: تسمى هذه الطريقة بالتقدير غير المباشر، لأن تقدير المادة الخاضعة للضريبة يتم بصورة تقريبية طبقا لدلائل أو قرائن معينة. ويأخذ إحدى الصور التالية:

- **تقدير على أساس المظاهر الخارجية:** أي استنتاج الوعاء الضريبي للمكلف بناء على مظاهر معينة كعدد السيارات المملوكة وحجم وقيمة المساكن المملوكة، نمط المعيشة ومستوى الرفاهية... إلخ، بمعنى مختصر حسب هذه الطريقة يتم الاستناد إلى جميع المؤشرات والمعلومات المتوفرة عن المكلف، رغم بساطة هذه الطريقة إلا أنه في كثير من الأحيان لا تكون دقيقة وبالرغم من سهولة تطبيق هذه الطريقة من طرف الإدارة الضريبية إلا أنها لا تتناسب ومبدأ العدالة الضريبية، لأنها لا تأخذ في الاعتبار دخل الفرد وإنما مختلف المظاهر الخارجية له. (زينب حسين عوض الله، 1999، صفحة 152) لهذا فإن أغلب التشريعات الضريبية تخلت عن هذه الطريقة.

- **التقدير الجزافي:** بموجب هذه الطريقة تقوم الإدارة بتقدير الوعاء الضريبي بناء على قرائن قد ينص عليها القانون ويحددها وفي هذه الحالة نكون بصدد حالة التقدير الجزافي القانوني أو أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفافية بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة

أخرى وفي هذه الحالة نكون أمام حالة التقدير الجزائي الإتفاقي. (يوسف قاشي، 2015، صفحة 16) لكن ما يمكن قوله أن هذه الطريقة في كثير من الأحيان تعطي نتائج تقريبية وغير دقيقة.

- التقدير الإداري: في ظل هذه الطريقة يقوم المشرع بإعطاء كافة الصلاحيات للإدارة الضريبية من أجل اللجوء إلى كل الأدلة التي تكشف عن مقدار الوعاء و من هذه الصلاحيات فحص دفاتر وسجلات المكلف المحاسبية وعادة ما تلجأ الإدارة إلى هذا النوع في حالة امتناع المكلف عن تقديم التصريح أو أنه قام بالغش والتدليس في تصريحاته، وعادة لا تتوسع النظم الضريبية في الاعتماد على هذه الطريقة لأنها قد تؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية نظرا لشعور المكلف بعدم أخذ ظروفه الخاصة بعين الاعتبار عن فرض الضريبة.

2.2.3 التقدير بواسطة الإقرارات: حسب هذا الأسلوب يقدم المكلف البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاطه مع ذكر كل التكاليف بالتفصيل، وكذا الإيرادات وتحديد في النهاية الوعاء الخاضع للضريبة. ولكن هذا لا يمنع بأن تقوم مصلحة الضرائب بدراسة محتويات التصريح المقدم من المكلف للتأكد من صحة وسلامة كل المعلومات. وتتضمن هذه الطريقة أسلوبين: إقرار المكلف على نفسه، أو إقرار الغير عليه.

- إقرار المكلف نفسه: بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف نفسه بتقديم إقرار عن وعاء الضريبة لديه، ويقدم الوثائق والمستندات التي تثبت ذلك، وللإدارة الضريبية الحق المطلق في المراقبة والاطلاع ومناقشة تلك الوثائق والمستندات، وتعد هذه الطريقة الأكثر اتبعا في معظم دول العالم. (خالد الخطيب، أحمد شامية، 2005، صفحة 16)

- الإقرار من قبل الغير: هي أن يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب وبشرط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة والشخص المقدم للإقرار، (العباشي عجلان، 2006، صفحة 37) كصاحب شركة يقدم إقرار بكشوف وأجور عماله، والشركة التي تقدم إقرارا عن الأرباح الموزعة على المساهمين.

وفي الأخير يمكن القول أن عملية تقدير الوعاء الضريبي للمكلفين بدقة من قبل مصلحة الضرائب لها أهمية كبرى، ذلك أن أي مغالاة أو تقصير في هذا التقدير تكون أثاره غير ملائمة، فالمغالاة في التقدير تؤدي زيادة العبء على أفراد المجتمع بدون مبرر أو بما يزيد عن قدرتهم التكليفية مما يؤدي بهم إلى الابتعاد عن تلك الأنشطة الإنتاجية وتعودوا عليها أو تخصصوا فيها، وفي هذا ضرر بالغ على الاقتصاد الوطني، ومن ناحية أخرى فإن التقصير في هذا التقدير يضيع على مصلحة الضرائب فرصة الحصول على أموال يمكن استخدامها في تغطية النفقات العامة بدلا من اللجوء إلى الوسائل التمويلية الأخرى الأكثر تكلفة على المجتمع، (أحمد بسباس، مختار رنان، 2013، صفحة 09) وبالتالي فإن حجم الحصيلة الضريبية يتوقف على استخدام الطرق الأكثر ملائمة في تحديد الوعاء الضريبي لكل نوع من الضرائب المكونة للهيكال الضريبي.

4. مساهمة التدقيق الجبائي في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة -دراسة حالة ملف خاضع للتدقيق المحاسبي-:

قبل التطرق الى الإجراءات الأولية لبدء عملية التدقيق المحاسبي نقوم بالتعريف بالمؤسسة المعنية بالتدقيق بشكل مختصر.

1.4 التعريف بالمكلف الخاضع للتدقيق المحاسبي:

إن الملف الذي وقع عليه إختيارنا ليكون عبارة عن دراسة حالة هو خاص بشركة تضامن تنشط في مجال الأشغال العمومية وأشغال البناء، بدأت نشاطها بتاريخ 2006/01/22 وهي شركة ذات طابع عائلي (رأس المال مملوك بالكامل لأربعة أشقاء) يملك كل مساهم فيها نسبة 25% من رأس المال والمقدر بـ 1.000.000 دج، ويشرف على تسيير الشركة أحد المساهمين، تخضع هذه الشركة للنظام الحقيقي، ونظرا لطبيعة نشاطها المتمثل في مقاوله أشغال البناء فإن المكلف يخضع للضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على المرتبات والأجور، حقوق الطابع.

بعد تسلم المحققين ملف الشركة عملنا في البداية إلى إرسال إستدعاء الى مسير الشركة بتاريخ 2015/06/25 من أجل تسليمه الإشعار بالتحقيق، وبتاريخ 2015/07/02 حضر مسير الشركة إلى مقر فرقة التحقيق حيث تم تسليمه الإشعار بالتحقيق المحاسبي الذي يحمل رقم 015/08 مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة، وتضمن الإشعار بالتحقيق جميع العناصر القانونية اللازمة (الضرائب المحقق فيها، السنوات الخضعة للتحقيق، اسم ولقب المحقق، تاريخ بداية التحقيق... إلخ)، كما تم منح المكلف مهلة تقدر بـ 10 أيام لتحضير نفسه وتحضير وثائقه المحاسبية الضرورية، وتم تذكير المكلف من طرف المحققين بإمكانية استعانتة بمستشار من اختياره خلال فترة التحقيق.

2.4 فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون:

بعد الإنتهاء من المرحلة الأولية لعملية التحقيق المحاسبي (إحترام انتهاء المهلة القانونية المقدرة بـ 10 أيام)، وبعد تقديم المكلف للدفاتر المحاسبية والمنصوص عليها في القانون التجاري في المواد 09-11 وكذا الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي والمالي (SCF)، تم الانطلاق فعليا في عملية التحقيق المحاسبي من طرف المحققين المسؤولين عن الملف، وذلك بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ثم من حيث المضمون.

1.2.4 فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل: قدم المكلف الدفاتر المحاسبية المسوكة من طرفه والمتمثلة في: دفتر اليومية المركزي، دفتر الجرد، دفتر الأجور، السجلات المساعدة. بعد فحص هذه الدفاتر من حيث الشكل تبين للمحققين أنها مقبولة، حيث أن دفتر اليومية يتضمن كتابات محاسبية نظامية ومطابقة للمبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (صحة الجاميع، إحترام مبدأ القيد المزدوج، إحترام تواريخ التسجيل، وتوفر الفواتير... إلخ)، نفس الشيء بالنسبة لدفتر الجرد والذي تبين بعد فحصه من طرف المحققين أنه مرقم وممضى من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا، كما قدم المكلف وضعيات أشغاله التي أبرمتها الشركة.

2.2.4 فحص المحاسبة من حيث المضمون: بعد انتهاء المحققين من فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، وبعد قبولها من حيث الشكل انتقلا إلى فحص محاسبة من حيث المضمون وقد استغرقت هذه العملية أكثر من 6 أشهر كاملة، عمد خلالها المحققين الى الاطلاع على مختلف الكتابات المحاسبية للمكلف، ومقارنتها بمضمون تصريحاته الجبائية، وبعد قيامهما أيضا بالعملية بعدة عمليات بحث وتحري مع مختلف الأطراف الذين لهم صلة بالمكلف (الموردين، زبائن، مؤسسات بنكية) بغرض جمع معلومات، حيث قام المحققين بتوجيه 13 طلب معلومات للأطراف المذكورة وعمل المحققين على دراسة وضعيات أشغال المكلف ومن ثم مراجعة الكميات المستهلكة

من مختلف المواد المصرح بها في جدول المخزونات، وقد خلص المحققين عند الانتهاء من فحص مضمون محاسبة المكلف إلى النقاط التالية:

- لاحظ المحققين أثناء مراقبة فواتير الشراء لبعض مواد البناء ومقارنتها مع وضعيات الأشغال المقدمة عدم استعمال كل تلك المواد المصرح بها في جدول المخزونات بالنسبة لسنوات النشاط: 2012 و 2013.

- سنة 2012:

- ظهور في حساب المشتريات فاتورتين تحملان إسميين مختلفين، مبرمة مع المورد مواد البناء في أعلى الفاتورة أما في أسفل الفاتورة فالختم هو باسم مورد آخر. وقد تم رفضهما لعدم احترام شروط الفوترة لا سيما محتوى المرسوم رقم 2005/468.

- سنة 2013:

- إستخراج فارق في رقم الاعمال المفوتر مقدر ب 350.897 دج.

- كذلك وجود فارق رقم الاعمال المفوتر مقدر ب 112.929 دج

- التصريح بمبلغ مقبوض مقدر ب 594.465 دج خارج الرسم عوض 660.715 دج الذي يمثل مبلغ الوضعية رقم 01 بفارق مقدر ب 66.250 دج عبارة عن عقوبة التأخر في إنجاز المشاريع لم يتم التصريح بها.

- سنة 2014:

- التصريح بمبلغ مقبوض مقدر ب 1.194.026,69 دج خارج الرسم عوض 1.793.579,80 دج الذي يمثل مبلغ الوضعية رقم 02 إنجاز 30 مسكن اجتماعي إيجاري.

- من خلال استغلال الكشوفات الواردة إلى المصلحة من المورد يتبين أن المكلف لم يتم بالتصريح ببعض فواتير الشراء الخاصة بمادة الاسمنت، والتي اعتبرها المدقق مشتريات مخفية تم إعادة بيعها. ولتحويلها إلى رقم أعمال طبق عليها معدل هامش ربح صافي قدره 20%.

3.4 مضمون التبليغ الأولي للمكلف:

بعد إكتشاف المحققين الاغفالات والنقائص السابقة الذكر، قاما بإعلام المكلف بذلك عن طريق إرسال إشعار بإعادة التقييم الأولى بتاريخ 2014/10/5 تحت رقم 015/233، كما تم منح المكلف مهلة 40 يوما للرد هذا الإشعار الذي تضمن كيفية إعادة تشكيل الأسس، الحقوق والعقوبات المفروضة والتي يمكن تلخيصها من خلال الجداول التالية:

1.3.4 بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: من خلال قيام المحققين بمختلف أعمال التحقيق والفحص في الوثائق التبريرية للمكلف والوثائق المحاسبية، توصلوا إلى أن المكلف لم يقدم تصريح صحيح لقيمة الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية، الإغفالات المكتشفة من طرف المحققين والمبلغه للمكلف من خلال التبليغ الأولي بإعادة التحقيق لنقصها كما يلي:

- إكتشاف مشتريات غير مصرح بها: من خلال قيام المحققين في ممارستهم لحق الإطلاع والرقابة تمكنا من الحصول على معلومات هامة حول حقيقة المشتريات المحققة من طرف المكلف خلال فترة التحقيق، حيث تبين للمحققين أن المكلف قدم معلومات خاطئة خلال تصريحاته المتعلقة بكمية المواد المشتراة من مادة الإسمنت وعليه واعتمادا على كشوف المعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية حول كمية الاسمنت المشتراة، قاما المحققين بتحويل الكميات المشتراة وغير المصرح بها إلى رقم أعمال بتطبيق هامش ربح يقدر بـ20% ويمكن تلخيص المشتريات غير المصرح بها في الجداول التالي:

الجدول رقم 01: مشتريات مادة الاسمنت غير المصرح بها الوحدة: دج

السنوات	2013	2014
التعيين	الاسمنت	الاسمنت
المشتريات المشككة من كشف المعلومات	5.385.940	15.930.222
المشتريات المصرح بها خارج الرسم	4.548.550	12.403.771
الفرق في المشتريات	837.390	3.526.451
معدل الهامش الإجمالي	120%	120%
رقم الأعمال المشكك الخاص ببيع مواد البناء	1.004.868	4.231.741

المصدر: التبليغ الأولى للمكلف، فرقة التحقيق.

- إكتشاف شراء مواد ولوازم غير متعلقة بنشاط المؤسسة: من خلال مقارنة مواد ولوازم البناء المبينة في فواتير الشراء مع تلك المستهلكة فعلا والمدرجة ضمن الكشوفات الملحقة بوضعيات الأشغال تبين للمحققين أن المكلف لم يقيم باستعمال كميات من مواد البناء (بالتحديد مادة القرائطو سنة 2011، ومادة verre stop sol سنة 2013) ضمن مشاريعه المنجزة، وهذا خرق صريح للنص لأحكام المادة 41-1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. ويمكن تلخيص كيفية تحديد التكلفة المعاد إدماجها في إعادة تأسيس الربح الخاضع للضريبة (ضريبة على الدخل الإجمالي) من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 02: تحديد الكمية غير المستعملة من مادة القرائطو ومادة verre stop sol الوحدة: دج

التعيين	2011	2013
تعيين المادة	مادة القرائطو	مادة verre stop sol
مخزون أول مدة	00	00
+ مشتريات السنة	600	1281,33
- مخزون آخر مدة	00	00
كمية المواد المستهلكة المعاد تشكيلها	600	1281,33
كمية المواد المستعملة المصرح بها في وضعيات الأشغال	00	00

دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة

-دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي-

1281,33	600	الفرق في كمية المواد
592	400 دج	سعر الوحدة الواحدة (متوسط)
758.547,36	240.000	تكلفة المواد الغير مستعملة

المصدر: التبليغ الأول، فرقة التحقيق.

- إعادة تأسيس الدخل الخاضع: إعتد المحققين في إعادة تشكيل الدخل من خلال الاعتماد على الصيغة التالية:

الربح المعاد تأسيسه = الربح المصرح به + الأعباء الغير قابلة للخصم + الفرق في رقم الاعمال المفوتر - الرسم على النشاط المهني

الناتج عن الفرق في رقم الاعمال المقبوض

يمكن تلخيص الدخل المعاد تأسيسه خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 03: الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه

الوحدة: دج

البيان	السنة	2011	2012	2013	2014
الربح المصرح به		1.248.765	1.594.733	2.854.720	1.471.430
الفرق في رقم الاعمال		/	/	1.468.694	4.231.741
الأعباء الغير قابلة للخصم		1.125.000	00	758.547	/
الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال		/	/	-27.998	-96.626
استهلاكات لمشتريات مخفية		/	/	-837.390	-3.526.450
الدخل الإجمالي المعاد تشكيله		2.373.765	1.594.733	4.216.573	2.080.095

المصدر: التبليغ الأول، فرقة التحقيق.

2.3.4 الرسم على النشاط المهني: بما أن نشاط المكلف يمثل في مؤسسة أشغال البناء، فإن الحدث المنشأ لهذا الرسم يمثل في

مقبوضات المكلف، والتي أعطاه المحققين أهمية خاصة أثناء علمية التحقيق.

- إعادة تشكيل رقم الاعمال المقبوض: بالنسبة لأرقام الاعمال الخاضعة للرسم على النشاط المهني فقد أعاد المحققين تشكيله انطلاقا

من المبالغ المقبوضة المستخرجة من الكشوفات البنكية الخاصة بالمكلف بعد قيام المحققين بعمليات تحري في مختلف الوكالات البنكية

لمعرفة عدد الحسابات البنكية التي يملكها المكلف.

الوحدة: دج

الجدول رقم 04: ملخص لرقم الاعمال المقبوض والخاضع للرسم على النشاط المهني

2012	2013	2012	2013	2012	السنوات التعيين
15.966.370	1.793.570	660.710	4.871.610	2.958.330	رقم الأعمال المشكل
15.637.540	1.194.020	594.460	992.520	2.037.200	رقم الأعمال المصرح به
328.830	599.550	66.250	3.879.090	921.130	الفرق الحاصل
319.327	35.871	13.214	97.432	59.166	الحقوق الواجبة التسديد
312.751	23.880	11.889	19.850	40.744	الحقوق المسددة
6.576	11.991	1.325	77.582	18.422	الحقوق المغفلة
%10	%10	%10	%15	%10	معدل العقوبة
657	1.199	132	11.637	1.842	مبلغ العقوبة
7.233	13.190	1.457	89.219	20.264	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: التبليغ الأولي للمكلف، فرقة التحقيق.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المحققين توصلوا إلى وجود فارق بين رقم الأعمال المقبوض الفعلي ورقم الاعمال المقبوض

المصرح به، وبالتالي قاما بإعادة تأسيس الحقوق المتهرب من دفعها مع تطبيق العقوبات الجبائية.

3.3.4 الرسم على القيمة المضافة: بالنسبة لهذه الضريبة تبين للمحققين خلال قيامها بفحصهما لمختلف فواتير المكلف ووضعيات الأشغال المقدمة وكشوف الحسابات البنكية، وجود إغفالات عديدة تتمثل أهمها في قيام المكلف بخصم الرسم على القيمة المضافة لمجموعة من الفواتير لا ترتبط بنشاطه، وفواتير غير مطابقة، وكذا تمكن المحققين من التوصل إلى وجود فارق بين رقم الأعمال المقبوض الفعلي ورقم الأعمال المقبوض والمصرح به، ويمكن تخلص الحقوق المسترجعة بعنوان الرسم على القيمة المضافة على النحو التالي:

- إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم بطريقة غير قانونية: يمكن تلخيص الرسم على القيمة المضافة الغير قابل للخصم كما يلي:

- سنة 2011:

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	ر.ق.م. المخصوم	ر.ق.م. المعاد دمج	فترة الحسم	سبب الدمج
105	2010/08/03	240.000	40.800	40.800	ماي 2010	مواد ولوازم غير مستعملة في المشاريع

- سنة 2012:

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	رق م المخصص	رق.م المعاد دمج	فترة الحسم	سبب الدمج
110	2010/08/19	484.000	82.280	82.280	فيفري 2011	فاتورة تحمل إسمين مختلفين للمورد
96	2010/08/03	401.000	68.170	68.170	فيفري 2011	فاتورة تحمل إسمين مختلفين للمورد

- سنة 2013:

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	رق.م المخصص	رق.م المعاد دمج	فترة الحسم	سبب الدمج
129	2012/06/05	758.547	128.953	128.953	الثلاثي الثاني	مواد ولوازم غير مستعملة في المشاريع

- إعادة تأسيس الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الاعمال المقبوض وغير المصرح به: يمكن تلخيص رقم الأعمال المقبوض غير المصرح به والحقوق المتعلقة به من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم 05: توزيع أرقام الأعمال المقبوضة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

2014		2013		البيان
%07	%17	%17	%07	المعدل
18.975.620	1.793.570	3.702.780	20.374.450	رقم الأعمال المقبوض المشكل
14.743.880	1.194.020	2.631.670	20.374.450	رقم الأعمال المقبوض المصرح به
4.231.740	599.550	1.071.110	00	الفرق الحاصل
3.225.855	125.549	629.472	1.426.211	الحقوق الواجبة التسديد
2.506.459	83.581	447.383	1.426.211	الحقوق المسددة
719.396	41.968	182.089	00	الحقوق المغفلة

المصدر: التبليغ الأولى، فرقة التحقيق.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن المكلف عمد إلى إخفاء جزء من إيراداته التي قبضها سنة 2013 و 2014 ونظرا لكون الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة يمثل في القبض الكلي أو الجزئي لمبلغ الإيرادات، وعمدا المدققين إلى إعادة تأسيس الحقوق المتهرب من دفعها مع تطبيق العقوبات الجبائية.

الجدول رقم 06: تلخيص الحقوق المسترجعة والعقوبات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة الوحدة: دج

البيان	السنوات	2011	2012	2013	2014
مجموع الحقوق المغفلة		40.800	150.450	311.042	761.364
معدل العقوبة		%10	%15	%25	%25
مبلغ العقوبات		4.080	22.567	77.760	190.341
مجموع الحقوق والعقوبات		44.880	173.017	388.802	951.705

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ الأولي.

4.4 دراسة رد المكلف وتبليغ النتائج النهائية:

بعد إستلام المكلف للإشعار إعادة التقييم الأولي الخاص بالتدقيق المحاسبي، قام بالتنقل رفقة محاسب المؤسسة إلى مقر فرقة التحقيق لمناقشة محتوى للتبليغ وإبداء ملاحظاته وتقديم تفسيراته للإغفالات المكتشفة (قام بتقديم فواتير شراء خاصة بمادة إسمنت، كما طلب المكلف تخفيض هامش الربح المطبق) وقد قدم المكلف رده الكتابي على نتائج الإبلاغ الأولي بتاريخ 2015/12/16. بعد انتهاء المهلة القانونية لرد المكلف، وبعد مناقشة مختلف النقاط المتضمنة في التبليغ الأولي من طرف المحققين مع المكلف ومحاسبه، عمد المحققين بتعديل التبليغ الأولي فيما يخص النقاط التالية:

- بعد تقديم فواتير الشراء الخاصة بمادة الاسمنت لسنتي 2013 و 2014 والتي اعتبرت مواد بناء مباعة فقد تم منح المكلف حق خصم الرسم على القيمة المضافة الموافق لفواتير شراء مادة الاسمنت غير المصرح بها حيث بلغ مجموع الرسم على القيمة المضافة المقبول خصمه قيمة 599.496 دج.

- قام المحققين أيضا بمراجعة معدل هامش الربح الخام المطبق على هاته المشتريات وذلك بتخفيضه من 20% إلى 10% وهذا بعد مقارنة سعر شراء الوحدة الواحدة من الاسمنت مع السعر المطبق في السوق.

أما فيما يتعلق بمعدلات الربح والرصيد الدائن للرسم على القيمة المضافة فقد تم رفض قبول تفسيرات المكلف وقد تم موافاة المكلف بالرد التالي:

- إن معدلات هوامش الربح التي تم ذكرها من طرفكم نتجت عن وضعيات وفواتير لم يتم التصريح بها إضافة إلى أعباء غير قابلة للخصم.

- فيما يخص الحسومات المتبقية TVA précompte فهو حساب لا يمكننا أخذه بعين الإعتبار كون أن الفوارق الناتجة عن عملية التحقيق مصدرها مواد ولوازم بناء غير مستعملة في المشاريع المصرح بها.

ويمكن تلخيص أهم التعديلات التي تم اعتمادها من طرف المحققين وتبلغها للمكلف في (التبليغ النهائي رقم: 015/383)

بتاريخ 2015/12/25 على النحو التالي:

1.4.4 تعديل الدخل المعاد تأسيسه: يمكن تلخيص أهم التعديلات التي تم اعتمادها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 07: الدخل النهائي المعاد تأسيسه للسنوات 2011، 2012، 2013، 2014، الوحدة: دج

البيان	السنة	2011	2012	2013	2014
الربح المصرح به		1.248.765	1.594.733	2.854.720	1.471.430
الفرق في رقم الاعمال		/	/	1.384.955	3.879.096
الأعباء الغير قابلة للخصم		1.125.000	00	758.547	/
الرسم على النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال		/	/	-26.323	-89.573
استهلاكات لمشتريات مخفية		/	/	-837.390	-3.526.450
الدخل الإجمالي المعاد تشكيله		2.373.765	1.594.733	4.134.509	1.734.503

المصدر: التبليغ النهائي، فرقة التحقيق.

2.4.4 الرسم على القيمة المضافة: بعد دراسة المحققين لرد المكلف وتعديلهما لهامش الربح المطبق على المشتريات غير المصرح بها

(تخفيضه من 20% الى 10%)، وقبول خصم الرسم على القيمة المضافة للفواتير المقدمة من طرف المكلف، تم تعديل الحقوق المعاد

تأسيسها في ما يخص الرسم على القيمة المضافة لتصبح كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 08: ملخص للحقوق والعقوبات النهائية الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

البيان	السنوات	2011	2012	2013	2014
مجموع الحقوق المغفلة		40.800	150.450	154.452	101.917
معدل العقوبة		%10	%15	%15	%15
مبلغ العقوبات		4.080	22.567	23.167	15.287
مجموع الحقوق والعقوبات		44.880	173.017	177.619	117.204

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي للمكلف.

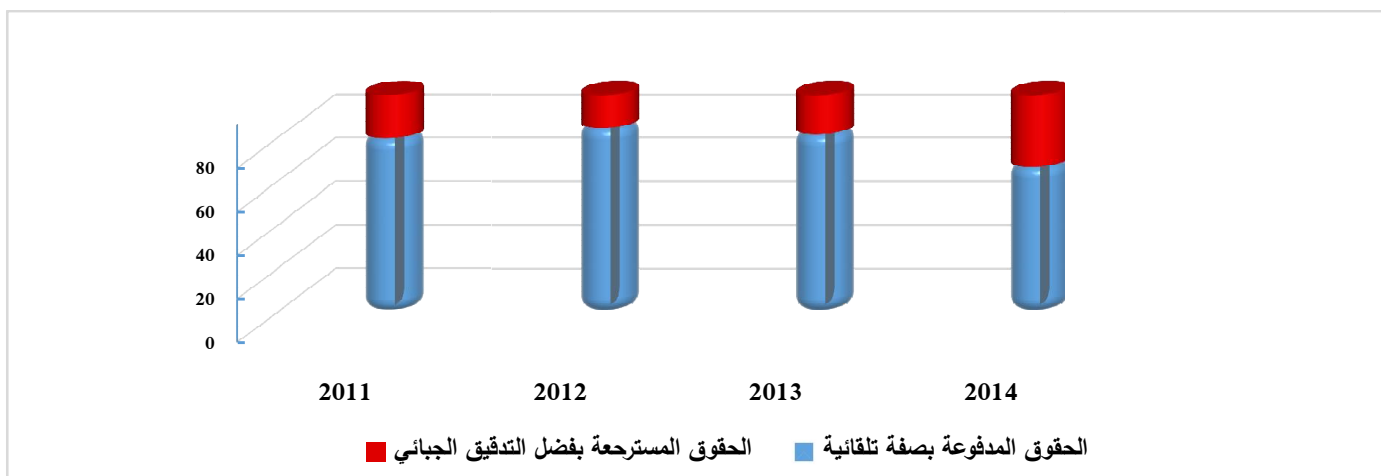
وفي الأخير يمكن تلخيص الحقوق النهائية المسترجعة بفضل إخضاع ملف المكلف إلى التحقيق المحاسبي في الجدول الموالي:

المجموع	2014	2013	2012	2011	السنوات	
					البيان	
115.896	89.573	26.323	-	-	الحقوق	الرسم على النشاط
15.467	12.836	2.631	-	-	العقوبات	المهني
447.619	101.917	154.452	150.450	40.800	الحقوق	الرسم على القيمة
65.101	15.287	23.176	22.567	4.080	العقوبات	المضافة
781.036	78.732	383.928	-	318.376	الحقوق	الضريبة على الدخل
113.216	7.872	57.588	-	47.756	العقوبات	الإجمالي
1.538.335	306.217	648.089	173.017	411.012	المجموع	

المصدر: التبليغ النهائي، فرقة التحقيق.

ويمكن إبراز فعالية التدقيق المحاسبي في إسترجاع الحقوق المتهرب من دفعها من طرف المكلف من خلال المخطط الموالي:

الشكل رقم 01: مقارنة الحقوق المسترجعة عن طريق التحقيق المحاسبي بالحقوق المدفوعة بصفة تلقائية من طرف المكلف



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التبليغ النهائي للتدقيق المحاسبي.

من خلال المخطط البياني يمكننا القول أن عملية التدقيق المحاسبي كانت فعالة حيث تمكنت من إسترجاع الحقوق المتهرب من دفعها والتي بلغت نسبتها بالمقارنة مع الحقوق المدفوعة بصفة ودية أو تلقائية من طرف المكلف في سنة 2014 نسبة 33% وسنة 2011 نسبة 20% وهي نسب مقبولة جدا، تدل على تمكن المحققين من التوصل إلى كشف الوعاء الحقيقي والوقوف على مختلف النقائص والإغفالات التي احتوتها تصريحات المكلف، وأما سنة 2012 و 2013 فبلغت نسبة الحقوق المسترجعة بالمقارنة مع الحقوق 15% و 18% على التوالي وهي نسب تعتبر مقبولة أيضا.

5. خاتمة:

في الختام يمكن القول أن التدقيق الضريبي المنجز من طرف الإدارة الضريبية من أهم الوسائل الهادفة إلى الحد من التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين بالضريبة ذوي النوايا السيئة، والتي ينتج عنها تخفيض متعمد في مقدار الأوعية الضريبية المصرح بها، ومن أجل تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي لهؤلاء المكلفين تستخدم الإدارة الضريبية أشكالاً متعددة للتدقيق الجبائي يأتي في مقدمتها التدقيق المحاسبي، والتي توكل مهمة إنجازها لأعوان فرق التحقيق الجبائي الذين يتمتعون بالتأهيل العالي والخبرة الكافية، التي تمكنهم من الكشف عن الأخطاء والتلاعبات المتضمنة في تصريحات المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب، بما يسمح من استرجاع الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها عن طريق تقديم تصريحات ضريبة تتضمن معلومات مضللة حول قيمة الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة. كما يمكن القول أن التدقيق الجبائي يعلب دور هاماً في تحسين درجة الالتزام الضريبي نظراً لطابعه الردعي، حيث يعتبر وسيلة ردع فعالة للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بأن عمليات التدقيق الجبائي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش أو التهرب، وما يتبع ذلك من تسليط للعقوبات الجبائية المناسبة عليهم كجزاء لمخالفتهم نصوص التشريع الضريبي.

6. قائمة المراجع:

- أحمد بسباس، مختار زنان، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف، الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، (يومي 20 و 21 نوفمبر، 2013)، جامعة الأغواط، الجزائر.
- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2006).
- خالد الخطيب، أحمد شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، (2005).
- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بدون طبعة، لبنان، (1999).
- شادي دهام، دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سوريا -دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة دمشق، سوريا، (2018).
- عائشة بن عثمان، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، (2019).
- عبد الحليم بن بادة، بن شهرة شول، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد العاشر (العدد الأول)، (2017).

- فاتح الكفيف، أساليب ربط الضريبة و ضمانات تحصيلها، مجلة التنمية البشرية، المجلد السادس (العدد الأول)، جامعة البليدة 02، الجزائر، (2016).
- لياس قلاب ديبج، وسيلة بن ساهل، دور مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المدقق الجبائي -دراسة تحليلية مملف خاضع للتدقيق المصوب في المحاسبة، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، المجلد الرابع (العدد الثاني)، (2017).
- يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، (2015).