إسهام التّحقيق المحاسبي في إيرادات الجباية العادية - مديرية كبريات المؤسّسات أنموذجا-

The contribution of the accounting investigation to the regular collection revenues - The Directorate of Major Institutions as a model -

حبار حاج محمد أمين *	ناصر مراد
مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية،	مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية
جامعة لونيسي علي البليدة 02 -الجزائر-	جامعة لونيسي علي البليدة 02 -الجزائر-
ehma.habbar@univ-blida2.dz	nacermourad@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: اليوم /الشهر/السنة تاريخ القبول: اليوم /الشهر/السنة تاريخ النشر: اليوم /الشهر/السنة

الملخص:

تكشف هذه الدّراسة مدى إسهام التّحقيق المحاسبي -كوسيلة مهمّة للرّقابة الجبائية-في زيادة إيرادات الجباية العادية، وذلك بهدف رصد انعكاساته على التّحصيل الجبائي ورفع إيراداته. ومن خلال دراسة ميدانية ل"مديرية كبريات المؤسّسات بالجزائر العاصمة"، واستثمار منهج الوصف والتّحليل في قراءة الإحصائيات الخاصّة بنتائج التّحقيق المحاسبي للمؤسسة بين سنة (2017-2020)، خلصت الدّراسة إلى أنّ التّحقيق المحاسبي يعدّ وسيلة فاعلة في زيادة إيرادات الجباية العادية، ورغم اقتصار فترة التّحقيق المحاسبي للملفات على أربع سنوات غير متقادمة، إلا أنّ ذلك لا يتعارض مع الدّور الذي يؤديه هذا النوع من الرّقابة في تصحيح الأخطاء المحاسبية وبالتالي استدراك الضرائب والرّسوم المُغفلة من طرف المكلف بالضريبة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، الجباية العادية، التحصيل الجبائي، مديريات كبريات المؤسّسات.

تصنيف *JEL*: M04 ;H21

Abstract:

This study reveals how does the accounting investigation, as an important means of fiscal control, contribute to increasing the regular collection revenues, with the aim of monitoring its repercussions on tax collection and raising its revenues.

Through a field study of the "Directorate of Major Institutions in Algiers", and the use of description and analysis in reading the statistics of the institution's accounting investigation results between (2017-2020), the study concluded that the accounting investigation is an effective way to increase the revenues of ordinary collection, and although the period of accounting investigation of files is four years, not obsolete, this does not conflict with the role played by this type of control in correcting accounting errors and thus remedying the taxes and fees omitted by the taxpayer.

Keywords: Fiscal control, Accounting investigation, Regular collection, Fiscal collection, Directorates of major institutions.

JEL classification codes : H21 ; M04

* المؤلف المرسل: حبار حاج محمد أمين، ehma.habbar@univ-blida2.dz.

مقدمة

يعدّ النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحيا؛ حيث يمنح الحرية التّامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمداخيلهم من خلال تقدير وتحديد وعائهم الضريبي عبر التّصريحات المعتمدة، لأنّ فعالية أي نظام جبائي تصريحي متعلقة بصحة التّصريح بالمداخيل وبواقعية أرقام الأعمال المنجزة من طرف المكلف. وللتّأكد من مصداقية هذه التصريحات، تقوم الإدارة الضريبية بفرض رقابة بَعدية عليها من خلال الرّقابة الجبائية كأداة فعالة في كشف الانحرافات الضريبية وجميع حالات الغش والتّهرب الضريبي.

غير أنّ هذه الرّقابة الجبائية لا تقتصر على شكل ونمط واحد، بل تأخذ عدّة، أشكال ومنها الرقابة العامة (الشّاملة) والرّقابة المعمّقة التي تشمل التّحقيق المحاسبي كأهم أنواعها؛ حيث يعتمد على آليات وأدوات من شأنّها أن تُحافظ على الخزينة العمومية.

1-إشكالية الدّراسة:

بناء على ما سبق، ولتحقيق هدف الدراسة وبيان مدى إسهام التّحقيق المحاسبي كوسيلة فاعلة للرّقابة الجبائية في زيادة إيرادات الجباية العادية، وهذا طبعا من خلال محلّ الدراسة مديرية كبريات المؤسّسات بالجزائر العاصمة، يمكن صياغة الإشكالية الرّئيسية للبحث كالآتي: ما مدى إسهام التّحقيق المحاسبي كنمط من أنماط الرّقابة الجبائية في الرّفع من إيرادات الجباية العادية؟

وتتفرع من الإشكالية الرئيسية للدراسة الإشكالية الآتية:

- ما مفهوم الرّقابة الجبائية؟ وما أهدافها ومستوياتها؟
- ما دور التحقيق المحاسبي كرقابة معمّقة في ضمان الرقابة الجبائية؟
- ما أثر التحقيق المحاسبي في كشف مصداقية التصريحات والانحرافات الضريبية بالمؤسسات؟
- ما مدى إسهام التحقيق المحاسبي كرقابة جبائية في زيادة إيرادات الجباية العادية من خلال نموذج ومحلّ الدراسة الميدانية في مديرية كبريات المؤسّسات بالجزائر العاصمة؟

2- فرضيات الدّراسة:

بناء على الإشكالية السالفة، يتسنى صياغة الفرضيات الآتية:

- تعدّ الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الأنجع للإدارة الضريبية.
- يتيح التّحقيق المحاسبي رقابة ضريبية من خلال الكشف عن مصداقية التّصريحات والانحرافات الضريبية ومدى مطابقتها للنظام الجبائي، وبالتالي زيادة التحصيل الضريبي.

– يسهم التّحقيق المحاسبي في رفع إيرادات الجباية العادية من خلال نموذج مديرية كبريات المؤسّسات بالجزائر العاصمة.

3- أهمية الدّراسة:

تكمن أهمّية الدراسة في إبراز مدى إسهام التحقيق المحاسبي كوسيلة من وسائل الرقابة الجبائية في رفع إيرادات الجباية العادية من خلال نموذج الدراسة الميدانية، ثمّ وضع هذا الإسهام بالاعتبار في الاستراتيجيات المحاسبية سعيا نحو العناية والضبط بإجراء التحقيق المحاسبي، لذلك تسعى الدّراسة معرفة مختلف الإجراءات التي تؤطر عملية التحقيق المحاسبي من خلال مختلف القوانين الجبائية، والدور الفاعل الذي يؤديه في إيرادات الجباية العادية.

4- منهج الدراسة:

تبعا لطبيعة الدراسة، كان المنهج المستخدم لها في إجابة تساؤلاتها والوصول إلى نتائجها هو المنهج الوصفي والمنهج التحليلي؛ حيث تمّ الشّرح من خلال المنهج الوصفي لأهم أجهزة الرقابة الجبائية، وكذلك أهمّ الطرق والوسائل والإجراءات المستخدمة في التحقيق المحاسبي، أما المنهج التحليلي، فقد تمّ من خلاله تحليل أهمّ الإحصائيات المستلمة من مديرية كبريات المؤسّسات للفترة 2017 إلى 2020.

6- محاور الدراسة:

لضبط الموضوع والتحكم فيه بشكل يخدم المنهج العلمي تحليلا وتبسيطا للمفاهيم والتحكم في مدلولاتها، تمّ تقسيمه إلى ثلاثة محاور الآتية:

المحور الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية؛

المحور الثاني: الخطوات النظرية لعملية التحقيق المحاسبي؛

المحور الثالث: التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات وإسهامه في رفع إيرادات الجباية العادية (دراسة حالة للفترة 2017 الى 2020).

I- الإطار النظري للرقابة الجبائية:

وضع القانون الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الأدوات والصلاحيات التي تسمح لها بتقويم وتصحيح الأخطاء وكشف جميع الإغفالات التي يمارسها المكلفون بالضريبة أثناء إيداعهم التّصريحات الجبائية؛ حيث تكفل هذه الصلاحيات حقّ الرّقابة الجبائية، وسنحاول من خلال هذا المحور توضيح أسس الرّقابة الجبائية وماهيتها، وكذا الوسائل التّشريعية والقانونية لها.

1. مفهوم وأهداف الرّقابة الجبائية:

1.1 مفهوم الرقابة الجبائية:

لمصطلح الرقابة الجبائية تعريفات كثيرة نذكر منها:

تعرف الرقابة الجبائية بأنّها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية المتمثلة بالأساس في فحص التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، والتأكد من صحتها ومصداقيتها لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة. (خلاصي، 2012، صفحة 201)

كما تعرف أيضا بأنّها" فحص لتصريحات وكل السجلات ووثابق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية" (ولهي ، 2009، صفحة 6)

كما عرّفها المشرع الجبائي الجزائري من خلال موقع المديرية العامة للضرائب على أنّها تمثل الوجه المغاير للنظام التصريحي؛ حيث يتمّ حساب الضريبة انطلاقا من التّصريحات التي يكتتبها المكلّف بالضريبة، وبناء على العناصر التي يقرّ بها ومن خلال التصريحات المكتتبة، حقّ للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها من خلال فحص وتحليل تناسق التصريحات والتأكد من صدق وصحة الأسس المعتمدة في حساب الضرائب والرسوم بعنوان نشاط مهني. (https://www.mfdgi.gov.dz، 2014)

من خلال التعاريف السّابقة، يمكن القول بأنّ الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتّأكد من صحة ومصداقية التّصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة والكشف عن الإغفالات والانحرافات الضريبية التي تُمارس قصد التّملص من تسديد الضريبة.

2.1 أهداف الرّقابة الجبائية:

انطلاقا من التّعاريف السابقة يمكن استخلاص بعض أهداف الرقابة الجبائية والمتمثلة في: (رضا، 2012، الصفحات 202-203)

الهدف القانوني: ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة، وعلى هذا الأساس يكون الهدف القانوني منها هو التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة.

الهدف المالي والاقتصادي: قصد زيادة إيرادات الخزينة العمومية، تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على المال العام من الضياع بمختلف أشكاله، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأموال المتاحة للانفاق العام، مما يمنح الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الإدارة الجبائية؛ حيث تسمح باكتشاف الأخطاء وكشف الانحرافات الضريبية التي يستعملها المكلف في التّملص منها، وكذا الوقوف على الثغرات القانونية التي تساعد في التهرب الضريبي.

الهدف الاجتماعي: يتلخص الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية في تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بارساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

2. وسائل الرقابة الجبائية:

يتمثّل الهدف الاستراتيجي للإدارة الجبائية في تحسين مستويات التّحضر الجبائي من خلال السّهر على أداء مهامها في مجال الرقابة الجبائية والسعي نحو تحسين نوعيتها. لذلك تمّ وضع سبل كثيرة للرقابة ومكافحة مختلف أشكال الغش الضريبي من خلال الرقابة على الوثائق والمستندات، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1.2الرقابة على الوثائق والمستندات:

يكون هذا النوع من الرقابة على مستوى المصالح الخارجية لإدارة الضرائب (مفتشيات الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب ومراكز الضرائب)، وتتمثل الصيغة الأكثر بساطة لأشكال الرقابة في فحص ومقارنة مختلف تصريحات المكلف بالضريبة مع ما هو موجود على مستوى ملفه الجبائي لدى مصالح الضرائب؛ إذ تسمح لأعوان الضرائب بفحص وتحليل تناسق هده التصريحات مع ما يحتويه الملف من عناصر.

وكإجراء أولي لعملية الرقابة على الوثائق، يقوم المفتش باستغلال المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات في إطار إجراء طلب معلومات والمتعلقة بالمعاملات التي أبرمها المكلف بالضريبة (كشوف المعلومات)، ويكون برسالة موصى عليها مختومة وممضاة مع إشعار بالاستلام. (العيد، 2005، صفحة 49)

كما يقوم المفتش بدراسة المعلومات ومحاولة مطابقتها من أجل استخراج الأخطاء المرتكبة مما تستدعي طلب توضيحات وتبريرات شفوية، وفي حالة الرفض يتعيّن على مفتش الضرائب إعادة صياغة طلبه كتابيا يبيّن بشكل صريح النقاط الضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات بخصوصها مع الالتزام بمدة الرد التي حددها القانون ب 30 يوم. (وزارة المالية، 2022)

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى: (بوعلام ، 2009، صفحة 7)

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدّلات والهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية أو مركز الضرائب؛
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

2.2 التحقيق المحاسبي:

التحقيق المحاسبي عبارة عن رقابة معمقة يقوم بها أعوان متخصصون في مقر ممارسة نشاط المؤسسة قصد التأكد من التصريحات المكتتبة من قبل المكلف، ومدى تطابقها مع الوثائق والمستندات المحاسبية. (منصور، 2011، صفحة 23)

كما أنّ **التّحقيق المحاسبي** هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التّحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة (وزارة المالية ر.، 2012، صفحة 7).

فالتحقيق المحاسبي هو مجموع العمليات الرّامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة، ويجب أن يتمّ في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة فيوجهّه كتابيا وتقبله المصلحة، أو حالة قوة قاهرة يتمّ إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛ حيث لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل. (وزارة المالية ا.، 2022، صفحة 11)

3.2 التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدّة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموع عمليات أو معطيات محاسبية في مدّة تقلّ عن سنة جبائية. (وزارة المالية ر.، 2012، صفحة 7)

ويتمّ كذلك هذا التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في نزاهة المستندات أو الاتفاقيات التي تمّ إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفُّض الأعباء الجبائية. وأثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب المحقق من المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات المرتبطة بالحقوق والضرائب، وكذا الرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛ إذ لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة (المديرية العامة للضرائب ، 2022، صفحة 13).

4.2 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في التحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، وعندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرّح بها من جهة، والذمّة أو الحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط

معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى. ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة. (المديرية العامة للضرائب، 2022، الصفحات 14-15)

3. إجراءات خاصة للتّحريات الجبائية:

يمكن عرض أهم الإجراءات الخاصة بالتّحريات الجبائية التي تتماشى مع إجراءات الرقابة الجبائية في النقاط الآتية: (وزارة المالية ر.، 2012، صفحة 8)

1.3 حق إجراء التّحقيق:

يسمح لأعوان الضرائب المعنيين إجراء التحقيق من خلال التدخل بصفة مفاجئة لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة، وكذلك العاملين لحسابهم، ويكون هذا من طرف موظف للضرائب تابع للمصلحة المختصة إقليميا مع حضور موظف برتبة مفتش على الأقل، وذلك على مستوى وسائل النقل والشّحن وكذا المحلات المهنية خلال ساعات النّشاط المعلومة من الساعة الثّامنة صباحا إلى غاية المساء.

يتمّ خلال التّدخل الأول إعلام المكلف بالضريبة عن طريق تسليمه إشعارا بإجراء التّحقيق ثمّ تحرير محضر تُدون فيه التّحريات وتفاصيل المخالفات الملاحظة، ويسجل جرد الوثائق التي سلّمها المكلف بالضريبة.

2.3 حق المعاين:

يمكن للإدارة الجبائية في حال وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن تقوم بمعاينات مفاجئة لجميع المحالات للبحث أو حجز المستندات والوثائق والدّعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرير التصرفات المؤدية إلى التّملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

يجرى حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، كما يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي التعليمات الكافية للأعوان المشاركين في العملية.

II- الخطوات النظرية لعملية التحقيق المحاسبي:

تتلخص الخطوات النظرية لعملية التحقيق المحاسبي في الإجراءات القانونية المنصوص عليها حسب قانون الإجراءات الجبائية؛ حيث تؤطر عملية التحقيق بدء من الإجراء الأولي المتمثّل في إعلام المكلف إلى آخر إجراء، وهو التسوية النهائية للمكلف.

1. مرحلة إعلام المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي:

1.1 إرسال الإشعار بالتحقيق المحاسبي:

يتمّ إعلام المكلف محلّ التحقيق عبر إرسال أو تسليمه إشعار بالتحقيق مع وصل بالاستلام، على أن يستفيد المكلف من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ويجب أن يبيّن الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي تمّ التحقيق فيها، وكذا الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، وأيضا الوثائق الواجب الاطلاع عليها. وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. أما في حالة استبدال المحققين، فيجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك، وفي حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق المحاسبي عند بداية عملية المراقبة. (وزارة المالية ا.، 2022، صفحة 20)

2.1 مدة التحقيق المحاسبي:

يجب أن لا تستغرق تحت طائلة بطلان الإجراء مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة (3) أشهر بالنسبة للدفاتر والوثائق المحاسبية، وقد خصّ: (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 11)

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- جميع المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يمدّد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يجب أن لا تتجاوز مدّة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر.

2. مرحلة بداية عملية التحقيق المحاسبي:

1.2 المعاينة الميدانية للمحققين:

يقوم المحقّقون في هذه المرحلة بمعية رئيس فرقة التّحقيق بأول تدخل في عين المكان، وذلك من خلال زيارة مقرّ المؤسسة محلّ التحقيق بهدف معاينة العناصر المادية (معاينة وسائل الإنتاج، معاينة المخزون،...)، إضافة إلى الوقوف على وجود الملف المحاسبي للسنوات محل التحقيق. ونتيجة لهذا الإجراء، يتمّ إعداد محضر معاينة من طرف المحققين. (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 11)

2.2 إعداد محضر بداية عملية التحقيق:

بعد تسليم الإشعار بالتحقيق وإعداد محضر المعاينة الأولي من طرف المحققين، تأتي المرحلة الموالية، وهي إعداد محضر التحقيق المحاسبي؛ حيث تتضمن هذه الوثيقة تاريخ بداية التحقيق، رقم

القضية، رقم التعريف الجبائي، اسم وعنوان المؤسسة محل التحقيق، نوع النشاط الممارس، رقم الإشعار وتاريخ إرساله وتاريخ استلامه أو تسليمه، بالإضافة إلى تحديد السّنوات محلّ المراقبة وأسماء وألقاب ورتب وإمضاءات المحققين.

3. مرحلة التسوية:

1.3 إرسال الإشعار الأولي بإعادة التقويم:

تأتي مرحلة التسوية كمرحلة نهائية لعملية التحقيق؛ حيث يرسل المحققون الإشعار الأولي بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع وصل بالاستلام. ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما ٌ يتعين على المحققين إعادة ذكر أحكام المواد التي أسّس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وتقدٌم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها، مع العلم أنّ للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، كما أنّ عدم الرّد في هذا الأجل، يعتبر بمثابة قبول ضمني. (المديرية العامة للضرائب و.، 2022، صفحة 12)

2.3 إرسال الإشعار النهائي وإصدار الجدول الفردي:

بعد دراسة الملاحظات التي يقدّمها المكلف بالضريبة محلّ التحقيق، يقوم المحققون بإرسال إشعار بالتقويم النهائي الذي يتضمّن التسوية النهائية، وكذا الأسس النهائية المعتمدة من طرف المصلحة. وقد يتضمن الإشعار النهائي إما قبول الملاحظات كليا أو جزئيا أو الإبقاء على نفس التسوية المقترحة في الإشعار بالتسوية الأولي، وذلك حسب الحالة، ليتم بعدها تبليغ الأسس الجديدة والمعتمدة نهائيا عن طريق إرسال الجدول الفردي والذي يتضمن الأسس الجديدة، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم المستدركة تضاف إليها مبالغ عقوبة الوعاء المنصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري.

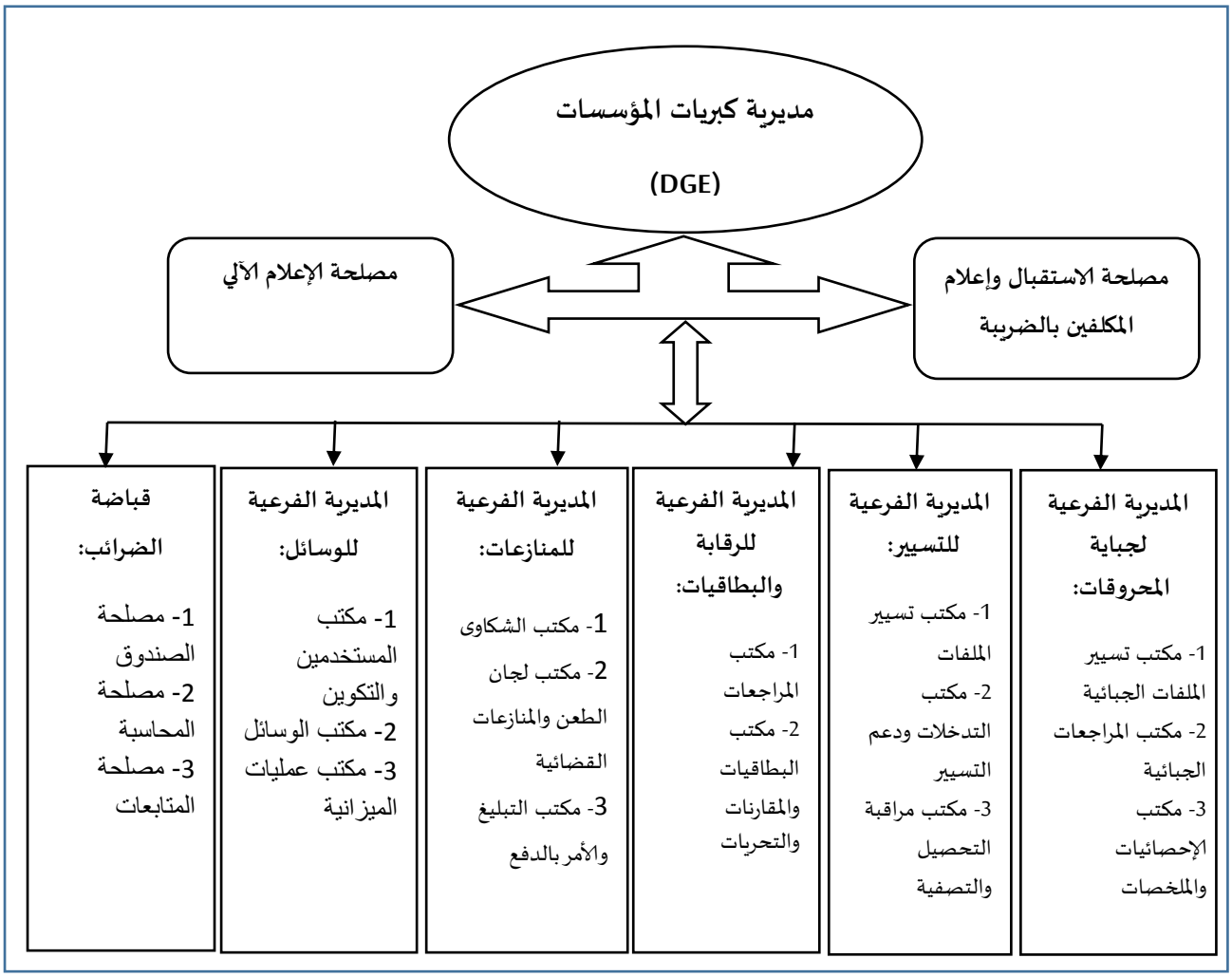
III- التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات وإسهامه في رفع إيرادات الجباية العادية للفترة (2017 إلى 2020):

1. إجراءات التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (دراسة حالة لشركة ذات المسؤولية المحدودة):

باشرت الإدارة الجبائية منذ سنوات في إصلاحات جذرية مست هياكلها وأحكامها الجبائية بوتيرة متزايدة قصد تحقيق إدارة خدماتية تجسد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد.

فقد تمّت في سنة 2006 أول خطوة إصلاحية بإنشاء مديرية كبريات المؤسّسات كُلّفت بملفات الشّركات الكبرى؛ حيث تتكون من خمس (05) مديريات فرعية وقباضة ومصلحتين، ويمكن توضيحها في الشّكل الآتي:

الشكل رقم (01): الهيكل التّنظيمي لمديرية كبريات المؤسّسات.



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدّمة من مديرية كبريات المؤسسات.

انطلاقا من الشّكل التّوضيحي المبيّن أعلاه والمتضمّن الهيكل التّنظيمي لمديرية كبريات المؤسّسات، ومن منطلق أنّ دراستنا ترتكز على انعكاسات إجراءات التّحقيق المحاسبي على زيادة إيرادات الجباية العادية، ارتأينا إجراء دراسة ميدانية على مستوى المديرية الفرعية للرّقابة والبطاقيات للفترة من 2017 إلى 2020، لشركة ذات المسؤولية المحدودة الممارسة لنشاط إنتاج الزّيوت الصناعية الكائن مقرّها ببلدية عين مليلة ولاية أم البواقي، والتي تمّ إخضاع ملفاتها الجبائية لعملية التّحقيق المحاسبي ضمن البرنامج السّنوي للتّحقيق 2021 المعدّ والمصادق عليه من طرف المديرية الفرعية للبرمجة بمديرية الرّقابة الجبائية بالمديرية العامة للضرائب.

1.1بداية إجراءات التّحقيق المحاسبي:

- إرسال إشعار بالتّحقيق المحاسبي تحت رقم 134 المؤرخ في 2021/09/19 يخصّ فترة التحقيق من 2017/01/01 إلى غاية 2020/12/31 يتضمن الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة المتمثلة في: الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على الدخل الإجمالي

صنف مرتبات وأجور (IRG/Salaires)، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف عائدات رؤوس الأموال المنقولة (IRG/IRCM)، الضريبة على أرباح الشركات(IBS)، حق الطابع(Droit de timbre)، وكل الضرائب والرسوم الأخرى، مع منح مدة عشرة (10) أيام المنصوص عليها في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والمبيّنة في الإشعار بالتّحقيق (تاريخ أول تدخل للمحققين حدد يوم 2021/10/30).

يرفق مع الإشعار بالتحقيق ميثاق المكلف بالضريبة الذي يبيّن حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الذي يخضع ملفه الجبائي لعملية التحقيق المحاسبي.

- بعد انتهاء المهلة الممنوحة للشركة والمحددة ب عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، قام المحقّقون بإجراء أول تدخل على مستوى المقر الاجتماعي للشركة للوقوف على وجود الدفاتر القانونية الإلزامية المنصوص عليها في المواد 9 و10 من القانون التجاري، والمتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، إضافة إلى الوثائق المحاسبية والقوائم المالية المنصوص عليها في القانون 10-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

- بعد تسليم نسخة من الإشعار بالتحقيق إلى مسير الشركة، قام المحقّقون بتحرير محضر معاينة إثبات وجود الوثائق المحاسبية مع الوقوف على وسائل الإنتاج التي تمتلكها الشركة، بالإضافة إلى جرد المخزون.

- بعد استلام محاسبة الشركة للفترة محل التّحقيق، قام المحققون بإعداد محضر بداية عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان بتاريخ 2021/10/30.

2.1 النتائج المتوصل إليها بعد فحص محاسبة الشركة:

1.2.1 الوضعية الجبائية للشركة: انطلاقا من الملف الجبائي، تخضع الشركة للنظام المحاسبي المالي (SCF) والنظام العام طبقا للقوانين الجبائية والمواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري. وعليه بالنسبة لرقم الأعمال المحقّق من طرفها والخاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA)، فإن الشركة تخضع للمعدل العادي 19% طبقا للمواد 02، 14(فقرة أ) و21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة، فالشركة تخضع للرسم على النشاط المهني (TAP) لمجمل رقم الأعمال المحقق طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعلى اعتبار أنّ الشركة هي صاحب العمل (EMPLOYEUR)، فهي تخضع لضريبة الدخل الإجمالي-صنف مرتبات وأجور-على الأجور المدفوعة للمستخدمين طبقا للمواد 75-فقرة 1-، 129-فقرة1-و130-فقرة 2-من قانون الضرائب المباشرة.

أما بالنسبة لمجمل الأرباح المحقّقة من طرف الشركة والمصرح بها سنويا، فالشركة تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، وهذا طبقا للمواد46 و150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2.2.1 قيمة المحاسبة من حيث الشّكل والمضمون: من خلال قيام المحققين بعملية التحقيق في محاسبة الشركة للفترة الممتدة من 2017/01/01 إلى غاية 2020/12/31، وبعد الاطلاع على الوثائق المحاسبية بالإضافة إلى الميزانيات الجبائية ومختلف التصريحات لسنوات التحقيق، لاحظ المحقّقون وجود بعض النقائص والإغفالات في تصريحات الشّركة والتي نذكر منها:

- عدم إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة التي تخصّ التّثبيتات المتنازل عنها خلال سنة 2018، والتي لم يحتفظ بها في أصول الشركة لمدة خمس (5) سنوات (سنة الحيازة 2017) بمبلغ إجمالي 836.510 دج حسب ما نصّت عليه المادة 38 فقرة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- عدم تقديم الوثائق الثّبوتية المتمثلة في شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (نموذج F21) التي تخصّ رقم الأعمال المعفى والمصرح به في التصريحات الشهرية (نموذج G50) خلال سنة 2017 بمبلغ إجمالي 28.209.731 دج.

- عدم ترصيد حساب 581 تحويلات بنكية بمبلغ 1.000.000 دج إلى غاية 2019/12/31.

- وجود فارق مستخرج في الإنتاج المباع مقارنة مع الإنتاج المباع المصرّح به لمادة "الزيت الخام المصنع" للسنوات 2017، 2019 و2020، هذا الفارق ناتج عن تطبيق معدل تلف الإنتاج يقدر ب 10% مبالغ فيه مقارنة مع المعدل المعتمد من طرف المحققين بنسبة 3%، وتمّ استخراج المعدل الجديد بعد قيام المحققين بتتبع مراحل الإنتاج في عين المكان.

وفيما يلي، ملخص تصريحات الشّركة لأرقام أعمالها والنتيجة الجبائية للسنوات 2017، 2018، 2019 و2020 بالاعتماد على الميزانيات الجبائية المودعة، وهي موضّحة كما يلي:

الجدول رقم (01): أرقام الأعمال والنتيجة الجبائية للشركة من 2017 إلى 2020

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال السنوي المصرح به	7.606.228.103	8.369.615.068	6.804.607.880	8.100.315.400
النتيجة الجبائية المصرح بها	912.747.372	1.171.746.110	816.552.946	1.174.545.733

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

3.2.1 التسوية الجبائية وإجراء مختلف التعديلات:

بعد التّطرق لقيمة محاسبة الشركة من حيث الشكل والمضمون، جاءت مرحلة التّسوية، وهي قيام المحققين بإجراء تعديلات على الأسس المصرح بها من طرف الشركة للسنوات محل التحقيق، مع

استدراك الضرائب والرسوم المتملص منها وتطبيق الغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها كما يلي:

الجدول رقم (02): استخراج المعدلات النسبية المطبقة على أرقام الأعمال الخاضعة

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الإجمالي المصرح به	7.606.228.103	8.369.615.068	6.804.607.880	8.100.315.400
رقم الأعمال المعفى المصرح به	7.183.565.405	7.946.984.202	5.822.290.560	7.696.220.070
رقم الأعمال الخاضع المصرح به	422.662.698	422.630.866	982.317.320	404.095.330
المعدل النسبي المصرح به	**% 5,56**	**% 5,05**	**% 14,44**	**% 4,99**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

يبيّن الجدول أعلاه المعدلات النسبية المستخرجة للسنوات من 2017 إلى 2020 والتي تمّ إحصاؤها بناء على التصريحات الشهرية للشركة خلال السنوات محل التحقيق، حيث يتم تطبيق هذه الأخيرة على الفوارق المستخرجة في أرقام الأعمال غير المصرّح بها بغية استدراك المبالغ المتملّص منها بالنسبة للرسم على القيمة المضافة مع تطبيق مختلف الغرامات. ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): التّسوية الجبائية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA)

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
الفارق المستخرج في رقم الأعمال	60.046.820	-	9.635.113	6.320.330
المعدل النسبي المطبق	% 5,56	-	% 14,44	% 4,99
الفارق الخاضع	3.338.603	-	1.391.310	315.384
رقم الأعمال غير المعفى الخاضع	28.209.731	-	-	-
الأساس الخاضع ل TVA	31.548.334	-	1.391.310	315.384
معدل الرسم TVA	% 19	-	% 19	% 19
مبلغ الحقوق	5.994.183	-	264.349	59.923
مبلغ TVA للتثبيتات المتنازل عنها	-	836.510	-	-
نسبة العقوبة المطبقة	% 25	% 25	% 25	% 15
مبلغ العقوبة	1.498.546	209.128	66.087	8.988
إجمالي الحقوق+ العقوبة	**7.492.729**	**1.045.638**	**330.436**	**68.911**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدّمة من مديرية كبريات المؤسسات.

بالنسبة لنسبة العقوبة المطبقة على مبلغ الحقوق المغفلة، تمّ حسابها استنادا إلى المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛ حيث حدّدها القانون على النحو الآتي:

الجدول رقم (04): جدول العقوبات الخاصة بنقص في التصريح بالنسبة ل TVA

رقم الأعمال المغفل	نسبة العقوبة المطبقة
من 0 إلى 50.000 دج	10 % من رقم الأعمال المغفل
من 50.001 دج الى 200.000 دج	15 % من رقم الأعمال المغفل

أكبر من 200.000 دج	25 % من رقم الأعمال المغفل

المصدر: المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 52 و53.

بعد حساب المبالغ المستدركة بالنسبة للرّسم على القيمة المضافة حسب ما يظهره الجدول أعلاه، يتمّ حساب المبالغ المغفلة بالنسبة للرسم على النشاط المهني انطلاقا من الفوارق المستخرجة لأرقام الأعمال، ويطبق عليها معدل 1% على اعتبار أنّ الشركة تنشط ضمن القطاع الإنتاجي. واستنادا إلى المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التّالي:

الجدول رقم (05): التّسوية الجبائية بالنّسبة للرسم على النشاط المهني (TAP)

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
الفارق المستخرج في رقم الأعمال	60.046.820	-	9.635.113	6.320.330
معدل الرسم TAP	% 1	-	% 1	% 1
مبلغ الحقوق	600.468	-	96.351	63.203
نسبة العقوبة المطبقة	% 25	-	% 15	% 15
مبلغ العقوبة	150.117	-	14.453	9.480
إجمالي الحقوق+ العقوبة	**750.585**	-	**110.804**	**72.683**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدّمة من مديرية كبريات المؤسسات.

بالنسبة لنسبة العقوبة المطبقة على مبلغ الحقوق المغفلة، تمّ حسابها استنادا إلى المادة 227 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي نفسها العقوبات المحدّدة في نصّ المادة 116 من قانون الرّسم على رقم الأعمال.

تخضع الفوارق المستخرجة في أرقام الأعمال إلى الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% استنادا إلى المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزيادة على الحقوق المستدركة، تطبّق غرامات الوعاء وتحدّد النّسب المطبقة بالرجوع إلى نصّ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، وهي نفس النّسب المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال المتعلقة بالنقص في التصريح. ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): التسوية الجبائية بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
الفارق المستخرج في رقم الأعمال	60.046.820	-	9.635.113	6.320.330
الخصم التدريجي ل TAP	600.468	-	96.351	63.203
الفارق المستخرج الخاضع ل IBS	59.446.352	-	9.538.762	6.257.127
معدل الضريبة IBS	% 19	-	% 19	% 19
مبلغ الحقوق	11.294.807	-	1.812.365	1.188.854
نسبة العقوبة المطبقة	% 25	-	% 25	% 25

مبلغ العقوبة	2.823.702	-	453.091	297.214
إجمالي الحقوق+ العقوبة	**14.118.509**	**-**	**2.265.456**	**1.486.068**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدّمة من مديرية كبريات المؤسّسات.

تخضع الشّركة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة طبقا لنص المادة 46 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، وعلى اعتبار أن المحقّقين قاموا باستخراج فوارق في أرقام الأعمال، تخضع هذه الأخيرة كذلك إلى الاقتطاع من المصدر للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، وتعتبر مداخيلا موزعة على الشركاء بتطبيق ضريبة محرّرة بمعدل 15% طبقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة مع تطبيق غرامات النقص في التصريح والمحددة بمعدل وحيد 25% لجميع السنوات، وهذا تطبيقا لنص المادة 134 من نفس القانون. ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): التّسوية الجبائية بالنسبة للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (IRCM)

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
الفارق المستخرج الخاضع ل IBS	59.446.352	-	9.538.762	6.257.127
مبلغ الضريبة IBS	11.294.807	-	1.812.365	1.188.854
الفارق المستخرج الخاضع ل IRCM	48.151.545	-	7.726.397	5.068.273
معدل الضريبة IRCM	% 15	-	% 15	% 15
مبلغ الحقوق	7.222.732	-	1.158.960	760.241
نسبة العقوبة المطبقة	% 25	-	% 25	% 25
مبلغ العقوبة	1.805.683	-	289.740	190.060
إجمالي الحقوق+ العقوبة	**9.028.415**	**-**	**1.448.700**	**950.301**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدّمة من مديرية كبريات المؤسسات.

4.2.1 نهاية إجراءات التحقيق المحاسبي:

مع نهاية التّحقيق في محاسبة الشّركة، قام المحقّقون بإرسال إشعار بالتّسوية الأولي تحت رقم 2021/171 المؤرخ في 2021/11/29، تمّ استلامه من طرف مسيّر الشّركة بتاريخ 2021/12/02 يتضمن جميع النقاط والملاحظات المستخرجة التي تمّ التّطرق لها سابقا، وللشّركة الحق في الرّد على جميع الملاحظات وكذا التّسوية المقترحة الواردة في الإشعار بالتّسوية الأولى في أجل أربعين (40) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتّسوية مع إمكانية طلب الشّركة لجلسة التّحكيم طبقا للمادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

قامت الشركة بالرّد على الإخطار بالتّسوية الأولى عن طريق إيداعه على مستوى مصلحة الاستقبال بمديرية كبريات المؤسّسات بتاريخ 2022/01/09.

بعد دراسة الملاحظات من طرف المحقّقين، ونظرا لعدم كفاية الإثباتات المرفقة مع رد الشركة بخصوص التسوية المقترحة، ارتأى المحققون الإبقاء على التسوية الأولية وإرسال إشعار نهائي بالتّسوية تحت رقم 2022/15 بتاريخ 2022/03/30 تمّ استلامه من طرف محاسب الشركة بتاريخ 2022/04/03، وتمّ إعداد وإرسال الجدول الفردي (Avis a payer du Rôle individuel) رقم 299565 الذي يلخّص جميع الضرائب والرسوم والغرامات المستدركة للسنوات من 2017 إلى 2020.

فيما يلي، جدول يلخّص جميع الحقوق والغرامات المبلغة للشركة عن طريق الجدول الفردي تخصّ مختلف الضرائب والرسوم للفترة من 2017 إلى 2020 كما يلي:

الجدول رقم (08): جدول ملخص للمستحقات والعقوبات

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
مبلغ الحقوق بالنسبة ل TAP	600.468	-	96.351	63.203
مبلغ العقوبة	150.117	-	14.453	9.480
مبلغ الحقوق بالنسبة ل TVA	5.994.183	836.510	264.349	59.923
مبلغ العقوبة	1.498.546	209.128	66.087	8.988
مبلغ الحقوق بالنسبة ل IBS	11.294.807	-	1.812.365	1.188.854
مبلغ العقوبة	2.823.702	-	453.091	297.214
مبلغ الحقوق بالنسبة ل IRCM	7.222.732	-	1.158.960	760.241
مبلغ العقوبة	1.805.683	-	289.740	190.060
إجمالي الحقوق+ العقوبة	**31.390.238**	**1.045.638**	**4.155.396**	**2.577.963**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدّمة من مديرية كبريات المؤسّسات.

من خلال الجدول أعلاه، قامت الشّركة باستلام إشعار بالدّفع للجدول الفردي من طرف قابض الضرائب لمديرية كبريات المؤسّسات يعلمها بضرورة تسديد الضرائب والرسوم والغرامات الواردة في الإشعار بالدّفع في أجل أقصاه 15 يوم ابتداء من تاريخ سريان تحصيل الجدول الفردي لدى قابض الضرائب والمحدد بتاريخ 2022/04/21.

ويمكن تلخيص مبالغ الإيرادات الجبائية الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): الإيرادات الجبائية الناتجة عن عملية التّحقيق المحاسبي (2017 إلى 2020)

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
مبلغ الحقوق + العقوبات	31.390.238	1.045.638	4.155.396	2.577.963
المبلغ الإجمالي للإيرادات الجبائية	**39.169.235**			

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

نلاحظ من خلال الجدول، أنّ الإيرادات الجبائية التي تمّ التوصل إليها من طرف المحققين بعد عملية التحقيق المحاسبي متفاوتة من سنة إلى أخرى؛ حيث نلاحظ بأن المبلغ المحصّل خلال سنة 2017 مرتفع جدا مقارنة بالسنوات 2018، 2019 و2020، وهذا ما يفسّر فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن هذه الإغفالات الجبائية الهامة بالنسبة لسنة 2017، وهو ما تمّ الوقوف عليه من طرف المحققين من خلال التنويع في استخدام الطرق المعتمدة في الرقابة الجبائية التي تؤدي في النهائية إلى إعادة تأسيس أرقام الأعمال المصرح بها خلال سنوات التحقيق.

لكن الملاحظ من خلال الجدول كذلك، وبالنسبة للسنوات من 2018 إلى 2020، أنّ حجم الإيرادات الجبائية يبقى ضئيلا مقارنة بأرقام الأعمال المصرح بها. ويمكن تفسير ذلك إلى أنّ الشركة في مسكها للمحاسبة وقبل إخضاعها للتحقيق، عالجت الاختلالات المحاسبية والجبائية التي تم ارتكابها خلال السنة المالية 2017، وتمّ تصحيحها وتداركها خلال السنوات من 2018 إلى 2020، أو تفسير ذلك بأنّ المحققين خلال السنوات المتبقية قاموا باتباع طريقة وحيدة في عملية التحقيق كإجراء عملية المقاربة بين التصريحات المختلفة للشركة والوثائق والمستندات المحاسبية التي هي بحوزتهم دون اتباع نفس الطرق المعتمدة لسنة 2017، وهذا ما يسمح للشركة بالغشّ والتّهرب الجبائي نتيجة عدم تنويع المحققين في طرق التحقيق الحديثة.

ويمكن إظهار هذا التفاوت في حجم الإيرادات الجبائية مقارنة برقم الأعمال الإجمالي المصرح به في الجدول الآتي:

الجدول رقم (10): نسبة الإيرادات الجبائية مقارنة بأرقام الأعمال المصرح بها

الوحدة : دج

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الإجمالي المصرح به	7.606.228.103	8.369.615.068	6.804.607.880	8.100.315.400
مبلغ الإيرادات الجبائية	31.390.238	1.045.638	4.155.396	2.577.963
نسبة التحصيل الجبائي	% 0,41	% 0,01	% 0,06	% 0,03

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

بناء على المعلومات المبيّنة في الجدول أعلاه، نلاحظ أنّ نسبة التحصيل الضريبي من الجباية العادية خلال التحقيق المحاسبي سجلت مستويات منخفضة خلال سنوات التحقيق، حيث سجلت نسبة **0,01 %**، وهي نسبة ضئيلة جدا مقارنة برقم الأعمال، هذا ما يثبت أنّ فعالية التّحقيق المحاسبي في زيادة الإيرادات الجبائية تختلف باختلاف أهمية وحجم ونوعية الملف الجبائي محلّ التحقيق، إضافة إلى الطرق المعتمد عليها في إجراء عملية الرقابة بصفة عامة؛ إذ يجب الاعتماد على

الطرق الحديثة في عملية الرقابة الجبائية حتى تسمح بزيادة التحصيل الضريبي والحدّ من الغشّ والتّهرب الضريبي.

2. تطوّر نتائج عملية التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسّسات للفترة 2017-2020:

1.2 تطور عدد الملفات الخاضعة لتحقيق في المحاسبة للفترة 2017-2020

يتمّ إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي حسب البرنامج المعدّ من طرف المصلحة المختصة على مستوى الإدارة المركزية، ويختص بفترة معينة والمحدّدة بأربع (4) سنوات غير متقادمة. وكمثال على ذلك، فإن برنامج التحقيق بعنوان سنة 2017 يخصّ السّنوات غير المتقادمة 2013 إلى 2016، وفيما يلي جدول يبيّن تطوّر الملفات الخاضعة للتحقيق في المحاسبة:

الجدول رقم (11): تطوّر عملية التحقيق المحاسبي حسب برنامج التحقيق للفترة 2017-2020

البيان	2017	2018	2019	2020
عدد الملفات المقترحة	35	55	124	60
عدد الملفات المبرمجة	35	33	47	22
نسبة تغطية الملفات	% 100	% 60	% 37,90	% 36,67
عدد المحققين المؤهلين	19	20	22	22
معدل الملفات المبرمجة لكل محقق	1,84	1,65	2,14	1
عدد الملفات المنجزة	35	33	45	19
نسبة الملفات المنجزة مقارنة بالملفات المبرمجة	% 100	% 100	% 95,74	% 86,36

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدّمة من مديرية كبريات المؤسّسات.

نلاحظ من خلال الجدول المبيّن أعلاه، أنّ عدد الملفات المقترحة لعملية التحقيق المحاسبي خلال سنة 2019 يعتبر الأكبر ب 124 ملفا مقارنة بالسنوات الأخرى. وهذا راجع إلى زيادة عدد المحققين مقارنة بسنة 2018، ولكن بالتمعن في نسبة تغطية الملفات مقارنة بالملفات المبرمجة والتي تراوحت بين 36,67 % و100 %، نلاحظ أنّ أكبر نسبة تغطية تمّ بلوغها خلال سنة 2017 ب 100 %، وهذا راجع إلى انخفاض عدد الملفات المبرمجة مقارنة بالسنوات المتبقية رغم العدد الكافي من المحققين؛ حيث أنّ معدل الملفات للمحقق الواحد 1,84 ملف خلال سنة 2017، وبدأت هذه النسبة في الارتفاع خلال سنة 2019 لتصل إلى 2,14 ملفا لكلّ محقّق، وهذا راجع إلى زيادة عدد المحققين مقارنة بسنتي 2017 و2018.

والملاحظ أيضا من خلال الجدول، انخفاض عدد الملفات الخاضعة مقارنة بعدد الملفات المبرمجة خاصّة خلال سنة 2019، وهذا راجع إلى طبيعة التحقيق المحاسبي التي تستند بالأساس لحجم وأهمية

ونوع النشاط الممارس من طرف المكلف. وإلى أنّ الملفات المسيّرة من طرف مديرية كبريات المؤسسات هي لشركات كبرى جزائرية وأجنبية تحقق أرقام أعمال ونتائج كبيرة؛ حيث تتطلّب مسك محاسبة خاصة نوعا ما تبعا لحجم النشاط، لذا يصعب تنفيذ برنامج التّحقيق لعدد كبير من الملفات حرصا على ضمان فعالية التحقيق ومراعاة قدرة المحققين في استكمال برنامجه خاصة أنّ بداية عملية التحقيق المحاسبي تكون عادة في السداسي الثاني من السنة، وهذه الفترة غير كافية لاستكمال برنامجه، وهو ما تمّ الوقوف عليه خلال سنتي 2019 و2020؛ حيث لم تصل نسبة الملفات المنجزة إلى 100% مقارنة بسنتي 2017 و2018.

2.2 تطور إيرادات الجباية العادية الناتجة عن التحقيق المحاسبي للفترة 2017-2020:

فيما يلي جدول يوضح تطور التحصيل الجبائي الناتج عن التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة 2017-2020:

الجدول رقم (12): التحصيل الجبائي الناتج عن التحقيق المحاسبي للفترة 2017-2020

الوحدة: دج

البيان	2017	2018	2019	2020
المبلغ الإجمالي للحقوق	2.635.108.157	1.682.707.853	32.250.893.470	1.660.903.971
المبلغ الإجمالي لعقوبات الوعاء	1.136.909.441	422.539.825	8.421.984.304	683.915.754
المبلغ الإجمالي للتحصيل الجبائي	**3.772.017.598**	**2.105.247.678**	**40.672.877.774**	**2.344.819.725**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

انطلاقا من الجدول أعلاه، وبالرجوع إلى المعلومات المقدّمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات، نلاحظ أنّ التحصيل الجبائي الناتج عن التحقيق المحاسبي سجل مستوى عاليا خلال سنة 2019 مقارنة بالسنوات المتبقية. وهذا راجع إلى حجم وأهمية الملفات المبرمجة خلال السنة، بالإضافة إلى فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن الاختلالات والإغفالات المحاسبية والجبائية التي عرفتها سنوات التحقيق من طرف المحققين، وهو ما يؤكد أهمية التحقيق المحاسبي وإسهاماتها الفعالة في زيادة الإيرادات الجبائية.

3. مناقشة الفرضيات:

بعد عرض الوضعية الجبائية للشّركة ومخطط إجراءات التّحقيق المحاسبي وقراءة جداول الإيرادات الجبائية الناتجة عن عملية التّحقيق المحاسبي لفترة ال (2017 إلى 2020)، وبعد اختبار الفرضيات، تبيّن ثبوت فرضية "**تعدّ الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الأنجع للإدارة الضريبية**" عموما، وهذا طبعا من خلال تغيّر حجم الإيرادات الجبائية الخاصة بالجباية العادية الخاصة بمؤسسة كبريات المؤسّسات بالعاصمة محلّ الدراسة بعد تسجيل ارتفاع مبلغ وقيمة الجباية خلال

سنة 2017؛ فقد كان مرتفعا جدا تبعا لفعالية التّحقيق المحاسبي في الكشف عن هذه الإغفالات الجبائية الهامة لنفس السنة.

ورغم أنّ الإيرادات الجبائية التي تمّ التوصل إليها من طرف المحققين بعد عملية التحقيق المحاسبي متفاوتة من سنة إلى أخرى، لكن التنويع في استخدام الطرق المعتمدة في الرقابة الجبائية أثبت إعادة تأسيس أرقام الأعمال المصرّح بها خلال سنوات التّحقيق من جهة، وكان حجم الإيرادات الجبائية ضئيلا بالنسبة للسنوات من 2018 إلى 2020 مقارنة بأرقام الأعمال المصرح بها، والتي من الممكن إيعازها إلى استراتيجية الشركة في المحاسبة قبل إخضاعها للتّحقيق وعلاجها الاختلالات المحاسبية والجبائية المرتكبة خلال السنة المالية 2017، ثمّ تصحيحها وتداركها من 2018 إلى 2020، لكن المرجح أكثر إيعازها إلى أنّ المحقّقين خلال السّنوات المتبقية قاموا بانتهاج طريقة وحيدة في التّحقيق والمقاربة بين التّصريحات المختلفة للشّركة والوثائق والمستندات المحاسبية التي هي بحوزتهم دون اتباع نفس الطرق المعتمدة لسنة 2017، وهذا ما يسمح للشّركة بالغشّ والتّهرب الجبائي نتيجة عدم تنويع المحققين في طرق التحقيق الحديثة من جهة ثانية؛ فالنتيجة الأولى والثانية تثبت حتما فرضية " **يتيح التّحقيق المحاسبي رقابة ضريبية من خلال الكشف عن مصداقية التّصريحات والانحرافات الضريبية ومدى مطابقتها للنظام الجبائي، وبالتالي زيادة التحصيل الضريبي**".

إنّ المعلومات المقدّمة من طرف مديرية كبريات المؤسسات، وكذلك التحصيل الجبائي الناتج عن التحقيق المحاسبي الذي سجل مستوى عاليا خلال سنة 2019 والذي يعود إلى حجم وأهمية الملفات المبرمجة خلال السنة وإلى فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن الاختلالات والإغفالات المحاسبية والجبائية التي عرفتها سنوات التحقيق من طرف المحققين، يثبت كل ذلك ويؤكد أهمية التّحقيق المحاسبي وإسهاماتها الفعالة في زيادة الإيرادات الجبائية، ويثبت بذلك الفرضية العامة للدراسة " **يسهم التّحقيق المحاسبي في رفع إيرادات الجباية العادية من خلال نموذج مديرية كبريات المؤسّسات بالجزائر العاصمة**"، لكن هذا لا ينفي أنّ فعالية التّحقيق المحاسبي في زيادة الإيرادات الجبائية تتفاوت تبعا لأهمّية وحجم ونوعية الملف الجبائي محلّ التحقيق، إضافة إلى الطرق المعتمد عليها في إجراء عملية الرّقابة بصفة عامة لذا كان الاعتماد على الطرق الحديثة في الرقابة الجبائية حتى يسمح بزيادة التحصيل الضريبي والحدّ من الغشّ والتّهرب الضريبي.

IV- الخاتمة:

يمكن القول في خاتمة المقال أنّ إجراء التحقيق المحاسبي كرقابة جبائية يعدّ من أنجح الوسائل في الحدّ من أشكال تحايل المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال الكشف عن مختلف الاختلالات والإغفالات الجبائية التي تتضمنها محاسبة المكلف انطلاقا من تصريحاته الجبائية.

وبعد الدّراسة الميدانية التي مسّت أحد الهياكل المستحدثة للإدارة الجبائية المتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات، وبعد شرح جميع الخطوات النظرية والتطبيقية لعملية التحقيق المحاسبي وأثرها في زيادة إيرادات الجباية العادية، خلصت هذه الورقة البحثية إلى النتائج التالية:

❖ تعدّ الرّقابة الجبائية أهم وسيلة قانونية لدى الإدارة الضريبية في ضبط سير النظام الجبائي.

❖ يسهم التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في رفع إيرادات الجباية العادية كون هذا الإجراء يمكن أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بالتحقيق من الاطلاع على جميع الوثائق والتصريحات الجبائية التي تتضمنها محاسبة المكلّف، ومن ثمّ الوصول من خلالها إلى الكشف عن مختلف الانحرافات والإغفالات الجبائية.

❖ يخضع لإجراءات التحقيق المحاسبي الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون التابعون لمديرية كبريات المؤسسات وفقا لشروط حددتها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية وفي إطار احترام حقوق وواجبات المكلف بالضريبة محل التحقيق، والمنصوص عليها في ميثاق المكلف بالضريبة.

❖ يؤدي نقص عدد المحقّقين إلى تخفيض عدد الملفات الخاضعة مقارنة بالملفات المقترحة، وهو ما ينعكس سلبا على مستويات التحصيل الضريبي، باعتبار أن الملفات غير المبرمجة ستستفيد من إمكانية تقادم السنوات، ما يؤدي إلى عدم استرجاع مبالغ مهمة للخزينة العمومية متمثّلة في الحقوق غير المصرّح بها من طرف المكلف.

❖ تعدّ إيرادات الجباية العادية الناتجة عن التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات جدّ معتبرة مقارنة بالملفات الخاضعة للتحقيق، وهو ما تمّ الوقوف عليه من خلال المعلومات المقدمة من طرف الهيئة محلّ الدراسة.

أهم الاقتراحات والتوصيات:

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم الاقتراحات والتوصيات التالية:

❖ يجب الاعتماد على مؤشرات ومعايير دقيقة تسمح بالانتقاء الصحيح للملفات الجبائية التي يتمّ برمجتها للتحقيق في المحاسبة أو باقي أشكال الرقابة الجبائية الأخرى، مع ضرورة احترام مبدأ العدالة الجبائية في إخضاع جميع ملفات المكلفين بالضريبة؛

❖ إعادة النظر في عدد المحققين المؤهلين لإجراء التحقيق المحاسبي، وهذا بفتح مناصب نوعية جديدة مقارنة بالعدد المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي للمحققين في المحاسبة والذي حدّد تعداد المناصب النوعية ب 22 محقق فقط، وهذا العدد جدّ ضئيل مقارنة بعدد الملفات المقترحة وكذا أهمية الهيئة التي تسير ملفات الشركات الكبرى والأجنبية؛

❖ ضرورة ربط نظام المعلومات الجبائي المعروف ب jibaya'tic المعتمد من طرف المديرية العامة للضرائب، وكذا نظام المعلومات الداخلي لمديرية كبريات المؤسسات SAP بجميع الإدارات والمؤسسات المالية التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالإدارة الجبائية قصد تسهيل الحصول على المعلومات ذات الطابع الجبائي المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية في الوقت المناسب لاستغلالها أثناء التحقيق المحاسبي.

V- المراجع

- ❖ بن عمارة منصور. (2011). إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية. الجزائر: دار هومة.
- ❖ خلاصي رضا. (2012). النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء 01 . الجزائر: دار هومة.
- ❖ صالحي العيد. (2005). الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية. الجزائر: دار هومة.
- ❖ ولهي بوعلام . (20 نوفمبر, 2009). نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة حالة الجزائر- مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية، 7. جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- ❖ رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 58 وزارة المالية. (2012). تم الاسترداد من www.mfdgi.gov.dz.
- ❖ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب. (2022). قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 فقرة 6. الجزائر: المطبعة الرسمية.
- ❖ المديرية العامة للضرائب. (2022). قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر فقرة 1. الجزائر: المطبعة الرسمية.
- ❖ المديرية العامة للضرائب. (2022). قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 فقرة 4. الجزائر: المطبعة الرسمية.
- ❖ المديرية العامة للضرائب. (2022). قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21. الجزائر: المطبعة الرسمية.
- ❖ المديرية العامة للضرائب وزارة المالية. (2022). قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 فقرة 1و2. الجزائر: المطبعة الرسمية.
- ❖ موقع https://www.mfdgi.gov.dz. (01 octobre, 2014).