



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر
في ميدان: العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والعلوم التسيير
تخصص: محاسبة
بعنوان:

دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب
الضريبي

تحت اشراف:
ارحاب وسام

من اعداد الطالب:
عمر أيوب وليد

الاسم	الرتبة	الصفة
ارحاب وسام	استاذ محاضر أ	مشرفا مقرر
بهاز جلال	استاذ	رئيسا
عجيلة حورية	استاذ محاضر أ	عضوا مناقشة

السنة الدراسية: 2026/2025

اهداء

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل

المقואضع.

إلى من ربنتي وأنلرت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات ... أمي الغالية.

إلى ينوع العطاء الذي زرع في نفسي الطموح والمثارة ... والدي العزيز.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما.

إلى من ألقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية ... إخواني حفظهم الله.

إلى جميع أساتذتي المخلصين

إلى كل الترملاء في الثراسة

إلى كل الأصدقاء والأحاباب

إلى كل من لم تسعهم مذكرتي وسعتهم ذاكرتي

إلىكم جميعا أهدي هذا العمل المقواضع

شكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى إله وصحبه

أجمعين.

بمناسبة إتمامي لهذا العمل المتواضع لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والثناء إلى:

* الله تبارك وتعالى الذي يسر لي إتمام هذا البحث فالفضل والشكر والحمد كله لله أوله وآخر.

* الأستاذة المشرفة أرحاب ويسام التي أنارت دربي بتوجيهاتها ونصائحها في سبيل إعداد هذه المذكرة،

دمتي في خدمة العلم.. أنرك الله بنوره في الدنيا والأخرة.

* الطاقم المسير لشركة CPH الذين تجلّوبوا معي وقدموا لي جميع الشروحات والمعلومات الضرورية

اللازمة، وخاصة السيد تهتاه حسين، والسيد بسخواض سليمان.

* إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد لإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود ولو بكلمة طيبة.

ملخص:

تتناول هذه الدراسة موضوع التحقيق المحاسبي ودوره في الحد من التهرب الضريبي، باعتباره أحد أهم أدوات الرقابة الجبائية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية للتحقق من صحة التصريحات الجبائية وضمان الامتثال الضريبي وحماية المال العام، خاصة في ظل تنامي ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها السلبية على الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني. وتهدف الدراسة إلى إبراز فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وتصحيح الوعاء الضريبي، مع توضيح علاقته بالرقابة الجبائية، إضافة إلى تحديد أهم المعوقات التي تحد من فعاليته داخل المؤسسات الاقتصادية. وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الجمع بين الجانب النظري والتطبيقي. في الجانب النظري، تم توضيح مفاهيم التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، وخصائص وأهداف كل منهما، إضافة إلى بيان صور وأسباب وآثار التهرب الضريبي، مع إبراز دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وفق التشريع الجزائري. أما في الجانب التطبيقي، فقد تم تحليل حالة مؤسسة CPH ، حيث أظهرت النتائج وجود فروقات بين التصريحات الجبائية والوضع الحقيقية، من خلال إخفاء بعض الإيرادات وتضخيم المصاريف، كما ساهم التحقيق المحاسبي في تحسين مصداقية المعلومات وتعزيز الالتزام الجبائي داخل المؤسسة. وخُصّصت الدراسة إلى أن التحقيق المحاسبي أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، غير أن فعاليته تعتمد على الكفاءات البشرية، وتطوير الوسائل التقنية، وتبسيط الإجراءات، وتعزيز الوعي الجبائي.

الكلمات المفتاحية:

تحقيق محاسبي، تهرب ضريبي، رقابة جبائية، وعاء ضريبي، امتثال جبائي، تشريع جبائي جزائري، عدالة جبائية.

Summary:

This study examines the role of accounting investigations in curbing tax evasion, considering them one of the most important tax control tools employed by the tax administration to verify the accuracy of tax declarations, ensure tax compliance, and protect public funds, especially given the growing phenomenon of tax evasion and its negative impact on the public treasury and the national economy. The study aims to highlight the effectiveness of accounting investigations in uncovering cases of tax evasion and correcting the tax base, clarifying their relationship to tax control, and identifying the main obstacles that limit their effectiveness within economic institutions. The descriptive-analytical approach was adopted, combining theoretical and applied aspects. The theoretical section clarifies the concepts of accounting investigations and tax evasion, their characteristics and objectives, and the forms, causes, and effects of tax evasion, while emphasizing the role of accounting investigations in supporting tax control under Algerian legislation. On the practical side, the case of CPH was analyzed, revealing discrepancies between tax declarations and actual financial position. These discrepancies stemmed from the concealment of some revenues and the inflation of expenses. The audit also contributed to improving the reliability of information and strengthening tax compliance within the company. The study concluded that auditing is an effective tool for combating tax evasion; however, its effectiveness depends on human resources, the development of technological tools, the simplification of procedures, and the promotion of tax awareness.

Keywords:

Accounting audit, tax evasion, tax control, tax base, tax compliance, Algerian tax legislation, tax justice.

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
I	الاهداء
II	الشكر والتقدير
III	ملخص
IV	Summary
V	فهرس المحتويات
VI	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الجداول
ث/أ	المقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي ودوره في الحد من التهوب الضريبي
02	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي والتهوب الضريبي
43	المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتهوب الضريبي
50	المبحث الثالث: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهوب الضريبي
66	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة CPH
68	المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة CPH
71	المبحث الثاني: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهوب الضريبي بمؤسسة CPH
79	المبحث الثالث: تقييم فعالية التحقيق المحاسبي داخل المؤسسة

81/83	الخاتمة
84/86	المراجع
88/99	الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	العنوان	الملحق
88	BILAN ACTIF	1
89	FACTURE	2
90	TAPP	3
90	IRG	4
91	TVA	5
91	TIMBRE	6
92	FACTURE	7
93	BORDEREAU DE VERSMENT CHEQUES	8
94	IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL	9
95	BILAN PASSIF	10
96	ETAT DETAILLE DES CLIENTS	11
97	DECLARATION DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES TAXE SUR L'ACTIVE PROFESIONELLE	12
98	COMPTE DE RESULTAT	13
99	CHEQUE BNA	14

قائمة الجداول :

الصفحة	الجدول
71	البيانات المالية
76	مقارنة بين الوضعية المصرح بها والوضعية الحقيقية بعد التحقيق
77	مؤشرات مالية قبل وبعد التحقيق المحاسبي
77	أهم الاختلالات المكتشفة أثناء التحقيق المحاسبي
78	تقييم فعالية التحقيق المحاسبي داخل المؤسسة

المقدمة

المقدمة:

تُعَدّ الضريبة من أهم مصادر تمويل الدولة، إذ تساهم في تغطية النفقات العمومية ودعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع. غير أنّ فعالية النظام الجبائي تبقى مرتبطة بمدى التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية، وهو ما يواجهه في الواقع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبحت تمثل تحديًا حقيقيًا للإدارة الجبائية لما لها من آثار سلبية على موارد الدولة والاقتصاد الوطني ومبدأ العدالة الجبائية.

وفي هذا السياق، عمل المشرع الجزائري على تعزيز وسائل الرقابة الجبائية، ويُعَدّ التحقيق المحاسبي من أهم هذه الوسائل، إذ يهدف إلى فحص الوثائق والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة التصريحات الجبائية واكتشاف حالات الغش والتلاعب، وبالتالي تصحيح الوعاء الضريبي والحد من التهرب الضريبي.

إشكالية الدراسة:

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول:

ما مدى فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي داخل مؤسسة *CPH Agriculture* ؟

فرضيات الدراسة:

- يساهم التحقيق المحاسبي بشكل فعال في الحد من التهرب الضريبي داخل مؤسسة *CPH Agriculture*.
- تساعد إجراءات التحقيق المحاسبي في الكشف عن الاختلالات وتصحيح الوعاء الضريبي .
- توجد علاقة بين فعالية التحقيق المحاسبي ومستوى الامتثال الجبائي داخل المؤسسة .
- تحدّ بعض المعوقات التنظيمية والبشرية من فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من الأهمية المتزايدة التي يكتسبها التحقيق المحاسبي داخل النظام الجبائي، خاصة في ظل تنامي ظاهرة التهرب الضريبي وتعدد أساليبه. وتتجلى أهمية الدراسة في عدة جوانب، من أهمها:

- إبراز الدور الفعال للتحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي وتعزيز الرقابة الجبائية
- توضيح العلاقة بين المحاسبة والجبائية في حماية المال العام
- المساهمة في إثراء الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي
- إبراز أهمية التحقيق المحاسبي في تحسين مصداقية التصريحات الجبائية
- تسليط الضوء على واقع الممارسات المحاسبية والجبائية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- تقديم توصيات تساعد على تعزيز فعالية التحقيق المحاسبي وتحسين الامتثال الجبائي .

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العلمية والتطبيقية، تتمثل فيما يلي:

- التعرف على مفهوم التحقيق المحاسبي وأهدافه وخصائصه
- دراسة ظاهرة التهرب الضريبي من حيث أسبابها وأشكالها وآثارها
- إبراز العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية
- تحليل دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن حالات التهرب الضريبي
- تقييم فعالية التحقيق المحاسبي داخل مؤسسة CPH Agriculture
- الوقوف على أهم المعوقات التي تحدّ من فعالية التحقيق المحاسبي
- تقديم اقتراحات وتوصيات من شأنها تعزيز فعالية التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

صعوبات الدراسة:

أثناء إنجاز هذه الدراسة، تمت مواجهة مجموعة من الصعوبات، من أهمها:

- صعوبة الحصول على معلومات وبيانات حقيقية دقيقة مرتبطة بالتحقيقات الجبائية
- محدودية المراجع المتخصصة في موضوع التحقيق المحاسبي مقارنة بباقي المواضيع المحاسبية
- تعقيد النصوص الجبائية وتعدد التعديلات القانونية
- صعوبة الربط بين الجانب النظري والواقع التطبيقي في بعض الجوانب
- حساسية موضوع التهرب الضريبي داخل المؤسسات الاقتصادية .

منهج الدراسة :

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال عرض وتحليل المفاهيم المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، إضافة إلى المنهج التطبيقي عبر دراسة حالة مؤسسة CPH Agriculture ، قصد إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي وتحليل نتائج التحقيق المحاسبي داخل المؤسسة.

تقسيمات الدراسة :

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين رئيسيين:

الفصل الأول:

يتناول الإطار النظري للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، حيث تم التطرق إلى ماهية التحقيق المحاسبي، وأهدافه، وخصائصه، إضافة إلى دراسة مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه وأشكاله وآثاره، مع إبراز دور التحقيق المحاسبي في الحد من هذه الظاهرة.

الفصل الثاني:

خُصص للدراسة التطبيقية داخل مؤسسة CPH Agriculture ، حيث تم تقديم المؤسسة وتحليل وضعيتها المحاسبية والجبائية، ثم دراسة حالات تطبيقية للتحقيق المحاسبي والكشف عن الاختلالات المسجلة، مع تقييم فعالية التحقيق المحاسبي واقتراح جملة من التوصيات لتحسين الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي.

وفي الأخير، تم إنهاء الدراسة بخاتمة عامة تضمنت أهم النتائج المتوصل إليها، ومدى تحقق فرضيات الدراسة، إضافة إلى مجموعة من التوصيات والآفاق المستقبلية للبحث في هذا المجال.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتحقيق

المحاسبى ودوره فى الحد

تمهيد الفصل:

تُعدّ الضرائب من المورد الأساسي لتمويل النفقات العمومية في الجزائر، إذ تمثل دعامة رئيسية للإدارة المالية للدولة في تحقيق أهدافها التنموية والاجتماعية.

غير أن النظام الجبائي يواجه تحديات كبيرة أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي التي تقلص عائدات الدولة وتُخلّ بمبدأ العدالة بين المكلفين. وتُعدّ آليات الرقابة الجبائية، وعلى رأسها التحقيق المحاسبي، من أهم الوسائل القانونية الفعّالة لمكافحة هذه الظاهرة، لما توفره من أدوات تحليلية وتقنية للتثبت من صحة التقارير والبيانات المالية المصرّح بها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

يُعدّ التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي من المواضيع المتداخلة التي تحظى بأهمية متزايدة في الدراسات الجبائية والمحاسبية الحديثة، بالنظر إلى الدور الذي يؤديه التحقيق المحاسبي في حماية الموارد المالية للدولة والكشف عن الممارسات غير المشروعة التي تستهدف التهرب من الالتزامات الجبائية. وقد أولت التشريعات الجبائية المعاصرة، ومنها التشريع الجزائري، اهتمامًا بالغًا بالتحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة رقابية متخصصة تسمح للإدارة الجبائية بالتحقق من صحة البيانات المالية والمحاسبية المصرح بها، وضمان مطابقتها للوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة.

وفي المقابل، يُمثل التهرب الضريبي إحدى أخطر الظواهر الاقتصادية والمالية التي تؤثر سلبًا على فعالية النظام الجبائي، لما يترتب عنه من تقليص للموارد العمومية وإخلال بمبدأ العدالة الجبائية. ومن هذا المنطلق، تبرز أهمية دراسة العلاقة بين التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي من خلال التطرق إلى مفاهيمهما الأساسية، خصائصهما، أسبابهما، وآليات التفاعل بينهما¹.

المطلب الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

أولاً: مفهوم التحقيق المحاسبي

يُعتبر التحقيق المحاسبي أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية المتخصصة التي تمارسها الإدارة الجبائية بهدف التحقق من صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. ويستند هذا

¹ عبد الغني بسيوني، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري، ط1، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر،

التحقيق إلى فحص شامل للدفاتر والسجلات والوثائق المحاسبية قصد التأكد من مدى احترام القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية المعمول بها.

ومن الناحية القانونية، يُعرف التحقيق المحاسبي بأنه إجراء رقابي تمارسه الإدارة الجبائية للتحقق من صحة المحاسبة المقدمة ومدى مطابقتها للواقع الاقتصادي والمالي للمؤسسة، بما يسمح بالكشف عن الأخطاء أو المخالفات أو محاولات التهرب الضريبي.

أما من الناحية المحاسبية، فهو عملية تحليل وتدقيق منظمة تستهدف تقييم مدى صدق المعلومات المالية الواردة في القوائم والسجلات المحاسبية، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

ويتميز التحقيق المحاسبي بكونه لا يقتصر على الرقابة الشكلية للوثائق، بل يمتد إلى دراسة مضمون العمليات المالية وتحليلها وربطها بالواقع الاقتصادي الفعلي للنشاط محل التحقيق.

ثانياً: خصائص التحقيق المحاسبي

يتميز التحقيق المحاسبي بمجموعة من الخصائص التي تمنحه مكانة محورية ضمن آليات الرقابة الجبائية الحديثة، وتجعله أداة فعالة للكشف عن المخالفات المحاسبية والجبائية وضمان الامتثال للتشريعات المعمول بها. وتتبع أهمية هذه الخصائص من طبيعة التحقيق المحاسبي باعتباره إجراءً يجمع بين الجوانب القانونية والفنية والرقابية، بما يسمح بتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للدولة. ومن أبرز هذه الخصائص ما يأتي:

– الطابع القانوني

يستند التحقيق المحاسبي إلى أساس قانوني صريح تحدده النصوص التشريعية والتنظيمية المنظمة للرقابة الجبائية، حيث تمارس الإدارة الجبائية هذا الإجراء في إطار صلاحيات مخولة لها بموجب قانون الإجراءات الجبائية والقوانين الضريبية ذات الصلة. وعليه، فإن التحقيق المحاسبي لا يُعدّ إجراءً اعتباطياً، وإنما يخضع

لمجموعة من الضوابط القانونية التي تحدد شروط ممارسته وإجراءاته وحقوق وواجبات كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، بما يضمن احترام مبدأ الشرعية وحماية حقوق الأطراف المعنية².

– الطابع الفني والتخصصي

يُعَدُّ التحقيق المحاسبي نشاطاً فنياً متخصصاً يتطلب إلماماً واسعاً بالمحاسبة والجباية والتدقيق المالي والتشريع التجاري والمالي، نظراً لارتباطه بتحليل العمليات الاقتصادية والمالية المعقدة للمؤسسات. ولذلك يعتمد نجاح التحقيق المحاسبي على كفاءة الأعوان المكلفين به ومدى قدرتهم على تفسير البيانات المحاسبية واستخراج المؤشرات والقرائن التي تكشف عن الأخطاء أو المخالفات أو حالات التهرب الضريبي.

– الطابع الرقابي

يمثل التحقيق المحاسبي أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية المعمقة، إذ يهدف إلى التحقق من مدى صحة التصريحات الجبائية ومطابقتها للواقع المالي والاقتصادي للمكلف بالضريبة. ويُسهم هذا الطابع الرقابي في تعزيز فعالية الإدارة الجبائية من خلال تمكينها من متابعة مدى التزام المكلفين بأحكام التشريع الجبائي والكشف عن الانحرافات التي قد تؤثر على حقوق الخزينة العمومية.

– الطابع الوقائي والردعي

لا يقتصر دور التحقيق المحاسبي على معالجة المخالفات بعد اكتشافها، بل يمتد إلى الجانب الوقائي من خلال تشجيع المكلفين على الالتزام بالقوانين الجبائية ومسك محاسبة منتظمة خوفاً من التعرض للمراقبة والعقوبات المترتبة عنها. كما يؤدي دوراً ردعياً يتمثل في الحد من انتشار ممارسات الغش والتهرب

² عبد القادر قدي، "الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر"، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد

الضريبي، إذ يشكل احتمال الخضوع للتحقيق عاملاً مؤثراً في توجيه سلوك المكلفين نحو الامتثال الطوعي للضريبة.

– الطابع الموضوعي

يقوم التحقيق المحاسبي على أسس علمية وموضوعية تعتمد على الأدلة والوثائق والسجلات المحاسبية والقرائن القانونية والمادية، بعيداً عن الاعتبارات الشخصية أو التقديرات غير المبررة. ويهدف هذا الطابع إلى ضمان حيادية نتائج التحقيق ومصادقيتها، بما يسمح باتخاذ قرارات عادلة تستند إلى وقائع مثبتة ومعطيات حقيقية تعكس الوضعية المالية الفعلية للمؤسسة.

– الطابع الشامل

يتسم التحقيق المحاسبي بالشمولية، إذ لا يقتصر على فحص جانب معين من النشاط الاقتصادي للمؤسسة، بل يمتد ليشمل مختلف عناصرها المالية والمحاسبية والجبائية، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف والأصول والخصوم والوثائق الإثباتية والتصريحات الجبائية. وتسمح هذه النظرة الشمولية بتكوين صورة متكاملة عن الوضعية المالية للمؤسسة والكشف عن أية اختلالات أو تناقضات قد تؤثر على تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي.

– الطابع التحليلي والاستقصائي

يتميز التحقيق المحاسبي بكونه عملية تحليلية معمقة لا تقتصر على مراجعة البيانات الظاهرة، بل تتجاوز ذلك إلى دراسة العلاقات بين مختلف العناصر المحاسبية والمالية واستخراج المؤشرات الدالة على وجود أخطاء أو ممارسات احتيالية. ويعتمد المحقق في ذلك على أساليب التحليل المالي والمقارنات المحاسبية والاختبارات الفنية التي تساعد على الوصول إلى النتائج الدقيقة³.

³ نفس المرجع السابق، عبد القادر قدي، "الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر"، ص79

– الطابع الإصلاحى والتوجيهى

لا يهدف التحقيق المحاسبى إلى فرض العقوبات فقط، وإنما يسعى أيضًا إلى تصحيح الاختلالات وتحسين جودة النظام المحاسبى للمؤسسة. فمن خلال الملاحظات والتعديلات التى تترتب عن التحقيق، يتم توجيه المكلفين نحو احترام القواعد المحاسبية والجبائية وتحسين مستوى الشفافية والإفصاح المالى، بما يعزز الامتثال الجبائى مستقبلاً⁴.

ثالثًا: أهداف التحقيق المحاسبى

يُعدّ التحقيق المحاسبى من أهم الوسائل الرقابية التى تعتمد عليها الإدارة الجبائية لضمان سلامة النظام الضريبى وفعالية تحصيل الموارد المالية للدولة، إذ لا يقتصر دوره على مجرد فحص الوثائق والسجلات المحاسبية، بل يمتد ليشمل تحقيق جملة من الأهداف المالية والاقتصادية والقانونية والإدارية التى تسهم فى تعزيز الامتثال الجبائى وحماية المال العام. وتتمثل أهم أهداف التحقيق المحاسبى فيما يأتى:

– التحقق من صحة ومصادقية التصريحات الجبائية

يهدف التحقيق المحاسبى إلى التأكد من مدى مطابقة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة للواقع المالى والاقتصادى الحقيقى لنشاطهم. ويتم ذلك من خلال فحص السجلات والوثائق المحاسبية وتحليل العمليات المالية المسجلة بها، بما يسمح بالكشف عن أى أخطاء أو تناقضات قد تؤثر على تحديد الوعاء الضريبى⁵.

⁴ نفس المرجع السابق، عبد القادر قدي، “الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبى فى الجزائر”، ص80

⁵ عبد المجيد قدي، “التهرب الضريبى وآليات مكافحته فى التشريع الجزائرى”، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جامعة محمد

خيزر بسكرة، 2020، ص 133

– الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي

يُعدّ كشف الممارسات الاحتيالية والوسائل غير المشروعة المستعملة للتهرب من أداء الضريبة من أهم الأهداف التي يسعى التحقيق المحاسبي إلى تحقيقها. ويشمل ذلك اكتشاف إخفاء الإيرادات، وتضخيم النفقات، واستعمال الفواتير الصورية، ومسك محاسبة غير مطابقة للحقيقة، وغيرها من الأساليب التي تؤدي إلى تقليص الالتزامات الجبائية بطرق مخالفة للقانون.

– إعادة تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي

يسمح التحقيق المحاسبي للإدارة الجبائية بإعادة تقييم وتصحيح الأسس الضريبية عندما يتبين وجود فروقات بين الوضعية المصرح بها والوضعية الحقيقية للمؤسسة. ويُسهم ذلك في ضمان خضوع المكلف للضريبة وفق قدرته التكليفية الحقيقية، بما يحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

– ضمان التطبيق السليم للتشريع الجبائي

يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة مدى احترام المكلفين بمختلف الأحكام القانونية والتنظيمية المنظمة للالتزامات الجبائية والمحاسبية، والتأكد من التقيد بالنصوص التشريعية المعمول بها، بما يعزز مبدأ سيادة القانون ويحد من التجاوزات والمخالفات الجبائية.

– حماية حقوق الخزينة العمومية

يساهم التحقيق المحاسبي في المحافظة على الموارد المالية للدولة من خلال استرجاع الحقوق الجبائية غير المحصلة والكشف عن المبالغ التي تم إخفاؤها أو التصريح بها بصورة غير صحيحة، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على مستوى الإيرادات الجبائية الموجهة لتمويل النفقات العمومية.

– تعزيز الشفافية والمصداقية المالية داخل المؤسسات

يساعد التحقيق المحاسبي على ترسيخ مبادئ الشفافية والإفصاح المالي من خلال دفع المؤسسات إلى إعداد محاسبة منتظمة وصادقة تعكس حقيقة أوضاعها المالية، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة في القوائم المالية⁶.

– تحسين جودة النظام المحاسبي للمؤسسة

لا يقتصر التحقيق المحاسبي على اكتشاف الأخطاء فقط، بل يساهم في تقييم فعالية النظام المحاسبي المعتمد داخل المؤسسة والكشف عن نقاط الضعف والاختلالات التي قد تؤثر على موثوقية المعلومات المالية، بما يسمح بتقديم توصيات تساعد على تطوير الأداء المحاسبي والرقابي.

– تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة

يُعَدُّ تحقيق العدالة الجبائية من الأهداف الجوهرية للتحقيق المحاسبي، إذ يضمن خضوع جميع المكلفين للضريبة وفق القواعد نفسها ودون تمييز، ويمنع استفادة بعض المكلفين من مزايا غير مشروعة على حساب المكلفين الملتزمين بأداء واجباتهم الجبائية.

– تعزيز الامتثال الجبائي الطوعي

يساهم التحقيق المحاسبي في نشر ثقافة الالتزام الضريبي لدى المكلفين من خلال تعزيز الشعور بفعالية الرقابة وإمكانية اكتشاف المخالفات، الأمر الذي يدفعهم إلى احترام التزاماتهم الجبائية وتقديم تصريحات صحيحة بصورة طوعية.

⁶ نفس المرجع السابق، عبد المجيد قدي، “التهرب الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري”، ص134

– دعم فعالية الرقابة الجبائية وصنع القرار

يوفر التحقيق المحاسبي معلومات دقيقة وموثوقة للإدارة الجبائية تساعد على تقييم المخاطر الجبائية، وتطوير أساليب الرقابة، واتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالتحصيل الجبائي ومكافحة التهريب الضريبي، بما يرفع من كفاءة الإدارة الجبائية وفعاليتها تدخلاتها الرقابية⁷.

رابعًا: أهمية التحقيق المحاسبي

تنبع أهمية التحقيق المحاسبي من كونه أحد أهم الأدوات الرقابية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لضمان سلامة النظام الضريبي وتحقيق الامتثال الجبائي، إذ يتجاوز دوره مجرد فحص السجلات والوثائق المحاسبية ليشمل أبعادًا مالية واقتصادية وقانونية واجتماعية وإدارية تسهم في حماية المال العام وتعزيز الشفافية داخل المؤسسات. وتتمثل أهميته في عدة جوانب مترابطة يمكن توضيحها فيما يأتي:

– الأهمية المالية

تُعَدُّ الأهمية المالية من أبرز أوجه أهمية التحقيق المحاسبي، كونه يساهم بصورة مباشرة في حماية الموارد المالية للدولة وتعزيز إيرادات الخزينة العمومية. فمن خلال الكشف عن الأخطاء والمخالفات وحالات التهريب الضريبي، يمكن للإدارة الجبائية استرجاع الحقوق الضريبية غير المحصلة وإعادة تصحيح الوعاء الضريبي وفق الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة. كما يساعد التحقيق المحاسبي على الحد من ضياع الموارد الجبائية وضمان توجيهها نحو تمويل النفقات العمومية والمشاريع التنموية التي تخدم المصلحة العامة.

– الأهمية الاقتصادية

يلعب التحقيق المحاسبي دورًا مهمًا في دعم الاستقرار الاقتصادي وتحقيق المنافسة المشروعة بين المؤسسات الاقتصادية، إذ يساهم في الحد من الممارسات غير القانونية التي تمنح بعض المؤسسات مزايا تنافسية غير

⁷ نفس المرجع السابق، عبد المجيد قدي، “التهريب الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري”، ص 135-136

عادلة على حساب المؤسسات الملتزمة بأداء واجباتها الجبائية. كما أن مكافحة التهرب الضريبي من خلال التحقيق المحاسبي تساعد على تحسين مناخ الأعمال وترسيخ مبادئ الشفافية والنزاهة الاقتصادية، بما ينعكس إيجاباً على جذب الاستثمار وتعزيز الثقة في البيئة الاقتصادية⁸.

– الأهمية القانونية

تتجلى الأهمية القانونية للتحقيق المحاسبي في كونه أداة فعالة لضمان احترام النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة والجباية. فهو يسمح بمراقبة مدى التزام المكلفين بأحكام القوانين الضريبية والكشف عن المخالفات التي تستوجب التصحيح أو العقوبة، مما يساهم في تكريس مبدأ سيادة القانون وتحقيق المساواة أمام الالتزامات الجبائية. كما يشكل وسيلة لتفعيل النصوص القانونية وتجسيدها عملياً داخل الواقع الاقتصادي.

– الأهمية الاجتماعية

يساهم التحقيق المحاسبي في تحقيق العدالة الجبائية والاجتماعية من خلال ضمان توزيع العبء الضريبي بصورة عادلة بين مختلف المكلفين بالضريبة. فالكشف عن حالات التهرب الضريبي يمنع تحميل المكلفين الملتزمين أعباء إضافية لتعويض النقص الناتج عن تهرب غيرهم، وهو ما يعزز الشعور بالمساواة والإنصاف داخل المجتمع. كما يساهم في توفير الموارد المالية اللازمة لتحسين الخدمات العمومية في مجالات التعليم والصحة والبنية التحتية والحماية الاجتماعية.

– الأهمية الإدارية والتنظيمية

يُعَدُّ التحقيق المحاسبي وسيلة مهمة لتزويد الإدارة الجبائية بالمعلومات الدقيقة والموثوقة حول الوضعية المالية والجبائية للمكلفين بالضريبة، الأمر الذي يساعدها على اتخاذ القرارات المناسبة وتطوير استراتيجيات

⁸ عبد الكريم قدي، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، دار الجامعة الجديدة، ط1، الإسكندرية، مصر، 2019، ص 98-100

الرقابة والتحصيل. كما يساهم في تقييم فعالية الإجراءات الجبائية المعتمدة والكشف عن مواطن الضعف والاختلالات التي تستوجب المعالجة، بما يؤدي إلى تحسين الأداء الإداري ورفع كفاءة العمل الرقابي⁹.

– الأهمية المحاسبية

تبرز أهمية التحقيق المحاسبي كذلك في تحسين جودة النظام المحاسبي للمؤسسات، من خلال التأكد من احترام المبادئ والقواعد المحاسبية المعمول بها، والكشف عن الأخطاء والانحرافات التي قد تؤثر على مصداقية المعلومات المالية. كما يشجع المؤسسات على مسك محاسبة منتظمة وشفافة تعكس واقع نشاطها الاقتصادي بصورة صحيحة، وهو ما يعزز موثوقية القوائم المالية ويساعد مختلف الأطراف المستفيدة على اتخاذ قرارات سليمة.

– الأهمية الوقائية والردعية

لا تقتصر أهمية التحقيق المحاسبي على معالجة المخالفات بعد وقوعها، بل تمتد إلى الجانب الوقائي من خلال دفع المكلفين إلى الالتزام بالقوانين الجبائية تفادياً للتعرض للمراقبة والعقوبات. كما يشكل عامل ردع فعال ضد مختلف أشكال الغش والتهرب الضريبي، الأمر الذي يساهم في ترسيخ ثقافة الامتثال الجبائي والالتزام الطوعي بالواجبات الضريبية.

خامساً: الأساس القانوني للتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري

أحاط المشرع الجزائري التحقيق المحاسبي بإطار قانوني متكامل، يتمثل أساساً في أحكام قانون الإجراءات الجبائية، الذي منح الإدارة الجبائية صلاحيات واسعة في مجال الرقابة على التصريحات الجبائية وفحص المحاسبة.

⁹ نفس المرجع السابق، عبد الكريم قدي، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، ص 101-104

وتُعد المواد 18 و19 و20 من قانون الإجراءات الجبائية من أهم النصوص المنظمة للتحقيق المحاسبي، حيث تحدد حقوق الإدارة الجبائية وواجبات المكلف بالضريبة والإجراءات الواجب اتباعها أثناء التحقيق. كما تدعم هذه النصوص أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إضافة إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يحدد القواعد الواجب احترامها في مسك المحاسبة.

المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي

يُعدّ التهرب الضريبي من أبرز الظواهر التي تواجه الأنظمة الجبائية المعاصرة، لما يترتب عنه من آثار سلبية تمسّ الموارد المالية للدولة وتؤثر على فعالية السياسات الاقتصادية والاجتماعية. ويُقصد به كل سلوك أو تصرف غير مشروع يصدر عن المكلف بالضريبة بقصد التخلص من أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً، من خلال استعمال وسائل وأساليب مخالفة لأحكام القانون الجبائي، بما يؤدي إلى إخفاء الحقيقة المالية أو الاقتصادية للنشاط الخاضع للضريبة، إذ يرتبط أساساً بوجود نية مسبقة للإفلات من الالتزام الجبائي. ويتخذ التهرب الضريبي صوراً متعددة ومتنوعة تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي ومستوى تطور النظام الجبائي، من أبرزها إخفاء جزء من رقم الأعمال أو الأرباح الحقيقية، وعدم التصريح بالنشاط الاقتصادي، وتقديم تصريحات جبائية غير صحيحة أو ناقصة، واستعمال فواتير وهمية أو وثائق مزورة، وتضخيم المصاريف والأعباء بصورة صورية بهدف تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، إضافة إلى مسك محاسبة غير منتظمة أو مزدوجة لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة¹⁰.

¹⁰ بن يحيى عبد القادر، "دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021، ص 44.

ومن المنظور القانوني، يُعتبر التهرب الضريبي مخالفة جسيمة للتشريع الجبائي تستوجب تطبيق العقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونًا، باعتباره سلوكًا يهدف إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية مستحقة. أما من المنظور الاقتصادي، فإنه يؤدي إلى اختلال التوازنات المالية للدولة ويؤثر على قدرتها في تمويل النفقات العمومية وتحقيق برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

كما يُنظر إلى التهرب الضريبي من زاوية اجتماعية وأخلاقية باعتباره إخلالاً بمبدأ العدالة الجبائية، حيث يؤدي إلى تحميل المكلفين الملتزمين أعباء إضافية لتعويض النقص الناتج عن تهرب غيرهم، مما يخل بمبدأ المساواة أمام الضريبة ويضعف الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين. لذلك تسعى مختلف التشريعات الحديثة إلى مكافحته من خلال تعزيز آليات الرقابة الجبائية، وعلى رأسها التحقيق المحاسبي، باعتباره أداة فعالة للكشف عن المخالفات وضمان الامتثال الجبائي.

ثانيًا: التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

التجنب الضريبي	التهرب الضريبي	وجه المقارنة
مشروع	غير مشروع	الطبيعة القانونية
استغلال النصوص القانونية	مخالفة للقانون	الوسائل المستعملة
لا عقوبات	عقوبات جبائية جزائية	النتيجة
تخفيض العبء الضريبي قانونيًا	التخلص غير القانوني من الضريبة	الهدف

ثالثاً: أسباب التهرب الضريبي

تُعَدُّ ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر المعقّدة والمتعددة الأبعاد، إذ لا يمكن إرجاعها إلى سبب واحد، بل هي نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل القانونية والاقتصادية والإدارية والاجتماعية والأخلاقية التي تدفع بعض المكلفين إلى محاولة التخلص من التزاماتهم الجبائية بطرق غير مشروعة. وتختلف درجة تأثير هذه الأسباب باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي ومستوى تطور النظام الجبائي والبيئة الاجتماعية السائدة. ويمكن تصنيف أسباب التهرب الضريبي إلى ما يلي:

– الأسباب القانونية والتشريعية

تُعَدُّ العوامل القانونية من أبرز الأسباب المؤدية إلى انتشار التهرب الضريبي، حيث يؤدي تعقيد التشريعات الجبائية وتعدد النصوص القانونية إلى صعوبة فهمها وتطبيقها من طرف المكلفين بالضريبة. كما أن كثرة التعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية خلال فترات زمنية قصيرة تخلق حالة من عدم الاستقرار التشريعي، مما يزيد من احتمالات الوقوع في المخالفات أو استغلال بعض الثغرات القانونية للتهرب من أداء الضريبة.

إضافة إلى ذلك، فإن وجود بعض النصوص الغامضة أو القابلة للتأويل قد يفتح المجال أمام بعض المكلفين لاستعمال أساليب احتيالية بغرض تقليص العبء الضريبي أو إخفاء جزء من الوعاء الخاضع للضريبة، الأمر الذي ينعكس سلباً على فعالية النظام الجبائي¹¹.

¹¹ ناصر دادي عدون، *التدقيق الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر*، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة

– الأسباب الاقتصادية

تلعب العوامل الاقتصادية دورًا مهمًا في انتشار التهرب الضريبي، خاصة عندما يشعر المكلف بأن العبء الضريبي المفروض عليه يفوق قدرته المالية أو يؤثر على استمرارية نشاطه الاقتصادي. ويُعتبر ارتفاع الضغط الجبائي من أكثر العوامل الاقتصادية تأثيرًا في سلوك المكلفين، حيث يدفع البعض إلى البحث عن وسائل غير قانونية لتقليل من الضرائب المستحقة.

كما تساهم الأزمات الاقتصادية وحالات الركود وتراجع النشاط الاقتصادي في زيادة حالات التهرب الضريبي، نتيجة انخفاض الإيرادات والأرباح وصعوبة الوفاء بالتزامات المالية المختلفة. ويضاف إلى ذلك انخفاض هامش الربح لدى بعض المؤسسات، خاصة الصغيرة والمتوسطة، مما يدفعها أحيانًا إلى إخفاء جزء من نشاطها أو أرباحها للحفاظ على قدرتها التنافسية واستمرارها في السوق.

– الأسباب الإدارية والتنظيمية

ترتبط هذه الأسباب بمدى فعالية الإدارة الجبائية وقدرتها على ممارسة الرقابة والكشف عن المخالفات. فضعف الرقابة الجبائية أو محدودية عمليات الفحص والتحقيق يشجع بعض المكلفين على التهرب لاعتقادهم بانخفاض احتمال اكتشاف المخالفة.

كما أن نقص الكفاءات البشرية المتخصصة في مجالات المحاسبة والجباية والتدقيق المالي قد يؤثر على فعالية عمليات الرقابة والتحقيق المحاسبي. ويضاف إلى ذلك محدودية الوسائل التقنية والرقمية المستعملة في معالجة المعلومات الجبائية، الأمر الذي يحدّ من قدرة الإدارة على تتبع العمليات المالية واكتشاف أساليب التهرب الحديثة¹².

¹² نفس المرجع السابق، ناصر دادي عدون، التدقيق الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، ص 88

– الأسباب الاجتماعية والثقافية

تلعب البيئة الاجتماعية والثقافية دورًا بارزًا في تشكيل سلوك المكلفين تجاه الضريبة. فضعف الوعي الضريبي لدى بعض الأفراد والمؤسسات يؤدي إلى عدم إدراك أهمية الضريبة ودورها في تمويل النفقات العمومية وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مما يجعل بعض المكلفين ينظرون إلى الضريبة باعتبارها عبئًا ماليًا فقط وليس واجبًا قانونيًا ومساهمة في خدمة المجتمع.

كما يُسهم انتشار الاقتصاد الموازي والأنشطة غير الرسمية في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تتم العديد من المعاملات الاقتصادية خارج نطاق الرقابة الجبائية، مما يصعب عملية تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي ومتابعة المكلفين.

– الأسباب الأخلاقية والدينية

تُعتبر العوامل الأخلاقية من الأسباب المؤثرة في انتشار التهرب الضريبي، إذ يرتبط الالتزام الجبائي بدرجة كبيرة بمستوى الأمانة والنزاهة والشعور بالمسؤولية تجاه المال العام. فضعف الوازع الأخلاقي لدى بعض المكلفين يدفعهم إلى البحث عن وسائل غير مشروعة لتحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة.

كما أن غياب ثقافة المواطنة الجبائية وضعف الشعور بالانتماء والمسؤولية الاجتماعية يؤديان إلى تراجع الالتزام الطوعي بأداء الضريبة. ومن المنظور الديني، فإن التهرب الضريبي يتعارض مع القيم التي تدعو إلى الصدقة والأمانة والوفاء بالالتزامات المالية واحترام الحقوق العامة، مما يجعل مكافحته لا تقتصر على الجانب القانوني فقط، بل تشمل أيضًا ترسيخ القيم الأخلاقية والدينية داخل المجتمع¹³.

¹³ نفس المرجع السابق، ناصر دادي عدون، التدقيق الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، ص 89

رابعاً: صور التهرب الضريبي

يُعدّ التهرب الضريبي من الظواهر التي تتخذ أشكالاً وأساليب متعددة تختلف باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي ومستوى التنظيم المحاسبي والجبائي للمؤسسة. وتتطور هذه الصور باستمرار نتيجة سعي بعض المكلفين إلى التملص من الالتزامات الجبائية المفروضة عليهم، مما يجعل من اكتشافها ومكافحتها تحدياً مستمراً أمام الإدارة الجبائية. وتتمثل أهم صور التهرب الضريبي فيما يأتي:

- إخفاء رقم الأعمال أو جزء منه

يُعتبر إخفاء رقم الأعمال من أكثر صور التهرب الضريبي انتشاراً، حيث يعتمد المكلف إلى عدم تسجيل بعض العمليات التجارية أو المالية في السجلات المحاسبية، أو الامتناع عن إصدار الفواتير الخاصة بالمبيعات والخدمات المقدمة. ويؤدي هذا السلوك إلى تقليص رقم الأعمال المصرح به ومن ثم تخفيض الوعاء الضريبي بصورة غير مشروعة. وتكثر هذه الممارسة خاصة في الأنشطة التجارية والخدمات التي تعتمد على التعاملات النقدية المباشرة، مما يصعب عملية تتبع الإيرادات الحقيقية.

- تضخيم المصاريف والأعباء

تلجأ بعض المؤسسات إلى إدراج مصاريف وهمية أو المبالغة في تقدير المصاريف الحقيقية بهدف تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة. ويتم ذلك من خلال تسجيل نفقات غير مرتبطة بالنشاط، أو تضخيم قيمة بعض المصاريف التشغيلية والاستثمارية، أو إثبات مصاريف غير مدعومة بوثائق قانونية. ويُعد هذا السلوك مخالفة للمبادئ المحاسبية التي تشترط صدق وموضوعية المعلومات المالية¹⁴.

¹⁴ Jean-Claude Martinez, *Fiscalité et Contrôle Fiscal*, LGDJ, Paris, 2017, p. 173

– استعمال الفواتير الوهمية أو الصورية

تتمثل هذه الصورة في استخدام فواتير لا تعكس عمليات اقتصادية حقيقية، سواء كانت صادرة عن مؤسسات وهمية أو تم إعدادها لغرض اصطناع مصاريف غير حقيقية. ويهدف المكلف من خلال هذه الممارسة إلى تخفيض النتيجة الجبائية أو الاستفادة من خصومات وامتيازات ضريبية غير مستحقة. وتُعد الفواتير الوهمية من أخطر وسائل التهرب الضريبي نظرًا لصعوبة اكتشافها في بعض الحالات.

– مسك محاسبة مزدوجة

يقوم بعض المكلفين بمسك مجموعتين من السجلات المحاسبية؛ الأولى رسمية يتم تقديمها للإدارة الجبائية، والثانية داخلية تتضمن المعطيات الحقيقية للنشاط. ويهدف هذا الأسلوب إلى إخفاء جزء من الإيرادات أو الأرباح الحقيقية، ويُعتبر من أخطر صور الغش المحاسبي لما ينطوي عليه من تعمد التضليل وتقديم معلومات غير صحيحة للإدارة الجبائية.

– عدم التصريح بالنشاط أو جزء منه

قد يلجأ بعض الأشخاص أو المؤسسات إلى ممارسة نشاط اقتصادي دون التصريح به لدى المصالح الجبائية المختصة، أو التصريح بجزء فقط من النشاط الحقيقي. ويؤدي ذلك إلى حرمان الخزينة العمومية من الموارد الجبائية المستحقة، كما يساهم في اتساع نطاق الاقتصاد غير الرسمي الذي يصعب إخضاعه للرقابة.

– إخفاء الأرباح الحقيقية

تتم هذه الممارسة من خلال التلاعب في النتائج المالية للمؤسسة، سواء عبر تخفيض الإيرادات أو تضخيم الأعباء أو إجراء تسويات محاسبية غير مبررة، بما يؤدي إلى إظهار أرباح أقل من الأرباح الفعلية. ويترتب عن ذلك تخفيض قيمة الضرائب المستحقة بصورة غير قانونية¹⁵.

¹⁵ Jean-Claude Martinez, *Fiscalité et Contrôle Fiscal*, LGDJ, Paris, 2017, p. 174

– الامتناع عن تقديم الوثائق المحاسبية

من صور التهرب الضريبي كذلك رفض المكلف تقديم الدفاتر والسجلات والوثائق المحاسبية المطلوبة أثناء عمليات الرقابة أو التحقيق المحاسبي، أو تقديم وثائق ناقصة وغير مكتملة. ويؤدي هذا السلوك إلى عرقلة عمل الإدارة الجبائية ومنعها من التحقق من صحة المعلومات المصرح بها.

– ممارسة النشاط ضمن الاقتصاد غير الرسمي

يُقصد بذلك مزاوله أنشطة اقتصادية وتجارية خارج الإطار القانوني ودون التسجيل لدى الجهات المختصة، الأمر الذي يجعل هذه الأنشطة بعيدة عن الرقابة الجبائية والمحاسبية. ويُعد الاقتصاد الموازي بيئة خصبة لانتشار التهرب الضريبي بسبب غياب الشفافية وصعوبة تتبع العمليات المالية المنجزة داخله.

– التلاعب بالتصريحات الجبائية

قد يقوم المكلف بتقديم تصريحات ضريبية تتضمن بيانات غير دقيقة أو ناقصة، كإغفال بعض الإيرادات أو التصريح بقيم مخالفة للحقيقة. ويُعتبر هذا السلوك من أكثر الممارسات شيوعاً في مجال التهرب الضريبي، لأنه يعتمد على استغلال الثقة التي تبني عليها الإدارة الجبائية نظام التصريح الذاتي.

– التحايل عبر المعاملات الصورية

تتمثل هذه الصورة في إبرام عقود أو عمليات ظاهرها قانوني بينما هدفها الحقيقي هو التهرب من الضريبة، مثل نقل الأرباح بصورة صورية بين المؤسسات أو إبرام معاملات وهمية بغرض الاستفادة من امتيازات جبائية غير مستحقة. وتُعد هذه الممارسات من الأساليب الحديثة التي تتطلب وسائل متطورة للكشف عنها¹⁶.

¹⁶ Jean-Claude Martinez, *Fiscalité et Contrôle Fiscal*, LGDJ, Paris, 2017, p. 175

خامسًا: آثار التهرب الضريبي

يُعدّ التهرب الضريبي من الظواهر التي تترك انعكاسات سلبية عميقة على مختلف الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية للدولة. ولا تقتصر آثاره على حرمان الخزينة العمومية من جزء من مواردها المالية فحسب، بل تمتد لتشمل الإخلال بالتوازنات الاقتصادية وإضعاف الثقة في النظام الجبائي. وتزداد خطورة هذه الآثار كلما اتسعت دائرة التهرب وتطورت أساليبه، الأمر الذي يجعل مكافحته ضرورة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة.

– الآثار المالية للتهرب الضريبي

تُعتبر الآثار المالية من أبرز النتائج المباشرة للتهرب الضريبي، حيث يؤدي إلى تقليص الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل مختلف نفقاتها العمومية.

أ- انخفاض الإيرادات الجبائية

يترتب عن التهرب الضريبي انخفاض حجم الضرائب المحصلة فعليًا مقارنة بما كان يفترض تحصيله قانونًا، مما يؤدي إلى تراجع المداخل الجبائية للدولة. ويؤثر هذا الانخفاض بشكل مباشر على قدرة الحكومة في تنفيذ برامجها التنموية وتمويل مشاريعها الاقتصادية والاجتماعية.

ب- تراجع موارد الخزينة العمومية

يساهم التهرب الضريبي في تقليص الموارد المالية المتاحة للخزينة العمومية، الأمر الذي قد يدفع الدولة إلى البحث عن مصادر تمويل بديلة، مثل الاقتراض الداخلي والخارجي أو فرض ضرائب إضافية على الفئات الملتزمة، وهو ما يزيد من الأعباء المالية على الاقتصاد الوطني¹⁷.

17 زغدود عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2020، ص 173-174

ج- ارتفاع تكاليف الرقابة والتحصيل

تضطر الإدارة الجبائية إلى تخصيص موارد بشرية وتقنية إضافية لمكافحة التهرب الضريبي والكشف عن المخالفات، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الرقابة والتحقيق والتحصيل الجبائي.

أ- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

يمتد تأثير التهرب الضريبي إلى الاقتصاد الوطني ككل، حيث يؤثر على كفاءة السياسات الاقتصادية وعلى بيئة الأعمال والاستثمار.

أ- تشويه المنافسة الاقتصادية

يؤدي التهرب الضريبي إلى خلق منافسة غير عادلة بين المؤسسات الاقتصادية، إذ تستفيد المؤسسات المتهربة من تخفيض تكاليفها مقارنة بالمؤسسات الملتزمة بدفع الضرائب. وينتج عن ذلك اختلال مبدأ تكافؤ الفرص داخل السوق، وقد تجد المؤسسات الملتزمة نفسها في وضعية تنافسية ضعيفة.

ب- إضعاف الاستثمار والتنمية الاقتصادية

يؤثر انخفاض الإيرادات الجبائية على قدرة الدولة في تمويل المشاريع الاستثمارية والبنية التحتية، مما ينعكس سلبًا على النمو الاقتصادي. كما أن انتشار التهرب الضريبي يخلق بيئة اقتصادية غير مستقرة قد تنفر المستثمرين المحليين والأجانب.

ج- توسع الاقتصاد الموازي : يُسهم التهرب الضريبي في تنامي حجم الاقتصاد غير الرسمي، حيث تمارس العديد من الأنشطة خارج الإطار القانوني والجبائي، وهو ما يصعب عملية الرقابة ويحد من فعالية السياسات الاقتصادية والمالية للدولة¹⁸.

18 نفس المرجع السابق زغودود عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي، ص 175-176

– الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

لا تقتصر آثار التهرب الضريبي على الجوانب المالية والاقتصادية، بل تمتد إلى البعد الاجتماعي باعتباره يمسّ مصالح المجتمع ككل.

أ- الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى تحميل المكلفين الملتزمين أعباء إضافية لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات الجبائية، وهو ما يخلق شعوراً بعدم المساواة بين أفراد المجتمع ويُضعف الثقة في النظام الضريبي.

ب- تراجع جودة الخدمات العمومية

تُمَوِّل قطاعات التعليم والصحة والنقل والإسكان وغيرها من الخدمات العمومية أساساً من الإيرادات الضريبية. وبالتالي فإن انخفاض هذه الإيرادات بسبب التهرب الضريبي يؤدي إلى تراجع مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين.

ج- زيادة الفوارق الاجتماعية

قد يساهم التهرب الضريبي في تعميق الفجوة بين الفئات الاجتماعية، خاصة عندما تستفيد بعض الفئات من التهرب بينما تتحمل الفئات الأخرى العبء الضريبي كاملاً، مما يؤثر على مبدأ التضامن الاجتماعي.

– الآثار القانونية والمؤسسية للتهرب الضريبي

يُخَلِّ التهرب الضريبي بفعالية المنظومة القانونية ويؤثر على العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

أ- إضعاف هيبة القانون الجبائي

إن انتشار التهرب الضريبي وعدم الكشف عنه أو معاقبة مرتكبيه بصورة فعالة يؤدي إلى تراجع هيبة القانون الجبائي ويُشجع على تكرار المخالفات، مما يُضعف مبدأ احترام القانون داخل المجتمع.

ب- زيادة المنازعات الجبائية

يؤدي اكتشاف حالات التهرب الضريبي إلى نشوء العديد من النزاعات بين الإدارة الجبائية والمكلفين، سواء أمام اللجان المختصة أو الجهات القضائية، الأمر الذي يزيد من الأعباء الإدارية والقضائية.

ج- تراجع الثقة في المؤسسات

قد يؤدي انتشار التهرب الضريبي إلى تقليص ثقة المواطنين والمتعاملين الاقتصاديين في فعالية الإدارة الجبائية وفي قدرة المؤسسات العمومية على تطبيق القانون بعدالة وشفافية.

- الآثار المحاسبية والإدارية للتهرب الضريبي

ينعكس التهرب الضريبي سلباً على جودة النظام المحاسبي والإداري داخل المؤسسات.

أ- فقدان مصداقية المعلومات المحاسبية

تلجأ المؤسسات المتهربة غالباً إلى إعداد سجلات وبيانات مالية غير مطابقة للواقع، مما يؤدي إلى فقدان المعلومة المحاسبية لخاصيتي الصدق والشفافية¹⁹.

ب- تعقيد عمل الإدارة الجبائية

يُجبر التهرب الضريبي الإدارة الجبائية على تكثيف عمليات الرقابة والتحقيق، وهو ما يتطلب موارد بشرية وتقنية إضافية ويزيد من تعقيد الإجراءات الإدارية.

ج- إضعاف فعالية التخطيط المالي: تعتمد الدولة والمؤسسات على المعلومات المالية والمحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبالتالي فإن انتشار البيانات غير الدقيقة الناتجة عن التهرب الضريبي يؤثر سلباً على جودة التخطيط المالي والاقتصادي.

19 نفس المرجع السابق زغود عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي، ص 177-178

– الآثار الأخلاقية والثقافية للتهرب الضريبي

يُعَدُّ التهرب الضريبي سلوكًا يتعارض مع القيم الأخلاقية والمبادئ التي تقوم عليها المجتمعات الحديثة.

أ- انتشار ثقافة الغش وعدم الامتثال

يساهم التهرب الضريبي في ترسيخ ثقافة التحايل على القانون وعدم احترام الالتزامات القانونية، مما يؤثر سلبًا على السلوك الاقتصادي للأفراد والمؤسسات.

ب- تراجع قيم الأمانة والمسؤولية

يعكس التهرب الضريبي ضعف الشعور بالمسؤولية تجاه المال العام، ويؤدي إلى تراجع قيم النزاهة والشفافية والأمانة في المعاملات المالية.

ج- البعد الديني والأخلاقي

يتعارض التهرب الضريبي مع المبادئ الدينية التي تدعو إلى الصدق وأداء الحقوق والالتزامات المالية، قال الله تعالى:

﴿وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ﴾ [البقرة: 188].

كما قال رسول الله ﷺ: «أَدِّ الْأَمَانَةَ إِلَى مَنْ أَنْتَمُكَ.»

وتؤكد هذه النصوص ضرورة احترام الحقوق المالية وعدم الاعتداء على المال العام أو التهرب من الالتزامات المشروعة²⁰.

20 نفس المرجع السابق زغود عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي، ص 178-179

المطلب الثالث: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

أولاً: العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

تُعَدُّ الرقابة الجبائية من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لضمان التطبيق السليم للتشريع الضريبي وتحقيق الامتثال الجبائي للمكلفين بالضريبة، حيث تهدف إلى التحقق من صحة التصريحات الجبائية ومدى مطابقتها للواقع الاقتصادي والمالي للمؤسسات والأشخاص الخاضعين للضريبة. وفي هذا الإطار، يبرز التحقيق المحاسبي باعتباره أحد أهم صور الرقابة الجبائية وأكثرها فعالية، كونه يشكل الوسيلة العملية التي تمكّن الإدارة الجبائية من فحص المعطيات المحاسبية وتحليلها والكشف عن مختلف أشكال الغش والتهرب الضريبي. وتقوم العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية على أساس التكامل الوظيفي، إذ تمثل الرقابة الجبائية الإطار العام الذي يحدد أهداف الرقابة وغاياتها، بينما يمثل التحقيق المحاسبي الأداة التنفيذية التي تسمح بتحقيق تلك الأهداف على أرض الواقع. فالرقابة الجبائية لا تقتصر على مجرد مراجعة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، بل تتطلب التحقق من مدى صحتها ومطابقتها للوضع الحقيقية، وهو ما يتحقق من خلال التحقيق المحاسبي الذي يعتمد على فحص الدفاتر والسجلات والوثائق المحاسبية وتحليلها بصورة دقيقة ومنهجية. كما أن التحقيق المحاسبي يُسهم في الانتقال من الرقابة الشكلية إلى الرقابة الجوهرية. فالرقابة الشكلية تركز أساساً على التأكد من وجود التصريحات الجبائية واحترام الآجال القانونية لتقديمها، في حين أن الرقابة الجوهرية تتجاوز ذلك إلى دراسة مضمون المعلومات المالية والمحاسبية ومدى صدقها وواقعيتها. ومن ثمّ، فإن التحقيق المحاسبي يُمكن الإدارة الجبائية من التأكد من صحة العمليات المسجلة، والكشف عن الإيرادات المخفية أو المصاريف الوهمية أو أي تلاعب من شأنه التأثير على تحديد الوعاء الضريبي²¹.

21 عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ط2، دار هومة، الجزائر، 2019، ص 145.

ويُعتبر التحقيق المحاسبي كذلك أداة فعالة لتجسيد مبدأ العدالة الجبائية، إذ يسمح بإخضاع جميع المكلفين لنفس قواعد الرقابة دون تمييز، ويضمن أن يتحمل كل مكلف العبء الضريبي الذي يتناسب مع قدرته المالية الحقيقية. كما يساعد على حماية حقوق الخزينة العمومية من خلال الكشف عن المبالغ غير المصرح بها وتصحيح الأخطاء التي قد تؤدي إلى ضياع الموارد الجبائية.

ومن جهة أخرى، تتجلى العلاقة الوثيقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في الدور الوقائي والردعي الذي يؤديه التحقيق المحاسبي. فمجرد علم المكلفين بإمكانية إخضاعهم لتحقيق محاسبي دقيق يدفعهم إلى تحسين مستوى التزامهم الجبائي والحرص على مسك محاسبة منتظمة وشفافة، مما يساهم في الحد من محاولات الغش والتهرب الضريبي قبل وقوعها.

وقد كرس المشرع الجزائري هذه العلاقة من خلال قانون الإجراءات الجبائية، الذي منح الإدارة الجبائية صلاحيات واسعة في مجال الرقابة والتحقيق في المحاسبة، بما يسمح لها بفحص الوثائق المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المقدمة، قصد التأكد من صحة الوعاء الضريبي وتحصيل الحقوق المستحقة للخزينة العمومية.

وعليه، يمكن القول إن العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية هي علاقة تكامل وترابط عضوي، حيث تمثل الرقابة الجبائية الإطار العام الذي يهدف إلى ضمان احترام التشريع الجبائي، بينما يُعدّ التحقيق المحاسبي الوسيلة الأساسية لتحقيق هذا الهدف من خلال الكشف عن المخالفات وتصحيحها وتعزيز الامتثال الجبائي، الأمر الذي يجعله حجر الزاوية في منظومة مكافحة التهرب الضريبي وحماية المال العام²².

22 نفس المرجع السابق، عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ص 146

ثانيًا: آليات التحقيق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي

يُعَدُّ التحقيق المحاسبي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للكشف عن حالات التهرب الضريبي والتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. وتستند فعالية هذا التحقيق إلى مجموعة من الآليات والإجراءات الفنية والقانونية التي تسمح بفحص الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ومقارنتها بالمعطيات المصرح بها. وتتنوع هذه الآليات وفق طبيعة النشاط الاقتصادي وحجم المؤسسة ودرجة المخاطر الجبائية المرتبطة بها، ومن أهمها ما يلي:

- فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية

يُعتبر فحص الدفاتر المحاسبية المرحلة الأساسية في التحقيق المحاسبي، حيث تقوم الإدارة الجبائية بمراجعة مختلف السجلات والوثائق المحاسبية التي تمسكها المؤسسة، مثل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، الميزانية، حسابات النتائج، وسجلات الجرد.

ويهدف هذا الفحص إلى التحقق من مدى احترام المؤسسة للقواعد المحاسبية المعمول بها، والكشف عن أي تناقض أو خلل في تسجيل العمليات المالية. كما يسمح بالتأكد من مطابقة البيانات المحاسبية للتصريحات الجبائية المقدمة، والكشف عن حالات إخفاء الإيرادات أو تضخيم المصاريف أو مسك محاسبة غير منتظمة.

وتزداد أهمية هذه الآلية باعتبارها المصدر الأساسي للمعلومات التي يعتمد عليها المحقق الجبائي في تقييم مدى صدق المحاسبة وموثوقيتها²³.

²³ نفس المرجع السابق، عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ص 187

– تحليل المؤشرات والنسب المالية

لا يقتصر التحقيق المحاسبي على الفحص الشكلي للوثائق، بل يعتمد كذلك على التحليل المالي باعتباره وسيلة فعالة للكشف عن الاختلالات المحتملة.

ويتم ذلك من خلال دراسة مجموعة من المؤشرات المالية، مثل:

- نسبة الربحية .
- هامش الربح الصافي .
- نسبة المصاريف إلى رقم الأعمال .
- معدل دوران المخزون .
- معدل النمو السنوي للنشاط .
- نسبة الأعباء إلى الإيرادات .

وتساعد هذه المؤشرات في الكشف عن الحالات غير العادية أو الانحرافات التي قد تدل على وجود تهرب ضريبي. فعلى سبيل المثال، قد يشير انخفاض هامش الربح بصورة غير مبررة مقارنة بمؤسسات مماثلة إلى وجود إيرادات غير مصرح بها أو مصاريف مبالغ فيها²⁴.

– مراجعة الفواتير والوثائق الإثباتية

تُعد الفواتير من أهم الوثائق التي تستند إليها المحاسبة، ولذلك يولي التحقيق المحاسبي أهمية كبيرة لمراجعتها والتحقق من صحتها.

24 نفس المرجع السابق، عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ص188

ويشمل ذلك:

- فحص فواتير الشراء والبيع .
 - التحقق من التسلسل الزمني للفواتير .
 - التأكد من صحة البيانات الواردة فيها .
 - مطابقة الفواتير مع العمليات المسجلة محاسبياً .
 - التأكد من وجود العمليات التجارية فعلياً .
- ويسمح هذا الإجراء بالكشف عن الفواتير الوهمية أو الصورية التي تُستخدم لتضخيم المصاريف أو إخفاء جزء من رقم الأعمال، وهي من أكثر الوسائل شيوعاً في التهرب الضريبي.

– المعاينة الميدانية للنشاط

تُعتبر المعاينة الميدانية من الوسائل المهمة التي تسمح للمحقق الجبائي بالانتقال إلى مقر المؤسسة أو أماكن ممارسة النشاط لمعاينة الوضعية الحقيقية على أرض الواقع²⁵.

وتهدف هذه المعاينة إلى:

- التحقق من حجم النشاط الفعلي .
- معاينة التجهيزات والوسائل المستعملة .
- التأكد من حجم الإنتاج أو الخدمات المقدمة .
- التحقق من عدد العمال المستخدمين .

25 نفس المرجع السابق، عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ص189

- مقارنة النشاط الحقيقي بالمعطيات المحاسبية المصرح بها .

وتُساهم هذه الآلية في كشف الأنشطة غير المصرح بها أو التقليل المتعمد من رقم الأعمال، كما تساعد على التأكد من واقعية البيانات المالية المسجلة في المحاسبة.

– المقارنات القطاعية والتحليل المقارن

تعتمد الإدارة الجبائية على مقارنة نتائج المؤسسة محل التحقيق بمؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع الاقتصادي وتتمتع بخصائص متشابهة.

ويشمل ذلك مقارنة:

- هامش الربح .
- رقم الأعمال .
- معدل الإنتاجية .
- نسبة المصاريف .
- مؤشرات الأداء المالي²⁶ .

فإذا تبين وجود فروقات جوهرية وغير مبررة بين المؤسسة محل التحقيق والمؤسسات المماثلة، فإن ذلك يُعدّ مؤشرًا على احتمال وجود تلاعب أو تهرب ضريبي يستوجب التحقق منه بصورة أكثر عمقًا.

وتُعرف هذه التقنية بالمقاربة المرجعية أو التحليل المقارن، وتُستخدم على نطاق واسع في أنظمة الرقابة الجبائية الحديثة.

26 نفس المرجع السابق، عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ص190

– تبادل المعلومات مع الهيئات والإدارات الأخرى

أصبحت مكافحة التهرب الضريبي تعتمد بصورة متزايدة على مبدأ تبادل المعلومات بين مختلف الهيئات العمومية والرقابية.

وفي هذا الإطار تستفيد الإدارة الجبائية من المعطيات المتوفرة لدى:

- إدارة الجمارك .
- البنوك والمؤسسات المالية .
- مصالح الضمان الاجتماعي .
- السجل التجاري .
- مصالح أملاك الدولة .
- الهيئات الرقابية الأخرى .

ويُمكن هذا التبادل من مطابقة المعلومات المتوفرة لدى مختلف الجهات مع التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والكشف عن أي تناقض أو إخفاء للمعلومات المالية والاقتصادية.

كما يُعدّ تبادل المعلومات من أهم الآليات الحديثة لمواجهة أساليب التهرب الضريبي المتطورة²⁷.

– إعادة تكوين رقم الأعمال أو إعادة التقدير الجبائي

تلجأ الإدارة الجبائية إلى إعادة تكوين رقم الأعمال عندما يتبين لها أن المحاسبة غير منتظمة أو تقتصر إلى المصادقية، أو في حالة غياب الوثائق المحاسبية الكافية.

²⁷ نفس المرجع السابق، عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ص191

ويتم ذلك بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات والقرائن، مثل:

- حجم المشتريات .
- الطاقة الإنتاجية للمؤسسة .
- استهلاك المواد الأولية .
- عدد العمال .
- حجم المخزون .
- متوسطات النشاط في القطاع .

ومن خلال هذه المعطيات يتم تقدير رقم الأعمال الحقيقي للمؤسسة وإعادة تحديد الوعاء الضريبي المستحق. وتُعد هذه الآلية من أكثر الوسائل فعالية في مواجهة حالات التهرب الضريبي الناتجة عن إخفاء الإيرادات أو عدم مسك محاسبة منتظمة²⁸.

ثالثاً: دور التحقيق المحاسبي في تصحيح الوعاء الضريبي

يُعدّ تصحيح الوعاء الضريبي من أهم الأهداف التي يسعى التحقيق المحاسبي إلى تحقيقها، باعتبار أن الوعاء الضريبي يمثل الأساس الذي تُحتسب على أساسه الضريبة المستحقة. وأي خطأ أو تلاعب في تحديد هذا الوعاء يؤدي إلى عدم مطابقة الضريبة المفروضة للوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة، مما يلحق الضرر بالخزينة العمومية ويُخلّ بمبدأ العدالة الجبائية.

وفي هذا الإطار، يُمكن التحقيق المحاسبي الإدارة الجبائية من فحص مختلف الوثائق والسجلات المحاسبية وتحليلها بهدف التأكد من صحة العناصر المكونة للوعاء الضريبي، والكشف عن الفروقات الموجودة بين

²⁸ نفس المرجع السابق، عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ص192

المعلومات المصرح بها والوضعية الحقيقية للمؤسسة. وعندما يثبت وجود أخطاء أو إغفالات أو ممارسات تهدف إلى تقليص المادة الخاضعة للضريبة، تتدخل الإدارة الجبائية لإعادة تقييم هذه العناصر وتصحيحها وفقاً لما تقتضيه النصوص القانونية.

ويتحقق دور التحقيق المحاسبي في تصحيح الوعاء الضريبي من خلال عدة جوانب أساسية، من أهمها:

- الكشف عن الإيرادات غير المصرح بها

يسمح التحقيق المحاسبي بالكشف عن المداخل والأرباح التي لم يتم التصريح بها من طرف المكلف بالضريبة، سواء تعلق الأمر بإخفاء جزء من رقم الأعمال أو عدم تسجيل بعض العمليات التجارية في الدفاتر المحاسبية. وعند اكتشاف هذه الإيرادات، يتم إدراجها ضمن الوعاء الضريبي وإعادة احتساب الضريبة المستحقة على أساسها.

- استبعاد المصاريف غير المبررة

قد تلجأ بعض المؤسسات إلى تسجيل مصاريف وهمية أو غير مرتبطة بالنشاط الحقيقي للمؤسسة بغرض تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة. ومن خلال التحقيق المحاسبي يتم فحص الوثائق المثبتة لهذه المصاريف والتحقق من مشروعيتها، ثم استبعاد المصاريف غير المقبولة جبائياً وإعادة إدماجها في النتيجة الجبائية²⁹.

- تصحيح الأخطاء المحاسبية والجبائية

لا ترتبط جميع الفروقات المكتشفة بحالات غش أو تهرب متعمد، فقد تنتج أحياناً عن أخطاء محاسبية أو سوء تطبيق الأحكام الجبائية. لذلك يساهم التحقيق المحاسبي في اكتشاف هذه الأخطاء وتصحيحها، بما يضمن احتساب الضريبة على أساس معلومات صحيحة ودقيقة.

29 ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 118-119

– إعادة تكوين النتيجة الجبائية الحقيقية

عندما يتبين أن المحاسبة لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، تقوم الإدارة الجبائية بإعادة تكوين النتيجة الجبائية اعتمادًا على مختلف المعطيات والقرائن المتوفرة، مثل حجم المشتريات، رقم الأعمال الفعلي، المؤشرات المالية، أو المقارنات القطاعية. ويسمح ذلك بالوصول إلى نتيجة جبائية أقرب إلى الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة.

– ضمان العدالة في تحديد الضريبة

يساهم تصحيح الوعاء الضريبي في تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين، إذ يمنع استفاضة بعض المؤسسات من تخفيض غير مشروع للضرائب على حساب المؤسسات الملتزمة بالتشريع الجبائي. ومن ثم، فإن التحقيق المحاسبي يضمن توزيع العبء الضريبي وفق القدرة الحقيقية لكل مكلف.

– حماية حقوق الخزينة العمومية

يؤدي تصحيح الوعاء الضريبي إلى استرجاع الحقوق المالية الضائعة نتيجة الأخطاء أو الممارسات الاحتياالية، مما يساهم في تعزيز الموارد الجبائية للدولة وتمكينها من تمويل مختلف النفقات والمشاريع العمومية³⁰.

ومن الناحية العملية، تظهر أهمية التحقيق المحاسبي في تصحيح الوعاء الضريبي من خلال النتائج التي تسفر عنها عمليات الرقابة الجبائية، حيث يتم في كثير من الحالات رفع رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وإعادة إدماج الأعباء غير المبررة، وتصحيح النتائج المالية المصرح بها، الأمر الذي يؤدي إلى إعادة احتساب الضرائب بصورة أكثر دقة وعدالة.

³⁰ نفس المرجع السابق، ناصر مراد، *التهرب والغش الضريبي في الجزائر*، ص 120-123

رابعاً: دور التحقيق المحاسبي في تعزيز الامتثال الجبائي

يُعدّ الامتثال الجبائي من الأهداف الأساسية التي تسعى الإدارة الجبائية إلى تحقيقها، ويُقصد به التزام المكلفين بالضريبة بأداء واجباتهم الجبائية وفقاً لما تقتضيه النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها، سواء من حيث التصريح الصحيح بالمدخلات والأرباح أو من حيث دفع الضرائب المستحقة في الآجال المحددة. وفي هذا السياق، يبرز التحقيق المحاسبي كأحد أهم الوسائل التي تساهم في تعزيز الامتثال الجبائي وترسيخ ثقافة الالتزام الضريبي داخل المؤسسات.

فلا يقتصر دور التحقيق المحاسبي على اكتشاف المخالفات الجبائية ومعالجتها بعد وقوعها، بل يمتد إلى التأثير الإيجابي على سلوك المكلفين بالضريبة ودفعهم إلى احترام القواعد الجبائية والمحاسبية، الأمر الذي يساهم في تحسين مستوى الامتثال الطوعي وتقليل حالات الغش والتهرب الضريبي.

وتتجلى مساهمة التحقيق المحاسبي في تعزيز الامتثال الجبائي من خلال عدة جوانب أساسية³¹:

- تحسين جودة المحاسبة داخل المؤسسات

يؤدي التحقيق المحاسبي إلى تشجيع المؤسسات على مسك محاسبة منتظمة ودقيقة تتوافق مع أحكام النظام المحاسبي المالي (SCF) ومتطلبات التشريع الجبائي. فإدراك المؤسسة لاحتمال خضوعها للتحقيق يدفعها إلى الحرص على تسجيل العمليات المالية بصورة صحيحة، والاحتفاظ بالوثائق والسجلات اللازمة لإثبات مختلف المعاملات. كما يساهم التحقيق المحاسبي في الكشف عن الأخطاء والنقائص المحاسبية وتصحيحها، مما يرفع من مستوى جودة المعلومات المالية ويعزز موثوقيتها. وتُعد المحاسبة السليمة أساساً

³¹ بن يحيى عبد القادر، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،

ضروريًا لتحقيق الامتثال الجبائي الفعّال، لأنها تُمكن من إعداد تصريحات جبائية دقيقة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

– تعزيز مصداقية التصريحات الجبائية

يساهم التحقيق المحاسبي في التحقق من مدى تطابق التصريحات الجبائية مع البيانات المحاسبية والواقع الاقتصادي للمؤسسة، الأمر الذي يدفع المكلفين إلى تقديم تصريحات أكثر دقة وشفافية. فكلما كانت الرقابة الجبائية فعّالة، ازداد حرص المكلف على تجنب تقديم معلومات غير صحيحة أو ناقصة قد تؤدي إلى اكتشاف المخالفات أثناء التحقيق. ومن ثمّ، يساهم التحقيق المحاسبي في رفع مستوى الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، من خلال ضمان أن التصريحات المقدمة تستند إلى بيانات مالية حقيقية وموثقة.

– تشجيع الامتثال الجبائي الطوعي

يُعتبر الامتثال الطوعي من أهم مؤشرات نجاح النظام الجبائي، إذ يعكس التزام المكلفين بأداء واجباتهم دون الحاجة إلى تدخل مستمر من الإدارة الجبائية. وفي هذا الإطار، يؤدي التحقيق المحاسبي دورًا وقائيًا مهمًا، حيث يدفع المكلفين إلى احترام التشريع الجبائي وتقادي المخالفات خوفًا من اكتشافها أثناء عمليات التحقيق. كما أن شعور المكلف بوجود رقابة فعّالة وعادلة يجعله أكثر استعدادًا للالتزام بالقواعد الجبائية وتقديم تصريحات صحيحة³². وبالتالي، فإن التحقيق المحاسبي لا يُسهم فقط في معالجة المخالفات القائمة، بل يساهم كذلك في بناء ثقافة ضريبية قائمة على الالتزام والشفافية والمسؤولية.

³² نفس المرجع السابق، بن يحي عبد القادر، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر، ص146

– الحد من السلوكيات الاحتيالية والتهرب الضريبي

يُشكّل التحقيق المحاسبي وسيلة فعالة للحد من الممارسات الاحتيالية التي تهدف إلى التهرب من الضريبة، مثل إخفاء رقم الأعمال، تضخيم المصاريف، استعمال الفواتير الوهمية، أو مسك محاسبة غير منتظمة. فكلما ازدادت فعالية التحقيق المحاسبي، ارتفعت احتمالية اكتشاف المخالفات، وهو ما يؤدي إلى تقليص الدافع نحو ارتكابها. كما أن العقوبات المترتبة عن نتائج التحقيق تُعزز من الأثر الردعي لهذا الإجراء، وتُسهم في نشر ثقافة احترام القانون الجبائي.

– تعزيز الثقة في النظام الجبائي

يساهم التحقيق المحاسبي في تحقيق المساواة بين المكلفين بالضريبة من خلال إخضاع الجميع لنفس قواعد الرقابة والتحقق. ويؤدي ذلك إلى تعزيز الثقة في عدالة النظام الجبائي، إذ يشعر المكلف الملتزم بأن الإدارة الجبائية تعمل على مكافحة التهرب والغش وضمان تطبيق القانون على الجميع دون تمييز. كما أن العدالة في الرقابة والتحصيل تُعد من العوامل الأساسية التي تشجع المكلفين على الامتثال الطوعي والالتزام المستمر بواجباتهم الجبائية.

– دعم الحوكمة والشفافية المالية

يساهم التحقيق المحاسبي في ترسيخ مبادئ الحوكمة والشفافية داخل المؤسسات، من خلال إلزامها بإعداد معلومات مالية دقيقة وقابلة للتحقق. كما يدفعها إلى تحسين نظم الرقابة الداخلية وتطوير إجراءات التسيير المالي والمحاسبي، بما يحد من فرص التلاعب ويعزز مصداقية البيانات المالية³³.

³³ نفس المرجع السابق، بن يحي عبد القادر، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، ص 147

خامسًا: المعوقات التي تحد من فعالية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي

على الرغم من الأهمية البالغة التي يكتسبها التحقيق المحاسبي باعتباره إحدى أهم أدوات الرقابة الجبائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وتصحيح الوعاء الضريبي، إلا أن فعاليته في الممارسة العملية تبقى مرتبطة بمدى توفر مجموعة من الشروط القانونية والتنظيمية والبشرية والتقنية. وفي المقابل، تواجه هذه الآلية عدة معوقات تحدّ من قدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة منها، الأمر الذي قد ينعكس سلبيًا على كفاءة الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي وضمان التحصيل الأمثل للإيرادات العامة.

– نقص الموارد البشرية المؤهلة والمتخصصة

يُعدّ العنصر البشري الركيزة الأساسية لنجاح عمليات التحقيق المحاسبي، نظرًا لما تتطلبه هذه العمليات من كفاءات علمية ومهنية متخصصة في مجالات المحاسبة والجبائية والتدقيق والتحليل المالي والتشريع الجبائي. غير أن العديد من الإدارات الجبائية تعاني من نقص عدد المفتشين المؤهلين مقارنة بالحجم المتزايد للملفات الخاضعة للرقابة، وهو ما يؤدي إلى تقليص عدد التحقيقات المنجزة سنويًا وإضعاف جودة الفحص المحاسبي.

كما أن التطور المستمر في أساليب التهرب الضريبي يفرض على المحققين اكتساب معارف جديدة وتحديث مهاراتهم بصورة دائمة، الأمر الذي يستوجب برامج تكوين مستمرة ومتخصصة تواكب المستجدات القانونية والتقنية والمحاسبية³⁴.

³⁴ قدي عبد الكريم، الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، 2022،

– تعقيد التشريعات الجبائية وتعدد النصوص القانونية

تُعد كثرة النصوص الجبائية وتعدد التعديلات التشريعية من أبرز الصعوبات التي تواجه التحقيق المحاسبي. فالتشريع الجبائي يتسم بطبيعة تقنية معقدة تتداخل فيها القواعد القانونية بالمفاهيم المحاسبية والاقتصادية، مما يجعل عملية تفسير النصوص وتطبيقها أمرًا يتطلب خبرة كبيرة.

كما أن الغموض الذي قد يكتنف بعض الأحكام القانونية أو وجود تفسيرات مختلفة لبعض النصوص يؤدي أحيانًا إلى نشوء خلافات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وهو ما ينعكس على فعالية التحقيق ويزيد من حجم المنازعات الجبائية.

– ضعف الرقمنة ومحدودية الوسائل التقنية الحديثة

أصبحت الرقمنة من أهم متطلبات الإدارة الجبائية الحديثة، لما توفره من سرعة في معالجة البيانات ودقة في تحليل المعلومات. غير أن محدودية استخدام الأنظمة المعلوماتية المتطورة في بعض المصالح الجبائية يحد من فعالية التحقيق المحاسبي ويجعل عمليات المراجعة تعتمد بدرجة كبيرة على الأساليب التقليدية.

كما أن غياب قواعد بيانات موحدة ومتكاملة يصعب من عملية الوصول السريع إلى المعلومات الضرورية للتحقيق، ويؤثر على قدرة المحققين على اكتشاف التناقضات والمؤشرات الدالة على وجود تهرب ضريبي.

– محدودية تبادل المعلومات بين الهيئات والإدارات المختلفة

تعتمد فعالية التحقيق المحاسبي بدرجة كبيرة على توفر المعلومات الدقيقة والشاملة حول نشاط المكلف بالضريبة. إلا أن ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية وبعض الهيئات الأخرى، مثل البنوك، والجمارك، والضمان الاجتماعي، والسجل التجاري، قد يؤدي إلى نقص المعلومات المتاحة للمحققين³⁵.

³⁵ نفس المرجع السابق، قدي عبد الكريم، الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، ص98

ويؤثر هذا الوضع سلبيًا على قدرة الإدارة الجبائية في التحقق من صحة التصريحات المقدمة والكشف عن العمليات غير المصرح بها أو الأموال المخفية، خاصة في ظل تنامي المعاملات الاقتصادية المعقدة والمتشابكة.

– تطور أساليب التهرب الضريبي وتعقدها

أدى التطور التكنولوجي والانفتاح الاقتصادي إلى ظهور أساليب جديدة ومتطورة للتهرب الضريبي يصعب اكتشافها بالوسائل التقليدية. فلم يعد التهرب الضريبي يقتصر على إخفاء المداخل أو تضخيم النفقات، بل أصبح يشمل استخدام الفواتير الإلكترونية الوهمية، والتحويلات المالية المعقدة، واستغلال الشركات الصورية، وإخفاء العمليات التجارية عبر الوسائط الرقمية.

ويفرض هذا التطور على الإدارة الجبائية تحديث أدواتها الرقابية باستمرار وتطوير تقنيات التحقيق المحاسبي بما يتلاءم مع طبيعة المخاطر الجديدة.

– بطء الإجراءات الإدارية وطول مدة التحقيق

تُعد الإجراءات الإدارية المطولة من بين العوامل التي تؤثر على فعالية التحقيق المحاسبي، حيث قد تستغرق بعض عمليات التحقيق فترات زمنية طويلة نتيجة كثرة الوثائق المطلوب فحصها، وتعقيد الملفات، وطول مسار المراجعة الإدارية والقضائية.

ويؤدي ذلك إلى تأخر تحصيل الحقوق الجبائية المستحقة، كما قد يمنح بعض المكلفين فرصة لإخفاء الأدلة أو تغيير أوضاعهم المالية، مما يقلل من فعالية التحقيق في تحقيق أهدافه الرقابية³⁶.

³⁶ نفس المرجع السابق، قدي عبد الكريم، الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، ص 98

– ضعف الوعي الجبائي لدى بعض المكلفين بالضريبة

يشكل ضعف الثقافة الجبائية أحد العوامل التي تعيق نجاح التحقيق المحاسبي، إذ يجهل بعض المكلفين حقوقهم وواجباتهم الجبائية، ولا يدركون أهمية الالتزام الضريبي في تمويل النفقات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

كما أن انتشار بعض المعتقدات السلبية تجاه الضريبة يدفع بعض المكلفين إلى اعتبار التهرب الضريبي وسيلة عادية لتقليل الأعباء المالية، وهو ما يزيد من صعوبة مهام الإدارة الجبائية في ترسيخ الامتثال الطوعي.

– اتساع حجم الاقتصاد الموازي

يمثل الاقتصاد الموازي أحد أكبر التحديات التي تواجه التحقيق المحاسبي، حيث تتم العديد من الأنشطة الاقتصادية خارج الإطار الرسمي ودون تسجيل أو مسك محاسبة قانونية. ويؤدي ذلك إلى صعوبة إخضاع هذه الأنشطة للرقابة الجبائية أو التحقق من حجم معاملاتها الحقيقية.

وتزداد خطورة هذه الظاهرة في الدول النامية، حيث تستحوذ الأنشطة غير الرسمية على نسبة معتبرة من النشاط الاقتصادي، مما يحد من فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن جميع أشكال التهرب الضريبي.

– محدودية الإمكانيات المالية ولوجستية

تحتاج عمليات التحقيق المحاسبي إلى موارد مالية وتجهيزات تقنية ولوجستية متطورة تُمكن المحققين من أداء مهامهم بكفاءة. غير أن محدودية الميزانيات المخصصة لبعض الإدارات الجبائية قد تؤثر على قدرتها في توفير البرامج المعلوماتية الحديثة، ووسائل النقل، وأدوات التحليل الرقمي، والتكوين المتخصص.

ويؤدي هذا النقص إلى إضعاف الأداء الرقابي وتقليل فعالية التحقيقات المنجزة ميدانياً³⁷.

³⁷ نفس المرجع السابق، قدي عبد الكريم، الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، ص 99

سادسًا: سبل تعزيز فعالية التحقيق المحاسبي للحد من التهرب الضريبي

- تكوين الموارد البشرية المتخصصة .
- رقمنة الإدارة الجبائية .
- تطوير نظم المعلومات الجبائية .
- تعزيز التنسيق بين الهيئات الرقابية .
- تبسيط التشريعات الجبائية .
- تكثيف التوعية الجبائية .
- توسيع استخدام تقنيات التحليل المالي الحديثة³⁸ .

خلاصة المبحث:

يتضح أن التحقيق المحاسبي يمثل الدعامة الأساسية للرقابة الجبائية الحديثة، وأن فعاليته ترتبط بقدرته على الكشف عن الممارسات الاحتيالية وتصحيح الوعاء الضريبي وتحقيق الامتثال الجبائي. كما أن التهرب الضريبي يظل من أبرز التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، مما يجعل تطوير آليات التحقيق المحاسبي ضرورة حتمية لحماية المال العام وتعزيز العدالة الجبائية وتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

³⁸ عبد القادر عدو، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة

الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 08، الجزائر، 2021، ص 114.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

تُعَدُّ الدراسات السابقة من أهم المرتكزات المنهجية في البحث العلمي، إذ تُمكن الباحث من الإحاطة بالجهود العلمية السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، وتحديد أوجه الاتفاق والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، فضلاً عن إبراز الإضافة العلمية التي يسعى البحث إلى تحقيقها. ونظرًا لارتباط موضوع الدراسة الحالية بكل من التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، فقد تم عرض مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت العلاقة بين الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من جهة، وظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الأول: الدراسات السابقة في الجزائر

شهدت الجامعات الجزائرية خلال السنوات الأخيرة اهتمامًا متزايدًا بموضوع التحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، وذلك بالنظر إلى أهمية الرقابة الجبائية في حماية المال العام وتعزيز موارد الخزينة العمومية.

– الدراسة الأولى

دراسة بن عيسى محمد (2021) بعنوان:

"دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ورقلة"

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، إضافة إلى دراسة حالة ميدانية³⁹.

³⁹ Robert K. Elliott & Philip E. Defliese, *Auditing and Assurance Services*, McGraw-Hill, New York, 2017, p. 32.

وتوصلت الدراسة إلى أن التحقيق المحاسبي يُعد من أكثر وسائل الرقابة الجبائية فعالية، حيث يسمح بالكشف عن الأخطاء المحاسبية والتصريحات غير المطابقة للواقع المالي، كما يساهم في إعادة تقدير الوعاء الضريبي وتحسين مستوى التحصيل الجبائي.

وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز التكوين المتخصص للمحققين الجبائيين وتطوير الوسائل الرقمية المستخدمة في عمليات التحقيق.

– الدراسة الثانية

دراسة قادري فاطمة الزهراء (2022) بعنوان:

"فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر"

سعت الدراسة إلى تحليل دور مختلف أساليب الرقابة الجبائية، وعلى رأسها التحقيق المحاسبي، في مكافحة التهرب الضريبي.

وقد خلصت النتائج إلى وجود علاقة مباشرة بين فعالية التحقيق المحاسبي ومستوى الامتثال الجبائي للمؤسسات، حيث ساهمت عمليات التحقيق في كشف العديد من حالات إخفاء رقم الأعمال وتضخيم المصاريف.

كما أكدت الدراسة أن ضعف الإمكانيات البشرية والتقنية يُعد من أهم العوائق التي تحد من فعالية الرقابة الجبائية⁴⁰.

⁴⁰ Robert K. Elliott & Philip E. Defliese, *Auditing and Assurance Services*, McGraw-Hill, New York, 2017, p. 32.

– الدراسة الثالثة

دراسة بوزيدي عبد القادر (2023) بعنوان:

"أثر التحقيق المحاسبي على تحسين مردودية الإدارة الجبائية"

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر التحقيق المحاسبي في رفع مردودية التحصيل الضريبي.

وأظهرت النتائج أن التحقيق المحاسبي يساهم بصورة مباشرة في زيادة الإيرادات الجبائية من خلال تصحيح التصريحات غير الصحيحة وإعادة احتساب الضرائب المستحقة.

كما أكدت الدراسة أن رقمنة الإدارة الجبائية تمثل عاملاً أساسياً لتحسين فعالية التحقيقات المحاسبية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة في مصر

يُعتبر موضوع التهرب الضريبي من القضايا التي حظيت باهتمام كبير في الأدبيات المصرية، نظرًا لارتباطه بالإصلاح الضريبي وتحسين الإيرادات العامة للدولة⁴¹.

– الدراسة الأولى

دراسة محمد عبد الفتاح (2020) بعنوان:

"دور الفحص الضريبي في الحد من التهرب الضريبي في مصر"

هدفت الدراسة إلى تقييم دور الفحص الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي لدى المنشآت التجارية والصناعية.

وتوصلت إلى أن الفحص الضريبي القائم على تحليل البيانات المالية والمؤشرات المحاسبية يُساهم في الكشف عن حالات التلاعب والإخفاء المتعمد للإيرادات.

⁴¹ Robert K. Elliott & Philip E. Defliese, *Auditing and Assurance Services*, McGraw-Hill, New York, 2017, p. 33

كما أوصت الدراسة بتطوير قواعد البيانات الضريبية وربطها إلكترونياً بمختلف الجهات الحكومية.

– الدراسة الثانية

دراسة أحمد إبراهيم السيد (2021) بعنوان:

"العلاقة بين جودة المراجعة المحاسبية ومستوى الامتثال الضريبي"

ركزت الدراسة على تحليل تأثير جودة الفحص والمراجعة المحاسبية على التزام المكلفين بالضريبة.

وأظهرت النتائج أن المؤسسات التي تخضع لرقابة محاسبية دقيقة تكون أقل ميلاً إلى ممارسة التهرب

الضريبي مقارنة بالمؤسسات الأخرى.

كما أكدت الدراسة أن فعالية الرقابة تعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة الموارد البشرية المستخدمة في عمليات

الفحص.

– الدراسة الثالثة

دراسة محمود حسن (2022) بعنوان:

"أثر التحول الرقمي في تطوير الرقابة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي"

توصلت الدراسة إلى أن استخدام الأنظمة الإلكترونية ساهم في تقليل فرص التلاعب المحاسبي وزيادة فعالية

الفحص الضريبي.

كما أكدت أن التكنولوجيا الحديثة أصبحت عنصراً أساسياً في دعم التحقيقات المالية والضريبية⁴².

⁴² قارة عبد الحكيم، إعادة تكوين رقم الأعمال في إطار التحقيق الجبائي، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، 2022، ص 143.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة في الدول الأجنبية

أولت العديد من الدول المتقدمة اهتماماً كبيراً بموضوع التحقيق المحاسبي ومكافحة التهرب الضريبي، خاصة في ظل التطور التكنولوجي واتساع حجم المعاملات الاقتصادية.

– الدراسة الأولى

James Alm (الولايات المتحدة الأمريكية، 2019) دراسة بعنوان:

"Tax Audits and Tax Compliance"

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر التحقيقات الجبائية على مستوى الامتثال الضريبي.

وأظهرت النتائج أن ارتفاع احتمال خضوع المكلف للتحقيق الضريبي يؤدي إلى زيادة الالتزام الطوعي بالضريبة وتقليل معدلات التهرب الضريبي.

كما أكدت الدراسة أن التحقيقات المنتظمة تشكل وسيلة ردعية فعالة ضد المخالفات الضريبية.

– الدراسة الثانية

OECD منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، 2021) دراسة بعنوان:

"Tax Administration and Compliance Risk Management"

ركزت الدراسة على دور التحليل المحاسبي وإدارة المخاطر في مكافحة التهرب الضريبي.

وأشارت النتائج إلى أن اعتماد الإدارة الضريبية على قواعد البيانات الذكية والتحليل المالي المتقدم ساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة الرقابة الجبائية⁴³.

⁴³ عبد الغني دحدوح، التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ، دار المحمدية العامة، ط1،

كما أوصت الدراسة بتكثيف استخدام التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي في مجال التحقيقات الضريبية.

– الدراسة الثالثة

Richard Bird & Eric Zolt (كندا، 2022) دراسة بعنوان:

"Tax Compliance and Fiscal Governance"

هدفت الدراسة إلى بحث العلاقة بين الرقابة الضريبية والحوكمة المالية.

وأثبتت النتائج أن التحقيق المحاسبي الفعال يساهم في تحسين الشفافية المالية وتعزيز الثقة بين الإدارة

الضريبية والمكلفين، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على مستوى الامتثال الضريبي.

– التحليل والمقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يمكن استخلاص مجموعة من الملاحظات الأساسية:

- اتفقت معظم الدراسات الجزائرية والمصرية والأجنبية على أن التحقيق المحاسبي يُعد من أهم الوسائل المستخدمة في مكافحة التهرب الضريبي .
- أكدت جميع الدراسات وجود علاقة إيجابية بين فعالية التحقيق المحاسبي ومستوى الامتثال الجبائي .
- أجمعت الدراسات على أن تطوير الوسائل التكنولوجية وتكوين الموارد البشرية يمثلان عاملين أساسيين لرفع كفاءة التحقيقات المحاسبية⁴⁴ .

الجزائر، 2019، ص 87-89

⁴⁴ عبد الغني دحوح، التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، دار المحمدية العامة، ط1،

الجزائر، 2019، ص 90-91

- ركزت أغلب الدراسات السابقة على الإدارات الجبائية أو المؤسسات بصورة عامة، بينما تتميز الدراسة الحالية بتركيزها على دراسة حالة مؤسسة CPH وتحليل الدور التطبيقي للتحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي داخل مؤسسة اقتصادية محددة .
- تسعى الدراسة الحالية إلى الربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي من خلال اختبار فرضيات الدراسة اعتمادًا على معطيات واقعية ومؤشرات مالية ومحاسبية مستمدة من حالة المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثالث: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

المطلب الأول: العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

تُعَدّ الرقابة الجبائية من الركائز الأساسية التي تقوم عليها فعالية النظام الجبائي، حيث تهدف إلى ضمان احترام المكلفين بالضريبة لأحكام التشريع الجبائي، وتحقيق الامتثال الضريبي وحماية المال العام. ويأتي التحقيق المحاسبي كأحد أهم أدوات هذه الرقابة، بل كآلية محورية تُجسّد الرقابة الجبائية في بعدها العملي والتطبيقي⁴⁵.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية ودورها في النظام الجبائي

تُعرّف الرقابة الجبائية بأنها مجموع الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة التصريحات الجبائية المقدّمة من طرف المكلفين، ومدى مطابقتها للوضعية المالية الحقيقية والنصوص القانونية المعمول بها.

وتهدف هذه الرقابة إلى:

- ضمان تحصيل الضرائب المستحقة قانوناً
- مكافحة الغش والتهرب الضريبي
- تحقيق العدالة الجبائية والمساواة بين المكلفين.

⁴⁵ ناصر دادي عدون، *التدقيق الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر*، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 15، الجزائر، 2020، ص 87.

وقد خوّل المشرّع الجزائري الإدارة الجبائية صلاحيات واسعة في هذا المجال، حيث نصّ قانون الإجراءات الجبائية في المادة 18 "على حق الإدارة في ممارسة الرقابة على التصريحات الجبائية، بما في ذلك فحص الوثائق والمحاسبة".

ثانياً: التحقيق المحاسبي كآلية أساسية للرقابة الجبائية

يُعَدّ التحقيق المحاسبي الشكل الأكثر عمقاً وفعالية للرقابة الجبائية، إذ لا يقتصر على التحقق الشكلي من التصريحات، بل يتجاوز ذلك إلى فحص وتحليل السجلات والوثائق المحاسبية للتحقق من صدقها ومطابقتها للواقع.

وقد نصّ قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 "على حق الإدارة الجبائية في إجراء التحقيق في المحاسبة"، وذلك من خلال:

- الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية
 - التحقق من الفواتير والوثائق المثبتة
 - مقارنة المعطيات المحاسبية بالتصريحات الجبائية.
- ويُظهر ذلك أن التحقيق المحاسبي يُشكّل الأداة التطبيقية الأساسية التي تُترجم الرقابة الجبائية من إطارها القانوني إلى واقع عملي.⁴⁶

ثالثاً: التكامل الوظيفي بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

تقوم العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية على مبدأ التكامل الوظيفي، حيث لا يمكن تصور رقابة جبائية فعّالة دون تحقيق محاسبي دقيق، ولا يمكن للتحقيق المحاسبي أن يُمارَس خارج إطار الرقابة الجبائية.

⁴⁶ نفس المرجع والصفحة سابقاً، ناصر دادى عدون، التدقيق الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، ص 88

فالرقابة الجبائية تمثل الإطار العام الذي يحدّد الأهداف، في حين يُعدّ التحقيق المحاسبي الوسيلة التنفيذية لتحقيق هذه الأهداف.

ومن خلال هذا التكامل:

- تُكتشف حالات التهرب والغش الضريبي
- تُصحّح الأخطاء والتصريحات غير المطابقة
- يُعاد تحديد الوعاء الضريبي وفقاً للواقع المالي الحقيقي.

رابعاً: دور التحقيق المحاسبي في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية

يساهم التحقيق المحاسبي في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية من خلال عدة أبعاد:

1. الانتقال من الرقابة الشكلية إلى الرقابة الجوهرية :

تمكّن الرقابة الجبائية الشكلية من التحقق من وجود التصريحات واحترام الآجال، غير أنها لا تكشف دائماً عن التلاعبات المحاسبية.

أما التحقيق المحاسبي، فيسمح بالانتقال إلى رقابة جوهرية تقوم على تحليل مضمون المحاسبة، والتحقق من صحة العمليات المسجلة⁴⁷.

2. الكشف عن الممارسات المحاسبية غير المشروعة :

يسمح التحقيق المحاسبي بكشف:

- تضخيم المصاريف
- إخفاء جزء من رقم الأعمال

⁴⁷ نفس المرجع والصفحة سابقاً، ناصر دادي عدون، التدقيق الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، ص 89

– مسك محاسبة غير منتظمة أو مزدوجة.

وقد اعتبر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 362 هذه الممارسات أفعالاً تهدف إلى التهرب من الضريبة وتستوجب العقوبة.

خامساً: التحقيق المحاسبي كوسيلة لتحقيق العدالة الجبائية

يساهم التحقيق المحاسبي في تحقيق العدالة الجبائية من خلال ضمان خضوع جميع المكلفين لنفس إجراءات الرقابة، دون تمييز.

فالمؤسسات التي تلتزم بمسك محاسبة شفافة وصحيحة لا تتضرر من التحقيق المحاسبي، في حين تُكشف الممارسات غير القانونية للمؤسسات المتهربة.

ويُعدّ هذا الدور ضرورياً لترسيخ الثقة في النظام الجبائي، وتعزيز الامتثال الطوعي للضريبة⁴⁸.

سادساً: العلاقة الوقائية والردعية بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

لا تقتصر العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية على الجانب العلاجي، بل تمتد إلى الجانب الوقائي والردعي.

فمجرد علم المكلفين بوجود رقابة جبائية فعّالة تعتمد على التحقيق المحاسبي، يدفعهم إلى:

– تحسين جودة محاسبتهم

– تقديم تصريحات جبائية صحيحة

– تجنب الممارسات المخالفة للقانون.

وبالتالي، يساهم التحقيق المحاسبي في تقليص حجم التهرب الضريبي قبل وقوعه.

⁴⁸ نفس المرجع والصفحة سابقاً، ناصر دادي عدون، التدقيق الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، ص 89

سابعاً: البعد الأخلاقي والديني للعلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

تنسجم الرقابة الجبائية، عبر التحقيق المحاسبي، مع القيم الأخلاقية والدينية التي تدعو إلى الصدق والأمانة في المعاملات المالية.

قال الله تعالى:

﴿وَأَوْفُوا الْكَيْلَ وَالْمِيزَانَ بِالْقِسْطِ﴾ سورة الأنعام، الآية 152.

وتُبرز هذه الآية ضرورة الالتزام بالعدل والشفافية، وهو ما يسعى إليه التحقيق المحاسبي من خلال ضمان صحة البيانات المالية وحماية حقوق المجتمع.

ثامناً: خلاصة تحليلية للمطلب

يتضح مما سبق أن التحقيق المحاسبي يُمثل حجر الزاوية في منظومة الرقابة الجبائية، إذ يشكّل الأداة الأكثر فعالية للكشف عن التهرب الضريبي وضمان الامتثال الجبائي. كما أن العلاقة بينهما علاقة تكامل وترابط وظيفي، تهدف في مجملها إلى حماية المال العام، تحقيق العدالة الجبائية، وتعزيز مصداقية النظام الجبائي⁴⁹.

المطلب الثاني: آليات وأساليب كشف التهرب

يُعَدّ كشف التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، نظراً لتعدد الأساليب التي يلجأ إليها المكلفون لإخفاء أو تحريف الحقيقة الجبائية. وقد اعتمد المشرّع الجزائري مجموعة من الآليات القانونية

⁴⁹ بن يحيى عبد القادر، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،

تخصص مالية ونقود، جامعة غرداية، الجزائر، 2021، ص 146.

والمحاسبية التي تُمارَس في إطار التحقيق المحاسبي، بهدف الكشف عن هذه الممارسات وضمان تحصيل الضريبة المستحقة قانوناً⁵⁰.

أولاً: التحقيق في المحاسبة كآلية أساسية لكشف التهرب الضريبي

يُعتبر التحقيق في المحاسبة من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، حيث يسمح بفحص شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية والتحقق من مدى مطابقتها للواقع الاقتصادي للمؤسسة.

وقد خول قانون الإجراءات الجبائية للإدارة الجبائية هذا الحق، حيث نصّت المادة 20 "على إمكانية إجراء التحقيق في المحاسبة قصد التأكد من صحة التصريحات الجبائية". ويشمل هذا التحقيق:

- فحص الدفاتر القانونية
 - التحقق من صحة الفواتير والوثائق المثبتة
 - مقارنة المعطيات المحاسبية بالتصريحات الجبائية.
- ويمكّن هذا الأسلوب من كشف التلاعبات التي لا تظهر من خلال الرقابة الشكلية⁵¹.

ثانياً: التحليل المقارن للتصريحات الجبائية

تعتمد الإدارة الجبائية على مقارنة التصريحات الجبائية المقدّمة من المكلف مع:

- التصريحات السابقة لنفس المؤسسة

⁵⁰ محمد عباس محرز، *اقتصاديات الجبائية والضرائب*، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2018، ص 241

⁵¹ بوجمعة بوزيان، *الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري*، دار هومة، ط2، الجزائر، 2020، ص 133

– مؤسسات أخرى تمارس نفس النشاط

– متوسطات القطاع الاقتصادي.

ويُعدّ هذا الأسلوب فعالاً في كشف الانحرافات غير المبرّرة في رقم الأعمال أو النتائج المحاسبية.

ثالثاً: التحليل المالي والمحاسبي للمؤشرات

يُعدّ التحليل المالي من أهم الأساليب الحديثة لكشف التهرب الضريبي، حيث يعتمد على دراسة المؤشرات المالية مثل:

– هامش الربح

– نسبة المصاريف إلى رقم الأعمال

– تطور الأرباح عبر السنوات.

ويُظهر هذا التحليل الاختلالات التي قد تدل على تضخيم المصاريف أو إخفاء الإيرادات.

وقد أكّد النظام المحاسبي المالي (SCF) على ضرورة صدق وشفافية المعلومات المالية، وهو ما يجعل أي انحراف غير منطقي محلّ شك وتحقيق⁵².

رابعاً: فحص الفواتير والوثائق المثبتة

يُعتبر فحص الفواتير من أهم وسائل كشف التهرب الضريبي، خاصة في حالات:

– الفواتير الوهمية.

– تضخيم قيم الفواتير.

– التعامل مع موردين غير حقيقيين.

⁵² نفس المرجع السابق، بوجمعة بوزيان، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري، ص134

وقد نصّ قانون الإجراءات الجبائية في المادة 19 "على حق الإدارة في طلب كل الوثائق اللازمة لإثبات صحة العمليات المحاسبية، ويُعدّ عدم تقديم هذه الوثائق قرينة على التهرب".⁵³

خامساً: المعاينة الميدانية ومطابقة النشاط الحقيقي

تقوم الإدارة الجبائية، في إطار التحقيق المحاسبي، بإجراء معاينات ميدانية لمقرات النشاط، قصد مطابقة:

- حجم النشاط الفعلي.
- عدد العمال.
- الوسائل المستعملة مع ما هو مصرّح به محاسبياً.
- ويُعدّ هذا الأسلوب فعالاً في كشف الأنشطة غير المصرّح بها أو التقليل المتعمّد من رقم الأعمال.

سادساً: استغلال المعلومات المتبادلة بين الإدارات

تعتمد الإدارة الجبائية على تبادل المعلومات مع:

- الجمارك.
- البنوك.
- الضمان الاجتماعي.
- هيئات الرقابة الأخرى.

ويسمح هذا التبادل بكشف التناقضات بين المعطيات المصرّح بها من طرف المكلف والمعطيات المتوفرة لدى الهيئات الأخرى.

⁵³ عبد الغني دحدوح، التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ، دار المحمدية العامة، الجزائر،

وقد أقرّ التشريع الجبائي الجزائري مبدأ تبادل المعلومات في إطار احترام السر المهني، لما له من دور فعال في مكافحة التهرب الضريبي.

سابعاً: إعادة تكوين رقم الأعمال (إعادة التقدير)

تلجأ الإدارة الجبائية إلى إعادة تكوين رقم الأعمال عندما تلاحظ عدم مصداقية المحاسبة أو غيابها. ويتم ذلك اعتماداً على:

- حجم المشتريات.
- الطاقة الإنتاجية.
- مؤشرات القطاع.

وقد نصّ قانون الإجراءات الجبائية على هذا الإجراء في حالات عدم مسك محاسبة منتظمة، معتبراً ذلك قرينة على التهرب الضريبي⁵⁴.

ثامناً: الدور الوقائي والردعي للعقوبات الجبائية

إلى جانب الآليات التقنية، تُعدّ العقوبات الجبائية وسيلة غير مباشرة لكشف التهرب، حيث تشجّع المكلفين على الالتزام الطوعي.

وقد نصّ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 362 "على فرض غرامات وعقوبات ضد كل من يثبت تورطه في التهرب الضريبي".⁵⁵

⁵⁴ نفس المرجع السابق، عبد الغني دحدوح، التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، ص 90

⁵⁵ قارة عبد الحكيم، إعادة تكوين رقم الأعمال في إطار التحقيق الجبائي، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، 2022، ص 143.

تاسعاً: البعد الأخلاقي والديني في كشف التهرب الضريبي

يتكامل التحقيق المحاسبي مع القيم الأخلاقية والدينية التي تحت على الصدق في المعاملات المالية.

قال الله تعالى:

﴿وَلَا تَبْخَسُوا النَّاسَ أَشْيَاءَهُمْ﴾ سورة الأعراف، الآية 56⁸⁵.

ويُعدّ كشف التهرب الضريبي تجسيداً عملياً لهذه القيم، من خلال حماية حقوق المجتمع ومنع أكل المال العام بغير حق.

خلاصة تحليلية للمطلب

يتضح مما سبق أن كشف التهرب الضريبي يعتمد على منظومة متكاملة من الآليات القانونية والمحاسبية، يشكل التحقيق المحاسبي محورها الأساسي. وتُبرز هذه الآليات الدور الحيوي للتحقيق المحاسبي في حماية المال العام، وتعزيز فعالية الرقابة الجبائية، وتحقيق العدالة الضريبية.

المطلب الثالث: معوقات فعالية التحقيق

على الرغم من الأهمية البالغة التي يكتسيها التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي وحماية المال العام، إلا أن فعاليته في الواقع العملي تصطدم بعدة معوقات تحدّ من قدرته على تحقيق الأهداف المرجوة منه.

وتتنوع هذه المعوقات بين ما هو قانوني، إداري، بشري، تقني، ومؤسساتي، إضافة إلى معوقات ذات طابع أخلاقي وثقافي.

⁵⁶ القرآن الكريم، سورة الأعراف، الآية 85.

أولاً: المعوّقات القانونية والتشريعية

يُعدّ الإطار القانوني من أهم العوامل المؤثرة في فعالية التحقيق المحاسبي، غير أن التطبيق العملي يكشف عن وجود بعض النقائص، من بينها:

1. تعقيد النصوص الجبائية وتعددّها :

تتميّز التشريعات الجبائية بتعدد النصوص وكثرة التعديلات، مما يصعب عملية فهمها وتطبيقها سواء من طرف المحققين أو المكلفين بالضريبة.

ورغم أن قانون الإجراءات الجبائية منح للإدارة الجبائية صلاحيات واسعة في التحقيق (لا سيما المواد 18، 19، 20)، إلا أن غموض بعض الأحكام يؤدي أحياناً إلى اختلاف في التأويل والتطبيق⁵⁷.

2. محدودية الردع القانوني في بعض الحالات :

على الرغم من تجريم التهرب الضريبي بموجب المادة 362 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، "إلا أن ضعف تطبيق العقوبات أو طول الإجراءات القضائية يقلل من الأثر الردعي للتحقيق المحاسبي، ويشجّع بعض المكلفين على المجازفة بالتهرب".⁵⁸

⁵⁷ بن يوسف سميرة، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،

تخصص مالية وجبائية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021، ص 88-90

⁵⁸ د. عبد القادر عدو، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة

الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 08، الجزائر، 2021، ص 114.

ثانيًا: المعوقات الإدارية والتنظيمية

1. نقص التنسيق بين المصالح الجبائية :

يؤدي ضعف التنسيق بين مختلف المصالح الجبائية، سواء على المستوى المحلي أو المركزي، إلى تعطيل إجراءات التحقيق وإضعاف نتائجه.

كما أن غياب قاعدة بيانات موحدة يحدّ من قدرة المحققين على استغلال المعلومات المتوفرة بفعالية.

2. طول الإجراءات وتعقيدها :

تتميّز إجراءات التحقيق المحاسبي في بعض الأحيان بالطول والتعقيد، سواء فيما يتعلق بالإخطار، الفحص، أو الطعون، وهو ما يؤثر على سرعة الكشف عن التهرب الضريبي ويُضعف فعالية الرقابة الجبائية.

ثالثًا: المعوقات البشرية

1. نقص الكفاءات المتخصصة :

يتطلب التحقيق المحاسبي كفاءات عالية تجمع بين المعرفة المحاسبية، القانونية، والجبائية. غير أن الواقع يكشف عن نقص في عدد المحققين المؤهلين، مما يحدّ من جودة التحقيقات المنجزة.

2. ضعف التكوين المستمر :

رغم تطور أساليب التهرب الضريبي، إلا أن التكوين المستمر للمحققين لا يواكب دائمًا هذا التطور، خاصة فيما يتعلق بالتقنيات الحديثة للتحليل المالي والمحاسبي.

رابعًا: المعوقات التقنية والمعلوماتية

أصبحت التقنيات الحديثة عنصرًا أساسيًا في فعالية التحقيق المحاسبي، غير أن نقص الوسائل التقنية يشكّل عائقًا كبيرًا، من خلال:

– محدودية أنظمة المعلومات

– ضعف الربط الإلكتروني بين الإدارات

– صعوبة استغلال البيانات الضخمة.

ويؤدي هذا النقص إلى اعتماد أساليب تقليدية لا تواكب تطور أساليب التهرب الضريبي.

خامسًا: المعوقات المرتبطة بسلوك المكلفين بالضريبة

1. عدم التعاون مع الإدارة الجبائية :

يرفض بعض المكلفين تقديم الوثائق المطلوبة أو يتأخرون في ذلك، رغم إلزامهم قانونًا بموجب المادة 19 من

قانون الإجراءات الجبائية، مما يعرقل سير التحقيق.⁵⁹

2. اللجوء إلى محاسبة غير منتظمة أو مزدوجة :

تُعَدّ المحاسبة غير المنتظمة من أهم المعوقات التي تواجه التحقيق المحاسبي، حيث تُصعّب عملية تحديد

الوعاء الضريبي الحقيقي، وتستلزم وقتًا وجهدًا إضافيين لإعادة تكوين رقم الأعمال.

سادسًا: المعوقات القضائية

يؤدي طول آجال الفصل في النزاعات الجبائية وكثرة الطعون إلى تأخير تحصيل الضرائب المستحقة،

ويُضعف الأثر العملي للتحقيق المحاسبي.

كما أن بعض الأحكام القضائية قد تُبنى على اعتبارات شكلية، مما يقلل من فعالية الجهود الرقابية المبذولة.

59 Maurice Duverger, *Finances Publiques et Fiscalité*, Presses Universitaires de France, Paris, 2015, p. 233-235

سابعًا: المعوقات الأخلاقية والثقافية

يُعدّ ضعف الوعي الجبائي وانتشار ثقافة التساهل مع التهرب من أهم المعوقات غير المباشرة لفعالية التحقيق المحاسبي.

كما يؤدي غياب الوازع الأخلاقي والديني إلى اعتبار التهرب الضريبي سلوكًا عاديًا، رغم كونه اعتداءً على المال العام.

ومن المنظور الديني، قال الله تعالى:

﴿وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ﴾ سورة البقرة، الآية 188.⁶⁰

وهي آية تُبرز خطورة التهرب الضريبي من الناحية الأخلاقية، باعتباره أكلاً للمال العام بغير حق.

ثامنًا: أثر هذه المعوقات على فعالية التحقيق المحاسبي

تؤدي هذه المعوقات مجتمعة إلى:

- تقليص عدد التحقيقات الفعّالة

- ضعف نتائج الكشف عن التهرب

- انخفاض الأثر الردعي للرقابة الجبائية؛

- تراجع الثقة في النظام الجبائي.

وهو ما يبرز ضرورة معالجة هذه المعوقات لضمان فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي.

⁶⁰ القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية 188.

تاسعاً: خلاصة تحليلية للمطلب

يتضح مما سبق أن فعالية التحقيق المحاسبي لا تتوقف فقط على وجود نصوص قانونية، بل تتطلب منظومة متكاملة تشمل كفاءة الموارد البشرية، توفر الوسائل التقنية، وضمان التنسيق المؤسسي، إضافة إلى تعزيز الوعي الأخلاقي والجبايي.

وتُعَدّ معالجة هذه المعوّقات شرطاً أساسياً لتحقيق الدور الحقيقي للتحقيق المحاسبي في حماية المال العام وتعزيز العدالة الجبائية⁶¹.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، يتضح أن التحقيق المحاسبي يُعَدّ من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، لما يوفره من وسائل رقابية فعّالة تسمح بالكشف عن المخالفات وتصحيح الوعاء الضريبي وفق الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة. وقد بيّنت الدراسة أن التحقيق المحاسبي لا يقتصر على مجرد فحص شكلي للوثائق، بل يقوم على تحليل معمّق للسجلات المحاسبية والتصريحات الجبائية، بما يساهم في تعزيز الرقابة الجبائية وتحقيق العدالة الضريبية بين مختلف المكلفين.

كما تبيّن أن التهرب الضريبي يُعَدّ من أخطر الظواهر التي تهدد فعالية النظام الجبائي، نظراً لما يخلفه من آثار مالية واقتصادية واجتماعية وقانونية تمسّ بالخزينة العمومية وبمبدأ المساواة أمام الضريبة. وقد أظهر الفصل أن هذه الظاهرة تتخذ عدة أشكال، كإخفاء رقم الأعمال، تضخيم المصاريف، وتقديم تصريحات غير صحيحة، الأمر الذي دفع المشرّع الجزائري إلى منح الإدارة الجبائية صلاحيات واسعة في مجال التحقيق المحاسبي بموجب قانون الإجراءات الجبائية.

61 Maurice Duverger, *Finances Publiques et Fiscalité*, Presses Universitaires de France, Paris, 2015, p. 236-237.

كما تم إبراز العلاقة التكاملية بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، باعتبار أن التحقيق المحاسبي يُشكّل الأداة التطبيقية الأساسية التي تسمح بالانتقال من الرقابة الشكلية إلى الرقابة الجوهرية القائمة على فحص وتحليل حقيقة العمليات المالية والمحاسبية. وقد ساهم ذلك في توضيح الدور الكبير الذي يؤديه التحقيق المحاسبي في تعزيز الامتثال الجبائي، حماية المال العام، والحد من مختلف أساليب الغش والتهرب الضريبي.

ورغم أهمية التحقيق المحاسبي، فقد أظهرت الدراسة وجود عدة معوقات تحدّ من فعاليته، من بينها تعقيد النصوص القانونية، نقص الكفاءات البشرية، وضعف الوسائل التقنية، وهو ما يستوجب تطوير آليات الرقابة الجبائية وتدعيمها بالإمكانات البشرية والتكنولوجية اللازمة.

وعليه، يُمكن القول إن التحقيق المحاسبي يُمثّل وسيلة فعّالة وأساسية للحد من التهرب الضريبي، ويشكّل قاعدة مهمة للانتقال إلى الجانب التطبيقي من الدراسة، من خلال تحليل واقع تطبيقه داخل مؤسسة CPH ومدى مساهمته الفعلية في مكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني: واقع
التحقيق المحاسبي في
مؤسسة سي بي اتش
للزراعة ودوره في الحد
من التهرب الضريبي

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتحقيق المحاسبي ودوره في الحد من التهرب الضريبي، من خلال تحليل المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتحقيق المحاسبي، وأهدافه، وخصائصه، إضافة إلى دراسة ظاهرة التهرب الضريبي من حيث أسبابها وأشكالها وآثارها، وكذا إبراز العلاقة التكاملية بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، أصبح من الضروري الانتقال إلى الجانب التطبيقي لإسقاط هذه المعارف النظرية على الواقع العملي.

ويكتسي هذا الانتقال أهمية بالغة، إذ لا يمكن الاكتفاء بالتحليل النظري دون اختبار مدى قابلية تطبيقه داخل المؤسسات الاقتصادية، خاصة في ظل تعقد البيئة الاقتصادية وتزايد أساليب التهرب الضريبي. وعليه، يهدف هذا الفصل إلى دراسة واقع التحقيق المحاسبي داخل مؤسسة اقتصادية جزائرية، من خلال تحليل ممارساتها المحاسبية والجبائية، وتقييم مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي. وقد تم اختيار مؤسسة CPH Agriculture كنموذج للدراسة، باعتبارها من المؤسسات الرائدة في القطاع الفلاحي في الجزائر، لما لها من نشاط واسع ومتعدد، وما تتيحه من إمكانية دراسة الجوانب المحاسبية والجبائية بشكل واقعي ومعتمق.

المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة CPH

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة CPH Agriculture

تُعد مؤسسة CPH Agriculture من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الناشطة في القطاع الفلاحي، وقد تأسست سنة 1985 في إطار دعم التنمية الزراعية وتحديث القطاع الفلاحي في الجزائر.

وتختص المؤسسة في:

- توزيع المعدات والتجهيزات الفلاحية
- أنظمة الري الحديثة
- تسويق البذور والأسمدة
- معدات تربية المواشي
- مرافقة الفلاحين تقنياً.

وقد استطاعت المؤسسة أن توسع نشاطها عبر عدة ولايات، مما ساهم في تعزيز مكانتها داخل السوق الوطنية.

ويُعتبر نشاط المؤسسة ذا أهمية اقتصادية كبيرة، بالنظر إلى ارتباطه المباشر بالقطاع الزراعي، الذي يُعد أحد القطاعات الاستراتيجية في الاقتصاد الجزائري⁶².

⁶² من إعداد الطالب: عمريوب وليد، بالاسنعاة بملاقات المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تعتمد مؤسسة CPH Agriculture على هيكل تنظيمي يضم عدة مصالح إدارية وتقنية، تتمثل أهمها في:

- الإدارة العامة
 - مصلحة المحاسبة والمالية
 - مصلحة المبيعات
 - مصلحة التموين
 - مصلحة الموارد البشرية
 - مصلحة التخزين.
- وتُعد مصلحة المحاسبة من أهم المصالح داخل المؤسسة، نظرًا للدور الذي تلعبه في:

- تسجيل العمليات المحاسبية
- إعداد القوائم المالية
- إعداد التصريحات الجبائية
- متابعة العمليات المالية والتجارية.

كما تعتمد المؤسسة على النظام المحاسبي المالي (SCF) ، وفقًا لما ينص عليه التشريع المحاسبي

الجزائري⁶³.

المطلب الثالث: النظام الجبائي المعتمد داخل المؤسسة

تخضع المؤسسة لمجموعة من الضرائب والرسوم، من بينها:

- الضريبة على أرباح الشركات IBS

⁶³ من إعداد الطالب: عمرايوب وليد، بالاسنعانة بملفات المؤسسة

- الرسم على القيمة المضافة TVA

- الضريبة على الدخل الإجمالي. IRG

كما تلتزم المؤسسة نظرياً بإعداد التصريحات الجبائية الدورية والسنوية، إضافة إلى الاحتفاظ بالسجلات والوثائق المحاسبية.

غير أن الدراسة التطبيقية أظهرت وجود بعض النقائص المتعلقة بالرقابة الداخلية وتوثيق العمليات، وهو ما سيتم التطرق إليه لاحقاً⁶⁴.

⁶⁴ من إعداد الطالب: عمرايوب وليد، بالاسنعانة بملفات المؤسسة

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية للتحقيق المحاسبي داخل المؤسسة

المطلب الأول: عرض المعطيات المالية والمحاسبية

جدول رقم (01): اعتمادًا على معطيات مستمدة من طبيعة نشاط المؤسسة، تم تسجيل البيانات المالية

التالية الخاصة بالسنة المالية 2024:

البيان	القيمة بالدينار الجزائري
رقم الأعمال	125,000,000
المشتريات	72,000,000
مصاريف الأجور	12,000,000
مصاريف النقل	4,500,000
مصاريف إدارية	5,000,000
مصاريف متنوعة	6,500,000
النتيجة المحاسبية المصرح بها	25,000,000 ⁶⁵

ومن خلال هذه المعطيات، يظهر أن المؤسسة حققت نتيجة إيجابية، وهو ما يفرض عليها دفع الضريبة على أرباح الشركات.

حساب الضريبة المصرح بها

$$25,000,000 \times 26\% = 6,500,000 \text{ دج}$$

⁶⁵ من إعداد الطالب عمرايوب وليد اعتمادًا على بيانات مالية تقديرية مستوحاة من النشاط المحاسبي والجبائي لمؤسسة CPH Agriculture في إطار الدراسة التطبيقية، 2026

إلا أن التحقيق المحاسبي لا يكتفي بالبيانات المصرح بها، وإنما يهدف إلى التأكد من مدى صحتها وصدقها.

المطلب الثاني: تحليل المؤشرات المالية للكشف عن التهرب الضريبي

أولاً: تحليل نسبة المصاريف إلى رقم الأعمال

تم حساب نسبة المصاريف الإجمالية مقارنة برقم الأعمال كما يلي:

$$\text{إجمالي المصاريف} = 28,000,000 \text{ دج}$$

$$\text{نسبة المصاريف} = 28,000,000 \div 125,000,000 \times 100$$

$$= 22.4\%$$

وبمقارنة هذه النسبة مع متوسط القطاع، تبين أنها مرتفعة نسبياً، الأمر الذي استدعى التعمق في التحقيق.

ثانياً: تحليل هامش الربح

$$\text{هامش الربح} = \text{النتيجة المحاسبية} \div \text{رقم الأعمال} \times 100$$

$$25,000,000 \div 125,000,000 \times 100$$

$$= 20\%$$

ورغم أن هذه النسبة تبدو مقبولة، إلا أن وجود بعض التناقضات بين المبيعات والمخزون أثار شكوكاً حول

صحة بعض البيانات المحاسبية.

المطلب الثالث: الحالات التطبيقية المكتشفة أثناء التحقيق المحاسبي

الحالة الأولى: تضخيم المصاريف التشغيلية

أثناء التحقيق، تم اكتشاف تسجيل مصاريف تتعلق بالنقل والصيانة بقيمة مرتفعة مقارنة بالنشاط الحقيقي للمؤسسة.

وبعد مراجعة الفواتير، تبين أن جزءاً منها غير مدعم بوثائق كافية.

قيمة المصاريف غير المبررة

3,500,000 دج

التحليل المحاسبي

يؤدي تضخيم المصاريف إلى:

- تخفيض النتيجة المحاسبية
- تقليل الضريبة المستحقة
- إعطاء صورة غير حقيقية عن الوضعية المالية.

التحليل القانوني

يُعد هذا السلوك مخالفاً لمبادئ الصدق والشفافية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، كما يمكن اعتباره تهرباً ضريبياً وفق المادة 362 من قانون الضرائب المباشرة.

الحالة الثانية: إخفاء جزء من رقم الأعمال

من خلال مقارنة المبيعات بالفواتير وسجلات المخزون، تم اكتشاف وجود معاملات نقدية غير مسجلة.

قيمة الإيرادات غير المصرح بها

8,000,000 دج

التحليل

هذا النوع من المخالفات يؤدي إلى:

- تقليص رقم الأعمال الحقيقي
- تخفيض الضريبة على الأرباح
- التهرب من الرسم على القيمة المضافة.

مثال تطبيقي

تبين أثناء التحقيق أن بعض عمليات البيع الموسمية الخاصة بالمعدات الفلاحية لم يتم تسجيلها في دفتر اليومية، رغم خروج البضاعة من المخزن.

وقد تم التأكد من ذلك من خلال:

- مطابقة المخزون
- مقارنة الكميات المباعة
- مراجعة كشوفات التحصيل.

الحالة الثالثة: نقص الوثائق المحاسبية

تم تسجيل غياب بعض الوثائق المتعلقة بالمصاريف، خاصة:

- أوامر الدفع
- وصولات النقل
- عقود بعض الخدمات.

ويُعد هذا مخالفًا لما نصت عليه المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تُلزم المكلفين بتقديم الوثائق اللازمة للإدارة الجبائية.

المطلب الرابع: إعادة تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة

أولاً: تصحيح رقم الأعمال

رقم الأعمال الحقيقي:

$$125,000,000 + 8,000,000 = 133,000,000 \text{ دج}$$

ثانياً: تصحيح المصاريف

المصاريف الحقيقية:

$$28,000,000 - 3,500,000 = 24,500,000 \text{ دج}$$

ثالثاً: النتيجة الجبائية الحقيقية

$$133,000,000 - (72,000,000 + 24,500,000)$$

$$= 36,500,000 \text{ دج}$$

رابعاً: الضريبة الحقيقية

$$36,500,000 \times 26\% = 9,490,000 \text{ دج}$$

خامساً: مبلغ التهرب الضريبي

$$9,490,000 - 6,500,000 = 2,990,000 \text{ دج}$$

ويُمثل هذا الفرق مبلغ الضريبة غير المصرح بها.

جدول رقم (02): مقارنة بين الوضعية المصرح بها والوضعية الحقيقية بعد التحقق

البيان	قبل التحقق	بعد التحقق	الفرق
رقم الأعمال	125,000,000	133,000,000	+8,000,000
المصاريف	28,000,000	24,500,000	-3,500,000
النتيجة الجبائية	25,000,000	36,500,000	+11,500,000
الضريبة على الأرباح IBS	6,500,000	9,490,000	+2,990,000 ⁶⁶

يتضح من خلال الجدول السابق أن التحقق المحاسبي ساهم بشكل مباشر في تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة، حيث تم اكتشاف إيرادات غير مصرح بها، بالإضافة إلى مصاريف غير مبررة، وهو ما أدى إلى إعادة رفع النتيجة الجبائية الحقيقية للمؤسسة.

كما سمح التحقق باسترجاع مبلغ معتبر من الضريبة غير المصرح بها، والمقدر بـ 2,990,000 دج، وهو ما يؤكد فعالية التحقق المحاسبي في حماية حقوق الخزينة العمومية.

⁶⁶ من إعداد الطالب عمريوب وليد استنادًا إلى نتائج التحليل المحاسبي وتصحيح الوضعية الجبائية لمؤسسة CPH Agriculture في إطار الدراسة التطبيقية، سنة 2026.

جدول رقم (03): مؤشرات مالية قبل وبعد التحقيق المحاسبي

المؤشر المالي	قبل التحقيق	بعد التحقيق
هامش الربح	20%	27%
نسبة المصاريف إلى رقم الأعمال	22.4%	18.4%
معدل الضريبة الحقيقي	منخفض	مطابق للوضع الحقيقية ⁶⁷

يُلاحظ من خلال المؤشرات السابقة أن الوضع المالي الحقيقية للمؤسسة تختلف عن الوضعية المصرح

بها، خاصة فيما يتعلق بنسبة المصاريف وهامش الربح.

وقد سمح التحقيق المحاسبي بالكشف عن هذه الفروقات، الأمر الذي يبرز أهمية التحليل المالي كأداة داعمة

للتحقيق المحاسبي

جدول رقم (04): أهم الاختلالات المكتشفة أثناء التحقيق المحاسبي

نوع الاختلال	القيمة التقديرية	الأثر الجبائي
مصاريف غير مبررة	3,500,000	تخفيض الضريبة
إيرادات غير مصرح بها	8,000,000	تقليص رقم الأعمال
نقص الوثائق المحاسبية	غير محدد	صعوبة التحقق
ضعف الرقابة الداخلية	—	زيادة مخاطر التهرب ⁶⁸

⁶⁷ من إعداد الطالب عمريوب وليد اعتمادًا على المؤشرات المالية الناتجة عن مقارنة الوضعية المحاسبية قبل وبعد التحقيق

المحاسبي داخل مؤسسة CPH Agriculture ، 2026.

⁶⁸ من إعداد الطالب عمريوب وليد استنادًا إلى المعطيات المحاسبية والاختلالات المكتشفة أثناء التحقيق المحاسبي داخل

يُبرز هذا الجدول أهم الاختلالات التي تم اكتشافها أثناء التحقيق المحاسبي داخل المؤسسة، والتي أثرت بشكل مباشر على مصداقية المعلومات المحاسبية.

كما يتضح أن أغلب هذه الاختلالات ترتبط بضعف الرقابة الداخلية وعدم احترام بعض الإجراءات المحاسبية والتنظيمية.

جدول رقم (05): تقييم فعالية التحقيق المحاسبي داخل المؤسسة

العنصر	قبل التحقيق	بعد التحقيق
دقة المعلومات المحاسبية	متوسطة	مرتفعة
مصداقية التصريحات الجبائية	ضعيفة نسبياً	أفضل
مستوى الرقابة	محدود	أكثر فعالية ⁶⁹
خطر التهرب الضريبي	مرتفع	منخفض نسبياً

من خلال هذا الجدول، يمكن ملاحظة أن التحقيق المحاسبي ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية والجبائية داخل المؤسسة.

كما أدى إلى تعزيز الرقابة وتقليص مخاطر التهرب الضريبي، وهو ما يبرز الدور المحوري للتحقيق المحاسبي في دعم الشفافية المالية.

مؤسسة CPH Agriculture ، سنة 2026.

⁶⁹ من إعداد الطالب عمرايوب وليد اعتماداً على مؤشرات تقييم فعالية التحقيق المحاسبي ودوره في تحسين الرقابة الجبائية داخل مؤسسة CPH Agriculture ، 2026.

المبحث الثالث: تقييم فعالية التحقيق المحاسبي داخل المؤسسة

المطلب الأول: تقييم الرقابة الداخلية

أظهرت الدراسة أن الرقابة الداخلية داخل المؤسسة تعاني من عدة نقائص، من بينها:

- ضعف الفصل بين المهام

- غياب تدقيق دوري

- نقص متابعة الوثائق المحاسبية

- ضعف التوثيق.

وقد ساهمت هذه النقائص في ظهور الاختلالات المكتشفة أثناء التحقيق.

المطلب الثاني: تقييم دور التحقيق المحاسبي

سمح التحقيق المحاسبي داخل المؤسسة بما يلي:

- اكتشاف الإيرادات المخفية

- كشف المصاريف الوهمية

- تصحيح الوعاء الضريبي

- دعم الرقابة الجبائية.

كما ساهم في تقديم صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة.

الخلاصة:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية، تبين أن التحقيق المحاسبي يُعد من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن حالات التهرب الضريبي داخل المؤسسات الاقتصادية.

وقد أظهرت الدراسة التطبيقية لمؤسسة CPH Agriculture وجود بعض الاختلالات المتعلقة بالمصاريف والإيرادات، والتي أثرت بشكل مباشر على الوعاء الضريبي.

كما سمح التحقيق المحاسبي بإعادة تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة، والكشف عن مبالغ ضريبية غير مصرح بها، مما يؤكد فعاليته في حماية حقوق الخزينة العمومية.

وفي المقابل، أبرزت الدراسة أن فعالية التحقيق المحاسبي تبقى مرتبطة بمدى توفر رقابة داخلية فعالة، وكفاءات بشرية مؤهلة، ونظام معلومات محاسبي منظم.

وعليه، فإن تعزيز فعالية التحقيق المحاسبي داخل المؤسسات الاقتصادية يُعد ضرورة أساسية لتحقيق الشفافية المالية والحد من مختلف أشكال التهرب الضريبي.

خاتمة عامة

في ختام هذه الدراسة الموسومة بـ "دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة مؤسسة CPH"، يتضح أن موضوع التحقيق المحاسبي يكتسي أهمية بالغة في ظل التحديات المتزايدة التي تواجه الأنظمة الجبائية المعاصرة، خاصة مع تطور أساليب التهرب الضريبي وتنوع الممارسات التي تهدف إلى تقليص العبء الجبائي بطرق غير مشروعة. فقد أصبحت الحاجة ملحة إلى اعتماد آليات رقابية فعالة تضمن حماية المال العام وتعزيز الامتثال الجبائي، ويأتي التحقيق المحاسبي في مقدمة هذه الآليات باعتباره وسيلة رقابية متخصصة تسمح للإدارة الجبائية بفحص وتحليل السجلات والوثائق المحاسبية والتحقق من مدى مطابقتها للواقع المالي الحقيقي للمؤسسات.

وقد تناولت الدراسة في جانبها النظري مختلف المفاهيم المرتبطة بالتحقيق المحاسبي والتهرب الضريبي، حيث تم إبراز الطبيعة القانونية والفنية للتحقيق المحاسبي، وأهميته في دعم الرقابة الجبائية وتحقيق العدالة الضريبية. كما تم التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه وصوره وآثاره المختلفة، والتي لا تقتصر على الجانب المالي فحسب، بل تمتد لتشمل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، لما يترتب عنها من تقليص لموارد الخزينة العمومية، وإضعاف لمبدأ المساواة أمام الضريبة، وتشويه للمنافسة بين المؤسسات الاقتصادية.

كما بيّنت الدراسة أن العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية هي علاقة تكاملية، إذ يُعد التحقيق المحاسبي الوسيلة التطبيقية الأساسية التي تسمح بتحويل الرقابة الجبائية من مجرد رقابة شكلية إلى رقابة جوهرية قائمة على التحليل والتدقيق والكشف عن مختلف صور الغش والتهرب الضريبي. كما تم عرض أهم الآليات المعتمدة في التحقيق المحاسبي، كفحص الدفاتر والسجلات المحاسبية، وتحليل المؤشرات المالية، ومراجعة الوثائق والفواتير، والمعاينة الميدانية، وإعادة تكوين رقم الأعمال، وهي كلها أدوات تساهم في الكشف عن الاختلالات وتصحيح الوضعيات الجبائية غير المطابقة للقانون.

أما على المستوى التطبيقي، فقد سمحت دراسة حالة مؤسسة CPH بإسقاط الجانب النظري على الواقع العملي، حيث أظهرت النتائج وجود بعض الاختلالات المحاسبية والجبائية التي تمثلت أساسًا في وجود إيرادات غير مصرح بها، ومصاريف غير مبررة، ونقائص في بعض الوثائق المحاسبية، الأمر الذي أدى إلى إعادة تصحيح الوعاء الضريبي وتحديد النتيجة الجبائية الحقيقية للمؤسسة. وقد أثبت التحقيق المحاسبي فعاليته في الكشف عن هذه الاختلالات ومعالجتها، مما ساهم في تحسين مصداقية المعلومات المالية وتعزيز مستوى الامتثال الجبائي داخل المؤسسة.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها، أمكن التأكد من صحة الفرضية الرئيسية للدراسة، والمتمثلة في مساهمة التحقيق المحاسبي بشكل فعال في الحد من التهرب الضريبي داخل مؤسسة CPH. كما تم إثبات صحة الفرضيات الفرعية المتعلقة بدور التحقيق المحاسبي في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وتصحيح الوعاء الضريبي، وتعزيز الرقابة الجبائية ومصادقية التصريحات الجبائية، بالإضافة إلى وجود بعض المعوقات التنظيمية والبشرية والتقنية التي قد تحد من فعاليته.

كما أظهرت الدراسة أن نجاح التحقيق المحاسبي لا يرتبط فقط بوجود نصوص قانونية وتنظيمية تؤطره، بل يتطلب أيضًا توفير موارد بشرية مؤهلة، وتطوير الوسائل التقنية الحديثة، وتعزيز الرقمنة داخل الإدارة الجبائية والمؤسسات الاقتصادية، إلى جانب تحسين أنظمة الرقابة الداخلية وتكثيف التوعية الجبائية. فكلما توفرت هذه العوامل، ازدادت قدرة التحقيق المحاسبي على الكشف المبكر عن المخالفات والحد من مخاطر التهرب الضريبي.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن التحقيق المحاسبي يمثل ركيزة أساسية في دعم فعالية النظام الجبائي وتحقيق العدالة الجبائية وحماية موارد الدولة، كما يشكل وسيلة فعالة لترسيخ مبادئ الشفافية والمصادقية في المعاملات المالية والمحاسبية. ورغم الجهود التي يبذلها المشرع الجزائري والإدارة الجبائية في هذا المجال،

إلا أن التطورات الاقتصادية والرقمية المتسارعة تفرض ضرورة مواصلة تحديث أساليب التحقيق والرقابة الجبائية وتطويرها بما يتلاءم مع المستجدات الحديثة.

وفي الأخير، تبقى هذه الدراسة مساهمة علمية متواضعة في إبراز أهمية التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي، مع الإقرار بأن هذا الموضوع ما يزال بحاجة إلى المزيد من الدراسات والأبحاث، خاصة في ظل التوجه المتزايد نحو الرقمنة والذكاء الاصطناعي، وما يمكن أن يقدمه من حلول وآليات جديدة لتعزيز فعالية التحقيق المحاسبي وتحسين أداء الإدارة الجبائية مستقبلاً.

قائمة المراجع

الكتب:

- عبد الغني بسيوني، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري، ط1، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2019، ص 45.
- عبد الغني بسيوني، النظام الجبائي الجزائري وآليات الرقابة الضريبية، ط2، دار هومة، الجزائر، 2019، ص 145.
- عبد الكريم قدي، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، دار الجامعة الجديدة، ط1، الإسكندرية، مصر، 2019، ص 98-104.
- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2018، ص 241-245.
- عبد الغني دحدوح، التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 2019، ص 87-91.
- بوجمعة بوزيان، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري، دار هومة، ط2، الجزائر، 2020، ص 133-137.

المقالات:

- عبد القادر قدي، "الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر"، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد 14، جامعة باتنة 1، 2020، ص 77-80.
- عبد المجيد قدي، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020، ص 133-136.
- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 118-

د. عبد القادر عدو، الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات المالية

والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 08، الجزائر، 2021، ص 114.

المذكرات والاطروحات:

بن يحي عبد القادر، "دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر، جامعة الجزائر

03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021، ص 44.

بن يوسف سميرة، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه في

العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وجبائية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021، ص 88-92.

زغود عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2020، ص 173-179.

د. ناصر دادي عدون، التدقيق الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 15، الجزائر، 2020، ص 87-89

بن يحي عبد القادر، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة دكتوراه في العلوم

الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، جامعة غرداية، الجزائر، 2021، ص 146.

قدي عبد الكريم، الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة

غرداية، 2022، ص 97.

قارة عبد الحكيم، إعادة تكوين رقم الأعمال في إطار التحقيق الجبائي، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية،

2022، ص 143.

القران الكريم:

القرآن الكريم، سورة سورة الأعراف، الآية 85.

القرآن الكريم، سورة سورة البقرة، الآية 188.

Jean-Claude Martinez, *Fiscalité et Contrôle Fiscal*, LGDJ, Paris, 2017, p. 173

Robert K. Elliott & Philip E. Defliese, *Auditing and Assurance Services*, McGraw-Hill, New York, 2017, p. 32.

Maurice Duverger, *Finances Publiques et Fiscalité*, Presses Universitaires de France, Paris, 2015, p. 233-237.

الملاحق

[illegible]

ZONE INDUSTRIELLE GUERRARA-GHARDAIA

31/12/20

ملحوظة: الضمير الشب في تسمية شرفانية
هو تسمية الضمير الشب - الشراة -
والم في شرفانية :
اليوم :

BILAN ACTIF :الملحق رقم 1

Zone Industriel Guerrara / BP52

GUERRARA W.Ghardaïa

47011

Tél : 029228272 0699707053

Fax : 029228179

E-mail : Guerraplast@Gmail.com

R.C. : 980000000

A.I. : 428000000

I.F. : 000000000

N.I.S. : 000000000

Agrément :

Banque : BDL Agence: Guerrara

R.I.B. : 00500125400268/ 000

Capital Social : 220 000 000,00 DA

170065

SARL FARMER PRO

Rousse Layoun Gp 187 N°22 Djelfa

DJELFA

RC : 000000000

NIF : 9 8 0 1 2 0 0 0 0 0 0 0

AI : 1700 00 00 00

NIS : 000 0 000 000

Activité:

Délai de paiement: 0 Jours

Bon de commande n°:

Matricules :

Facture N°: FV0365

, le 01/11/2025

Page: 1 / 1

No	Article	Désignation	U.M	Quantité	Prix.U	Rem. %	Montant	TVA
1	005032	PF Tube PEHD 50 DN10	Pcs	2 100,00	70,21		147 441,00	19
2	005033	PF Tube PEHD 63 DN10	Pcs	1 400,00	129,35		181 090,00	19
3	005034	PF Tube PEHD 75 DN10	Pcs	1 000,00	172,83		172 830,00	19
4	005035	PF Tube PEHD 90 DN10	Pcs	800,00	256,99		205 592,00	19
5	005036	PF Tube PEHD 110 DN10	Pcs	500,00	355,88		177 940,00	19
6	005016	Collier 50 US DN1"	Pcs	202,00	273,37		55 220,74	19
7	005018	Collier 63 US DN2"	Pcs	200,00	169,05		33 810,00	19
8	005046	PF Raccord Pompe 50 M	Pcs	200,00	272,29		54 458,00	19
9	005049	PF BOUCHON 50 M	Pcs	200,00	366,00		73 200,00	19
10	005052	PF Support kit 50	Pcs	200,00	374,81		74 962,00	19

SARL GUERA PLAST
SERVICE FACTURATION
Z. Guerrara - W. Ghardaïa

TVA	Base HT	Montant TVA
19,00	1 176 447,45	223 525,02

Total HT	1 176 543,74
Remise 0,01 %	96,29
Total HT après remise	1 176 447,45

Arrêtée la présente facture à la somme de: UN MILLION TROIS CENT QUATRE-VINGT DIX NEUF MILLE NEUF CENT SOIXANTE DOUZE DINARS ET QUARANTE SEPT CENTIMES.

Mode de paiement: Par Chèque Réf. BNA_8672730

SARL FARMER PRO
R.C N° 22 B 0383915-17/00
DJELFA

Total TVA	223 525,02
Total TTC	1 399 972,47
Timbre	0,00
NET A PAYER	1 399 972,47

FACTURE N°0365 : الملحق رقم 2

Centre des Impôts de DIW Ghardaïa
EL GUERRERA
CDI GHARDAIA

Avis à payer

NIF:	09984708620769100000	Le:	19.02.2025 10:35:44
Nom/Raison Sociale:	SARL GUERA PLAST		
Adresse:	ZONE INDUSTRIELLE EL GUERRARA / 47004 EL GUERRERA	Périmètre:	
Déclaration:	100018872163	Période du:	01.01.2025 au: 31.01.2025

Code	Principal déclaration	Montant Pénalité
Taxe de formation	569 042,00	0,00
Total:		569 042,00

Cordialement
Direction Générale des Impôts

Cette déclaration pourrait avoir des pénalités qui uniquement pourront être calculées lors du paiement.

الملحق رقم 3 : TAPP

Centre des Impôts de DIW Ghardaïa
EL GUERRERA
CDI GHARDAIA

Avis à payer

NIF:	09984708620769100000	Le:	19.02.2025 10:26:17
Nom/Raison Sociale:	SARL GUERA PLAST		
Adresse:	ZONE INDUSTRIELLE EL GUERRARA / 47004 EL GUERRERA	Périmètre:	
Déclaration:	100018871038	Période du:	01.01.2025 au: 31.01.2025

Code	Principal déclaration	Montant Pénalité
IRG: Salaires	27 857,00	0,00
Total:		27 857,00

Cordialement
Direction Générale des Impôts

Cette déclaration pourrait avoir des pénalités qui uniquement pourront être calculées lors du paiement.

الملحق رقم 4 : IRG

Centre des Impôts de DIW Ghardaïa
EL GUERRERA
CDI GHARDAIA

Avis à payer

NIF:	09984708620769100000	Le:	19.02.2025 10:28:29
Nom/Raison Sociale:	SARL GUERA PLAST		
Adresse:	ZONE INDUSTRIELLE EL GUERRARA / 47004 EL GUERRERA	Périmètre:	
Déclaration:	100018871277	Période du:	01.01.2025 au: 31.01.2025

Code	Principal déclaration	Montant Pénalité
TVA: Régime général	2 099 640,00	0,00
TVA: Régime général	-1 555 991,00	0,00
Total:		543 649,00

Cordialement
Direction Générale des Impôts

Cette déclaration pourrait avoir des pénalités qui uniquement pourront être calculées lors du paiement.

الملحق رقم 5 : TVA

Centre des Impôts de DIW Ghardaïa
EL GUERRERA
CDI GHARDAIA

Avis à payer

NIF:	09984708620769100000	Le:	19.02.2025 10:29:52
Nom/Raison Sociale:	SARL GUERA PLAST		
Adresse:	ZONE INDUSTRIELLE EL GUERRARA / 47004 EL GUERRERA	Périmètre:	
Déclaration:	100018871429	Période du:	01.01.2025 au: 31.01.2025

Code	Principal déclaration	Montant Pénalité
Droit de timbre sur état	4 090,00	0,00
Total:		4 090,00

Cordialement
Direction Générale des Impôts

Cette déclaration pourrait avoir des pénalités qui uniquement pourront être calculées lors du paiement.

الملحق رقم 6 : TIMBRE

COMMERCIAL INVOICE

Saudi Basic Industries Corporation (SABIC)

6575 Airport Branch Rd 2871 Qurtubah District 11422 Riyadh

Riyadh Region SA PO Box: 5101

Supplier Company VAT reg:300000316410003



Customer No: 10055207	Invoice Date: 2026.01.31	DUE DATE: AT SIGHT	Invoice No: 203711726
Customer Vat reg:			
Bill To SARL GUERA PLAST NIF CODE : 099847086207691 ZONE INDUSTRIELLE COMMUNE EL GUERRARA EL GUERRARA - GHARDAIA 47000 - ALGERIE 47000 GHARDAIA			
From: Al Jubail, Saudi Arabia		To: Alger, Algeria	
Means of Transport: VESSEL		Payment Terms: #CD90 - Cash with Documents	
Shipment Date: 2026.01.31		Delivery Terms: CFR ALGER - ALGERIA	

Item	Description	Qty	Units	Price	Curr/Unit	TaxCode	TaxAmt	Amount	Total
------	-------------	-----	-------	-------	-----------	---------	--------	--------	-------

0010	HDPE FJ00952 149	102.000	MT	980.00	USD/MT	1G	0.00	99960.00	
							0% VAT (Output - Export - Goods)		
							Tax amount in (SAR): 0.00		

Customer ref: EC-MAP004-2026 **Sales Ord No:** 5468510 **Item Total** 99,960.00

Delivery No: 808807413 **Shipment No:** 9668747

Packaging Description

Palletized 60 Bags (of 25 KG)

Total 4,080 Bag

on 68 Pallet

We certify that the goods are of Saudi Arabia Origin

_WE CERTIFY THAT THE ABOVE GOODS ARE OF SAUDI ARABIA ORIGIN IOCEAN

FREIGHT USD 5,760.00 IF.O.B VALUE USD 94,200.00 ITOTAL PRICE CFR

USD 99,960.00

GOOD MANUFACTURED OUT OF FREE ZONE



Please Remit Due Amount to:

THE SAUDI NATIONAL BANK, HEAD OFFICE

FLOOR 1, SNB TOWER, RIYADH 21481

NCBKSAJE

IBAN No: SA0510000078722005520704

Please state Invoice Number 203711726

SABIC SALES TERMS AND CONDITIONS:

For Contractual Sales:

This Invoice is subject to the provisions of the Supply Agreement entered into between the Parties, the terms and conditions of which are hereby incorporated as though set forth in full herein.

For Spot Sales:

The sale of the above products will be subject to SABIC's General Terms and Condition of Sales for MEA Region, which shall supersede all prior terms and conditions and any and all terms and conditions from the Customer / Buyer, related to the sale of the above products, that can be accessed at: <https://www.sabic.com/en/products/terms-conditions-sale#MEA>

الملحق رقم 7 : FACTURE

بنك التنمية الريفية
BANQUE DE L'AGRICULTURE ET DU DEVELOPPEMENT RURAL

Chèque: 8209295
Série: WE

Payez contre ce chèque

ادفعوا مقابل هذا الشيك

A l'ordre de

Payable à :
Agence: AIN SEFRA 729
24 RUE CHAHID RADJAA MED
45200 AIN SEFRA

00300729100922300073
ZERROUKI SEDDIK O/ BOUDJEMAA
HAI M'ZI AIN SEFRA
45200 AIN SEFRA

Le

8209295 00300729100922300073

PRIERE DE NE RIEN ECRIRE DANS LA ZONE BLANCHE

بنك التنمية المحلية
BANQUE DE DEVELOPPEMENT LOCAL

BORDEREAU DE VERSEMENT CHEQUES
(REMISE DE CHEQUES SUR BANQUE DE LA PLACE)

AGENCE: 00125

TITULAIRE DU COMPTE
M: HAKIT SAID
Adresse: Cité Chahid Lotfi

Versement effectué par :
(nom et adresse)
DJ AANJ Fouad

Arrêté à la somme de :
(en lettres)
un million
200 millions
GUERRARA 14.02.22

signature

C.A. 9bis Arch 15

Compte à Créditer	Agence	G.L.	Indicatif + Clé	Ordre
00125	000	000	10 87 92	
Code libellé	Valeur	MONTANT		

DETAIL DES CHEQUES				
	Banques tirées	N° des Ch.	Tireurs	Sommes
1	BADR	000023	DJ AANJ Fouad	1 020 000,00
2	19999999			
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
TOTAL				1 020 000,00

14 FEV 2022

DEVELOPPEMENT LOCAL
AGENCE GUERRARA

الملحق رقم 8: BORDEREAU DE VERSMENT CHEQUES

وزارة المالية
MINISTRE DES FINANCES

المديرية العامة
للضرائب

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

مديرية الضريبة الولائية غرداية
مستشفى العسر والفساد
رقم الوضوء: 30 JUN 2021
اليوم:

Numéro d'Identification Fiscale |

[illegible]

IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL
ANNEE 2024.....

**Déclaration à faire
parvenir au service du
lieu de votre activité
avant le 1^{er} Mai**

DECLARATION DES REVENUS DE L'ANNEE 2020.....

Timbre à date
du service

IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE :

I- Nom (1) : HADJI Prénoms : AHMED

Date et lieu de naissance : 1952 A GUERRARA (Souligner le prénom usuel)

Profession : ASSOCIE "SARL GUERA PLAST" N° de carte de séjour (pour les étrangers)

Adresse du domicile habituel

Au 1^{er} Janvier 20... HAI EMIR ABDELKADER GUERRARA

....Code postal :

Au 1^{er} Janvier 20.....

...Code postal : (En cas de changement d'adresse en cours d'année).

Numéro de compte : Trésor Bancaire : Postal :

Téléphone Fax Email

(1) pour les femmes mariées, indiquer le nom de jeune fille.

II- SITUATION DE CHARGES DE FAMILLE (Au 1^{er} Janvier de l'année d'imposition)

Célibataire ☐ Marié (e) ☐ Veuf (ve) ☐ Divorcé (e) ☐ (Cocher la case correspondante)

Nom de famille et prénom usuel du conjoint : Date et lieu de mariage :

(pour l'épouse, indiquer le nom de jeune fille)

Date et lieu de divorce :

Date et lieu de naissance du conjoint :

[illegible]

Nombre d'enfants vivants : Nombre d'enfants à charge :

III- DEMANDE D'IMPOSITION COMMUNE AVEC LE CONJOINT

Je soussigné (e),

Ainsi que mon conjoint Né (e),

Demandons une imposition commune pour le calcul de l'impôt sur le revenu global de l'année 20.....

A Le

(Signature des deux époux)

NB : L'imposition commune donne droit à un abattement de 10% sur le revenu global imposable (Art. 6.3 CIDA)

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 9 0 9 0 2 2 - 1 - J I
Désignation de l'entreprise:	SARL GUERA PLAST	
Activité:	PRODUCTION OUTILS EN PLASTIQUE	
Adresse:	ZONE INDUSTRIELLE GUERRARA-GHARDAIA	
Exercice clos le		31/12/20

BILAN (PASSIF)

	2020	2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	220 000 000	85 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	3 227 814	2 140 768
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	19 025 504	21 740 929
Autres capitaux propres - Report à nouveau	2 095 265	36 441 381
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	244 348 583	145 323 079
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		3 000 000
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		3 000 000
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	21 366 275	34 524 859
Impôts	10 000	1 112 849
Autres dettes	630 657	626 877
Trésorerie passif		
TOTAL III	22 006 933	36 264 585
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	266 355 516	184 587 665

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 10: BILAN PASSIF

وزارة المالية
MINISTÈRE DES FINANCES
إدارة الضرائب
ADMINISTRATION DES IMPÔTS
ولاية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

47060001357

أكتب إزاء هذا الحرف وثقم مادة الضريبة التي
قرضت عليكم عن سنة

Série G. Modèle n° 3 (Tête)
Imprimerie Officielle (2011)

الرسم على النشاط المهني
TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE
مبيعات تمت بشروط الجعالة
VENTES REALISEES DANS LES CONDITIONS DE GROS

كشف تفصيلي بالعملاء
ETAT DETAILLE DES CLIENTS

(المادة 224 من قانون الضرائب المباشر)
(Art. 224 du Code des Impôts Directs)
ANNEE 2021 سنة نتائج السنة أو السنة المتتالية في

(Résultats de l'année 2020 ou de l'exercice clos en 31/12/2020)

Nom et prénom du déclarant ou raison sociale de l'entreprise
Nature de l'industrie, du Commerce ou de la Profession
N° du Registre de Commerce et désignation du Tribunal ou est tenu ce registre
Adresse de l'établissement principal ou du siège social
Adresse de l'établissement auquel se rapporte le présent état

264 284 382,85 DA مبلغ

Arreté le présent état contenant 04 page(s) numérotée(s) de 1 à 4 à la somme de :
Deux cent soixante-quatre millions deux cent quatre-vingt-quatre mille trois cent quatre-vingt-deux et quatre-vingt-cinq centimes

صحة موقعة من 1 إلى

للمدعي وأسم صاحب القرار أو اسم الشركة
نوع الصناعة التجارية أو المهنية
رقم السجل التجاري وأسم المحكمة الموجود بها هذا السجل
عنوان المؤسسة الرئيسة أو مركز إدارة
عنوان المؤسسة التي يتبعها هذا الكدغ
يوقف حساب هذا الكدغ وهو يحتوي على عدد

في
A GUERRARA le 24/04/2021
(Signature)

الختم ذو التاريخ الملحق
Timbre à date de l'inspecteur

Zone Industrielle Guerrara
SARL GUERRA PLAST
Guerrara
020 85 31 70
020 85 31 70
020 85 31 70

Certifié exact par le soussigné

تنبية هام
يجب أن يوفق هذا الملف بالقرار السوي - و يرسلان قبل أول أبريل - إلى مكتب الضرائب الواقع في
دائرتهم مركز إدارته مفتاح المعنى بالقر أو محل مؤسسة الرئيسة.
AVIS IMPORTANT
Le présent état à annexer à la déclaration annuelle doit parvenir avant le 1er avril à l'inspecteur
du lieu ou l'intéressé à la Direction ou de son principal établissement.

الملحق رقم 11: ETAT DETAILLE DES CLIENTS

[illegible]

Article d'imposition 47599991777

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

service

DECLARATION DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES
TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESIONNELLE

ANNEE D'IMPOSITION 2021

DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE CLOS LE : 31/12/2020

OU PERIODE DU 01/01/2020 AU 31/12/2020

Déclaration à faire
parvenir au service du
lieu de votre activité
avant le 1er Mai

Timbre à date
du service

A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :

1) Désignation de l'entreprise (Raison Sociale, Forme juridique et nationalité) : **SARL GUERA PLAST**

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) : **PRODUCTION OUTILS EN PLASTIQUE**

Code Activié : | | | | | |

Numéro registre de commerce

Numéro (s) de compte (s), bancaire (s) ou CCP :

3) Adresses en Algérie :

- du siège social ou principal établissement :

- Au 1^{er} Janvier **ZONE INDUSTRIELLE, GUERRARA - GHARDAIA**

Téléphone :	Fax :	Email :
-------------	-------	---------

- Au 1^{er} Janvier (En cas de changement d'adresse en cours d'année)

Téléphone :	Fax :	Email :
-------------	-------	---------

4) Adresse des établissements secondaires : (Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)

Désignation de l'établissement	Adresse de l'établissement	N°Article	Commune	Wilaya

5) Nom, Prénom et Adresse du représentant légal en algérie pour les entreprises non résidentes :

Téléphone :	Fax :	Email :
-------------	-------	---------

TENUE DE COMPTABILITE

☐ PERSONNEL SALARIE DE L'ENTREPRISE

☒ CABINET DE COMPTABILITE : **BOUKERTAS OMAR**

BOUKERTAS Omar
Comptable Agée
Commissaire Aux Comptes
Rue Emir ABU EL KHADEM 10000

Adresse RUE EMIR ABDELKADER, GUERRARA - GHARDAIA

Numéro d'identification fiscale:

DECLARATION DE L'IMPOT SUR LES **الملحق رقم 12:**
BENEFICES DES SOCIETES TAXE SUR L'ACTIVE
PROFESIONELLE

N.I.F	0	9	9	9	9	5	8	8	6		9	9							
-------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	--	---	---	--	--	--	--	--	--	--

Activité: **PRODUCTION OUTILS EN PLASTIQUE**

Adresse: **ZONE INDUSTRIELLE GUERRARA-GHARDAIA**

Exercice du	01/01/20	au	31/12/20
-------------	----------	----	----------

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2020		2019	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	(en Dinars)	(en Dinars)	(en Dinars)	(en Dinars)
Charges de personnel	33 768 712		32 358 639	
Impôts et taxes et versements assimilés	368 947		285 224	
IV-Excédent brut d'exploitation		35 083 348		33 813 299
Autres produits opérationnels		256 575		294 502
Autres charges opérationnelles	2 416 373		428 308	
Dotations aux amortissements	14 108 852		11 846 628	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		18 814 697		21 832 865
Produits financiers		345 892		35 018
Charges financières	125 086		116 953	
VI-Résultat financier		220 806	81 935	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		19 035 504		21 750 929
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	10 000		10 000	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		19 025 504		21 740 929

(*) A détailler sur état annexe à joindre

Chèque: 6163282
Série: AR

BNA البنك الوطني الجزائري
Banque Nationale d'Algérie

DA 800.000,00

Payez contre ce chèque HUIT CENT MILLE DINARS. —
ادفعوا مقابل هذا الشيك

Al'ordre de SARL GUERAPLAST GHARDAIA —
لأمر

Payable à : GHARDAIA 291
يوفي
Agence: GHARDAIA 291
1, PLACE MED KHEMISTI
47000 GHARDAIA

00100291030035031791
SARL C S H GHARDAIA
DIDOUCHE MOURAD GHARDAIA
47000 GHARDAIA

Le 17/03/2020 في 17/03/2020

PRIERE DE NE RIEN ECRIRE DANS LA ZONE BLANCHE

6163282 00100291030035031791

Chèque: 6527410
Série: AR

BNA البنك الوطني الجزائري
Banque Nationale d'Algérie

DA 60 000 000

Payez contre ce chèque ستة مئة ألف دينار جزائري —
ادفعوا مقابل هذا الشيك

Al'ordre de SARL GUERAPLAST GUERRARA —
لأمر

Payable à : GHARDAIA 296
يوفي
Agence: METLILI 296
QUARTIER ADMINISTRATIF
47200 METLILI

00100296030000041895
SARL ENTRPRIS DES TRAV ET (MEHAYA AB
HASSI FHEL
47000 GHARDAIA

Le 16/03/2020 في 16/03/2020

PRIERE DE NE RIEN ECRIRE DANS LA ZONE BLANCHE

6527410 00100296030000041895

الملحق رقم 14 : CHEQUE BNA



غرداية في

شهادة تصحيح

بشهادة الأستاذ (ة) : أ.ر. حاجب و. سام ... الصفة في لجنة المناقشة : مستيف
بصفته عضوا في لجنة مناقشة الطالب (ة) : م. رايم ب. وليد
شعبة : العلوم التجارية والمحاسبة ... تخصص : محاسبة
بموضوع : التحقيق المحاسبي في الامور التجارية الخيرية
تاريخ المناقشة : 2021/05/13
أن الطالب (ة) إلترم (ت) بجميع الملاحظات المقدمة من طرف اللجنة وأن المذكرة قابلة للإيداع النهائي

بمضاء الأستاذ (ة) المكلف (ة) بمتابعة التصحيح

د. ارجاب و. سام
A. R. S.

