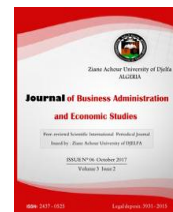




مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



موقع المجلة: www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

حالات الرفض المحاسبي في ظل التحقيق الجبائي -دراسة حالة مؤسسة -

Accounting rejection cases in the context of tax investigations -A Case Study of an Institution -

سعاد يوسفأوي،^{1*} Souad Yousfaoui، syousfaoui@yahoo.com

مسعودة آمال بن سعيد،² Messaouda Amel Bensaid، amelbensaid@ymail.com

¹ أستاذة مؤقتة، مخبر الدراسات الاقتصادية والتنمية المحلية بالجنوب الغربي، جامعة طاهري محمد بشار (الجزائر)

² أستاذة مؤقتة، مخبر الدراسات الاقتصادية والتنمية المحلية بالجنوب الغربي، جامعة طاهري محمد بشار (الجزائر)

تاريخ النشر: 2024/12/15

تاريخ القبول: 2024/12/10

تاريخ الإرسال: 2024/09/26

الكلمات المفتاحية

ملخص

هدفت الدراسة إلى إبراز الممارسات التي تؤدي إلى رفض أو استبعاد بعض العناصر المحاسبية من قبل الإدارة الضريبية عند إجراء التحقيقات الجبائية، ومختلف الإجراءات المتخذة من طرف المكلفين بالتدقيق الجبائي، وذلك من خلال الإلمام بكافة الجوانب النظرية للدراسة وتعزيزها بدراسة حالة لشركة ذات مسؤولية محدودة (مطحنة) مختصة بإنتاج الحبوب .

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها، لا يسعى المحقق أثناء قيامه بعملية التدقيق إلى البحث عن الرفض المحاسبي، وإنما يكمن دوره في التحقق من صحة تصريحات المكلفين بالاعتماد على المحاسبة المقدمة له، ويتم رفض المحاسبة إذا تم إثبات عدم مصداقيتها وعدم إمكانية إجراء التدقيق لوجود نقائص تؤثر على مسار مراجعة الحسابات. وهو ما تم توضيحه من خلال دراسة الحالة، التي عالجت الرفض المحاسبي الجزئي لبعض سنوات التدقيق.

تصنيف JEL: H26 ؛ H29 ؛ M41 ؛ M42

Abstract

The study sought to elucidate the methods resulting in the rejection or removal of specific accounting elements by the tax administration during tax investigations, and the various measures implemented by the authorities overseeing tax auditing, through a better understanding of all the theoretical aspects of the subject endorsed with a case study of a limited liability company (mill) specialized in grain production.

The study achieved several results: The investigator does not aim to look for accounting rejection during the investigation process ; rather, their role is to verify the accuracy of the taxpayers' statements based on the accounting provided to them. The accounting is rejected if it is proven that it is not credible and that the audit cannot be conducted due to deficiencies that affect the audit process. This was clarified through the case study, which addressed the partial accounting rejection for certain years of the investigation.

Keywords

Accounting rejection ;
Accounting investigation;
Tax control ;
The unpersuasive character of accounting ;
Automatic assumption. ;

JEL Classification Codes : H26; H29; M41; M42

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: syousfaoui@yahoo.com

1. مقدمة:

تعتبر الضرائب إحدى أهم الموارد الأساسية في تمويل النشاط الاقتصادي لأي دولة، ولهذا فإن عملية تصنيفها وتحصيلها ومراقبتها الموكلة إلى السلطة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية لا تقل أهمية عنها، حيث تتمتع الإدارة الجبائية بسلطة قانونية واسعة لمحاربة الغش والتهرب الجبائي، وذلك لضمان مصداقية المنظومة الجبائية المعتمدة أساساً على تصريحات المكلفين بالضريبة.

وفي حالة لم يمثل المكلفين بالضريبة بدقة القواعد المنصوص عليها في القانون التجاري والنظام المالي والمحاسبي والمتعلقة بشروط مسك المحاسبة وكذا التدابير المتضمنة في القانون الجبائي، قد يدفع المحقق الجبائي إلى رفض محاسبته. وهو إجراء يقره المحقق الجبائي في حالة عدم امتثال المكلف بالضريبة بدقة القواعد المنصوص عليها في القانون التجاري والنظام المالي والمحاسبي، والمتعلق بشروط مسك المحاسبة وكذا التدابير المتضمنة في القانون الجبائي .

1. إشكالية الدراسة:

تكمن إشكالية الدراسة فيما يلي: - فيما تتمثل شروط تطبيق الرفض المحاسبي جبائياً، وما هي الإجراءات الخاصة بإعادة تقويم الضريبة واجبة الأداء في إطار التحقيق المحاسبي؟

2. فرضيات الدراسة:

- يحاول المكلفون بالضريبة تقديم معلومات مغلوطة واللجوء إلى الغش في بعض الأحيان للتقليل من التزاماتهم الضريبية؛

- يسعى المحقق أثناء قيامه بعملية التحقيق إلى التأكد من صحة تصريحات المكلفين بالاعتماد على المحاسبة المقدمة له؛

- يؤدي الرفض المحاسبي إلى عواقب مالية وقانونية.

3. أهداف الدراسة: تمثلت أهداف الدراسة فيما يلي:

- إلقاء الضوء على مفهوم مصطلح رفض المحاسبة وكيف يتم؛

- إبراز حالات رفض المحاسبة وتحديد الشروط التي بموجبها يتم رفض المحاسبة ؛

- إبراز آليات التحقيق الجبائي

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من خلال فعالية دور المدقق الجبائي في تحديد حالات رفض المحاسبة وقدرة إثبات طابعها غير المقنع للمكلفين والإدارة الجبائية .

5. منهجية الدراسة

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، وذلك من خلال تحديد المفاهيم النظرية واسقاطها على الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة لمؤسسة من أجل التوصل إلى نتائج أكثر واقعية.

6. هيكل الدراسة:

قسمت الدراسة إلى محورين أساسيين إضافة إلى مقدمة وخلاصة، من خلال التطرف إلى أهم المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، بالإضافة إلى أبرز الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة أو جزء منه في المحور الأول، أما المحور الثاني فتمثل في الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة EURL يتمثل

نشاطها في الإنتاج الصناعي (مطحنة)، لإسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والوصول إلى نتائج عملية واقعية تعزز نتائج ومقترحات الدراسة.

II. الإطار النظري والدراسات السابقة:

1. الإطار النظري:

أ. الرفض المحاسبي وشروط تطبيقه:

لا يركز المحقق أثناء أدائه لمهمة التحقيق المحاسبي والمراقبة على البحث عن الرفض بل على العكس يتحقق في ظل المحاسبة المقدمة له من درجة صدق التسجيلات وتصريحات المكلفين. فبالنسبة للإدارة الجبائية تعتبر المحاسبة وسيلة لإثبات مصداقية الأسس الضريبية المصرح بها من طرف المكلفين، إذ تعد بمثابة مسار مراجعة للعناصر المصرح بها. فالمحقق الذي لديه مهمة التأكد من صدق هذه التصريحات في الوثائق المالية المحددة جبائياً تحت مسمى "الحزمة الجبائية"، يكون لديه إمكانية الرجوع من خلال هذه الوثائق والبيانات موضوع التحقيق إلى القيود المحاسبية والوثائق الداعمة التي كانت بمثابة أساس لإعدادها أو إعادة تكوين من خلال الوثائق التبريرية والقيود المحاسبية للمعلومات المقدمة في هذه الوثائق (القوائم المالية- الحزمة الجبائية). وعلى هامش هذه الفكرة فالتحقيق المحاسبي بالرغم من تسميته على هذا النحو إلا أنه لا يتعلق بالمحاسبة نفسها، بل بتصريحات المكلف، فالمحاسبة هي الداعم الضروري الذي من خلاله يتأكد المحقق من مصداقية رقم الأعمال المصرح به.

كما يوجد بعض المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة، يجب معرفتها، فليس من السهل تحديد الشروط التي بموجبها يتم رفض المحاسبة. و عليه من خلال معرفة المحقق لهذه المفاهيم يمكنه الحكم على جودة المحاسبة موضوع التحقيق والتي تتمثل فيما يلي:

1. محاسبة منتظمة: تعتبر محاسبة منتظمة عندما تكون ممسوكة وفق القواعد والإجراءات المعمول بها قانوناً. أي يجب أن تكون كاملة ومدعمة بالوثائق التبريرية المدعمة لها. و هو ما نصت عليه المادة 10 من القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 25.11.2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي. من خلال:

- **الامتثال:** باحترام جملة من القواعد والمبادئ المحاسبية المحددة من طرف النظام المحاسبي المالي، والتي نصت عليها المادة 6 من القانون رقم 07-11، تتمثل أهمها في:

✓ مبدأ محاسبة التعهد: بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق ولبس من الضروري انتظار التدفقات النقدية؛

✓ مبدأ استقلالية السنوات: نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26.5.2008 المحدد لكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي على أنه "تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛ (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2008، صفحة 12)

✓ مبدأ ديمومة الطرق: جاء هذا المبدأ في نص المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم. كما نصت المادة 717 من قانون التجارة على أنه يتم حساب الخسائر والأرباح والميزانية في

كل سنة مالية حسب نفس الأشكال ونفس الطرق التقديرية المستعملة في السنين السابقة؛ (القانون التجاري، المادة 717 من الأمر 75-59، 1975، صفحة 147)

كما أن المقارنة بين مختلف عناصر المحاسبة لا يمكن إجراؤها إلا إذا تم اعتماد نفس أسلوب التقويم. وهو ما ورد في المادة 29 من القانون رقم 07-11 التي نصت على " توفر الكشف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة" على أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشف المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح وذلك تبعا للمادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

✓ مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: نصت عليه المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156: تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني؛

✓ مبدأ عدم المقاصة: جاء في المادة 15 من القانون رقم 07-11 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع؛

✓ مبدأ الوضوح.

- **الشمول:** تشير هذه الفكرة إلى أن المحاسبة يجب أن تضم كل الوثائق والسجلات الإلزامية المنصوص عليها في القانون المحاسبي المالي والقانون التجاري، كما أن مسك هذه الدفاتر يشكل التزاما قانونيا وأن تكون مقبولة شكلا عند عرضها سواء كانت محاسبة يدوية أو محوسبة (وفق برامج الإعلام الآلي). وقد أكدت المادة 20 من القانون رقم 07-11 والمواد 9-11 من القانون التجاري على ضرورة الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية الملزمة قانونا (دفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر الأستاذ). وتتمثل الدفاتر المحاسبية الإلزامية فيما يلي:

✓ **دفتر اليومية:** يطلق على هذه الوثيقة باليومية العامة، تقيد فيها كل التحركات التي تمس رأسمال المؤسسة. تسجل يوما بيوم كل العمليات بطريقة كرونولوجية أو تجمعها بصفة دورية شهريا على الأقل، وهو ما ورد في المادة 9 من القانون التجاري "...مسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاول أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا".

✓ **دفتر الجرد:** هو دفتر إلزامي نصت عليه المادة 20 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ويعرف الجرد على أنه عملية تدقيق لممتلكات المؤسسة (الأصول) والتزاماتها اتجاه الغير (الخصوم). وتتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا، بغرض تحديد الفروقات المسجلة والبحث عن أسبابها ومن ثم إجراء قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابقة لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدورات. (لعياشي، 2018، صفحة 67)

✓ **دفتر الأستاذ:** يعتبر السجل الرئيسي لمجمل الحسابات التي لخصت فيها مختلف العمليات المالية في صورتها النهائية عن طريق الترحيل من دفتر اليومية. فكل حساب يمكن أن يحتوي عددا هائلا من العمليات المالية، لذلك من الضروري تخصيص صفحة واحدة على الأقل لكل حساب. (كنوش، 2013، صفحة 69)

أما الوثائق التبريرية، فيعتمد التسجيل المحاسبي لأي عملية على الوثائق التبريرية حيث نصت المادة 18 من القانون رقم 07-11 على أنه "تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق. تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة. و يمكن أن تأخذ أشكال مختلفة: (عباس ، 2023، صفحة 118)

✓ الوثائق القاعدية: هي الوثائق التي تبرر عملية محاسبية واحدة والتي تصدر عن الأصل (داخلية) كنسخ الفواتير كشف رواتب العمال...، وأخرى خارجية مثل عقود عامة، اتفاقيات...

✓ الوثائق المجملية: هي وثائق تبرر مجموعة من العمليات المحاسبية، شريطة أن تكون هذه العمليات من نفس الطبيعة أو النوع ومنجزة في نفس المكان و اليوم، للوثائق التبريرية مصدرين مختلفين هما: الموجودات مثل الفواتير واستعمال تطبيقات وبرامج الحاسوب.

عموما، يجب أن تضم الوثيقة الداعمة بعض المعلومات الإلزامية المنصوص عليها المتمثلة في: التاريخ طبيعة العملية، الأطراف المتدخلون فيها وقيمة العملية (لكمية والسعر). (9 p. 2014, N22 Circulaire)

2. **مصادقية المحاسبة:** يعرف هذا المفهوم على أنه التطبيق الصارم للقواعد والإجراءات بحسن نية حسب المعرفة التي يمتلكها مسيرو الحسابات تبعا لواقع وأهمية العمليات، الأحداث والمواقف. و هذا يعني أن القيم المحاسبية المقيدة في مختلف السجلات والوثائق المحاسبية تعكس واقع النشاط وذلك من خلال التقييم الصحيح للعمليات المحاسبية. لذا يجب أن تكون خالية من جميع الأخطاء. التي تتمثل في:

- **أخطاء مادية:** وتتمثل في عنصرين هما:

أولا: عدم الدقة، وتعني عدم توافق التسجيل المحاسبي لعملية ما مع واقع العملية، مثلا:

✓ الخطأ المتعلق بمختلف المجاميع المحاسبية كالمشتريات، المبيعات، الأعباء... إلخ؛

✓ تقارير غير صحيحة؛

✓ تقييم خاطئ للمخزونات؛

✓ عدم احترام مبدأ القيد المزدوج.

ثانيا: الإغفال أو الإهمال، ويتمثل في التسجيل الخاطئ لعنصر أو مجموعة من الحسابات (الإيرادات، المشتريات، الأعباء)

- **أخطاء في النصوص القانونية:** هو مخالفة محاسبية تنشأ عن خطأ في تطبيق القواعد المحاسبية. يتعلق بشكل عام بطريقة تسجيل العمليات المحاسبية.

محاسبة الأطراف: المحاسبة المسوكة بطريقة منتظمة تعتبر كإثبات بين التجار يقبله القاضي وهو ما نصت عليه المادة 13 من القانون التجاري. وقد أكدت عليه المادة 14 من نفس القانون.

ب. **حالات رفض المحاسبة:** بينت أغلب الدراسات التي تمت حول موضوع رفض المحاسبة أن أغلب حالات الرفض كانت بسبب دوافع غير كافية لا تبرر الرفض مثلا: (01 p. 2014, N22 Circulaire)

✓ رفض محاسبي تم إقراره على كل الفترة المحقق فيها، إلا أن سبب رفض المحاسبة يخص سنة مالية واحدة؛

✓ إقرار رفض المحاسبة لأسباب شكلية فقط، خاصة التوقيع والترقيم على الوثائق المحاسبية الإلزامية؛

✓ إقرار رفض المحاسبة على سنوات غير معنية بالتحقيق؛

- ✓ إقرار رفض المحاسبة على أسس جبائية غير محاسبية، لا تؤثر على جودة المحاسبة مثلا: خصم مصاريف غير قابلة للخصم جبائيا، حسم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات دون وجود مبرراتها (الفاتورة)، اهتلاك سيارات سياحية بمعدل أعلى من المعدل المسموح به قانونا أو وجود تناقض في رقم الأعمال المصرح به في وثيقة G50 و رقم الأعمال المصرح به في الميزانية؛
- ✓ إقرار رفض محاسبي دون إثبات أو بوجوده لكنه غير كاف لإثبات المخالفة وأثرها على جودة المحاسبة المدقق فيها؛

وعليه تم إدخال تغييرات أساسية على المستوى التشريعي مرفقا بإعادة تعريف شروط تطبيق آلية الرفض المحاسبي مع تحديد الحالات التي يجب أن تؤدي إلى الرفض. إذ يتم رفض المحاسبة إذا لم توفر هذه الأخيرة إمكانية إجراء التدقيق لوجود نقائص تؤثر على مسار مراجعة الحسابات. وهو ما ورد في نص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية: لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع بوجود نقائص مرتبطة بمعايير التنظيم أو المصادقية وذلك عندما: (قانون الاجراءات الجبائية، 2019، صفحة 21)

- ✓ يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛
- ✓ عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية. ويتم رفض المحاسبة في الحالات التالية:

ب1. مسك محاسبة غير منتظمة: تعد المحاسبة غير منتظمة عندما لا يتم احترام القواعد والمبادئ المنصوص عليها في القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي. فقد تكون المحاسبة غير كاملة، لا تعتمد على وثائق إثبات أو غير مطابقة.

- **محاسبة غير كاملة:** يعد تقديم محاسبة غير مكتملة مخالفة يجب على المحقق ذكرها في التبليغ للمكلف، إلا أن ذلك لا يلغي طابعها الاتباتي. ويتوجب على المحقق تحليل تأثير المستندات أو الوثائق الناقصة على مسار التحقيق . و إذا كانت الوثيقة الناقصة هي الوسيلة الأساسية الوحيدة للتحقيق، يتم إعلان قرار الرفض لأن المحاسبة المقدمة لا تسمح بإجراء التحقيق. وهنا يتم التمييز بين حالتين: (Circulaire N22, 2014, pp. 12-13)

✓ غياب الدفاتر الإلزامية: يؤدي غياب الدفاتر المحاسبية المركزية التي تركز على نتائج العمليات المسجلة على المستندات الأساسية إلى إعاقة التحقق من المبالغ المسجلة يوما بيوم وتلك المسجلة في دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد. مثلا: غياب دفتر الجرد واليومية أو غياب دفتر الجرد ودفتر الأستاذ. و مع ذلك إذا كان عدم تقديم أحد السجلات الإلزامية لا يعيق التحقيق، فإن ذلك لا يشكل سببا وجيها لرفض المحاسبة. مثلا غياب دفتر الجرد مع وجود تفصيل المخزون؛

- ✓ غياب الدفاتر المساعدة: إن غياب الدفاتر المساعدة يفقد المحاسبة قيمتها، وعليه فهي لا تعكس قيام المكلف بتسجيل دقيق ومنتظم لعملياته. مثلا عدم وجود سجلات الشراء، الصندوق والبنك. لكن غياب سجل واحد فقط مع وجود وسائل أخرى للرقابة، لا يشكل وحده سببا لرفض المحاسبة.

- **مستندات محاسبية غير مطابقة لمحتوى المادة 11 من القانون التجاري:** طبقا للمادة 11 من القانون التجاري يتم مسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش. وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة. (القانون التجاري، المادة 11 من الأمر

75-59 ، 1975، صفحة 4) إلا أن هذا الأخير (الترقيم والتأشير على الدفاتر) رغم إلزاميته إلا أنه لا يشكل لوحده سببا لرفض المحاسبة، بل يجب إضافة مخالفات أخرى لإثبات عدم مصداقية المعلومات الناتجة عن المحاسبة.

- **محاسبة غير مدعومة:** عدم وجود وثائق تبرر النفقات لا يعتبر لوحده رفض للمحاسبة، ونتيجة لذلك لا يقبل خصم مصاريف المؤسسة الخاضعة للتحقيق. ومن ناحية أخرى يؤدي غياب الوثائق التبريرية لعمليات الشراء والبيع إلى رفض المحاسبة لعدم إمكانية إجراء التحقيق المحاسبي. إلا أن وجود الوثائق التبريرية لا يلغي احتمالية الرفض. ويجب على المحقق أن يتأكد من احتواء هذه الوثائق على المعلومات الضرورية للقيام بالتحقيق وهي: التاريخ، طبيعة العملية، الأطراف المتدخلة وحصة العملية (الكميات والأسعار)، في حالة عدم توفر هذه المعلومات في الفواتير المقدمة للمدقق، فلا يمكنه القيام بالتحقيق بالاعتماد على محاسبة المكلف بالضريبة وعليه يقوم المحقق برفض المحاسبة، ويعتمد طريقة إعادة التكوين لضمان مدى مصداقية التصريحات المقدمة.

ب2. عدم مصداقية المحاسبة: تنتج بشكل أساسي عن الأخطاء، السهو أو عدم الدقة التي قد تحتويها الحسابات. إلا أنه يشترط أن تكون هذه الأخطاء شديدة و متكررة بما فيه الكفاية حتى تفقد المحاسبة مصداقيتها. (Circulaire N22, 2014, p. 14)

لا توجد قاعدة عملية تحدد بشكل منهجي جميع المخالفات المؤدية إلى رفض المحاسبة وهذا نظرا لتنوعها وأهميتها فيما يتعلق مع الخصائص الخاصة بكل حالة تم التحقيق فيها. ويتطلب رفض المحاسبة بشكل عام وجود مجموعة من المخالفات الجبائية التي تم تحديدها. والأمثلة التالية لتوجيه المحقق في اتخاذ قراره كالتالي:

- **الحالة 1 محاسبة تتضمن إغفالات:** إغفال مقبوضات، إغفال المشتريات والذي لا يشوه مستوى استهلاك المؤسسة والهامش الخام لها فقط ولكن أيضا يؤثر على خزينة المؤسسة موضوع التحقيق، فالمبالغ المستخدمة لتسوية هذه المشتريات لا تظهر في المحاسبة.

- **الحالة 2: محاسبة غير دقيقة:** عمليات حسابية غير صحيحة، تقارير خاطئة أو تقييم خاطئ للمخزون. عندما يتم العثور على مثل هذه الأخطاء أثناء عملية التحقيق والتي لا يمكن تصحيحها، يصعب على المحقق مراجعة مجموع العمليات المحاسبية المقيدة في السجلات للبحث عن أصل التناقض، وعليه فالمحاسبة موضوع التحقيق لا تعرض طريق صحيح للمراقبة يسمح بمراقبة العناصر المصرح بها.

- **الحالة 3: محاسبة تضم أخطاء محاسبية:** إن عدم الامتثال لتطبيق القواعد المحاسبية يعيق التحقيق المحاسبي. فمثلا: عدم مراعاة مبدأ القيد المزدوج، عدم مراعاة مبدأ استقلالية الدورات أو عدم مراعاة مبدأ تجانس الطرق. عموما، يظل قرار رفض المحاسبة معتمدا على أهمية وتأثير هذه الأخطاء: الإغفال أو السهو، عدم الدقة والأخطاء المحاسبية على مصداقية المحاسبة المحقق فيها.

ت. إجراءات إعادة التقييم:

ت1. في حالة الطابع المقنع للمحاسبة: عندما تكون المحاسبة منتظمة ومقنعة (تتمتع بالمصداقية) ، يتم قبولها واعتبارها وسيلة إثبات جبائيا ، و في هذه الحالة لا وجود لإعادة تقييم رقم الأعمال ما لم يتم رفضها. إلا أن ذلك لا يعني أن الإدارة الجبائية لا يمكنها إجراء تعديلات عن النفاذ التي تم ملاحظتها في هذه المحاسبة إن وجدت. وعليه يجب التمييز بين: (Circulaire N22, 2014)

- **التسوية:** عند قبول المحاسبة لكنها تتضمن أخطاء طفيفة تؤثر على رقم الأعمال والنتيجة، مع وجود مخالفات جبائية في هذه الحالة تكون هناك تسوية جبائية قد تؤدي إلى تعديلات في رقم الأعمال والنتيجة. وذلك في حالة:

✓ خصم أعباء غير قابلة للخصم، جبائيا يتم إعادتها من خلال إعادة دمجها مع الأرباح

- ✓ فاتورة بيع غير مقيدة محاسبيا أو لم يتم التصريح بها، تتم تسويتها من خلال اعتبار مبلغها كقاعدة ضريبية لمختلف الضرائب والرسوم.
- ✓ التناقضات التي تم ملاحظتها بعد مقارنة المعلومات التي تم جمعها، خاصة في إطار إجراءات حق الاطلاع.
- عموما، تكون المحاسبة قابلة للتنفيذ وعلى أساسها يتم إجراء التعديلات عن طريق التسوية طبقا للقواعد الجبائية من خلال إتباع الإجراءات التناقضية لفرض الضريبة (تصحيح حضوري) وهو إجراء يعمل على منع الإدارة من القيام بتحصيل الضرائب المصححة مباشرة دون الأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة. (عباس ، 2023 ، صفحة 163) وعليه قبل فرض أي ضرائب على أساس الفوارق التي تم الحصول عليها، يجب على المحقق أولا تحديد أصل هذه الفوارق ومصدرها. والتي يجب مناقشتها مع المكلف الخاضع للضريبة. (Note N°113, 2016)
- **الفرض التلقائي:** حسب المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، تلجأ الإدارة الجبائية إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية: (ميثاق المكلف الخاضع للرقابة، 2023، صفحة 11)
- ✓ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاينة سواء من قبله أو بواسطة تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت، بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم؛
- ✓ عندما لا يضع المكلف بالضريبة في الآجال المحددة قانونيا التصريح بالمدخيل (الأرباح المهنية) أو التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بعد شهر على الأقل من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته؛
- ✓ عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية أيام من إنذاره المنصوص عليه في المادة 20-9 من قانون الإجراءات الجبائية، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة؛
- ✓ عندما تزيد النفقات الشخصية الظاهرة والمعروفة والمدخيل العينية على المجموع المعفى ولم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون الدخل المصرح به، بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المدخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية؛
- ✓ كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها (طبقا للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية)؛
- ✓ عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66، 67، 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛
- ✓ كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المجموع المعفى من الضريبة.

ت.2. في حالة رفض المحاسبة:

- **إعادة التقييم:** من خلاله يتم إتباع مسار رقابة غير ذلك الذي توفره المحاسبة، وذلك للاقتراب من الأسس المصرح بها، من خلال الاستعانة بطرق لإعادة تقييم الأسس الضريبية خارج المحاسبة. و يجب على المحقق أن يتذكر أن إعادة تقييم الأسس يكون في حالة رفض المحاسبة، التي تعد تدبير استثنائي يميل إلى تعديل الوضع القانوني

المبدئي للمحاسبة باعتبارها وسيلة إثبات للإدارة. بمعنى آخر فإن رفض المحاسبة يجعل المحاسبة المدققة غير قابلة للتنفيذ. (sayah & Abdelssamed, 2014, p. 2).

عند رفض المحاسبة، لا تكون هناك ضريبة تلقائية حيث لم يعد الرفض المحاسبي يخضع لإجراءات الفرض التلقائي وذلك بموجب التعديلات التي جاء بها قانون المالية 2014 في المادة 28، وقد تم هذا التغيير من خلال محورين:

- ✓ فصل الرابط بين رفض المحاسبة وإجراءات الفرض التلقائي
- ✓ إلغاء الفقرة 6 من المادة 44 قانون الإجراءات الجبائية التي اعتبرت رفض المحاسبة حالة تعطي الحق في تطبيق إجراءات الحوار التناقضي.

وعليه يتم إجراء التسوية التناقضية *procédure contradictoire de redressement* أي إعادة تأسيس القواعد الضريبية حسب مختلف الطرق وحسب طبيعة النشاط وأن تكون الطريقة قريبة من الواقع، منطقية ومتلائمة مع وضعية المؤسسة. (بن عمارة، 2016، صفحة 57)

- **الاحتياطات الواجب اتخاذها في حالة رفض المحاسبة:** بمجرد أن يقتنع المدقق بأن المخالفات التي تم تحديدها تبرر رفض المحاسبة، يجب عليه مراعاة ما يلي:

- ✓ احترام مبدأ استقلالية الدورات (مفهوم الرفض الجزئي): يلفت انتباه المدقق إلى حقيقة أن المخالفات التي وجدت فيما يتعلق بسنة مالية واحدة لا يمكن أن تكون سببا لرفض السنوات المالية الأخرى التي تم مراجعتها، بل يجب أن يتم تقييم درجة نزاهة المحاسبة سنة بعد أخرى. فبالنسبة لبرنامج محاسبي يتعلق بسنوات $N-3, N-2, N-1, N$ ، المخالفات التي يمكن ملاحظتها فيما يتعلق بالسنة المالية $N-3$ لا يمكن أن تكون بمثابة أساس قانوني لرفض السنوات المالية $N-2, N-1, N$ ، فقط السنة المالية $(N-3)$ التي يتم ملاحظة المخالفات فيها تكون عرضة للرفض.

- ✓ المظاهر المميزة للمحاسبة غير المقنعة: يعتبر قرار رفض المحاسبة قرار جدي وخطير من خلاله يمكن للإدارة استخدام حق الاستبعاد. وفي هذه الحالة، يجب على الإدارة الجبائية أن تتحمل عبء إثبات الطبيعة غير المقنعة للمحاسبة. وعليه نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما يكون:

- ✓ مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

- ✓ تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

• تعريف المظاهر: يعني أن الإدارة يجب أن تجعل الطابع غير المقنع للمحاسبة واضح بشكل غير قابل للشك، إما عن طريق الاستنتاج المنطقي أو عن طريق الحقائق.

- مراحل المظاهر: يجب على المحقق أن يعتمد على ثلاث خطوات أساسية في منهجه:

○ الدافع الفعلي: يتكون من وصف المخالفات كما تم إثباتها.

○ المنطق القانوني: يتمثل في إبراز القاعدة القانونية الواجب اتباعها

○ الاستنتاج الذي يتخذه المحقق انطلاقا من الدافع الفعلي أو الحقيقي وباعتماد على توضيح القاعدة القانونية لذلك.

- الهدف: يثبت المحقق حسب الاقتضاء بأنه لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة موضوع التحقيق وذلك في ظل وجود المخالفات بها.

✓ إجراءات استرداد الأموال المعمول بها: يجب على المحقق الاهتمام بالتعديلات التي أدخلتها المواد 28، 29 و 30 من قانون المالية لسنة 2014 في تطبيق الإجراء التناقصي لإعادة التقويم في مكان إجراء فرض الضريبة التلقائي.

2. الدراسات السابقة:

أ. دراسة لـ جميلة ربيحي بعنوان: " كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في كشف التهرب الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة-": حيث هدفت الدراسة إلى إبراز مدى كفاءة لتحقيق في المحاسبة في كشف عمليات التهرب الضريبي التي قد يقوم بها المكلف من أجل الإفلات من دفع مستحقاته الجبائية، وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري على دراسة لعملية التحقيق بمركز الضرائب لولاية الجلفة، وخلصت الدراسة إلى نتيجة أساسية مفادها أن عملية التحقيق قد أثبتت نجاعتها في كشف الممارسات غير القانونية للمكلف بالضريبة وأن الإجراءات الردعية التي تنتج عن عملية الرقابة من غرامات جبائية تعتبر بمثابة تحذير للمكلفين من تكرار هذه التصرفات مستقبلا. (ربيحي، 2024)

ب. دراسة لـ بلحسين كنزة ولخذاري عبد المجيد بعنوان: " رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير": هدفت الدراسة إلى إبراز دور المحاسب العمومي في الرقابة على النفقات العمومية في ظل الصلاحيات التي خولها المشرع الجزائري لتجاوز الرقابة الممارسة من طرفه عن طريق آلية التسخير، وذلك من خلال الإلمام بكافة الجوانب النظرية والقانونية للدراسة، وخلصت الدراسة إلى أن المحاسب العمومي يتلقى الأمر بالصرف ويقوم بعملية الصرف طالما كان لم تتعارض مع التشريعات والقوانين والأنظمة في هذا الخصوص، إلا أنه بإمكانه أن يرفض الدفع بصرفها إذا ما لاحظ خلا في الأمر بالصرف، إلا أن المشرع الجزائري قرر إمكانية تسخير المحاسب العمومي لتقادي وضعية الانسداد بموجب طلب كتابيا يوجه له من قبل الأمر بالصرف، وعلى مسؤولية هذا الأخير وهذا يعتبر تدخل منه في المرحلة المحاسبية ومن تم استثناء على مبدأ الفصل بين الوظيفة الإدارية والوظيفة المحاسبية. (بلحسين و لخذاري، 2022)

ت. دراسة لـ مكاحلية محي الدين ولراي سفيان بعنوان: " مساهمة التدقيق الجبائي في كبح سلوك التهرب الضريبي: دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية تبسة-":، هدفت الدراسة إلى إبراز كيف يعمل التدقيق الجبائي في حماية المال العام من الضياع، من خلال التطرق إلى الأسباب التي تجعل المكلفون بالضريبة لا يمتثلون للنظام الجبائي، تم الانتقال إلى عرض دور تطوير وتفعيل التدقيق الجبائي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية تبسة، وخلصت الدراسة إلى أن النتائج المحققة من عملية التدقيق الجبائي لا تسهم بصفة قطعية من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي إلا أنها تؤدي دورا فعالا في حماية الأموال العمومية من الضياع والاعتداء، كما أنها تبذل جهود معتبرة في التصدي لظاهرة الرشوة ومختلف أشكال الفساد الأخرى.

ث. موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة: من خلال التطرق إلى أهم الدراسات السابقة التي تناولت إحدى متغيرات دراستنا، لاحظنا أن أغلبيتها هدفت إلى إبراز دور وكفاءة التحقيق الجبائي في الكشف عن مختلف التجاوزات التي يقوم بها المكلف بالضريبة من أجل التهرب من دفع المستحقات الضريبية التي تقع على عاتقه، إلا أن القيمة المضافة التي جاءت بها دراستنا هي أنها ركزت على التدابير والإجراءات المتخذة بعد التأكد من قيام المكلف بالضريبة بالقيام بتجاوزات تجعل من المحققين بمصلحة الضرائب رفض المحاسبة، وتسليط الضوء على الممارسات التي تؤدي إلى رفض أو استبعاد بعض العناصر المحاسبية من قبلهم، بالإضافة إلى العواقب المالية والقانونية التي تترتب على عائق المكلف بالضريبة.

III. الطريقة والإجراءات:

سيتم في هذا الجزء التطبيقي إلقاء الضوء على طريقة معالجة إحدى قضايا برنامج التحقيق المحاسبي سنة 2020 الخاص بالتحقيق في سنوات 2016-2017-2018-2019، التي تم التحقيق فيها من طرف مصلحة الرقابة الجبائية في مركز الضرائب (فرقة التحقيقات الجبائية)، بهدف التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق للحد من التهرب الضريبي إن وجد والحفاظ على المال العام من جهة، والسماح للمؤسسة المعنية بالتحقيق بالاطلاع على واجباتها الجبائية من جهة أخرى.

1. تقديم المؤسسة:

هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة EURL ، يمثل نشاطها في الإنتاج الصناعي (مطحنة) تقوم بشراء القمح من الديوان الوطني للحبوب OAIC وطحنه لاستخراج: مادة الفرينة، النخالة ويتبقى الشوائب لتتم بعدها عملية البيع لزبائنها المصرح بهم في état 104.

2. الوضعية الجبائية للمؤسسة:

تخضع المؤسسة للنظام الجبائي الجزائري وهو نظام تصريحي يعتمد على مبدأ التصريح العفوي للمكلفين بالضريبة وتقوم هذه المؤسسة بتقديم تصريحاتها بشكل دوري (تقديم وثيقة G50 شهريا، تقديم الميزانية السنوية قبل 30 أبريل لكل سنة إضافة إلى تقديم تصريح بالزبائن التابعين لها - état 104 - تصريح العمال.

فحسب النظام الجبائي الجزائري فإن مادة الفرينة لا تخضع للرسوم على رقم الأعمال (TVA , TAP) باعتبارها معفاة قانونا، أما مادة النخالة فهي تخضع لها TVA بمعدل 9% خلال سنوات 2016، 2017 إلا أنه في منتصف 2018 و بموجب المرسوم سابق الذكر تم إعفاءها من الرسم على القيمة المضافة، وعدم الالتزام بشروط الاستفادة من الإعفاء يؤدي إلى دفع TVA بمعدل 19% مع تحمل غرامات. أما TAP معدلها حسب طبيعة النشاط (نشاط إنتاجي) تخضع لمعدل 1% من رقم الأعمال المحقق.

3. إجراءات التحقيق الجبائي:

أ. من الناحية الشكلية: تسبق أي عملية رقابية مرحلة تحضيرية لتهيئة الأرضية الكافية لانطلاقها، حيث يتم اختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها، وذلك بمراعاة مجموعة من المقاييس حسب الإمكانيات البشرية والمادية المتواجدة على مستوى كل ولاية من جهة، وكذا لخصوصية وشكل هذه الرقابة من جهة أخرى.

وبمجرد اختيار الملفات المراد التحقيق فيها، يتم إعداد برنامج التحقيق وبعد المصادقة عليه من طرف الإدارة المركزية يتم إرساله إلى المديرية الجهوية للضرائب التابع لها إقليميا ثم إلى المديرية الولائية المعنية لترسل في الأخير إلى مركز الضرائب حيث يتم تحديد الأعوان المحققين المكلفين بتنفيذه.

بمجرد حصول المحقق على برنامج التحقيق الخاص به تبدأ عملية التحقيق من خلال:

- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق: وذلك لفحص مختلف المعلومات التي يضمها سواء الوثائق الإدارية (هوية المكلف، عقد الإيجار أو الملكية للتعرف على عنوانه، العقد التأسيسي بالنسبة للمؤسسة أو الشركة للتعرف على المساهمين ، السجل التجاري لمعرفة طبيعة نشاطه، عقد وكالة إن وجد...) أو الوثائق الجبائية (مختلف التصريحات G50، الميزانية، ETAT الخاصة بالزبائن، تصريح أجور العمال، تصريح المداخيل...)، والتعرف على الامتيازات الجبائية المستفاد منها إن وجدت من خلال فحص عقود الامتيازات الضريبية. وعليه يسمح فحص الملف من جمع المعلومات التالية:

✓ التعرف على هوية المكلف، عنوان إقامته، عنوان مقر نشاطه، المشاركين معه (في حالة شركة)، طبيعة نشاطه المتعاملين معه (زبائنه)؛

- ✓ دراسة التصريحات الجبائية الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضع لها (التأكد من وجودها و هل تم تقديمها بطريقة دورية وطريقة تسويتها)؛
- ✓ فحص الامتيازات الضريبية المستفاد منها من حيث: نوعها، مدتها، الضرائب والرسوم المعنية بها؛
- ✓ الاطلاع والإلمام بجميع المعلومات التي تخص نشاط المكلف لإجراء مراسلات خارجية بناء على حق الاطلاع للتواصل مع من له علاقة بالمكلف (الزبائن، الموردين، البنوك، مديرية التجارة، البلديات ، الجامعات...).
- **إبلاغ المكلف بالضريبة:** حيث لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، يوضح الفترة المعنية بالتحقيق وأنواع الضرائب والرسوم المحقق فيها وكذا أسماء ورتب المحققين المكلفين بذلك، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة تحضير قدرها 10 أيام وذلك طبقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ب. **من الناحية الموضوعية:** بعد مرور مدة 10 أيام يتم البدء في التحقيق المحاسبي في عين المكان (مقر المؤسسة) من خلال إجراء التدخل الأولي حيث يتجه المحققون إلى مقر المؤسسة المعنية بالتحقيق، أين يتم التحقق من محاسبتها من خلال مراجعة الدفاتر المحاسبية وإثبات مخنف عملياتها والتأكد من تواجد كل الوثائق والمستندات المحاسبية الخاصة بها لتبليغها إضافة إلى معاناة والتأكد من التثبيات المتواجدة بالمؤسسة ومخازنها. وذلك خلال مدة محددة قانونا تبعا لرقم الأعمال السنوي للمؤسسة .
- تم التحقيق في محاسبة سنوات 2016، 2017، 2018 و 2019 ومطابقتها مع الوثائق المحاسبية المبررة لها (فواتير البيع، فواتير الشراء، تغير حركة جدول المخزونات، الكشف البنكية، كشوف عمليات الشراء الصادرة من الديوان الوطني للحبوب للتأكد من مصداقية التصريحات الجبائية التي قام بها (تصريح G50 ، تصريح الميزانية، وثيقة 104 تصريح الأجور والالتزامات الضريبية الناتجة عنها (مختلف الضرائب المفروضة عليها) حيث تم التوصل من خلال التحقيق إلى النقائص التالية:
- وجود فوارق (اختلاف) في مبلغ رقم الأعمال ناتجة عن الفرق بين رقم الأعمال المستخرج من فواتير البيع والكشوف البنكية لسنوات التحقيق (رقم الأعمال المقيم) عند مقارنتها مع رقم الأعمال المصرح به كما هو موضح في الجدول رقم (01):

جدول رقم (01): فارق رقم الأعمال لسنوات التحقيق (2016-2017-2018-2019)

سنوات التحقيق	رقم الأعمال المقيم بعد التحقيق	رقم الأعمال المصرح به	الفارق في رقم الأعمال
2016	4.379.250	4.273.500	105.750
2017	6.418.700	6.277.600	141.100
2018	12.186.500	11.761.500	425.000
2019	10.300.000	00	10.300.000

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات مصلحة التحقيقات المحاسبية -مركز الضرائب بشار.

بالنسبة لسنة 2016 تم إيجاد فاتورة رقم 034 بمبلغ (202.600.00) خارج الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للخصم ولا تدخل ضمن الأعباء لعدم علاقتها بالنشاط موضوع التحقيق. مبلغ الاهتلاك لسنة 2017 (1.576.563.00) غير مبرر.

بالنسبة لسنتي 2018، 2019 فقد تم رفض المحاسبة وذلك لعدم دقة المحاسبة خاصة في تقييم المخزون، الأمر الذي عرقل عملية مراجعة مجموع العمليات المحاسبية المقيدة في السجلات للبحث عن أصل التناقض. كما أن المؤسسة

لم تلتزم بشروط الاستفادة من إعفاء مادة النخالة من الخضوع للرسم على القيمة المضافة تبعا للمرسوم رقم 18-212 وهو ما يؤدي إلى دفع هذا الرسم مع احتساب غرامة.

IV. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

قد تختلف نتائج التحقيق المحاسبي من سنة لأخرى تبعا لمصادقية تصريح المكلف، فإذا كان هذا الأخير مطابق لنتائج التحقيق التي توصل إليها المحقق بعد مراجعته لمحاسبة المؤسسة فهذا يعني أن محاسبته مقنعة، في هذه الحالة يتم قبولها واعتبارها وسيلة إثبات جبايا دون إجراء أي تعديل عليها. أما إذا كانت نتائج التحقيق في المحاسبة مخالفة لتصريحات المكلف لوجود أخطاء يمكن تداركها، في هذه الحالة يكتفي المحقق بإجراء تعديلات عليها من خلال عملية التسوية وهو ما تم خلال سنتي 2016-2017. في حين إذا كان هناك اختلاف جذري لا يمكن معه مواصلة عملية المراجعة فإن ذلك يؤدي إلى رفض المحاسبة وهو ما حدث خلال سنتي 2018-2019 وهي حالة الرفض الجزئي نظرا لرفض محاسبة سنتين فقط من أصل أربع سنوات.

1. تسوية سنتي 2016، 2017:

بناء على ما سبق، فإنه تم قبول محاسبة سنتي 2016، 2017 وهو ما ترتب عنه إجراء تسوية جباية ناتجة عن الفارق في رقم الأعمال (CA) بالنسبة للرسوم (TVA, TAP) لاسترجاع مبلغ الرسوم المتمثل منها، مع إعادة دمج الأعباء غير قابلة للخصم مع الأرباح وإعادة حسابها كما هو موضح أدناه:

أ. الرسم على النشاط المهني TAP: تمت التسوية طبقا للمواد 193، 217، 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب.

جدول رقم (02): إعادة استرجاع حقوق الرسم على النشاط المهني (TAP)

السنة	CA المقيم	CA المصرح به	الفارق	معدل الرسم	فارق الحقوق	الغرامات 10%	الحقوق واجبة الأداء
2016	4.379.250	4.273.500	105.750	1%	1057	106	1163
2017	6.418.700	6.277.600	141.100	1%	1411	141	1552

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول الوارد الفردي (ROLE)

ت. الرسم على القيمة المضافة TVA: تمت التسوية طبقا للمواد 14 و 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كما هو موضح بالجدول رقم (03):

جدول رقم (03): إعادة استرجاع حقوق الرسم على القيمة المضافة (TVA)

السنة	CA المقيم	CA المصرح به	الفارق	معدل الرسم	فارق الحقوق	الغرامات 10%	الحقوق واجبة الأداء
2016	4.379.250	4.273.500	105.750	9%	9517	952	10.469
2017	6.418.700	6.277.600	141.100	9%	12.699	1270	13.969

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي المعد من طرف مصلحة التحقيقات.

تم إخضاع الفارق في رقم الأعمال الناتج عن الفرق بين رقم الأعمال الذي تم تقييمه من طرف المحققين ورقم الأعمال المصرح به خلال سنتي 2016-2017 إلى المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة 7% المطبق خلال

سنة 2016، 9% المعدل سنة 2017 حيث يتم إرجاع فارق الحقوق الناتج مضاف إليها الغرامات الموافقة لها لتصبح الحقوق الواجب إرجاعها إلى الخزينة: 8142، 13.969 خلال سنتي 2016-2017 على التوالي .
تم استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي تم خصمه في الفاتورة رقم 034 (متعلق بعملية شراء سلعة) كما هو موضح بالجدول رقم 04.

جدول رقم (04): استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

السنة	مبلغ الفاتورة	معدل الرسم	مبلغ الرسم المسترجع	الغرامات 10%	الحقوق واجبة الأداء
2016	202.600	17%	34.442	3444	37.886

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي المعد من طرف مصلحة التحقيقات.

ث. **الضريبة على أرباح الشركات (IBS):** تمت التسوية طبقا لأحكام المواد 135، 150، 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وذلك من خلال حساب الربح المقيم بعد التحقيق الذي تم الحصول عليه من خلال إدماج فارق رقم الأعمال مع الأعباء غير القابلة للخصم (الفاتورة لسنة 2016، ومبلغ الاهتلاك سنة 2017) للربح المصرح به.

جدول رقم (05): استرجاع حقوق الضريبة على أرباح الشركات.

السنة	الربح المقيم	الربح المصرح به	الفارق	معدل الضريبة	حقوق IBS	الغرامات 15% و 25%	اجمالي الحقوق واجبة الأداء
2016	2.440.155	1.602.805	837.350	19%	159.096	23.864	182.960
2017	5.519.439	2.099.176	3.420.263	19%	649.850	162.462	812.312

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي المعد من طرف مصلحة التحقيقات.

بما أن نشاط المؤسسة إنتاجي، فإنها تخضع لمعدل 19% لحساب الضريبة على أرباح الشركات، حيث يتم إخضاع الفارق الناتج خلال سنتي 2016-2017 لهذا المعدل لاستخراج مبلغ IBS المفروض ويضاف له مبلغ الغرامات المحسوب وفقا للمعدلات الواردة في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ليتم في الأخير إرجاع مبلغ إجمالي الحقوق المتملص منها خلال السنتين كما هو موضح في الجدول أعلاه.

ج. الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASSOCIE):

بعد تحقيق الأرباح من طرف المؤسسة يتم توزيع مبلغها على الشركاء، يتم فرض ضريبة على هذا الدخل حسب مساهمة كل شريك فيها، وباعتبار المؤسسة ذات مسؤولية محدودة وذات الشخص الوحيد تفرض عليه .

ونظرا لتغير الربح ومنه الضريبة على أرباح الشركات، يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء الناتجة عنه، حيث يختلف معدلها فقبل 2017 حدد معدلها جبايا بمعدل 10%، التي تفرض على أساس الضريبة، هذه الأخيرة تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{أساس الضريبة على الدخل الإجمالي} \\ \text{لشركاء المقيم} \\ \text{أساس الضريبة على الدخل الإجمالي} \\ \text{لشركاء المصرح به} \end{array} \right. = \left\{ \begin{array}{l} \text{الربح المقيم - (الضريبة على أرباح الشركات IBS المقيم)} \\ \text{الربح المصرح به - (الضريبة على أرباح الشركات IBS المصرح به)} \end{array} \right.$$

الجدول رقم (06) يوضح إجمالي حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي واجبة الدفع. علما أن اختلاف معدل الغرامة (15%، 25%) راجع لاختلاف مبلغ الحقوق المتملص منها، طبقا لما ورد في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم (06): الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء واجبة الدفع.

السنة	الربح المقيم (الربح المقيم IBS -)	الربح المصرح به - IBS (الربح المصرح به)	أساس الضريبة	معدل الضريبة	حقوق IRG/ASSOCIE	الغرامات 15% - 25%	إجمالي الحقوق واجبة الأداء
2016	1.976.526	1.298.272	678.254	10%	67.825	10.174	77.999
2017	4.470.745	1.700.332	2.770.413	15%	415.562	103.890	519.452

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي المعد من طرف مصلحة التحقيقات.

2. إعادة التقييم:

بالنسبة لسنتي 2018، 2019 فقد تم رفض المحاسبة، وعليه يتم إجراء التسوية التفاضلية حيث تم إعادة تقييم رقم الأعمال والربح بناء على معطيات خارج محاسبة المكلف (من خلال مراجعة الفواتير، الكشف البنكية، معلومات تم جمعها من خلال مختلف المراسلات التي تقوم بها مصلحة التحقيقات مع مختلف الإدارات التي تتعامل معها المؤسسة...). ونتيجة ذلك تم تحديد الفارق في رقم الأعمال لسنة 2018 بمبلغ: 425.000 دج وسنة 2019 بمبلغ: 10.300.000 دج وعليه سيتم إخضاع الفوارق المتملص من دفعها إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة مع الأخذ بعين الاعتبار لتصريحات المكلف بالضريبة خلال سنتي التحقيق المعنية. إضافة إلى التأكد من مدى توفر شروط الاستفادة من المرسوم رقم 18-212 فيما يخص إعفاء مادة النخالة من الخضوع للرسم على القيمة المضافة. وذلك كما يلي:

أ. **الرسم على النشاط المهني TAP:** تم إخضاع الفارق في رقم الأعمال خلال سنتي التحقيق 2018-2019 إلى معدل الرسم على النشاط المهني (1%)، علما أنه خلال سنة 2019 لم يتم التصريح برقم الأعمال وعليه يتم الاعتماد على رقم الأعمال المقيم لحساب للحقوق. مع تحمل الغرامات حسب المبلغ الناتج وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب.

جدول رقم (07): حقوق الرسم على النشاط المهني (TAP) المتملص منها.

السنة	CA المقيم	CA المصرح به	الفارق	معدل الرسم	فارق الحقوق	الغرامات 10% - 15%	الحقوق واجبة الأداء
2018	12.186.500	11.761.500	425.000	1%	4250	425	4675
2019	10.300.000	00	10.300.000	1%	103.000	15.450	118.450

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي المعد من طرف مصلحة التحقيقات.

ت. **الرسم على القيمة المضافة TVA:** تم إخضاع الفارق في رقم الأعمال الناتج عن الفرق بين رقم الأعمال الذي تم تقييمه من طرف المحققين ورقم الأعمال المصرح به خلال سنتي 2018-2019 إلى المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة 19% وذلك لعدم احترام المكلف لشروط الاستفادة من المرسوم رقم 18-212 سابق الذكر، وفيما

يخص سنة 2019 لم يتم التصريح برقم الأعمال فيها وعليه يتم الاعتماد على رقم الأعمال المقيم من طرف المحققين. مع إضافة الغرامات الموافقة لها.

جدول رقم (08): حقوق الرسم على القيمة المضافة (TVA) المتملص منها.

السنة	CA المقيم	CA المصرح به	الفارق	معدل الرسم	فارق الحقوق	الغرامات 10%	الحقوق واجبة الأداء
2018	12.186.500	11.761.500	425.000	19%	9517	952	10.469
2019	10.300.000	00	10.300.000	19%	12.699	1270	13.969

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي المعد من طرف مصلحة التحقيقات.

تم إخضاع الفارق في رقم الأعمال الناتج عن الفرق بين رقم الأعمال الذي تم تقييمه من طرف المحققين ورقم الأعمال المصرح به خلال سنتي 2018-2019 إلى المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة 19% وذلك لعدم احترام المكلف لشروط الاستفادة من المرسوم رقم 18-212 سابق الذكر، وفيما يخص سنة 2019 لم يتم التصريح برقم الأعمال فيها وعليه يتم الاعتماد على رقم الأعمال المقيم من طرف المحققين. مع إضافة الغرامات الموافقة لها.

ث. **الضريبة على أرباح الشركات (IBS):** خلال سنة 2018 بالنسبة للربح المصرح به (3.059.001) تم إضافة الفارق في رقم الأعمال إليه (425.000) باعتباره رقم أعمال مخفي للحصول على الربح المقيم (3.484.001)، وقد تم إخضاع الفارق في الربح إلى معدل الضريبة على أرباح الشركات (19%) مع إضافة مبلغ الغرامات (بمعدل 15%) المحسوب وفقا للمعدلات الواردة في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. أما سنة 2019 فقد تم حساب الربح المقيم بالأخذ بعين الاعتبار لرقم أعمال مادة الفريضة مخفي خلال هذه السنة بقيمة 3.381.052 دج (علما أن الفريضة معفية من TVA-TAP)، وعليه يتم إخضاع إجمالي رقم الأعمال المخفي (13.681.052) لهامش ربح 25% ليكون الربح الخاضع للضريبة هو 3.420.263، وبإخضاع هذا الأخير لمعدل الضريبة (19%) مع إضافة مبلغ الغرامات يكون إجمالي الحقوق المتملص منها 812.312 واجبة الأداء.

جدول رقم (09): حقوق الضريبة على أرباح الشركات

السنة	الربح المقيم	الربح المصرح به	الفارق	معدل الضريبة	حقوق IBS	الغرامات 15% و 25%	إجمالي الحقوق واجبة الأداء
2018	3.484.001	3.059.001	425.000	19%	80.750	12.113	92.863
2019	5.519.439	2.099.176	3.420.263	19%	649.850	162.462	812.312

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي المعد من طرف مصلحة التحقيقات.

ج. **الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASSOCIE):** بنفس الطريقة السابقة (الجدول رقم 05) يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء واجبة الدفع لسنتي 2018-2019 حيث يتم استخراج أساس الضريبة بنفس العلاقة أعلاه ومن ثم إخضاعها للغرامات الموافقة (لسنتي 2018-2019).

جدول رقم (10): حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء.

السنة	الربح المقيم (الربح المقيم IBS -)	الربح المصرح به - IBS (الربح المصرح به)	أساس الضريبة	معدل الضريبة	حقوق IRG/ASSOCIE	الغرامات 15% 25%	إجمالي الحقوق واجبة الأداء
2018	2.822.040	2.477.790	344.250	10%	34.425	3442	37.867
2019	4.470.745	1.700.332	2.770.413	15%	415.562	103.890	519.452

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التبليغ النهائي المعد من طرف مصلحة التحقيقات.

V. الخلاصة:

يشكل الرفض المحاسبي في ظل التحقيق الجبائي، جانباً مهماً وحساساً من العملية الجبائية، حيث تلعب الدفاتر والسجلات المحاسبية دوراً حيوياً في تحديد الالتزامات الضريبية للشركات والمؤسسات. في إطار التحقيقات الجبائية تقوم السلطات الضريبية بفحص دقيق لهذه السجلات بهدف التأكد من مطابقتها للواقع الاقتصادي، ومدى التزامها بالمعايير المحاسبية والقوانين الضريبية المعمول بها. أي خلل أو عدم تطابق في هذه السجلات قد يؤدي إلى رفضها من قبل السلطات، مما يمكن أن يترتب عليه عواقب مالية وقانونية كبيرة. يشمل هذا الرفض المحاسبي استبعاد بعض المعاملات المحاسبية التي تعتبرها الإدارة الضريبية غير صحيحة أو غير مدعومة بأدلة كافية. بالتالي، يصبح مفهوم الرفض المحاسبي محورياً لفهم المخاطر التي تواجهها الشركات أثناء التحقيقات الجبائية، ومدى أهمية الالتزام بالمعايير المحاسبية لتجنب التبعات السلبية لهذا الرفض، وتوصلنا من خلال دراستنا بشقيها النظري والتطبيقي إلى جملة من النتائج أبرزها:

- تعتبر المحاسبة وسيلة لإثبات مصداقية الأسس الضريبية المصرح بها؛
- يتم رفض المحاسبة إذا تم إثبات عدم مصداقيتها وعدم إمكانية إجراء التدقيق لوجود نقائص تؤثر على مسار مراجعة الحسابات؛
- رغم تحديد المخالفات الجبائية المؤدية للرفض المحاسبي إلا أن قرار الرفض يعتمد على أهمية وتأثير هذه المخالفات تبعاً لكل حالة محقق فيها؛
- تختلف حالات إعادة تقييم الأسس الضريبية تبعاً لطبيعة المحاسبة، فإذا كانت هذه الأخيرة منتظمة ومقنعة إلا أنه يتخللها بعض النقائص من الناحية الجبائية يتم تعديلها من خلال التسوية أو التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة؛
- إعادة التقييم في حالة الرفض المحاسبي تتم من خلال إتباع مسار رقابي خارج الإطار المحاسبي؛
- عالجت دراسة الحالة، حالة الرفض المحاسبي الجزئي الذي يمس بعض سنوات التحقيق. فالمحقق لا يسعى أثناء قيامه بعملية التحقيق إلى البحث عن الرفض المحاسبي، فدوره هو التحقق من صحة تصريحات المكلفين بالاعتماد على المحاسبة المقدمة له؛
- في حالة رفض المحاسبة يقع على عاتق المحقق إثبات طابعها غير المقنع؛
- يمكن أن يؤدي الرفض المحاسبي إلى عواقب مالية وقانونية، مثل فرض ضرائب إضافية، غرامات، أو حتى ملاحقات قانونية في حالة وجود أدلة تثبت وجود تزوير أو تلاعب.

وعليه تقترح الدراسة:

- ضرورة تحديث النظم والقوانين الضريبية بما يتماشى مع التطورات الحاصلة، من أجل سد الثغرات التي قد

يستغلها المكلفون بالضريبة كمنفذ للهروب؛

- تنمية الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة من خلال عقد أيام تكوينية، أو ملتقيات لرفع حس المسؤولية المجتمعية لديه.

VI. الهوامش والإحالات:

1. Circulaire N22. (2014, fevrier 18). Note rejet de comptabilité. Algeria, Direction Des Recherches et vérifications: Direction Général Des impots .
2. Note N°113. (2016, 09 29). Rejet de comptabilité et reconstitution extracomptable des bases d'impositions. MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS.
3. sayah, s., & Abdelssamed, m. (2014). rejet de comptabilité : nouvelle doctrine administrative. *flash info Afrique*.
4. الجريدة الرسمية الجزائرية. (26 ماي، 2008). مرسوم تنفيذي رقم 156-08. (27). الجزائر.
5. القانون التجاري. (26 سبتمبر، 1975). المادة 11 من الأمر 59-75 .
6. القانون التجاري. (26 سبتمبر، 1975). المادة 717 من الأمر 59-75.
7. جميلة ربيحي. (2024). كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في كشف التهرب الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة-. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 10(01)، 177-187.
8. عاشور كتوش. (2013). المحاسبة العامة (الإصدار الطبعة الثانية). ديوان المطبوعات الجامعية.
9. عبد الرزاق عباس . (2023). التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي. الجزائر: دار الهدى.
10. قانون الاجراءات الجبائية. (2019). المادة 43. المديرية العامة للضرائب.
11. كنزة بلحسين، و عبد المجيد لخذاري. (2022). رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 15(01)، 1597-1618.
12. منصور بن عمارة. (2016). أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية (الإصدار الطبعة الثانية). الجزائر: دار هومة.
13. نور الدين لعباشي. (2018). المحاسبة المالية . الجزائر: دار بهاء.
14. ميثاق المكلف الخاضع للرقابة. (2023). وزارة المالية. الجزائر، المديرية العامة للضرائب، قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية.