

مساهمة مخرجات النظام المحاسبي المالي في تعزيز الرقابة الجبائية ومحاربة التهريب

الضريبي - حالة تطبيقية لمؤسسة اقتصادية

The contribution of accounting financial system output to strengthening fiscal control and combating tax evasion

An applied case of an economic institution

ناصر دنيا¹ / مخبر العولمة والسياسات الاقتصادية، جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، nacer.dounia@univ-alger3.dz

أ.د. حاجي العلجة / جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، hadji_laldja@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2022/12/31

تاريخ القبول: 2022/11/12

تاريخ الارسال: 2022/08/15

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي وأهميتها في إجراء تحقيق محاسبي، ومدى استفادة أعوان إدارة الضرائب من المعلومات الواردة في كشوفات المالية واعتمادهم عليها أثناء التحقيق بغرض تقدير الضرائب وتحصيلها.

ولتحقيق غايات البحث، قمنا بتحليل ودراسة ملف جبائي لمؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي، حيث تبين أنها خالفت التشريع الجبائي وتهربت من تأدية واجباتها الضريبية الأمر الذي استدعى تسوية للنتيجة الجبائية لكل دورة خضعت للتحقيق المحاسبي، وتحديد المبالغ الجديدة لمختلف الضرائب والرسوم إضافة إلى الغرامات المالية. حيث فاق إجمالي المبلغ الواجب على المؤسسة دفعه نتيجة تهربها ضريبيا ثلاثة آلاف مليون دينار جزائري.

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي، كشوفات مالية، رقابة جبائية، تحقيق محاسبي، تهرب ضريبي.

تصنيف JEL : H26 : M41 : M42.

Abstract:

The purpose of this study is to emphasize the quality of the financial accounting system's output and its importance in accounting investigation, as well as the extent to which tax administrators officials benefit from the information contained in the financial statements and relied on it during the investigation for the purpose of tax assessment and collection, which allows them to identify irregularities in accounting records, and thus discover and reduce tax evasion.

In order to achieve the purpose of the study, we analyzed and studied the tax records of an institution that was subject to an accounting investigation. Where it was found that the institution violated the tax law and evaded its tax obligations, which necessitated a re-settlement of the tax result for each period that was subject to an accounting investigation, and determine the new amount of various dues and taxes. As the total amount due to the institution to be paid as a result of its tax evasion exceeded three thousand million dinars.

Keywords: Financial Accounting System, financial statements, Tax control, Accounting Investigation, Tax fraud.

Jel Classification Codes : H26 ; M41 ; M42.

¹ المؤلف المرسل: ناصر دنيا، الإيميل: nacer.dounia@univ-alger3.dz

I - تمهيد :

أدت العولمة الاقتصادية وزيادة ترابط الأسواق المالية وتحرر التجارة العالمية، إلى القيام بالبحث عن معايير محاسبية وتطويرها من أجل تحسين جودة ونوعية المعلومات المالية، والعمل على تقديم معلومات صادقة لمستخدمي المعلومات المالية الحاليين والمرتقبين قصد تمكينهم من القيام بعمليات التحليل والمقارنة بين مختلف المؤسسات، بما يسمح بإجراء الاختيارات الرشيدة المناسبة عند اتخاذ القرارات. وحيث أن إعداد الكشوفات المالية من قبل الكيانات الاقتصادية تكون الغاية منه هو توفير معلومات مفيدة لغرض اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من قبل مختلف مستخدمي البيانات المالية، فإن ذلك يقتضي وجوب بأن تضمن البيانات المالية التي تتضمنها الكشوفات المالية الشفافية حول واقع الكيان، وذلك من خلال تقديم معلومات شاملة ومفيدة. والواقع أن فعالية النظام الضريبي تتحكم فيه مجموعة من المقاييس والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام ضريبي، حيث تتمثل هذه الاعتبارات في مجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط النظام الضريبي، وتوفير إدارة ضريبية كفأة تسهر على تطبيق النظام الضريبي، وتعمل على تكييفه مع الواقع المعاش (ناصر وبن عياد، 2013). وتعتبر الكشوفات المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات بدورها ذات أهمية كبيرة، إذ تستعين بها إدارة الضرائب للتحقق من مدى ملاءمة وصحة المعلومات الجبائية المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة وبالتالي ضمان دقة الواجبات الضريبية التي يصرح بها ويدفعها المكلفون، الأمر الذي يساعد على محاربة التهرب الضريبي والحد منه.

1.I - إشكالية البحث :

تعد مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ضرورة ملحة بالنسبة للإدارة الجبائية، إذ يتعين عليها أن تكون ملمة بصورة واضحة عن حجم الظاهرتين لاتخاذ الحلول المناسبة. ومن بين الحلول المعتمدة هي فرض رقابة جبائية فعالة بأدواتها المتنوعة. إلا أن نجاعة الرقابة الجبائية تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من جهة بمعرفة المكلفين بالضريبة وبأهمية المعلومات المجمعة، لأنها تساعد على تحليل نقدي متميز أحسن للتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وهذا ما يؤدي إلى الانتقاء الجيد للملفات الواجب إخضاعها للرقابة الجبائية. ومن جهة أخرى بمخرجات النظام المحاسبي المالي.

انطلاقاً من الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف تساهم مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين أداء الرقابة الجبائية ومحاربة التهرب

الضريبي؟

2.I - أهداف البحث :

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى مساهمة مخرجات النظام المحاسبي المالي على زيادة نجاعة الرقابة الجبائية وتحسين فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم التصريحات الجبائية للمكلفين وبالتالي مواجهة التهرب الضريبي.

3.I - أهمية البحث :

تستمد الدراسة أهميتها من كون أن مخرجات النظام المحاسبي هي المصدر الرئيسي الذي تعتمد عليه إدارة الضرائب خلال عمليات الرقابة الجبائية التي تجريها، حيث تسمح لها باكتشاف النقائص وإعادة تقييم تصريحات المكلفين بالضريبة وبالتالي استعادة المبالغ المتهرب من دفعها، إلى جانب معرفة وتقييم مدى قدرة سياسات الرقابة الجبائية ودورها من الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

4.I. - منهج الدراسة:

بغية الوصول لأفضل الأساليب و الطرق للإجابة على إشكالية الدراسة فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالاعتماد على مصدرين أساسيين من مصادر البيانات:

- المصادر الأولية: تتمثل في المراجع والدوريات والأدبيات النظرية التي بحثت في الموضوع أو مواضيع ذات صلة بموضوع الدراسة.
- المصادر الثانوية: تتمثل في دراسة تطبيقية بمديرية كبريات المؤسسات بالجزائر العاصمة من خلال تشخيص حالة مؤسسة اقتصادية تقوم بنشاط استيراد وبيع السيارات للفترة 2015-2018. معتمدين في ذلك على الوثائق المقدمة من طرف كل من إدارة الضرائب والمؤسسة، مع الحفاظ على هوية المؤسسة محل التحقيق، و ذلك تطبيقا لمبدأ سرية المعلومات الضريبية.

II - مخرجات النظام المحاسبي المالي:

استجابة لاحتياجات المستخدمين الذين يتطلعون لمعلومات ذات قيمة وجودة، يعمل النظام المحاسبي المالي على تسجيل ومعالجة ونشر البيانات المالية على نحو يعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة. هذا ويشير النظام المحاسبي المالي إلى ضرورة إعداد البيانات المالية على النحو المحدد في قواعد وممارسات المحاسبة الدولية، كما يضمن تقديمها مرة واحدة على الأقل في السنة لجميع الكيانات التي تقع ضمن نطاق نظام المحاسبة المالية. (Kebieche & Bouakrif, 2017)

II - 1- الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي المالي :

تفصح المؤسسات عن وضعيتها الاقتصادية لمختلف المستخدمين من خلال عدة كشوفات مالية، تتضمن مجموعة من المعلومات المحاسبية الخاصة بأنشطتها، ووفقا للمرسوم التنفيذي رقم 08_156 المؤرخ في 26 ماي 2008 تشمل الكشوف المالية: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق. ذلك أن الهدف من هذه الكشوفات هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها والتدفق النقدي لديها، لما تحويه من معلومات مفيدة لاتخاذ القرار لشريحة عريضة من مستخدمي هذه الكشوفات.

الجدول (01): عناصر الكشوف المالية

المحتوى	الكشف
_ عناصر الأصول من تثبيات معنوية، تثبيات عينية، اهتلاكات، مساهمات، أصول مالية وضريبية، مخزونات، زبائن ومدنيين آخرين، خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية. _ عناصر الخصوم من رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع، خصوم غير جارية، موردون ودائنون آخرون، خصوم ضريبية	الميزانية
_ يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية من ربح أو خسارة ويلخص أعباء ومنتجات المؤسسة خلال نفس الفترة على أن يضم كحد أدنى المعلومات التالية: ✓ تحليل حسب الطبيعة للأعباء ✓ منتجات الأنشطة العادية	حساب النتائج

✓ المنتجات والأعباء المالية ✓ أعباء المستخدمين ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة ✓ مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بكل من التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية ✓ العناصر غير العادية ✓ مختلف النتائج (نتيجة الأنشطة العادية، النتيجة الصافية قبل التوزيع والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة لشركات المساهمة) ✓ جدول سيولة الخزينة ✓ معلومات حول منشأ التدفقات المالية ويعتمد عليه مستخدمي الكشوفات المالية لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال مقارنة بنظيراتها إضافة إلى معلومات حول كيفية استخدام تلك الأموال.	
_ يوفر تحليلاً لرؤوس الأموال الخاصة، ويضمن كحد أدنى المعلومات التالية: النتيجة الصافية، التغييرات في الطرق المحاسبية، تصحيحات الأخطاء التي أثرت على رؤوس الأموال الخاصة والمنتجات والأعباء الناتجة عنها، عمليات الرملة، توزيع النتيجة وتخصيصها.	جدول تغير الأموال الخاصة
_ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة. _ المعلومات الخاصة بالمؤسسات المشتركة، الفروع والمؤسسة الأم. _ المعلومات ذات الأهمية والضرورة لفهم ما ورد في الكشوفات المالية السابقة.	ملحق الكشوفات المالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، ص 23_27.

من خلال الجدول أعلاه، يتبين لنا أهمية الإيضاحات والمعلومات المختلفة المتعلقة بكل كشف، حيث أنها تتعلق بالأسس والسياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة كما يتطلبها النظام المحاسبي المالي، والتي يمكن تلخيصها في:

- يجب أن تشمل الكشوفات المالية على الإيضاحات المرفقة، لأنها جزء لا يتجزأ من الكشوفات المالية.
- يجب تقديم شروحات وإيضاحات لأي تغييرات في أساس وعرض الكشوفات المالية من مدة لأخرى.

II-2- جودة المحتوى المعلوماتي للنظام المحاسبي المالي:

أفضى ارتكاز النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية إلى تطوير المضمون المعلوماتي للكشوفات المالية وإضفاء الصبغة المالية عليها؛ كما حدد الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في كل قائمة من القوائم وفق ما هو منصوص عليه في المعيار 01 والمعيار 07، كما اعتمد أساليب جديدة تسمح بإظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة. (الأخضر والسعدي، 2018)

II-3- إدارة الضرائب كأحد أهم مستخدمي الكشوفات المالية:

تعتبر المحاسبة بالنسبة لإدارة الضرائب، أحد الأنظمة الفرعية للمعلومات، وتعد وسيلة رئيسية لإثبات صدق المعلومات المعلنة من قبل دافعي الضرائب، إلى أن يثبت العكس. هذا وتستخدم إدارة الضرائب

الكشوفات المالية السنوية لحساب مقدار الضريبة الواجب دفعها. علاوة على ذلك، تمثل الكشوفات المالية السنوية المنظمة مصدرا للبيانات كما توفر مسارا لمراجعة المعلومات وتستخدم لقياس درجة الإخلاص في البيانات وإثبات في حالة المراقبة مدى مصداقية التصريحات. (Ministère des finances, 2014)

III - الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

يقوم المكلف بالضرائب بنفسه بتحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها والتصريح بها، من خلال الإقرارات المختلفة التي يطلب تقديمها للمصالح الضريبية حسب النماذج والمواعيد المقدمة. (Khouildi & Sadoq, 2018) ومع افتراض أن الإقرارات دقيقة وصادقة إلا أن إدارة الضرائب تستعمل حقها في الاستفسار وقراءة المستندات المحاسبية وجمع أي معلومات من أطراف ثالثة تكون مفيدة لتقدير الضرائب، مراقبتها وتحصيلها، الأمر الذي يفسح لها المجال لتحليل مخاطر سلوك دافعي الضرائب والسعي وراء انتهاكات مختلف القواعد المتعلقة بمسك الدفاتر المحاسبية لاكتشاف أي احتيال ضريبي أو تهرب ضريبي. (Mohammed & Larioui, 2020)

وهناك عدة عوامل تساعد على التهرب الضريبي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي (وآخرون، 2019):

- أ. تعقد النظام الضريبي، وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب من جهة، ومن جهة أخرى نقص كفاءة أعوان الضرائب وبدائية الوسائل المادية والفنية المتاحة.
- ب. عدم استقرار التشريع الضريبي، حيث أن عدم استقراره راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي حدثت على مستوى القوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلف نوعا من عدم الفعالية والنجاعة في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.

III-1- مفهوم الرقابة الجبائية:

هي نوع مستقل من رقابة الدولة التي تركز على تنفيذ التشريعات الضريبية من قبل دافعي الضرائب، اكتشاف، منع وإزالة المخالفات. وينتظر من الرقابة الجبائية أداء مهام تخفيض الديون الضريبية لدافعي الضرائب وضمان مدفوعاتها الكاملة وفي الوقت المناسب في الميزانيات والصناديق الائتمانية الحكومية، وبالتالي ضمان امتثال جميع المشاركين في العلاقة القانونية للتشريعات الضريبية. (Zhuk, 2018)

هذا ويمكن للرقابة الجبائية أن تتخذ عدة أشكال، إلا أننا سنركز في هذه الدراسة على أحد الأشكال وهو التحقيق المحاسبي.

III-1-1- التحقيق المحاسبي:

يهدف التحقيق المحاسبي إلى مجموعة من الإجراءات لفحص محاسبة المؤسسة من خلال مقارنة مختلف الحسابات بالعناصر التشغيلية والخارجية لضمان صدق الإقرارات المقدمة، والتحقق من صحة أساس تقييم مختلف الضرائب المستحقة فيما يتعلق بنشاط المكلفين بالضريبة. (Mohammed & Larioui, 2020, pp. 138-139)

III-1-2- خصائص التحقيق المحاسبي:

يخضع التحقيق المحاسبي لإطار قانوني معزز من أجل تنفيذ هذا الإجراء بشكل صحيح ولضمان احترام حقوق وضمانات دافعي الضرائب الخاضعين للرقابة. ويتميز بالخصائص التالية: (لواج، 2018)

أ. - يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا.

- ب. - يتم تنفيذه في مقر المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة وليس في مكاتب إدارة الضرائب، إلا في حالة طلب المكلف عكس ذلك وقبول الإدارة لطلبه أو في حالة قوة القاهرة.
- ج. - يمتاز بدقة وعمق الفحص للدفاتر المحاسبية وشموليتها لجميع الضرائب و الرسوم للدورات الأربع الماضية.
- د. - ينفذ من قبل أعوان إدارة الضرائب الحاملين لرتبة مفتش على الأقل والذين يتميزون بالمهارة بكل ما يخص المحاسبة.
- هـ. - يمكن أن يكون التحقيق المحاسبي شاملا (فحص لجميع الضرائب والرسوم) أو جزئيا (عندما يستهدف فئة من الضرائب والرسوم أو عندما يتعلق الأمر بسنة محاسبية معينة).
- (Samir, 2019)

III-3-1- مردودية التحقيق المحاسبي:

يساهم التحقيق المحاسبي في زيادة حصيلة الخزينة العمومية كما يلخصه الجدول أدناه من خلال استرجاع مبالغ مهمة من الضرائب والرسوم الضائعة بسبب تهرب المكلفين بالضريبة من تأدية واجباتهم.

الجدول (02): مردودية التحقيق المحاسبي الوحدة: مليار د.ج

التحقيق المحاسبي		السنة
الحصيلة المالية	عدد الملفات المعالجة	
126.406	2357	2014
37.613	2358	2015
29.423	2042	2016
52.302	1968	2017
36.151	2089	2018
61.166	2063	2019
54.522	2161	2020

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الفرعية البرمجة التابعة لمديرية الضرائب، وزارة المالية.

على ضوء البيانات الواردة في الجدول أعلاه و المتعلقة بعدد الملفات التي خضعت للتحقيق المحاسبي للفترة الممتدة من 2014 إلى 2020 و الحصيلة المالية المتولدة عن التحقيق المحاسبي، يتضح أنه و ورغم ما حدث من تذبذب في عدد الملفات المعالجة، إلا أن التحقيق المحاسبي بقي محافظا على مستواه وعلى المردودية المالية المرتفعة.

IV- دراسة ملف خاضع للتحقيق المحاسبي :

بغرض إجراء دراسة ميدانية عن مدى مساهمة الكشف المالية في حسن سيرورة الرقابة الجبائية عامة والتحقيق المحاسبي للكشف و الحد من التهرب الضريبي خاصة، انتقلنا إلى مديرية كبريات المؤسسات، حيث قدم لنا ملف مؤسسة يتمثل نشاطها في استيراد وبيع السيارات كان ضمن برنامج الرقابة السنوي للمديرية وخضع للتحقيق المحاسبي لأربع سنوات (2015، 2016، 2017، 2018). و لقد قمنا بفحص الملف

المقدم لنا و ذلك بعد أن تم تمكيننا من كل الكشوفات المالية للمؤسسة ومختلف الوثائق المحاسبية للفترة المعنية بالتحقيق المحاسبي إلى جانب الوثائق المقدمة من إدارة الضرائب.

1-IV- سيرورة التحقيق المحاسبي:

بعد انتهاء إدارة الضرائب من التحضير لعملية الرقابة الجبائية أين يتم اختيار الملفات التي ستخضع للرقابة، يحين موعد تنفيذ التحقيق المحاسبي الذي يمر بالمراحل والخطوات التالية:

1-1-IV- إرسال إشعار بالتحقيق:

بتاريخ 2019/09/17، وتطبيقاً لأحكام الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، تم إرسال إشعار بالتحقيق للمؤسسة مرفقاً بميثاق المكلف بالضريبة، تمنح من خلاله إدارة الضرائب للمؤسسة أجل عشرة أيام لتحضير وتوفير مستنداتها المحاسبية. وقد أشير بالإشعار إلى جميع الضرائب والرسوم التي تكون محل التحقيق والفترة الخاضعة للرقابة.

2-1-IV- بداية التحقيق المحاسبي:

بمجرد انقضاء المهلة الممنوحة للمؤسسة، انتقلت فرقة التحقيق إلى مقر المؤسسة لتبأشر عملية التحقيق في محاسبة المؤسسة من حيث الشكل ثم تلته بفحص كل الوثائق والمستندات المحاسبية من حيث المضمون.

1-2-1-IV- التحقيق في محاسبة المؤسسة من حيث الشكل:

يتمثل التحقيق في المحاسبة من حيث الشكل في المراقبة العامة للمحاسبة، وذلك من خلال المعاينة المادية و التأكد من الوجود الفعلي للوثائق القانونية و مدى مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها من حيث الشكل، التوثيق أو طريقة الحفظ التي ينص عليها القانون التجاري في المواد 9-10 و 11. وقد وجد أن الوثائق المحاسبية للأربع سنوات الخاضعة للتحقيق مطابقة للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمواد 9، 10 و 11 من القانون التجاري، ولم يتم اكتشاف أي حالات استثنائية من شأنها التأثير على الامتثال للمحاسبة الرسمية والقانون التجاري أو النظام المحاسبي المالي.

2-2-1-IV- التحقيق في محاسبة المؤسسة من حيث المضمون:

بعد الانتهاء من التحقيق في محاسبة المؤسسة من حيث الشكل، تم التحقيق فيما من حيث الموضوع للتأكد من مدى مصداقية البيانات الواردة في الكشوفات المالية للمؤسسة وذلك من خلال إجراء مجموعة من الفحوصات والتدقيقات، التي وعلى ضوء دراسة ومقارنة الميزانيات وحسابات النتائج للسنوات الأربع المعنية بالتحقيق تم اكتشاف وجود العديد من التجاوزات والنقائص فيما يخص الامتثال لنصوص التشريع الضريبي التي مست العديد من الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة مما استدعى القيام بالتسويات الجبائية الضرورية.

وسنتطرق في الجزء الموالي من هذه الدراسة إلى النقائص والتجاوزات التي تم تسجيلها فيما يخص امتثال المؤسسة لتطبيق نصوص التشريع الضريبي.

3-1-IV- التجاوزات المسجلة خلال السنوات محل التحقيق المحاسبي (2015-2018):

على إثر التحقيق في محاسبة المؤسسة من حيث المضمون للتأكد من مدى احترام المؤسسة للنصوص والتشريعات الجبائية تم تسجيل:

1- عدم قيام المؤسسة بإخضاع جزء من فرق إعادة التقييم الناتج عن إعادة تقييم بعض أصولها الثابتة للضريبة، وهذا على خلاف ما تنص عليه أحكام المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. و لقد تم تحديد هذا الفارق الذي لم يخضع للضريبة بمبلغ 6 000 000 000 دج كما هو موضح أدناه:

الجدول (03): فارق إعادة التقييم

الوحدة: د.ج

مبلغ إعادة التقييم	فارق إعادة التقييم الذي تم إخضاعه للضريبة	فارق إعادة التقييم الذي لم يتم إخضاعه للضريبة
9 433 492 457	3 433 492 457	6 000 000 000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

2- قيام المؤسسة محل المراجعة بخصم والتسجيل المحاسبي للسنوات 2015-2018 للمصاريف الواردة في الجدول أدناه دون توفر مبررات ووثائق ثبوتية لها، مما يعد مخالفا لنص المادة 140 مكرر من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، التي تنص على وجوب أن يكون العبء فعليا ومبررا بمستندات ثبوتية وقانونية.

الجدول (04): مصاريف غير مبررة الخصم

الوحدة: د.ج

البيان	2015	2016	2017	2018
فروقات مخون قطع الغيار	64 124 756	344 450	3 072 094	76 832
فروقات مخزون السيارات	-	-	-	56 000 000
تكاليف إقامة بفندق	-	296 920	-	-
خسائر بيع مركبات الخدمة	4 307 775	9 160 197	-	2 323 323
تكاليف سفر	-	-	-	6 959 875
مصاريف بنكية	172 573	-	-	-
تكاليف رسوم التصحيح	-	-	6 019 906	-
مصاريف انتقال وسفر	11 912 494	-	-	-
استئجار قاعة من أجل حفل موسيقي	1 149 532	-	-	-
مصاريف تنظيم احتفال 08 مارس	1 500 000	-	-	-
نفقات تخص إعداد وجبات خفيفة في رمضان	563 800	-	-	-
رصيد إشهار	-	-	2 699 000	-
عمولات	-	-	4 271 413	-
العميل X	-	-	198 139 100	-
تسوية عمولات التزام	-	-	10 988 042	-
مصاريف إدارة الاتصالات الرقمية	-	-	1 800 000	-
الرسم على القيمة المضافة	-	-	-	1 271 100
إعادة تقييم محطة خرايصة	-	-	-	9 914 036
تعويض يخص محطة خرايصة	-	-	-	24 034 028
تأجير مساحات للعرض	-	-	-	796 000

1 125 000	-	-	-	تكاليف ممولين للحفلات
136 897 416	-	-	-	تكاليف إصلاحات
239 397 610	226 989 555	9 801 567	83 730 930	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

و من الملاحظ هنا أن ما يمكن استخلاصه من بيانات الجدول أعلاه هو قيام المؤسسة بتضخيم بعض المصاريف بهدف التخفيض من النتيجة الجبائية وبالتالي التهرب من تسديد الضرائب.

3- وجود نفقات تخص السنوات الأربع كما يوضحه الجدول أدناه وهي مستثناة من الحق في الخصم بموجب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول (05): تكاليف غير قابلة للخصم

الوحدة: د.ج

2018	2017	2016	2015	البيان
2 921 478	5 858 407	5 046 580	-	تكاليف سفر وإقامة
374 400	-	-	-	نفقات فرقة موسيقية
1 350 000	14 453 304	2 450 500	-	نفقات متعلقة بشركات أخرى
1 944 000	648 000	1 944 000	777 600	اشتراكات الضمان الاجتماعي لغير الأجراء
54 964 249	54 964 249	54 964 249	-	اقتطاع غير مشروعة لمخصصات الاهتلاك
61 554 127	75 923 960	64 405 329	777 600	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

4- قيام المؤسسة بعملية خصم مكرر للمصاريف الواردة في الجدول أدناه بعنوان السنتين الماليتين 2015 و 2018.

الجدول (06): مصاريف مكررة التسجيل

الوحدة: د.ج

2018	2015	البيان
-	10 569 760	تكاليف التخزين
1 190 583	-	مصاريف إشهار
3 757 820	-	الضرائب العقارية
4 948 403	10 569 760	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات

5- قيام المؤسسة بالخصم الغير مستحق للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل الخدمات التي لا تدخل ضمن نشاط المؤسسة ولا تساهم مباشرة في دورة الاستغلال يوضحه الجدول أدناه، مما يعد مخالفا لما تنص عليه المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

الجدول (07): الرسم على القيمة المضافة الغير قابل للخصم

الوحدة: د.ج

البيان/ السنة	2015	2016	2017	2018
مصاريف فنادق ومطاعم	487 124	1 563 840	1 372 797	1 640 024
تكاليف وجبات رمضانية	95 846			
مصاريف تكوين		205 174	99 450	340 228
تكاليف إقامة	2 803 768			
مصاريف تم التحفظ عن طبيعتها		267 410	482 460	256 500
تكاليف تخزين	1 795 839			
فروقات المخزون		-	-	10 654 598
المجموع	5 182 577	2 036 424	1 954 707	12 891 350

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

6- تم تسجيل أيضا قيام المؤسسة باعتبار جزء من رقم الأعمال لسنة 2015 يعادل 9 790 966 دج على كونه معفى من الرسم على القيمة المضافة دون مبرر، رغم أن المؤسسة لا تحوز على شهادة الإعفاء الضريبي أو المستندات التي تدعم قرارها في هذا الإعفاء.

7- تسجيل عدم قيام المؤسسة بدفع الرسم على المركبات الجديدة، حيث وعلى إثر فحص الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة سنة 2015، تبين قيامها بعملية تسليم ذاتي لثلاث سيارات جديدة لم يتم إخضاعها للرسم على المركبات الجديدة عادت قيمته 270 000 دج.

8- تسجيل وجود مركبات خاصة مذكورة في ميزانية المؤسسة ضمن الممتلكات الخاصة والتي يقل عمرها عن 5 سنوات لم تسدد المؤسسة الضريبة الخاصة بها و المنصوص عليها في أحكام المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ولل سنوات الأربع كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول (08): رسوم غير مسددة على المركبات الخاصة

الوحدة: د.ج

البيان/ السنة	2015		
قيمة السيارة عند الاقتناء	تعريف الرسم	عدد المركبات	إجمالي الرسوم المستحقة
بين 5 000 000 و 2 500 000	300 000	51	15 300 000
أكثر من 5 000 000	500 000	6	3 000 000
المجموع			18 300 000
البيان/ السنة	2016		
بين 5 000 000 و 2 500 000	300 000	47	14 100 000
أكثر من 5 000 000	500 000	6	3 000 000
المجموع			17 100 000
البيان/ السنة	2017		
قيمة السيارة عند الاقتناء	تعريف الرسم	عدد المركبات	إجمالي الرسوم المستحقة
بين 5 000 000 و 2 500 000	300 000	32	9 600 000
أكثر من 5 000 000	500 000	3	1 500 000
المجموع			11 100 000

2018			
42000 000	12	350 000	بين 2 500 000 و 5 000 000
600 000	1	600 000	أكثر من 5 000 000
4800 000	المجموع		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

9- تسجيل قيام المؤسسة و تطبيقاً لأحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بترحيل عجز يخص السنوات السابقة، إلا أن مبلغ العجز المرحل كان يعادل 2 663 852 187 دج بدل 2 606 579 991 و هو ما يعد ترحيلاً لمبلغ عجز يفوق العجز المبرر، مما يتطلب تسوية ذلك كما سوف يتم التطرق له لاحقاً.

10- تسجيل قيام المؤسسة سنة 2016 بخصم مبلغ 5 917 742 دج يمثل الرسم على التكوين المهني المتواصل من وعاء النتيجة الخاضعة للضريبة، و هو ما يخالف أحكام المادة 79 من قانون المالية 2007.

11- تسجيل قيام المؤسسة سنة 2017 بخصم مبلغ 131 714 دج، تبين أنه عبارة عن غرامات ضريبية، علماً أن الغرامات والجزاءات من أي نوع كانت هي غير قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة بحسب ما تنص عليه الفقرة 06 من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

12- تسجيل أن مخصصات خسائر القيمة، الديون المدومة و المؤونات المخصصة للصيانة المسجلة في الدفاتر المحاسبية للسنوات الثلاث كما هو مبين في الجدول أدناه، لا تستفي الشروط الشكلية و الموضوعية لتكوين المؤونة بحسب الفقرة 05 من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و من ثم يجب إعادة ادمجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

الجدول (09): خسائر قيمة و مؤونات غير مبررة

الوحدة: د.ج

البيان	2016	2017	2018
مخصصات مؤونات انخفاض القيمة	-	1 570 343 712	240 617 271
مخصصات مؤونات خسائر الائتمان	2 759 000	453 620 885	-
مؤونات صيانة المركبات	-	-	1 114 466
المجموع	2 759 000	2 023 964 597	241 732 737

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

13- تسجيل وجود فروقات بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي للمخزون و ذلك نتيجة تنازل المؤسسة عن المركبات المخصصة للخدمة لموظفيها بالمجان، في الوقت الذي مازالت هذه المركبات مقيدة ضمن أصول المؤسسة بالدفاتر المحاسبية، و هو ما يعد بمثابة عدم تصريح بعملية التنازل عن المركبات.

الجدول (10): فرق الجرد لمعدات صناعية

الوحدة: د.ج

البيان	2017	2018
الفروقات بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي للمخزون	16 000 000	142 000 000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

14- على إثر مراجعة كل العمليات التي مست خزينه المؤسسة خلال سنة 2018 و كذا حركة حسابات العملاء تم إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم لتلك السنة بما يعادل 119 898 917 857 دج بدل المصرح به 119 433 054 498 دج، مما ترتب عنه الرفع (Rehaussement) في رقم الأعمال بـ 465 863 359 دج (119 898 917 857 - 119 433 054 498) واعتبار هذا الرفع بمثابة رقم أعمال غير مصرح به.

IV-1-4- إعادة تشكيل الوعاء الضريبي:

بناء على ما تم تسجيله من تجاوزات للقوانين الضريبية التي قامت بها المؤسسة، وذلك بخصمها لمصاريف لا تساهم بشكل مباشر في دورة الاستغلال لنشاط المؤسسة و دون إثبات قانوني، و أعباء جبائية غير قابلة للخصم إلى جانب تصريحها بعجز تبين أنه غير مبرر، و تصريحها أيضا سنة 2018 برقم أعمال أقل من رقم الأعمال المعاد تشكيله، فإن ذلك تطلب إعادة إدماج مختلف هذه المصاريف والأعباء ورقم الأعمال الغير مصرح به مع الحق بتخفيض الحقوق البسيطة للرسم على النشاط المني على رقم الأعمال الغير مصرح به، وذلك كما تنص عليه المادة 319 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول (11): إعادة تشكيل النتيجة الجبائية للسنة المالية 2015

الوحدة: د.ج

2018	2017	2016	2015	البيان
-	-	-	-1 047 544 700	النتيجة الجبائية المصرح بها
-	-	-	6 000 000 000	(+) فارق إعادة التقييم
-	-	-	777 600	(+) أعباء صندوق الضمان الاجتماعي لغير الأجراء
465 863 359	-	-	-	الرفع (Rehaussement) من رقم الأعمال
9 301 090	-	-	-	(-) الرسم على النشاط المني
6 589 878	20 959 711	9 441 080	15 125 826	(+) أعباء جبائية غير قابلة للخصم
-	-	5 917 742	-	(+) مصاريف تكوين
-	131 714	-	-	(+) غرامات جبائية
54 964 249	54 964 249	54 964 249	-	(+) مصاريف أخرى غير قابلة للخصم
241 731 737	2 023 964 597	2 759 000	-	(+) مؤونات غير مبررة
4 948 403	-	-	-	(+) مصاريف مكررة الخصم
239 397 610	226 989 555	9 801 567	79 168 864	(+) مصاريف غير مبررة
142 000 000	16 000 000	-	-	(+) فارق جرد المخزون
82 000 000	80 000 000	-	-	(+) أشغال إضافية
-	-	1 047 544 700	2 663 852 187	(+) العجز المرحل المصرح به
-	-	-	2 606 579 991	(-) الخسائر المرحلة المعترف بها (-)
1 246 796 326	2 423 009 826	1 130 428 338	5 104 022 186	الرفع (Rehaussement) في النتيجة الجبائية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

من الواضح من بيانات الجدول أعلاه ولغرض التخفيض من الريح وبالتالي التهرب من تأدية واجباتها الضريبية، اعتمدت المؤسسة على عدة أساليب في مخالفتها لنصوص التشريع الجبائي وذلك بتضخيم المصاريف وخصم أعباء سواء كانت بدون وثائق مبررة لها أو كونها غير قابلة للخصم بموجب القانون .

IV-1-5- التسويات الجبائية:

بعد تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم من خلال إدماج المصاريف الغير قابلة للخصم، تتم عملية التسوية الجبائية، وذلك بإخضاع الأسس الجديدة لمختلف الضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي مع تطبيق الزيادات اللازمة والتي ينص عليها القانون. و بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فإن التسويات الجبائية التي تمت قد مست:

IV-1-5-1- تسوية الرسم على النشاط المهني:

وفقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة، تطبق نسبة 2% على رقم الأعمال إضافة إلى زيادة مقدارها 25% بسبب عدم كفاية المعلومات المصرح بها من قبل المؤسسة وذلك تطبيقا للمادة 116.1 من قانون الضرائب المباشرة

الجدول (12): تسوية الرسم على النشاط المهني

الوحدة: د.ج

البيان/ السنة	2015	2016	2017	2018
الرفع (Rehaussement) من رقم الأعمال	-	-	-	465 863 359
معدل الرسم على النشاط المهني 2%	-	-	-	2%
الحقوق البسيطة	-	-	-	9 301090
الغرامات 25%	-	-	-	2 325272
مجموع الحقوق البسيطة والغرامات	-	-	-	11 626362

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

IV-1-5-2- تسوية الرسم على القيمة المضافة:

تمت عملية تسوية الرسم على القيمة المضافة كما يلخصها الجدول أدناه، وذلك بإعادة إخضاع كل من رقم الأعمال المعفى سنة 2015 دون مبرر و الرفع من رقم الأعمال سنة 2018 للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% و 19% على التوالي كما تنص عليه المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي عدلت وفقا للمادة 26 من قانون المالية لسنة 2017، و إعادة استرجاع الرسم على القيمة المضافة الغير قابل للخصم، مع تطبيق زيادة بسبب أوجه القصور فيما يخص الحقوق البسيطة كما تنص عليه المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول (13): تسوية الرسم على القيمة المضافة

الوحدة: د.ج

البيان/ السنة	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المعفى دون مبرر	9 790 966	-	-	-
الرفع (Rehaussement) من رقم الأعمال	-	-	-	465 863 359
معدل الرسم على القيمة المضافة	17%	-	-	19%
الرسم على القيمة المضافة المستحق	1 664464	-	-	88 360355

12 891 350	1 954 707	2 036 424	5 182 577	(+) الرسم على القيمة المضافة الغير قابل للخصم
101 251 705	1 954 707	2 036 424	6 847 041	مجموع الحقوق
25 312 926	488 377	509 106	1 711 760	(+) الغرامات 25%
126 564 631	2 443 384	2 545 530	8 558 802	مجموع الرسم المستحق والغرامات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

1-5-3- تسوية الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تمت تسوية الضريبة على أرباح الشركات وفقا لما تنص عليها الفقرة 01 من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مع تطبيق زيادة بنسبة 25% على الضريبة على أرباح الشركات بسبب النقص في التصريح.

الجدول (14): تسوية الضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: د.ج

2018	2017	2016	2015	البيان / السنة
1 246 796 326	2 423 009 826	1 130 428 338	5 104 799 786	النتيجة المعاد تشكيلها
324 167 045	629 982 555	2 911 368	1 327 247 944	الضريبة على أرباح الشركات 26%
81 041 761	157 495 639	73 477 842	331 811 986	الغرامات 25%
405 208 806	787 478 193	367 389 210	1 659 059 930	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

1-5-4- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي فئة ربوع رؤوس الأموال المنقولة (IRG/RCM):

إن الأرباح المعاد تشكيلها والمترتبة عن إعادة إدماج مختلف الأعباء الغير قابلة للخصم جبائيا و بموجب المادة 46.1 تعتبر بمثابة مداخيل موزعة يتم تسويتها مع تطبيق زيادة بنسبة 25% على حقوق ضريبة الدخل الإجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة.

الجدول (15): تسوية الضريبة على الدخل فئة رؤوس الأموال المنقولة

الوحدة: د.ج

2018	2017	2016	2015	البيان / السنة
1 246 796 326	2 423 009 826	1 130 428 338	5 104 799 786	النتيجة المعاد تشكيلها
324 167 045	629 982 555	2 911 368	1 327 247 944	(-) الضريبة على أرباح الشركات
6 589 878	20 959 711	9 441 080	-	<u>الأعباء الغير قابلة للخصم جبائيا</u>
-	-	5 917 742	-	(-) أعباء غير مرتبطة بالاستغلال
-	131 714	-	-	(-) رسم التكوين
-	-	-	-	(-) غرامات جبائية
54 964 249	54 964 249	54 964 249	-	<u>الأعباء الغير نقدية</u>
241 731 737	2 023 964 597	2 759 000	-	الاهتلاكات الغير قابلة للخصم
142 000 000	16 000 000	-	-	المؤونات الغير مبررة
-	-	1 047 544 700	-	فروقات مخزون المركبات
-	-	-	-	تصحيح العجز
477 343 417	-	-	-	القاعدة الضريبية

71 601513	-	-	-	حقوق ضريبة الدخل (15%)
17 900 378	-	-	-	الغرامات (25%)
89 501891	-	-	-	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

5-1-5- تسوية الرسوم على المركبات المدرجة ضمن فئة المركبات الخاصة:

تمت تسوية الرسوم السنوية على المركبات المدرجة ضمن فئة المركبات الخاصة، وذلك بتطبيق زيادة قدرها 25% على مبلغ الرسوم السنوية الغير مسددة على هذه الفئة من المركبات كما يلخصه الجدول أدناه:

الجدول (16): تسوية الرسوم على المركبات الخاصة

الوحدة:

د.ج

2018	2017	2016	2015	البيان/ السنة
4 800000	11 100000	17 100000	18 300000	الرسوم السنوية على المركبات
1 200000	2 275000	4 275000	4 575000	الغرامات (25%)
6 000000	13 875000	21 375000	22 875000	المجموع الواجب الدفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

5-1-6- تسوية رسوم بيع المركبات الجديدة:

تمت عملية التسوية وذلك بزيادة مقدارها 25% على مبلغ الرسوم على السيارات الجديدة التي كانت محل عملية تسليم ذاتي من دون أن يتم فرض الرسم على المركبات الجديدة عليها.

الجدول (17): تسوية الرسم على المركبات الجديدة

الوحدة: د.ج

2018	2017	2016	2015	البيان/ السنة
-	-	-	270000	الرسوم على المركبات الجديدة
-	-	-	67500	الزيادة 25%
-	-	-	337 500	المبلغ الواجب دفعه

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

7- نتائج التحقيق:

بعد انتهاء التحقيق المحاسبي تم إخطار المؤسسة محل التحقيق وذلك بإرسال إشعار أولي يحتوي على مختلف النتائج المتوصل إليها والمدعومة بالطرق المستخدمة والقوانين المستند إليها في إعادة التقييم للأوعية الضريبية وأسباب تطبيق الزيادات على مختلف الضرائب والرسوم محل التسوية.

VI- رد المؤسسة على التبليغ الأولي:

خلال المدة الممنوحة لها بموجب القانون وقبل انتهاء الآجال، ردت المؤسسة بتبريرها لبعض المخالفات والأعباء الغير المبررة الخصم التي تم اكتشافها أثناء عملية التحقيق المحاسبي، حيث تلخصت هذه التبريرات أساسا في:

1- اعتبرت المؤسسة أن فرق إعادة التقييم المتعلق بالأصول الغير قابلة للاهلاك (قطع، أراضي) والبالغ 6 000 000 000 دج يمثل فائض قيم غير محقق (Plus value latente) و أن هذا الفرق مسجل في الخصوم و لم يتحقق عنه أية إيرادات. كذلك رأت المؤسسة انه و في ظل عدم وجود نص صريح في القانون الجبائي يخص فوائض القيم الغير محققة، فإن فرق إعادة تقييم الأصول الغير قابلة للاهلاك المترتب عن قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها يعد غير خاضع للضريبة.

2- اعتبرت المؤسسة أن اشتراكات صندوق الضمان الاجتماعي لغير الأجراء تعد ضمن المصاريف القابلة للخصم و ذلك وفقا للاتفاقية المبرمة بين مديرية كبريات المؤسسات وصندوق الضمان الاجتماعي لغير الأجراء، مع تقديمها لنسخة عن هذه الاتفاقية.

3- كذلك دافعت المؤسسة و اعتبرت أن جميع المؤونات محل التسوية تعد مؤونات مبررة ومطابقة للقوانين الجبائية ودليل المؤونات المنشور من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

VII- التبليغ الثاني والنهائي لإدارة الضرائب:

بعد استلام رد المؤسسة على التبليغ الأولي، تم فحص محتوى الرد والاعتراضات التي قدمتها المؤسسة والتأكد من الوثائق التي بررت بها بعض المخالفات الواردة في التبليغ الأولي، أبلغت إدارة الضرائب المؤسسة و عن طريق إشعار نهائي، بقرارها النهائي فيما يخص رسالة الرد وما تضمنته من ملاحظات. وقد تضمن الإشعار النهائي قبولاً لبعض من ملاحظات المؤسسة الواردة في رسالة الرد، إضافة إلى تفسير لأسباب رفض البعض المتبقي من ملاحظات المؤسسة وبالأخص الملاحظات التي تعلق بالتسوية التي مست فرق إعادة تقييم الأصول الغير قابلة للاهلاك، حيث بررت إدارة الضرائب رفضها للملاحظات المقدمة من المؤسسة بكون أن المادة 185 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة لا تميز بين الأصول القابلة والغير قابلة للاهلاك فيما يتعلق بفرض الضريبة على فارق إعادة تقييم التثبيات. وفي الأخير، أرفقت إدارة الضرائب التبليغ النهائي بجداول تفصيلية ونهائية (الملحق 01) لإعادة تأسيس كل من الأوعية الضريبية والربح وتسوية مختلف الضرائب والرسوم ، إضافة إلى مبالغ الضرائب والغرامات التي ستتحملها المؤسسة نتيجة لمخالفاتها للقوانين الجبائية، و ذلك كما يلخصه الجدول التجميعي لمختلف الحقوق والغرامات أدناه:

الجدول (18): جدول تجميعي للحقوق والغرامات

الوحدة: د.ج

2018	2017	2016	2015	التعيين/السنة	
62 575 329	-	-	-	الحقوق	الضريبة على الدخل فئة رؤوس الأموال المنقولة
15 643 832	-	-	-	الغرامات	
302 341 605	403 989 660	293 405 928	1 327 045 768	الحقوق	الضريبة على ربح الشركات IBS
75 585 401	100 997 415	73 351 482	331 761 442	الغرامات	
9 301 090	-	-	-	الحقوق	الرسم على النشاط المهني
2 325 272	-	-	-	الغرامات	
88 360 355	-	-	1 664 464	الحقوق	الرسم على القيمة المضافة
22 090 089	-	-	416 116	الغرامات	

12 891 350	1 954 707	2 036 424	5 182 577	الحقوق	إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة
3 222 838	488 677	509 106	1 295 644	الغرامات	
4 800 000	11 100 000	17 100 000	18 300 000	الحقوق	الرسم السنوي على المركبات الخاصة
1 200 000	2 775 000	4 275 000	4 575 000	الغرامات	
-	-	-	270 000	الحقوق	الرسم على السارات الجديدة
-	-	-	67 500	الغرامات	
480 269 729	417 044 367	312 542 352	1 352 462 809	مجموع الحقوق	
120 067 431	104 261 092	78 135 588	338 115 702	مجموع الغرامات	
600 337 160	521 305 459	390 677 940	1 690 578 511	المجموع العام	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة والقوائم، مديرية كبريات المؤسسات.

VIII - الخاتمة :

يعد التحقيق المحاسبي أحد أهم طرق الرقابة الجبائية التي تعتمد عليها إدارة الضرائب لضمان حماية مصالح الخزينة، جودة الخدمة المقدمة، الإنصاف الضريبي، وحث المكلفين بالضريبة على تأدية واجباتهم، وبالتالي محاربة التهرب الضريبي والتقليل منه. وقد أثبت التحقيق المحاسبي نجاعته على مدار السنين وهو ما تثبتته البيانات الواردة في الدراسة والمقدمة من طرف وزارة المالية، حيث يساهم في استرداد مبالغ كبيرة كل سنة.

هذا وتستدعي طبيعة التحقيق المحاسبي أن يكون المدققين القائمين على القيام به يتمتعون بقدر كبير من المعرفة فيما يخص المحاسبة والقوانين المسيرة لها، وأن يكونوا في مواكبة مستمرة لمختلف المستجدات التي تطرأ عليها حتى يتمكنوا من قراءة مخرجات النظام المحاسبي المالي من تسجيلات ومستندات وكشوفات مالية من شأنه زيادة فعالية التحقيق المحاسبي وبالتالي الحد من التهرب الضريبي.

1.VIII. نتائج البحث:

على ضوء تناولنا لموضوع مساهمة مخرجات النظام المحاسبي المالي في تعزيز الرقابة الجبائية ومحاربة التهرب الضريبي الذي جاء في هذه الدراسة، فلقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- أن اعتماد النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية، من شأنه أن يساهم ويوفر كشوفات مالية تتسم بالشفافية.
- أن مخرجات النظام المحاسبي المالي من تسجيلات محاسبية، كشوفات مالية ومختلف المستندات المحاسبية تعتبر أحد المصادر الأولى والرئيسية التي تعتمد عليها إدارة الضرائب خلال مراقبتها لمدى امتثال المكلفين بالضريبة.
- أن التحقيق المحاسبي يمثل أحد أهم طرق الرقابة الجبائية، الذي تعتمد عليه إدارة الضرائب لكشف، منع والتقليل من التهرب الضريبي.
- أن الكشف المالية تساهم وبشكل كبير في تحسين أداء الإدارة الضريبية بما يضمن إدارة أفضل لعمليات الرقابة الجبائية وبالتالي استرداد أكبر قدر ممكن من أموال الخزينة العامة، و

هو ما تؤكده حالة المؤسسة التي تطرقنا لها. فنتيجة لخضوعها للتحقيق المحاسبي تمكنت إدارة الضرائب من استرداد ما يفوق ثلاثة آلاف مليون دينار جزائري.

- ثبت تهرب المؤسسة محل الدراسة من تأدية واجبها الضريبي على مدار الأربع سنوات الخاضعة للتحقيق، من خلال مخالفتها للقوانين الجبائية على عدة مستويات، وبالتالي تم إعادة تسوية النتائج الجبائية للأربع سنوات محل التحقيق المحاسبي وإعادة إخضاعها لمختلف الضرائب والرسوم إضافة إلى تحميل المؤسسة غرامات مالية نتيجة التهرب الضريبي الذي ارتكبه.

V- الإحالات والمراجع :

قائمة المراجع العربية

المقالات

- لواج بد الرحيم، (2018)، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصاريحات المكلفين بالضريبة -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل-، مجلة أوراق اقتصادية ، العدد 2، الصفحات 47-48.
- عزي الأخضر، و عياد السعدي، (2018)، محاولة تقييم أولي لمدى التزام المؤسسات بمقتضيات العرض والإفصاح في النظام المحاسبي المالي وأثره في تحسين المضمون المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجمع إنتاج الحنفيات والصنابير والسكاكين، سطيف)، مجلة المستقبل الاقتصادي ، العدد 6، صفحة 224.
- عوادي مصطفى وآخرون، (2019)، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي - دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي-، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، المجلد 2، العدد 1، صفحة 73.
- مراد ناصر، و سمير بن عياد، (2013)، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية ، المجلد 2، العدد 2، صفحة 401.
- الجريدة الرسمية، 28 ماي 2008، العدد 27، الصفحة 14.
- الجريدة الرسمية 25 مارس 2009، العدد 19، الصفحات 23-27.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- قانون الرسوم على رقم الأعمال

قائمة المراجع الأجنبية

اللغة الفرنسية

- Kebieche, M., & Bouakrif, N. (2017). L'impact de l'application de système comptable financier SCF sur la présentation de l'information financière. Revue Namaa pour l'économie et le commerce , Vol 1 (1), pp. 5-6.
- Khouildi, S., & Sadoq, M. (2018). Le conytôle sur pièces dans la législation fiscale Algérienne. Cahiers politique et droit , Vol 10 (19), pp. 841-842.
- Mohammed, H., & Larioui, A. (2020). Le controle fiscal en Algérie, quel est l'impact des réformes? Journal of advenced economic research , Vol 5 (1), p. 137/138.

- Samir, M. (2019). Le système fiscal Algérien: Analyse et évaluation des performances du dispositif du contrôle fiscal. Journal of economic integration , Vol 7 (4), p. 136.
- Ministère des finances. (2014). direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications. Circulaire .

اللغة الانجليزية

Zhuk, O. (2018). Tax control in the system of taxes administration. Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University , Vol 5 (3-4), pp. 57-58.

الملحق (01)

(14)

Raison Sociale : **IMPORTATION ET VENTE DE VEHICULES**
 Activité ou profession : **RELAIS DU SAHIL AUTOROUTE SUD LOT N° 524 CHERAGA ALGER**
 Adresse : **Numéro d'identification Statistique :**

CCP N° : **KN=245086**

DATE DE MISE EN RECOURS : (Les bases imposables et les droits sont exprimés en dinars)

IMPOTS-TAXES-DROITS ou Produits à recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'impos est établie	BASE IMPOSABLE (A)	BASE Taxable	BASE Imposée ou déclarée	MONTANT Rehaussement (D)	Taux	DROITS RESULTANT		Montant des droits rappelés	PENALITES		MAJORATIONS		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposée ou déclarée		Taux	Montant	Taux	Montant	
IRC	2015				417 188 857	15%			62 575 329	25%	15 643 532			78 219 161
IBS	2015				5 184 922 186	25%			1 297 045 768	25%	324 761 442			1 621 807 210
	2016				1 128 484 333	25%			282 121 083	25%	70 530 271			352 651 354
	2017				1 553 806 388	25%			388 451 597	25%	97 112 899			485 564 496
	2018				1 152 852 326	25%			288 213 081	25%	72 053 270			360 266 351
RAPPEL DROITS IBS IRC/ Salaires					465 054 458	25%			116 263 614	25%	29 065 903			145 329 517
Taxe sur l'activité professionnelle	2015				9 790 065	17%			1 664 454	25%	416 115			2 080 569
Taxe sur la valeur ajoutée	2015				465 054 455	15%			69 758 168	25%	17 439 567			87 197 735
versement TVA	2015				5 182 577	25%			1 295 644	25%	323 911			1 619 555
	2016				2 036 424	25%			509 105	25%	127 276			636 381
	2017				1 954 707	25%			488 677	25%	122 169			610 846
	2018				12 591 350	25%			3 147 838	25%	786 959			3 934 797
taxe d'apprentissage														
taxe de formation														
taxe annuelle sur les VP	2015				15 300 000	25%			3 825 000	25%	956 250			4 781 250
	2016				17 100 000	25%			4 275 000	25%	1 068 750			5 343 750
	2017				11 100 000	25%			2 775 000	25%	693 750			3 468 750
	2018				4 800 000	25%			1 200 000	25%	300 000			1 500 000
pénalités impôt différé (ITVN)	2018				270 000	25%			67 500	25%	16 875			84 375
pénalités d'assiette TVA														
									2 542 319 257		640 579 814			3 182 899 071