

دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية

د.ناصر شارفي -جامعة البليدة 2

أيوب نجار- طالب دكتوراه بجامعة البليدة 2

الملخص

يعالج هذا المقال دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية، بحيث تسهر المؤسسات على إعدادها لمختلف الأطراف المهتمة بوضعيتها المالية. وبما أن القوائم المالية لها دور كبير في إعطاء الصورة المالية للمؤسسات فهي بالتالي تؤثر على القرارات التي يتخذها مختلف الأطراف المتعاملين معها ، وهذا ما قد يدفعها لإصدار قوائم لا تعكس الصورة الحقيقية لوضعيتها المالية . وفي هذا الإطار تظهر الرقابة الجبائية كأداة قانونية و منظمة مخولة بإجراء مختلف الطرق للتأكد من جودة القوائم المالية، وبالتالي المساهمة في تعزيز جودتها وذلك في سبيل سعيها للتحقق من صحة كل التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين. الكلمات المفتاحية: قوائم مالية، رقابة جبائية. عملاء ، استثمار ، تحقيق ، رقم أعمال .

Résumé :

Cette étude a pour but de démontrer la relation entre le control fiscal et la qualité des listes financières, que des entreprises veillent a élaborer pour le compte de plusieurs parties soucieuses de connaitre leurs situations financières.

vu que les listes financières ont un rôle très important pour refléter l'aspect financier des entreprises, elle influent directement sur les décisions prises par les différents partis collaborant avec elles, ce qui peut l'inciter à produire des listes ne reflétant pas sa véritable situation financière.

et dans ce cadre, le contrôle financier apparait comme un moyen judiciaire organisé apte a user de différentes méthodes pour s'assurer de la qualité des listes financières, dans le but de vérifier l'authenticité de toutes les déclarations fiscales données par les contribuables.

Mot-clé Listes financières, contrôle fiscal, clients, investissement, control, chiffre d'affaires

مقدمة

ترغب المؤسسات في إعطاء صورة حسنة عن وضعيتها المالية، فقد أصبح من الصعب الوثوق في القوائم المالية المقدمة، لذا فإن مستخدميها أصبحوا دائمي البحث عن كيفية ضمان جودة هذه القوائم.

وفي هذا الإطار تظهر الرقابة الجبائية كوسيلة قانونية و جبرية في يد الإدارة الجبائية، بحيث تستخدم مجموعة من الإجراءات في إطار منظم وقانوني لكشف الأخطاء المحتملة، ولو أن هذا النوع من الرقابة يبقى الهدف الأول منه هو كشف حجم النشاط الحقيقي لفرض الضرائب و الرسوم المناسبة، إلا أن ذلك لن يتحقق إلا بوجود قوائم مالية تتصف بالجودة والموثوقية.

أولاً: القوائم المالية كمصدر للمعلومات

تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تخص المؤسسة ووضعها المالي، حيث يهتم مستخدمو القوائم المالية بهته المعلومات حسب احتياجات كل طرف، وذلك حسب ما يريده منها و الهدف من قراءتها، و حتى تكون القوائم المالية مصدر للمعلومات يجب أن تتصف بمجموعة من موصفات الجودة.

1- مستخدمو القوائم المالية

يختلف مستخدمو القوائم المالية على حسب الجهة المهمة بقراءتها و ما تحتويها من معلومات تساعد في اتخاذ قرارات أو الرقابة على جودتها، و التي تتمثل في:

• الجهات الداخلية

و التي تتمثل في الادارة بحيث تعتبر الجهة العليا في المؤسسة و التي تهتم بتحقيق أهدافها، لذا فهي دائمة الحرص في الاطلاع على مختلف القوائم المالية و تقييمها، ثم اتخاذ قرارات مهمة على ضوء المعطيات التي تقدمها القوائم المالية من معلومات، ويمكن للإدارة أن تستخدم القوائم المالية العديد من الأغراض منها:

- قياس تكلفة الأنشطة المختلفة التي يقوم بها المشروع؛
- تحديد كفاءة كل قسم من الأقسام، و لكل مرحلة من مراحل إنتاج منتج ما؛
- تقييم مستوى كفاءة الأفراد؛

- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع؛
- إدخال التعديلات الضرورية اللازمة في طرق الإنتاج و المساعدة على وضع خطط للمستقبل.
- إن استخدام الإدارة للقوائم المالية قد ازداد في أهميته ، و أهم ما ساعد على زيادة هذه الأهمية ما يلي:
- شيوع نظام الشركات المساهمة و ما صاحبه من تعقيدات إدارية في تنظيم المشروع؛
- التوزيع الجغرافي للكثير من المشروعات في مناطق عديدة متفرقة؛
- قوانين الضرائب و زيادة أهميتها و ازدياد اهتمام الحكومات بعالم الأعمال و يظهر ذلك من خلال القوانين والقرارات الحكومية المختلفة في تنظيم المشاريع¹.
- الجهات الخارجية

تتمثل الجهات الخارجية في عدت أطراف و التي تتعامل معها المؤسسة و تتمثل فيما يلي

- الموردون: يهتم الموردون بالقوائم المالية من حيث أنهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على معرفة ما إذا كان بإمكان المؤسسة سداد ديونها أم لا.
- العملاء: هم بحاجة إلى معلومات تتعلق باستمرارية المشروع، و قدرت المؤسسة على الاستمرار في عملية إنتاج و بيع سلعتها خاصة إذا كان لهم معها ارتباطات طويلة الأجل؛
- الجمهور: تؤثر المشاريع التي تقوم بها المؤسسات على الجمهور، حيث أنها تقدم مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي فهي تضمن فرص عمل و التعامل مع الموردين المحليين².
- المستثمرين: يعود اهتمام المستثمرين بالمشاريع نظرا للأموال التي استثمروها فيه، و انتظار العائد المحقق أو المتوقع تحقيقه، وكذلك لاتخاذ قرارات مناسبة متعلقة بمدى الاستمرار أو سحب الاستثمار في المؤسسة، كما أنهم يهتمون بتقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.
- المقرضون: يعتبر المقرضون من أهم مصادر الاستثمار في المؤسسة، لذا فإنهم دائمو الاهتمام بالقوائم المالية، خاصة ما تعلق بقدرة المؤسسة على سداد ديونها و الفوائد المترتبة عنها، كما يحتاج المقرضون إلى معلومات محاسبية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات تتعلق بمدى إمكانية تقديم قروض للمؤسسة.
- الهيئات الحكومية: تهتم الهيئات و الوكالات الحكومية بمختلف البيانات و القوائم المالية و ذلك بغرض تنظيم الاقتصاد و وضع الإطار القانوني لنشاط المشاريع و تحديد السياسات الضريبية و من أمثلة ذلك الرقابة الجبائية على القوائم المالية للمؤسسة فيما يخص قائمة المركز المالي وقائمة الدخل و التأكد من مدى صحتها و مطابقتها للواقع.

2- جودة القوائم المالية

حتى تمثل القوائم المالية مصدر للمعلومات، يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص تتعلق بالجودة، فالقوائم المالية هي نتيجة عمل منظم يمر عبر النظام المعلومات المحاسبي، وعليه فأى خطأ في هذا النظام سيؤدي حتما إلى قوائم مالية خاطئة.

- الخصائص النوعية للقوائم المالية

تتعدد الخصائص النوعية للقوائم المالية بين الرئيسية وأخرى ثانوية.

• الخصائص النوعية الرئيسية للقوائم المالية: تتمثل هذه الخصائص في خاصيتين أساسيتين هما كل من الملاءمة والتي تعني أن تكون مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، وتتوقف ملاءمة القوائم على قدرتها في التأثير على سلوك متخذي القرارات الاقتصادية وذلك بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية.ⁱⁱⁱ و حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتضمن القيمة التنبؤية، قيمة التغذية العكسية والتوقيت المناسب.

اما الخاصية الرئيسية الثانية فهي تتعلق بإمكانية الاعتماد على القوائم المالية (الموثوقية) بحيث يقصد بالموثوقية هو خلو القوائم المالية من الأخطاء الفادحة و التحيز وإمكانية الاعتماد عليها و أن تكون محايدة و موضوعية و تتخذ الإجراءات الضرورية في حالة عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وكذا عدم الحذف الجوهرى لأي معلومات قد تؤثر على القرارات الاقتصادية لقارئها. و تتمثل أهم الخصائص الفرعية لهذه الخاصية في القابلية للتحقيق والصدق في التميز، والحياد.^{iv}

• الخصائص الثانوية:

حتى يتمكن قارئ القوائم المالية من مقارنة المعلومات الخاصة بها مع معلومات أخرى من مؤسسة أخرى يجب أن تتوفر خاصيتين ثانويتين تتمثلان في القابلية للمقارنة والتي يتم قياسها و التقرير عنها بنفس الوسائل لعدّة منشآت دائما تكون قابلة للمقارنة و هي خاصية تساعد مستخدمي القوائم المالية في التعرف على أوجه الشبه والاختلاف بين مجموعتين أو أكثر من الظواهر الاقتصادية المحيطة بهم، وكذلك خاصية الثبات و التي يقصد بها التطابق من فترة لأخرى من حيث السياسات و الإجراءات المحاسبية في إعداد القوائم المالية و الذي يؤدي إلى زيادة فائدتها لمستخدميها من حيث تسهيل عملية تحليلها واستخدامها لإجراء المقارنات.^v

ثانيا: عموميات حول الرقابة الجبائية

من أجل التأكد من صحة وسلامة المعلومات الموجودة في تصريحات المكلفين، منح المشرع للإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية.

1- مفهوم الرقابة الجبائية

يمكن تعريف الرقابة الجبائية كما يلي: "هي عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية، التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية".^{vi}

2- أهداف الرقابة الجبائية

حدد المشرع الجبائي للرقابة الجبائية أهدافا معينة و محددة، معتبرا أنها الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تمكن الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين و القواعد المنظمة، و كذا محاربة الغش و التهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية و حصر خطورتها، و كذا التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يتهرب به المكلف من التزاماته الضريبية، و كذا ضمان العدالة و المساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني.^{vii}

3- أشكال الرقابة الجبائية

نظرا للطبيعة المختلفة للتصريحات المقدمة من قبل المكلفين للإدارة الجبائية، تتدخل هذه الأخيرة في مجال مراقبة هذه التصريحات، وبالتالي فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال.

- الرقابة الموجزة: تتمثل الرقابة الموجزة في شكلين أساسيين أولهما الرقابة شكلية والتي تعني مراجعة كل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بهدف معرفة صحة ومطابقة ما جاء فيها من أمور الجبائية، ومدى تطبيق القوانين والتعليمات^{viii}، بحيث تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح التصريحات الجبائية المرسله من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات G50 و G50A وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية.

اما الرقابة الشكل الثاني من الرقابة الموجزة فيتمثل في الرقابة على الوثائق بحيث تقوم الإدارة الجبائية بإجراء

حقيق شامل للملفات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، ومن ثم مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى الإدارة، وفي إطار ممارسة هذا النوع من الرقابة فإنه يمكن لإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بإحضار المعلومات، الأدلة، التوضيحات والتبريرات لإزالة الشك والغموض.

- الرقابة المعمقة: (الرقابة في عين المكان)

وتنقسم إلى ثلاث أنواع هي:^{ix}

- الرقابة الجبائية في المحاسبة: يعني التحقيق في محاسبة هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة، و يجب أن يتم هذا التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في هذا النوع من التحقيق على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة هي الدخل الإجمالي، و من خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون بمقارنة المداخل المصروح بها من جهة و الحالة المالية و المعيشية للمكلف من جهة أخرى، كما يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متهربة من الضريبة.
- التحقيق المصوب في المحاسبة: يشمل التحقيق المصوب في المحاسبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

ثالثا: إجراءات الرقابة الجبائية والمحاسبية المساهمة في تعزيز جودة القوائم المالية

حتى يتسنى للرقابة الجبائية المساهمة في تعزيز جودة القوائم المالية فالإدارة الجبائية ملزمة بإتباع إجراءات محددة قانونا للتحقيق في تصريحات المكلفين و مدى مطابقتها للواقع بحيث يهدف التحقيق في محاسبة المكلف إلى التحقق من مدى مطابقة المحاسبة في التصريحات للواقع و محاولة كشف أي خطأ.

1- التحضير للتحقيق المحاسبي

بعد إخراج ملفات التحقق و تحديد المكلفين المعنيين بالتحقيق في محاسبتهم، حيث تتحدد هذه القائمة وفق مجموعة أسس تتعلق برقم الأعمال المصروح به، أو ظهور مؤشرات الغش في التصريحات المقدمة تأتي مرحلة التحضير للتحقيق المحاسبي و التي تتبع الخطوات التالية:

- الإشعار بالتحقيق: لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة، على أن يستفيد المكلف من مهلة عشر (10) أيام للتحضير.^x

- فحص الملفات الجبائية: بعد جلب ملف المكلف من المفتشيات على الأعوان التأكد من نظامية التصريحات السنوية و جمع أكبر قدر من المعلومات حول وضعية المكلف، حتى يتسنى لهم إعطاء لمحة عن أجراء و كيفية إجراء عملية التحقيق.

- جمع المعلومات عن الملفات: يباشر أعوان الرقابة بجمع المعلومات حول الملف من كل المصادر المتوفرة، وذلك وفق لحق الإطلاع، وأهم هذه الأطراف تتمثل أساسا في البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرضدة و تطور حركتها؛ والمحافظات التجارية (الموردين، الزبائن)، وهيئات الضمان الاجتماعي....الخ.

- دراسة مقارنة للميزانيات: يقوم المحقق بإعداد وثيقة لمقارنة الميزانيات من سنة لأخرى خلال الأربعة سنوات الأخيرة بالإضافة إلى السنة الخامسة المتقدمة، والهدف من هذه العملية ما يلي:^{xi}

- فحص ومتابعة تطور حسابات الاستثمارات والتغيرات التي تطرأ عليها من سنة لأخرى؛
- إظهار القيمة المتبقية لعناصر الأصول المتنازل عنها، والتي فقدت قيمتها نتيجة الاستخدام؛
- التأكد من قيم الإهلاكات إن كانت طبيعية أو مبالغ فيها و ضمان تحميلها بانتظام لأعباء المؤسسة؛

• التأكد من الأرباح المعاد استثمارها؛

• متابعة التغيرات التي تطرأ على مخزون السلع والتأكد من قيمتها.

- فحص حسابات النتائج: يلجأ المحقق لمقارنة بعض عناصر جدول حسابات النتائج، بهدف معرفة تطور رقم الأعمال والتكاليف، وكذا نسب الهوامش ومقارنة الربح الصافي لكل دورة، وإذا لاحظ وجود حالات غير عادية فعليه محاولة معرفة السبب أو طلب تفسيرات من المكلف إذا تطلب الأمر ذلك.^{xii}

2- عملية التحقيق الفعلي في المحاسبة

يشعر المحقق في التحقيق في محاسبة المكلف وعليه احترام مجموعة من الإجراءات، ابتداء من تحصيل المعلومات اللازمة، بحث يجب على المحققين جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المكلف وتمثل هذه المعلومات في ما يلي:^{xiii}

- تبيان النشاط الرئيسي للمكلف، والملحقات الفعلية لمقارنتها بتلك المصرح بها؛
- عدد الموردين والزبائن وتوزيعهم الجغرافي وطرق الدفع؛
- حساب أسعار التكلفة وأسعار البيع؛
- دوران المخزون ومخطط التنظيم التجاري (مشتريات، تسليم، شبكة الممثلين...)
- وسائل الإنتاج المستخدمة؛
- المحلات التي يمارس فيها المكلف نشاطاته؛

- التأكد من عدد العاملين و توزيعهم؛
 - التأكد من الضرائب خلال الفترة الغير خاصة للتقادم، و التأكد من القيم المعفاة من الضرائب؛
 - الاستعانة بمركز الميزانيات، حيث يمثل بنك المعلومات و المعطيات المهمة لكل القطاعات و النشاطات المختلفة.
- وبعد تحصيل كل المعلومات اللازمة للشروع في التحقيق المحاسبي تبدأ الخرجات الميدانية لأعوان الرقابة الجبائية بحيث يفرض المشرع الجبائي أن تكون عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان، إلا في حالة طلب المكلف غير ذلك و كانت له أسباب موضوعية و يجب أن يكون هذا الطلب كتابيا و موجه لمصلحة الضرائب للنظر فيه، وينقسم التحقيق المعمق في ملف المكلف الى:
- التحقيق في المحاسبة من حيث الشكل: يعني أنه يجب على المكلف تقديم الدفاتر المحاسبية الإلزامية (دفتر اليومية، دفتر الجرد و سجل الأجور) و يكون مختوم و مؤشر عليها من طرف المحكمة.
 - التحقيق في المحاسبة من حيث المضمون: في هذه المرحلة يلجئ المحقق إلى إجراءات رقابية تقنية و صارمة و هذا من خلال تفحص و مراجعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية المختلفة التي نص القانون التجاري على مسكها و التأكد من مصداقيتها، حيث يقوم المحقق بقراءة معمقة للحسابات الرئيسية التالية:
- حسابات الميزانية:
 - التأكد من ترتيب و صحة تسجيل العمليات المحاسبية؛
 - مراقبة الوجود المادي للثببتات؛
 - التأكد من تسجيل كل الفواتير المتعلقة بالمشتريات الجديدة في المحاسبة؛
 - مراقبة القيم الزائدة و الناقصة عند التنازل عن المعدات؛
 - التأكد من نوع الإهلاك المطبق؛
 - التأكد من مخزون أول المدة و هل هو مطابق لمخزون آخر المدة للسنة السابقة؛
 - التأكد من تطابق حسابات الزبائن في دفتر الأستاذ مع ميزان المراجعة الخاص بالزبائن؛
 - التأكد من التوافق بين عناصر المحاسبة و كشوفات البنك
 - التأكد من صحة المؤونات؛
 - التحقق من مدى توافق حساب الموردين في الميزانية مع دفتر الأستاذ.
 - حسابات النتائج:
 - يحتوي جدول حسابات النتائج على الإيرادات و التكاليف و الأرباح المحققة، حيث يمكن اكتشاف أخطاء عديدة من خلاله و على المحقق أن يهتم بالنقاط التالية:^{xiv}

- مراجعة جدول حسابات النتائج ومقارنته مع المعلومات الموجودة في الميزانية؛
 - التأكد من الأعباء المدرجة إذا كانت قابلة للفهم أم لا؛
 - مراجعة الفواتير المسجلة محاسبيا أثناء النشاط، والتي تمت عملية تسليمها في السنة الموالية؛
 - التأكد من صحة العمليات الحسابية للفواتير وصحة تسجيلها المحاسبي؛
 - التأكد من أن التكاليف مبررة بالوثائق؛
 - التأكد من أن التكاليف متعلقة فعلا بنشاط المؤسسة؛
 - التأكد من التبرعات والهدايا إن لم تكن تتجاوز السقف المحدد.
- 3- إجراءات ما بعد التقويم

بعد إتمام المحقق عمليات التحقيق المحاسبي وإجراءات التقويمات تبقى المرحلة الأخيرة، و المتمثلة في إجراءات توصيل نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف.

- الإشعار بالتقويم:
- يتم إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الأولي مصاغ بشكل يسمح له بتسجيل ملاحظاته و معرفة موافقته من عدمها، بحيث يقوم المحقق بشرح مفصل لكل الأخطاء المكتشفة.
- إجابة المكلف عن التبليغ:
- تعطى مهلة أربعين (40) يوما للمكلف للرد على الإشعار المرسل إليه و الإبلاغ عن إجاباته و تدوين ملاحظاته، و في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه.^{xv}

- التبليغ النهائي وإقفال عملية التحقيق:
- بعد دراسة ملاحظات المكلف بالضريبة، و معرفة مدى تأسيسها و صحتها يقوم المحقق بتحرير التبليغ النهائي والذي يكون مفصلا في جميع الحالات التي تم اكتشاف مخالفات فيها وتفصيل تأسيس الضرائب و الرسوم و كذا الغرامات المترتبة عنها.

رابعا: حالة تطبيقية في اطار التحقيق المحاسبي

لإثبات الدراسة النظرية، تم اختيار مديرية الضرائب لولاية تيبازة كونها تمثل أعلى هيئة على مستوى الولاية المكلفة بالرقابة الجبائية، وبما أن موضوع البحث يتمحور حول دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية، فسوف نحاول التعرف على الإجراءات الجبائية المستخدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية تيبازة من باب التحقيق المحاسبي.

1- التعرف على المكلف وطبيعة نشاطه

المكلف هو شخص طبيعي ينشط في مجال الخدمات ، بحيث يقوم بتقديم الدراسات الهندسية و إنجازها ومتابعة تنفيذها ، و يملك مكتب للعمل و استقبال الزبائن، و يخضع للنظام الجبائي الحقيقي خلال سنوات (2012/ 2013/ 2014/ 2015)، و تتمثل أهم نشاطاته فيما يلي:

- إنجاز الدراسات الهندسية في مجال الري و صرف المياه؛
- إنجاز أعمال الربط بقنوات الري و صرف المياه؛
- متابعة تنفيذ أعمال الربط بقنوات الري و صرف المياه.

2- الإشعار بالتحقيق المحاسبي

أرسل الإشعار بالتحقيق في المحاسبة للمكلف و ذلك يوم 2016/09/9 مرفوقا بميثاق المكلف بالضريبة، بحيث تضمن هذا الإشعار على مجموعة من المعلومات تمثلت أهمها فيما يلي:

- اسم المكلف و عنوانه و طبيعة نشاطه و تاريخ إرسال الإشعار؛
- السنوات المعنية بالتحقيق في المحاسبة (2012/2013/2014/2015)؛
- الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق؛
- المدة القصوى للتدخل بعين المكان (03 أكتوبر)؛
- المدة القصوى التي يستغرقها التحقيق المحاسبي (9 اشهر)؛
- التزام الإدارة بإعطاء أسماء الأعوان المحققون، و تاريخ أول تدخل في عين المكان.

3- إعداد الوثائق المحاسبية

يعد جلب الملف من المفتشية تبدأ مباشرة عملية التحقيق المحاسبي حول ملف المكلف و ذلك لإعداد وثائق لمقارنة الميزانيات و جدول حسابات النتائج للسنوات المعنية بالتحقيق:

- إعداد وثيقة مقارنة للميزانية: انطلاقا من الميزانيات المقدمة من طرف المكلف و الخاصة بسنوات التحقيق (2012/ 2013/ 2014/ 2015)، و بغية التحقق من جودتها و صدقها، يستعين المحقق بوثيقة لمقارنة الميزانيات على مدى أربعة سنوات المعنية بالتحقيق إضافة للسنة الخامسة المتقدمة.

الجدول رقم 1 : مقارنة عناصر الأصول لسنوات (2011، 2012، 2013، 2014، 2015).

الوحدة: دج

الأصول	1120	1220	1320	1420	1520
الأصول غير الجارية	-	-	-	-	-
تثبيتات عينية أخرى	8 913 488	8 913 488	488 913 8	488 913 8	381 796 11
المبلغ الإجمالي للتثبيتات الاهتلاكات و مؤونات	(2455052)	(4233646)	(6012168)	(7790691)	(9324267)
مجموع الأصول الغير جارية	6 458 436	4 679 842	320 901 2	797 122 1	114 472 2
الأصول الجارية	-	-	-	-	-
المخزونات	-	-	7 663 876	-	-
الزبائن	-	-	-	20 950 597	32 182 597
المضرائب و ما شابه	-	-	28 094	-	62 509
الخزينة	3 753 403	6 069 587	8 136 742	3 117 541	2 048 349
مجموع الأصول الجارية	53 4037 3	6 069 587	15 828 712	24 068 138	34 293 455
المجموع العام للأصول	10 211 839	10 749 429	18 730 032	25 190 935	36 765 569

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (تقرير التحقيق).

الجدول رقم 2 : مقارنة عناصر الخصوم لسنوات (2011، 2012، 2013، 2014، 2015).

الوحدة: دج

الخصوم	1120	2201	3201	4201	5201
رأس المال	6 628 681	39810 211	15 601 999	17 747 364	22 043 747
النتيجة	3 583 158	537 590	3 128 033	4 399 467	5 551 191
مجموع رؤوس الأموال	10 211 839	10 749 429	18 730 032	22 146 831	27 594 938
الخصوم الجارية	-	-	-	-	-
موردون و حساب	-	-	-	-	-
الملحقة	-	-	-	-	4 494 527
الضرائب	-	-	-	3 044 104	4 676 104
مجموع الخصوم الجارية	-	-	-	3 044 104	9 170 631
المجموع العام للخصوم	10 211 839	10 749 429	18 730 032	25 190 935	36 765 569

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (تقرير التحقيق).

1- إعداد وثيقة مقارنة حسابات النتائج:

انطلاقاً من حسابات النتائج المقدم من طرف المكلف، وبغية التحقيق من صدق المعلومات المدرجة فيه، يقوم المحقق بإعداد وثيقة محاسبية لمقارنة حسابات النتائج، خاصة فيما يتعلق بالأعباء و رقم الأعمال و تطوره و نسب هوامش الربح، وتظهر هذه الوثيقة على الشكل التالي:

الجدول رقم 3 : مقارنة حسابات النتائج لسنوات (2012، 2013، 2014، 2015).

الوحدة: دج

طبيعة النتائج	2201	3201	4201	5201
الإنتاج المباع	-	-	-	-
الإنتاج المخزن	-	-	-	-
إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة	11 736 151	21 612 898	26 909 184	46 107 965
الخدمات المقدمة	-	-	-	-
المجموع الدائن	11 736 151	21 612 898	26 909 184	46 107 965

9 071 978 20 136 709	8 788 229 191 654 4	09924 80 2 625 291	1 891 419 725 062	المواد و اللوازم المستهلكة الخدمات
29 208 687	13 442 420	7 427 390	2 616 481	المجموع المدين
16 899 278 -	13 442 420 -	508514 18 -	9 119 670 -	الربح الصافي (دائن - مدين) النسبة الصافية = (نتيجة الصافية × 100 / الإنتاج المباع)
16 899 278 - -	764 6613 4 - -	08514185 - -	9 119 670 - -	الربح الصافي الإجمالي نواتج متنوعة تحويل تكاليف الإنتاج
16 899 278	764 6613 4	508514 18	9 119 670	المجموع الدائن
- - 8 798 600 2 549 487 -	- - 5605210 3 462 087 -	7451509 454841 - 2313 151 -	5940781 247 023 - 2 394 276 -	مصارييف المستخدمين ضرائب ورسوم مصارييف متنوعة الاهتلاكات المؤونات
11 348 087	9 067 297	11 057 473	8 582 080	المجموع المدين
9115 551 -	4399467 -	3128035 -	537590 -	رصيد نتيجة الاستغلال نواتج أخرى
9115 551	43 99 467	31 28 035	537 590	المجموع الدائن
19115 55	4 399 467	3 128 035	537 590	الربح الصافي
%12	%16	%14	%5	القيمة الصافية = (الربح الصافي × 100) ÷ رقم الأعمال

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (تقرير التحقيق).

4- الشروع الفعلي في التحقيق المحاسبي

بعد استكمال كل الإجراءات التحضيرية و دراسة ملف المعني، في هذا الوقت يكون المكلف قد أحضر الوثائق المحاسبية اللازمة و المطلوبة منه سابقا و للوقوف عند صحتها من عدمها فالمحقق ملزم بالتحقيق فيها و مقارنتها مع التصريحات الخاصة بأربعة سنوات المقدمة، وذلك شكلا و مضمونا.

- فحص المحاسبة من حيث الشكل: من خلال عملية الفحص الشكلي تبين للمحقق ما يلي:
 - وجود دفتر الجريدة العامة (اليومية) مرقم ومؤشر من طرف المحكمة؛
 - وجود دفتر الجرد ومؤشر و مرقم من طرف المحكمة؛
 - وجود دفتر الإيرادات و النفقات لسنتي 2014 و 2015؛
 - وجود الدفاتر الثانوية (الشراء، البيع، صندوق، بنك...)
 - عدم وجود دفتر الأجور، بالغرم من قيام المكلف بتصريحات و دفع الحقوق الاجتماعية للأجراء؛
 - دفتر الإيرادات و النفقات المقدم غير مؤشر.
 - عدم وجود أي دفاتر (دفتر أو دفتر مساعد) يرر مختلف بنود الميزانية الجبائية؛
 - العديد من الفواتير الخدمات والأعمال المنجزة ليست مؤرخة.
- فحص المحاسبة من حيث المضمون: من خلال فحص المحاسبة من حيث المضمون، وذلك بالقيام بزيارات ميدانية متكررة و الفحص المعمق على الوثائق المقدمة في التصريحات و تلك المستكملة خلال التحقيق المحاسبي تبين للمحقق عدة اختلالات و أخطاء نلخصها فيما يلي:
 - عدم الإلتزام بالمبدأ المحاسبي (الفصل بين السنوات) باعتبار أن التصريحات قد قدمت بناء على سنة التحصيل النقدي وليس على أساس الفواتير؛
 - تحصيل مبالغ من البنك غير مبررة بفاتورة؛
 - استرجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) على سيارات سياحية و التي يفوق قيمتها 000 000 1 دج؛
 - خصم الرسم على القيمة المضافة على فواتير ممددة نقدا و تعدت قيمتها 100 000 دج؛
 - تقييد سيارات ضمن أصول الميزانية بالرغم من قيام المكلف ببيعها مع فوائض قيمة.
- 5 نتائج التحقيق المحاسبي

بعد استكمال الإجراءات التحضيرية و كذا فحص المحاسبة شكلا و مضمونا، على المحقق تبليغ النتائج إلى المكلف و إخطاره بكل الأخطاء المكتشفة في المحاسبة مع احتفاظ المكلف بحق الرد.
- التبليغ الأولي

بعد مراقبة كل الوثائق و الدفاتر المحاسبية المقدمة من طرف المكلف تمكن المحققون من استخلاص عدّة أخطاء واختلالات و التي تم توصيلها للمكلف من خلال عدّة جلسات عمل خلال فترة التحقيق المحاسبي و الذي يندرج في إطار الحوار المتبادل بين الطرفين فقد تم تلخيص محضر مينا فيها الإختلالات و الأخطاء على النحو التالي:

فيما يخص دفتر الأجور فلوحظ غياب دفتر الأجور، ورغم أن المكلف قام بتصريحات و دفع الحقوق الاجتماعية للأجراء، إلا أن دفتر الأجور إلزامي و واجب على أرباب العمل الذين يقومون بتصريحات الأجور.

فيما يخص دفتر الإيرادات المقدم غير مؤشرو مرقم من طرف مفتشية الضرائب، هذا من جهة، و من جهة أخرى لا يوجد أي دفاتر (دفتر أو دفاتر مساعدة) تبرر مختلف بنود الميزانية الجبائية المبسطة (زبائن، ديون ومخزونات).

فيما يخص رقم الأعمال و خلافا للمبدأ المحاسبي (الفصل بين السنوات)، فإن رقم الأعمال المصحح تم على أساس التحصيل النقدي بدلا من الفواتير، وعلى هذا فإن رقم الأعمال أعيد تشكيله حسب فواتير الخدمات والأعمال، مما أدى إلى النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 4: إعادة تشكيل رقم الأعمال

الوحدة: دج

البيان	2201	3201	4201	5201
رقم الأعمال الحقيقي	12 995 904	22 075 597	26 500 028	49 531 462
رقم الأعمال المصحح	11 736 151	21 612 898	26 909 180	46 107 965
رقم الأعمال المصحح لدى المفتشية	12 826 151	-	-	-
الفارق في رقم الأعمال	169753	462699	01 117 32	3 423 497

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (تقرير التحقيق)

و في نفس السياق فإن المكلف تحصل على مبلغ 130 609 دج عن طريق البنك غير مبرر بفاتورة في سنة 2012، و عليه فقد تم اعتباره مبلغ مفوترو غير مصرح به في نفس السنة.

- إن الفواتير (وضعية الأشغال) المعدة في سنتي 2014 و 2015 و التي تم التصريح بها في 2016 سواء في رقم الأعمال المفوتر أو المحصل تم إعادة توزيعها على حسب تواريخ إعدادها أي مبدأ الفصل بين السنوات، و كذلك الفواتير المؤرخة خارج سنوات التحقيق، أي المنقضية ثم حذفها من رقم الأعمال المفوتر.

فيما يخص تقييم الاستثمارات فإن الرقابة على استثمارات المكلف، خاصة عتاد النقل تبين من خلاله أن ثلاثة سيارات مقيدة في اصول الميزانية ولكن في الحقيقة تم بيعها، و لم تخضع للتصريح

فيما يخص القيم المضافة وهذا ما هذا ما تنص عليه المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و على هذا تم تعديل هذا الخطأ مع الاعتماد على تقرير المبيعات الخاص بتصريح المكلف المؤرخ في 14/10/22 كما يلي:

الجدول رقم 5: بيان فوائض القيم على السيارات السياحية التي تم بيعها.

الوحدة: دج

نوع السيارة	تاريخ الحيازة	تكلفة الحيازة	مجموع الاهتلاكات	VNC ق.م.أ	سعر البيع	تاريخ البيع	فائض قيمة
ATOS	7200	506 337	506 337	0	300 000	4201	300 000
MAROUTI	8200	423 076	423 076	0	250 000	4201	250 000
CHOVROLET	1020	846 153	246 153	0	100 000	5201	100 000

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (تقرير التحقيق).

- رد المكلف

بعد استلام المكلف للتبليغ الأولي، أعطيت له مهلة 40 يوما ابتداء من يوم استلام التبليغ، لإعطاء ملاحظته على التعديلات التي أجريت على محاسبته، وكان رد المكلف فيما يخص النقاط التالية:

فيما يخص رقم الأعمال المفوتر و الذي تم التصريح به بعد التحصيلات النقدية، فإن المكلف حاول تبرير ذلك بأن الفواتير تكون مؤرخة من طرف الزبائن اعتمادا على الأموال المتاحة، و ذلك لأنه كان ينتظر التحصيل النقدي ثم يصح برقم الأعمال؛

فيما يخص السيارات السياحية التي كان قد خصم الرسم على القيمة المضافة منها، فإنه برر ذلك بأنه كان يستخدم هذه السيارات في نشاط المؤسسة في التنقل بين مختلف نقاط العمل في مشروعه؛

- التبليغ النهائي

بعد استلام رد المكلف ودراسته، كان التبليغ النهائي للمحقق من خلال النقاط التالية:

فيما يتعلق بالحالة الأولى، أن الفواتير عادة تكون مؤرخة من طرف الزبائن اعتمادا على الأموال المتاحة، فإن هذا لا يبرر التصريح برقم الأعمال بعد التحصيل النقدي و في الواقع فإن الأعباء يجب أن تتعلق بالمنتوج في نفس السنة (الدورة) وهذا مبدأ محاسبي.

فيما يخص الحالة الثانية، فإن السيارات السياحية ليست للاستعمالات الرئيسية في نشاط المؤسسة، هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن المكلف لديه سيارات العمل و عليه فإن الرسم على القيمة المضافة لا يمكن خصمها وهذا حسب المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

إن الأخطاء التي قام بها المكلف سيتم تصحيحها وفرض غرامات مالية على ذمته وهو ما سوف نبينه خلال التبليغ الأولي والنهائي فيما بعد، ولا محالة فإن اكتشاف هذه الأخطاء من طرف المحقق سيؤدي حتما إلى اتركيب على القوائم المالية بحيث أثبت التحقيق أن هذه القوائم غير صحيحة وفيها أخطاء كبيرة ومعيرة، خاصة فيما يتعلق بعدم الفصل بين الدورات وكذا إدراج أصول في الميزانية غير موجودة في الواقع.

الخاتمة:

حتى تصلح القوائم المالية لتكون مصدر موثوق للمعلومات المالية ويمكن الاعتماد عليها، فيجب أن تتصف بمجموعة من مواصفات الجودة والنوعية، وهذا ما أدى إلى ظهور عدة أطراف تمارس الرقابة عليها سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للتأكد من مدى صدقها. هذا ما يجعل الرقابة الجبائية من بين أهم الأطراف التي تستغل السلطة القانونية للرقابة على مختلف القوائم المقدمة من طرف المكلفين مستخدمين في ذلك عدة طرق لكشف الأخطاء والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة وكذا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، بحيث في كل مرة تشرع في إحدى هذه الطرق إلا وكان الهدف الرئيسي هو معرفة الربح الحقيقي لتأسيس الضرائب والرسوم، وهذا ما يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية، وهو ما استطعنا إثباته خلال البحث الميداني من خلال التحقيق المحاسبي وفي هذا الإطار وبحكم التزام الإدارة الجبائية بالسري المني يبقى استغلال الأخطاء المكتشفة في القوائم المالية للمكلفين ضيقا نسبيا، بحيث تستخدمها الإدارة الجبائية في استرجاع حقوق الدولة، والمكلف في تصحيح الأخطاء التي وقع فيها عند إعداد القوائم المالية، أما باقي الأطراف فالمكلف هو الوحيد الذي يقرر الإفصاح عن هذه الأخطاء وتصحيحها.

المراجع:

- ⁱ سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص ص 104-105.
- ⁱⁱ طارق عبد العال، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار و منح الائتمان، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 90.
- ⁱⁱⁱ Ali TAZDAIT, Maitrise du système comptable financier, 1^{ère} édition, ACG, Alger 2009, P 23.
- ^{iv} حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة ، الأردن، 2008، ص 274.
- ^v خالد الراوي، مراجعة يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2000، ص ص 348-349.
- ^{vi} عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 18.
- ^{vii} بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 14.
- ^{viii} اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص 103.
- ^{ix} Ministère des finances, la lettre de la DGI, n° 56/2012, p 7
- ^x بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 24.
- ^{xi} Guide du vérificateur de comptabilité, DGI-Alger, edition 2001, P 32-33.
- ^{xii} عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 69.
- ^{xiii} الباحثين بالاعتماد على عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص ص 78_81.
- ^{xiv} بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 83-85.
- ^{xv} المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، ص 11.