

دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم
The role of accounting audit in supporting fiscal control: a case study in the tax center of the state of Mostaganem

تدلاوتي يامنة¹، برياطي حسين²

TEDLAOUTI Yamna¹, BERIATI Housseyn²

¹ جامعة عبد الحميد بن باديس ، yamna.tedlaouti@univ-mosta.dz

² جامعة عبد الحميد بن باديس ، housseyn.beriati@univ-mosta.dz

تاريخ الاستلام: 2021/10/31 تاريخ القبول: 2022/02/02 تاريخ النشر: 2022/03/21

الملخص:

تسعى الإدارة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها والتي تسمح بالحصول على تصريحات صحيحة وصادقة من طرف المكلفين بالضريبة وتسعى لكشف التلاعبات والمخالفات، ومن بين أدوات الرقابة الجبائية التدقيق المحاسبي للمكلفين بالضريبة والذي هو موضوع بحثنا، فهذا الأخير يعتبر أحد الوسائل الرقابية المنتهجة من طرف الإدارة الجبائية من أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحصول على تصريحات من طرف المكلفين بالضريبة تتميز بالصدق، كما يساهم التدقيق في اكتشاف المخالفات والأخطاء، ومن خلال بحثنا سنتطرق إلى دور التدقيق في دعم الرقابة الجبائية من الناحية النظرية والتطبيقية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي، التهرب الضريبي.

تصنيفات JEL : M42 , H39.

Abstract:

The taxation administration seeks to reduce the phenomenon of tax evasion through fiscal control in its various forms, which allows obtaining correct and truthful statements from taxpayers and seeks to detect fraud and violations, Among the tax control tools is the accounting audit of taxpayers, which is the subject of our research, accounting audit is one of the control methods used by the fiscal administration in order to combat the phenomenon of tax evasion and obtain statements from taxpayers that are characterized by honesty. During our research, we will address the role of audit in supporting fiscal control in theory and practice.

Keywords: Fiscal control, Accounting audit, Tax evasion.

JEL Classification Codes: M42 , H39 .

مقدمة:

¹ المؤلف المرسل: تدلاوتي يامنة، الإيميل: yamna.tedlaouti@univ-mosta.dz

للضريبة أهمية كبيرة فهي وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها ومعالجة أزماتها لكونها تساهم في التنمية الاقتصادية الشاملة فهي تتميز بدورها الريادي في التمويل.

وبما أن ظاهرة التهرب الضريبي تفشيت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير لأنها أصبحت تتكيف مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وعلى التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم، وعليه تعتبر هذه الظاهرة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في تخطيطها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة وتتعدى على المال العام من جهة أخرى، مما يستدعي ضرورة محاربة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها فهي تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي من خلالها يتم كشف كل التجاوزات والمخالفات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو دون قصد.

وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية وردعية في آن واحد، نجد أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية والذي يهدف إلى التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة والتي تعتمد بياناتها على مسك محاسبة قانونية منتظمة. وعلى هذا الأساس كانت إشكالية البحث كالتالي:

ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على تفعيل الرقابة الجبائية الجزائية؟

فرضيات الدراسة:

1- يساهم التحكم في أدوات التدقيق وفق المعايير والمبادئ واحترام القوانين الجبائية في دعم الرقابة الجبائية؛

2- الالتزام بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

أهمية وأهداف الدراسة:

تظهر أهمية البحث في المكانة التي تكتسبها الضريبة في الاقتصاد الوطني ودورها في تمويل الخزينة العمومية، وكما هو معروف أن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز العوائق التي تواجه الدولة فهو يعرقل مسيرتها في التخطيط والتنفيذ لمختلف سياساتها، وهذا يستدعي ضرورة مكافحة هذه الظاهرة ومما لا شك فيه الرقابة الجبائية تلعب دور فعال في مواجهة والتخفيف من حدة هذه

الظاهرة، ومن بين الأدوات الفعالة التي تعتمد عليها هي التدقيق المحاسبي فهو يعتبر وسيلة ردعية ووقائية في نفس الوقت.

ومن خلال هذه الورقة البحثية نهدف إل ما يلي:

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي ؛
- توضيح مفهوم التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية وكيف يساهم في دعم الرقابة الجبائية الجزائرية.

مناهج البحث:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري، وقمنا بدراسة حالة مؤسسة فردية تابعة لمركز الضرائب لولاية مستغانم، تم تجسيد كل ما تم وصفه على أرض الواقع، من التحليل والخروج بملاحظات ونتائج.

المحدد المكاني: مركز الضرائب لولاية مستغانم

المحدد الزمني: السنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019

هيكل الدراسة:

للإجابة عن هذا التساؤل ارتأينا تقسيم الورقة البحثية إلى أربعة محاور وهي:

- أولاً: مفاهيم حول الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي؛
- ثانياً: قدرة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؛
- ثالثاً: التدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، دراسة حالة مؤسسة فردية.

1-الاطار النظري:

أولاً: مفاهيم حول الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي:

1-مفهوم الرقابة الجبائية: الضريبة هي فائدة مالية مطلوبة من أفراد المجتمع، يتم تحصيلها من قبل السلطة، بشكل نهائي وبدون تعويض (Mansour & Bouznad, 2012, p. 22). ونعني بالرقابة الجبائية التأكد من أن كل شيء يسير وفق ما هو مخطط له حسب التعليمات والقوانين الصادرة، ويتناول موضوع الرقابة الجبائية الأخطاء والمخالفات ووجوب تصحيحها وتسويتها ومنع تكرارها.

2- مفهوم التدقيق المحاسبي: ظهر التدقيق مع ظهور شركات الأموال (الحاج و طلحة، ، 2019، صفحة 148) و من بين التعاريف ما يلي:

جمعية المحاسبين الأمريكيين: التدقيق هو عملية منتظمة الهدف منها الحصول على القرائن التي تدل على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بشكل موضوعي من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه العناصر للمعايير، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية. (المطارنة، 2009، صفحة 13).

احمد حلبي جمعة يعرف التدقيق بأنه فحص المستندات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة بطريقة انتقادية من أجل التأكد من المصادقية، ثم إبداء رأي فني محايد حول التقارير المالية بالاعتماد على فعالية نظام الرقابة الداخلية. (جمعة، 2005، صفحة 07).

تكمن أهمية التدقيق في ضمان السير الحسن لمهام المؤسسة و حوكمتها من خلال فحص جميع السجلات المحاسبية و التحقق من أنظمة الرقابة الداخلية، مما يساهم في تنظيم العلاقة بين المؤسسة و المساهمين فيها وتحسين الاداء لمختلف وظائف الادارة. (محمد و بن زازة، 2015، صفحة 147).

3- مفهوم التهرب الضريبي: نذكر من بين التعاريف ما يلي:

يعرفه ناصر مراد، بأنه سلوك من خلاله يقوم المكلف بعدم دفع الضريبة إما كلياً أو جزئياً دون نقل عبئها لشخص آخر ، وحتى يتحقق التهرب الضريبي توجد عدة أسباب مشروعة وغير مشروعة. (مراد، 2004، صفحة 06)، أما خالد الخطيب يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، وهذا يؤثر في حصيلة الدولة ويتعدى على حقها. (الخطيب و طافش، 2008، صفحة 160)

ثانياً: قدرة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية:

تعتبر عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من أهم وسائل الرقابة الجبائية في الجزائر والتي تعتمد عليها المديرية العامة للضرائب في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي وجني الحصيلة الضريبية المعتبرة من هذه العملية التي تعود بالنفع على خزينة الدولة، وبما أننا نسعى للإجابة على الإشكالية المتمثلة في مدى تأثير التدقيق المحاسبي على تفعيل الرقابة الجبائية؟ نرى أن هناك عدة عناصر يستخدمها العون المدقق في مهمته والتي قد تساهم في دعم الرقابة الجبائية عن طريق إتمام المهمة المسندة إليه بشكل ملائم والسعي من أجل ألا تكون

باطلة أو قابلة للبطلان، عن طريق التوصل إلى نتائج ايجابية تكشف التجاوزات أو المخالفات التي ارتكبتها المكلف عن قصد أو غير قصد (المطارنة، 2009، صفحة 07)، مع القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف التي تعتبر حق للخرينة العمومية. وقد وضعنا شكل نموذج يعبر عن قدرة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية :

الشكل رقم (1) : التدقيق المحاسبي وقدرته في دعم الرقابة الجبائية.



المصدر: من اعداد الباحثين .

1- قدرة التحكم في أدوات التدقيق من أجل دعم الرقابة الجبائية:

بعد تكليف أحد الأعوان المدققين بمهمة تدقيق محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من طرف نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية ومن اقتراح رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات ، يقوم العون المدقق بالاستعانة بأدوات التدقيق التي تكون بمثابة سند قانوني وتقني له في أداء مهمته على أكمل وجه (جمعة، 2005، صفحة 11)، وبما أن توفر أدوات التدقيق والتحكم فيها بشكل جيد يزيد من عزيمة العون المدقق ويسهل له مهمته (لطفي، 2007، صفحة 210)، كما تعتبر هذه الأدوات حماية له لعدم الوقوع في الأخطاء والتجاوزات التي قد تبطل شرعية هذه العملية، وحقوق كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء، ونرى أن قدرة هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:

1-1- دليل المدقق وقدرته على دعم الرقابة الجبائية:

بما أن دليل المدقق في المحاسبة يعتبر كأداة أساسية وفرتها الإدارة الجبائية للأعوان المكلفين بهذه المهمة التي تعتبر كمرشد وموجه، بالإضافة إلى أنه المرجع الرسمي الذي يتخذ العون

المدقق كسند مهم لكونه يحتوي على كل المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، والذي يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بمجال الرقابة الجبائية بشكل خاص وبالنظام الضريبي بشكل عام. (حوسو، 2005، صفحة 23)

2-1- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

إن المشرع الجزائري وفر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها بأكمل وجه مع وجود تعديلات مستمرة في هذه القوانين لارتباطها القوي بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية وتزامنها مع الظروف والمستجدات التي تتغير من حين لآخر (صالح، 2006، صفحة 15)، فيجب على الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية أن تكون لديهم القدرة الكافية على استخدام هذه القوانين الضريبية التي تعتبر كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي (مراد، 2004، صفحة 31).

لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الإطلاع على كل التعليمات والمنشورات الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص، قد تصبح تلك القوانين لا تجدي نفعا لكونها غير متزامنة بالمستجدات المستمرة مما تؤدي بالعون المدقق الوقوع في أخطاء أو تجاوزات نظرا لعدم معرفته بتلك التعديلات وعليه أن يقوم باستدراكها عن طريق التحيين ونجد منها إلغاء أو تعديل أو استحداث مادة أو مواد قانونية، تتعلق بكل المجالات الضريبية المختلفة كالإعفاءات، مجالات التطبيق، المعدلات ... الخ.

3-1- المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

تعتبر المحاسبة صورة فونوغرافية عن وضعية المؤسسة وواقعها (قاسم، 2006، صفحة 44)، وبالتالي يجب على العون المدقق في محاسبة المكلف بالضريبة أن يكون له معرفة كاملة بالمعلومات المحاسبية التي تخدمه وتسهل عليه عملية التدقيق وكشف المخالفات والأخطاء التي قد يرتكبها المكلف، ويمكن اللجوء إلى التحليل المالي وحتى محاسبة التكاليف، على حسب نوع العمل المنجز والذي يكون مختلف من نشاط إلى آخر باعتبار أن كل نشاط له تقنيات مختلفة. (الججاوي، 2009، صفحة 31)

2- قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية:

من بين إجراءات المرحلة الميدانية التي يقوم بها العون المدقق نجد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ونقصها فحص لكل الدفاتر القانونية والوثائق المحاسبية الملزمة على

المكلفين بالضريبة والمتعلقة بالسنوات محل التدقيق، أي يجب التأكد من الوجود الفعلي للدفاتر والوثائق المحاسبية والتأكد من موافقتها للشروط والأحكام القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري.

أما طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجبر على مسكها المكلف بالضريبة والمحددة في القانون التجاري تتجسد في دفتر اليومية ودفتر الجرد، مع الوثائق الختامية لكل من الميزانية وجدول حسابات النتائج والوثائق الإثباتية التي تعبر عن مدى موضوعية وصدق البيانات المسجلة في محاسبة المكلف بالضريبة وهذا ما نصت عليه المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري الجزائري.

1-2- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية:

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي فرضها القانون التجاري الجزائري والتي تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد، لكون هذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من تعاملات مالية خلال الدورة، كما يمكن للمكلف مسك سجلات أخرى مساعدة كيومية المشتريات و المبيعات... الخ، إضافة إلى الحفاظ على هذه الدفاتر المحاسبية لمدة 10 سنوات بهدف الرجوع إليها عند الحاجة سواء من طرف الشركاء أو من طرف الأجهزة المختصة في الرقابة كالإدارة الجبائية. وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين، ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الاجراء المعتاد"، وهذا قبل التطرق إلى مضمون المحاسبة ومدى احترامها للشروط القانونية لتسهيل الإنتقال إلى مرحلة أخرى من عمل العون المدقق.

2-2- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة والتي تعبر عن وضعية المركز المالي وحجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة والمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج. (الججاوي، 2009، صفحة 311). ومن بين إجراءات المرحلة الأولية التي يقوم بها العون المدقق في تدقيق محاسبة المكلف بالضريبة هو ملئ استمارتين، الأولى تسمى بمقارنة الميزانيات والتي تمثل نقل مباشر للميزانيات المحاسبية للسنوات الأربع المدقق فيها والتي لم يمسه التقادم، أما الثانية تسمى بكشف المحاسبة والذي يمثل نقل مباشر كذلك لجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق، وعلى العون المدقق أن يحرص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي

للمكلف، وهذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع المكلف بالضريبة بقصد أو بغير قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى كل من رأس المال، رقم الأعمال أو نتيجة الدورة المحققة بهدف معرفة حجم النشاط الممارس وغيره من المؤشرات التي يراها العون المدقق والتي تكشف التجاوزات أو الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة. (رضا، 2014، صفحة 341)

3-2- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:

من المعروف في المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب أن يدون أي قيد في اليومية إلا بوجود وثيقة قانونية تثبت صحة العملية المسجلة، ونجد الفاتورة من أهم تلك الوثائق الإثباتية على مستوى المعاملات المالية والتجارية مع وجود وثائق أخرى مهمة أيضا كالعقود، الوصولات، التراخيص، وغيرها من الوثائق التي تعبر وتدّل على صدق تلك العمليات المحاسبية.

وبما أن العون المدقق يسعى جاهدا للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف وأنها تعبر عن النشاط الحقيقي الممارس، فعليه بالفحص الدقيق لكل الوثائق الإثباتية للتأكد من مدى صحتها ومطابقتها بالنسبة للفاتورة حسب الأحكام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 والمحدد لكيفية تحريرفاتورة رسمية، أما بالنسبة للوثائق الإثباتية الأخرى، على العون المدقق التأكد منها عن طريق التوثيق القانوني للعقود أو طلب مصادقات للأطراف المعنية كالبنوك في ما يخص القروض، الهيئات المختصة في منح التراخيص وغيرها من الأساليب الأخرى المنتهجة.

كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتحلّى بها الوثيقة من طبيعتها القانونية ومدى الاعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم وتوقيع الجهة المحررة للوثيقة وغيرها من المعايير المتعارف عليها. (Mansour & Bouznad, 2012, p. 26)

في المرحلة الأولى من العمل الميداني للعون المدقق عليه أن يتأكد من صحة وصدق شكل تلك الدفاتر عن طريق:

- محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية والإجراءات المنصوص عليها قانونيا؛
- محاسبة صادقة أي التأكد من صدق وصحة المخرجات المحاسبية وسلامتها بحيث تعبر عن حقيقة الوضع المالي والنشاط الفعلي للمكلف بالضريبة؛

- يجب أن تتوفر في الدفاتر والوثائق المحاسبية الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية.

وزيادة على ذلك يلزم القانون التجاري حسب المادة 12 الحفاظ على الدفاتر والوثائق المحاسبية السابقة وتكون لمدة عشرة سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ الوثائق الواردة والصادرة طيلة نفس المدة بالرغم أن الرقابة الجبائية لا يمكن أن تدقق في الملفات الجبائية التي لا تزيد عن أربعة سنوات التي لم يمسه التقادم، إلا أن المشرع الجزائري حرص على طول المدة بهدف الرجوع إليها للفصل في النزاعات التي يمكن أن تقع فيما بعد بين الأطراف التي لها علاقة بمحاسبة المؤسسة.

وعليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل تعتبر من أهم مراحل عملية التدقيق وعلى المدقق أن تكون له القدرة الكافية للتحكم في ذلك للسماح له بالمرور للمرحلة المالية وهي فحص مضمون المحاسبة في حالة قبولها شكلا، أو الاتجاه إلى إعادة التقدير التلقائي بناء على معلومات منتقاه من مصادر مختلفة وهذا في حالة رفض المحاسبة شكلا وعدم استعمالها في إعادة التقييم لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

3- قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون:

فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون يعني بها القيام بفحص دقيق ومعمق لكل الحسابات الرئيسية ومنها الفرعية سواء كانت حسابات الميزانية أو حسابات التسيير، وهذا بهدف التأكد من صحة البيانات المقدمة في تصريحات المكلف وخاصة منها حجم النشاط المحقق خلال الدورات المحاسبية المدقق فيها.

ومن بين الحسابات المحورية التي يركز عليها العون المدقق في عمله هو حساب رقم الأعمال والذي يمثل حجم النشاط الممارس من طرف المكلف والذي على أساسه يتم تحديد الأرباح المحققة خلال الدورة، إضافة إلى أن معظم الضرائب والرسوم تفرض على الوعاء الضريبي لكون رقم الأعمال يمثل وعاء الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، أما الأرباح المستخرجة من رقم الأعمال نفسه تخضع للضرائب المباشرة والممثلة في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات وهذا حسب طبيعة المكلف. (Belaiboud, 2011, p. 117)

ثالثا: التدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، دراسة حالة مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (نشاط تجاري):

1--خطوات وإجراءات عملية التدقيق المحاسبي :

أسندت عملية التدقيق إلى رئيس فرقة المدققين، حيث تتم دراسة الملف الضريبي للمكلف الذي تم برمجته للخضوع للتدقيق المحاسبي بعنوان برنامج الرقابة الجبائية لسنة 2019، حيث أنه يخصص للنظام الحقيقي وتم تحديد نشاط الشركة و الضرائب التي تخضع لها .

1-1- إرسال الإشعار بالتدقيق :

بتاريخ 08 / 02 / 2019 قام أعوان الإدارة الضريبية بتسليم إشعار بالتدقيق إلى المكلف المعين بالرقابة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة ، وتم منح المكلف المعين بالرقابة مهلة 10 أيام لتحضير الوثائق اللازمة كما تم إخباره بإمكانية استعانه بمستشار محاسبي من اختياره ، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار ما يلي:

• اسم المؤسسة الخاضعة للتدقيق : الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (x) و التي يتمثل نشاطها في الاستيراد .

• السنوات المعنية بالتدقيق : 2015 - 2016 - 2017 - 2018

• الضرائب المعنية بالتدقيق :

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) .

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) .

- الرسم على النشاط الميني (TAP) .

1-2- المرحلة الميدانية لعملية التدقيق : بعد انقضاء المدة قامت فرقة التدقيق بإجراء أول تدخل في عين المكان وذلك في : 18/02/2019 ، وذلك من خلال زيارة مقر المؤسسة الخاضعة للتدقيق من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية والهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد أهميتها في حالة تأجيلها والمتمثلة في :

• معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة و الغير المنقولة) .

• معاينة مادية للمخزون من خلال محضر معاينة (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل) .

• معاينة وجود الوثائق المحاسبية .

• جرد قيم الصندوق و كشف أسعار البيع المطبقة من طرف الشركة .

نظرا لعدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل الشركة ، ولأنه قانونيا لا يسمح للأعوان بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتهم ، قام المكلف بقبول طلب موقع و مقدم من الأعوان المدققين الذين قاموا بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية و إرجاعها بعد عملية فحصها .

- وتجسدت عملية التحقيق المحاسبي في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة عبر مرحلتين :

المرحلة الأولى: فحص المحاسبة من حيث الشكل : للتأكد من مطابقة هذه الوثائق للتنظيمات المنصوص عليها، تتم المعاينة المادية للدفاتر و الوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف المدقق والخاصة بالسنوات محل التدقيق، للتأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية (دفترى اليومية والجرد) ووثائق الإثبات اللازمة (الفواتير، الإيصالات، التراخيص..) والتأكد من صحة البيانات المسجلة فيها . وبعد فحص محاسبة المكلف تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها :

- وجود دفتر اليومية مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً .
- وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً .
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية .
- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية .

المرحلة الثانية: فحص المحاسبة من حيث المضمون : بعد انتهاء المدقق من المراجعة الشكلية للمحاسبة ينتقل إلى مراجعتها من ناحية المضمون و يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة التي تتمثل في المشتريات، المخزونات و أشغال قيد التنفيذ و المبيعات والذي ينقسم إلى :

- حسابات الاستغلال الخاصة بالمشتريات، المخزونات، المبيعات .
- حسابات الميزانية الممتثلة في الأصول والخصوم .
- حسابات التسيير تضم الأعباء، الإيرادات والنائج .

- و أثناء قيام المدقق بالتدقيق في الدفاتر الإلزامية والوثائق المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الشهرية والسنوية المودعة من طرف المؤسسة، اتضح للمدقق وجود عدة نقائص و إغفالات .

2-النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف :

من خلال الاطلاع على حسابات الشركة في البنوك مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، وبعد الإطلاع على بعض الأعباء و الإيرادات تم اكتشاف مجموعة من النقائص و الاغفالات من قبل المكلف تخص بعض التكاليف و الإيرادات ، و تتمثل أهمها فيما يلي :

- عدم إظهار الجدول التفصيلي للمخزونات في دفتر الجرد و ذلك في جميع السنوات محل التحقيق ، غياب بعض الفواتير المتعلقة بالأعباء ، وجود فواتير مقيدة مرتين ، عدم التصريح بالمبلغ المقبوض الظاهر بالجانب الدائن للحساب الجاري للشركة المفتوح لدى بنك معين ، تسجيلات محاسبية بدون وثائق تبريرية (فواتير الشراء، ديون غير مبررة) ، المبالغة في

مصاريف كراء وسائل نقل خلال سنة 2018، وجود فواتير شراء غير مقيدة في أصول المؤسسة خلال سنة 2018، عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال المحقق خلال جميع السنوات المعنية بالتحقيق.

3-تحديد الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية

بعد إجراء عملية التدخل و دراسة الدفاتر و الوثائق المحاسبية و التصريحات السنوية و الشهرية ، والتي سمحت باكتشاف النقائص السابقة ، يجب على الاعوان القيام بالتعديلات و التصحيحات اللازمة للنقائص المكتشفة، لإعادة تشكيل الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية .
- تتم عملية حساب رقم الاعمال المحقق الفعلي بواسطة برنامج يمكن من حساب رقم الاعمال المحقق و الفعلي، وقيمة الضرائب الجديدة بالإضافة الى الغرامات المطبقة بالاعتماد على قواعد ومعدلات ضريبية .

3-1-3-جداول إعادة تشكيل رقم الأعمال والأرباح:

3-1-1-3- جدول اعادة تشكيل رقم الأعمال :

الجدول رقم (1) : جدول اعادة تشكيل رقم الأعمال

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المصرح به	1.000.000	1.200.000	1.500.000	1.600.000
الفارق المسترجع بعد التحقيق المحاسبي	180.000	216.000	270.000	288.000
رقم الأعمال بعد التسوية الأولية	1.180.000	1.416.000	1.770.000	1.888.000
قيمة التخفيضات الضريبية	200.000	210.000	250.000	270.000
رقم الأعمال المحقق	980.000	1.206.000	1.520.000	1.618.000

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم

تتم التسوية الاولى لرقم الاعمال بعد معالجة الاغفالات و الاخطاء أثناء التحقيق المحاسبي ومن ثم استرجاع الفارق الغير مصرح به في رقم الاعمال، الذي يضاف الى رأ.المصرح به لتأسيس التسوية الاولى لرقم الاعمال.

بعد التسوية الاولى لرقم الاعمال ، يتم طرح التخفيضات الضريبية الازمة المحددة في الجدول اعلاه ، ليتم الحصول على رقم الاعمال الفعلي المحقق الذي نستند اليه في اعادة تسوية الضرائب والرسوم (TAP/ TVA) المكلف بها .

3-1-2-جدول اعادة تشكيل الأرباح :

جدول رقم (2): جدول اعادة تشكيل الأرباح.

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المحقق	980.000	1.206.000	1.520.000	1.618.000
هامش الربح الصافي	14%	14%	14%	14%
الأرباح الصافية التجارية	137.200	168.840	212.800	226.520

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم

- بعد القيام بالتعديلات و التصحيحات و اعادة تسوية رقم الاعمال ، لابد من اعادة تشكيل قيمة الأرباح الصناعية و التجارية التي تقدر قيمتها ب 14% من رقم الاعمال المحقق . وهذا من اجل التأسيس عليها لاحقا لاعادة تسوية الضرائب على ارباح الشركات (IBS) .

2-3- جداول اعادة تسوية الضرائب و الرسوم :

3-2-1-جدول اعادة تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP) :

جدول رقم (3): جدول اعادة تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP) لرقم الأعمال المحقق.

السنوات	رقم الاعمال المحقق	رقم الاعمال المصرح به	الفارق المسترجع	نسبة الرسم المطيقة	الحقوق	الغرامات (10%)	المجموع المسترجع الكلي
2015	980.000	600.000	380.000	02%	7.600	760	8.360
2016	1.206.000	700.000	506.000	02%	10.120	1.012	11.132
2017	1.520.000	800.000	720.000	02%	14.400	1.440	15.840
2018	1.618.000	900.000	718.000	02%	14.360	1.436	15.796
							51.128
							القيمة الاجمالية المسترجعة

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم.

يتم حساب الاساس الخاضع لضريبة TAP (الفارق المسترجع) باجراء الفرق بين رقم الاعمال المحقق الفعلي و رقم الاعمال المصرح به، و انطلاقا من هذا الناتج نتحصل على (الحقوق) الواجبة الدفع بعد تطبيق عليها نسبة الرسم على النشاط المهني التي تقدر ب (2%) ، اما الغرامات

تدلاوتي يامنة، برياطي حسين

فتقدر بنسب متفاوتة حسب مبلغ الحقوق المسترجعة ، وبما ان مبلغ الحقوق المسترجعة لم يتجاوز 50.000 دج ، تطبق عليها نسبة (10%) وفقا للتالي :

- 10% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يقل عن 50.000 دج او يساويه .
- 15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج او يساويه ، 25% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .

2-2-3-جدول اعادة تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

جدول رقم (4) : جدول اعادة تسوية الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمال المحقق،

السنوات	رقم الاعمال المحقق	رقم الاعمال المصرح به	الفارق المسترجع	نسبة الرسم المطبقة	الحقوق	الغرامات (15%)	المجموع المسترجع الكلي
2015	980.000	600.000	380.000	17%	64.600	9.690	74.290
2016	1.206.000	700.000	506.000	17%	86.020	12.903	98.923
2017	1.520.000	800.000	720.000	19%	136.800	20.520	157.320
2018	1.618.000	900.000	718.000	19%	136.420	20.463	156.883
القيمة الاجمالية المسترجعة							487.416

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم.

- تم حساب الاساس الخاضع لضريبة TVA (الفارق المسترجع) بنفس الطريقة السابقة ، غير ان نسبة الرسم المطبقة على القيم المضافة تقدر ب (17%) بالنسبة للسنتين 2015 / 2016 و نسبة (19%) بالنسبة ل2017 / 2018 ، اما الغرامة المطبقة فتقدر ب (15%) بما أن الحقوق المسترجعة تفوق مبلغ 50.000 دج.

2-2-3-جدول اعادة تسوية الضريبة على ارباح الشركات (IBS) :

جدول رقم (5) : جدول اعادة تسوية الضريبة على ارباح الشركات (IBS).

السنوات	قيمة الارباح الصناعية و التجارية	قيمة الارباح الصناعية و التجارية	الفارق المسترجع	نسبة الرسم المطبقة	الحقوق	الغرامات (10%)	المجموع المسترجع

	المحقة	المصرح بها					الكلي	
2015	137.200	120.200	17.000	26%	4.420	442	4.862	
2016	168.840	130.240	38.600	26%	10.036	1.003	11.039	
2017	212.800	167.800	45.000	26%	11.700	1.170	12.870	
2018	226.520	210.320	16.200	26%	4.212	421	4.633	
							القيمة الاجمالية المسترجعة	33.404

المصدر: المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم

- يتم حساب الاساس الخاضع لضريبة IBS (الفارق المسترجع) بنفس الطريقة السابقة ، لكن في هذه الحالة نجد الفارق المسترجع بطرح الفرق بين قيمة الارباح الصناعية و التجارية المحققة و قيمة الارباح الصناعية و التجارية المصرح بها ، ثم نطبق عليها رسم يقدر ب 26 % لايجاد الحقوق المسترجعة ، اما الغرامة فتقدر ب (10%) بما أن قيمة الحقوق لا تفوق مبلغ 50.000 دج .

4-المرحلة الختامية:

بعد الانتهاء من عمليات التحقيق و اعادة تسوية أسس و قواعد فرض الضريبة ، فإنه على الإدارة الجبائية تبليغ النتائج للمكلفين ، وذلك حتى في حالة عدم إجراء التقويم ، كما يتعين عليها الرد على ملاحظات المكلف .

4-1- التبليغ الاولي :

- بتاريخ 2019/05/13 بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع، قام المحقق بإبلاغ الاولي للمكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها في ملخص لنتائج التحقيق المحاسبي مع وصل استلام ، حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام و جداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس و القواعد ، من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها ، كما تم منح المكلف مدة 40 يوما من أجل ذلك و احتوى التبليغ على :

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الضريبي و إظهار عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرح بها وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر المعلومة المستغلة .

- طريقة و كيفية التعديلات والتسويات المقترحة .

4-2- التبليغ النهائي :

-يمكن التطرق إلى حالتين هما:

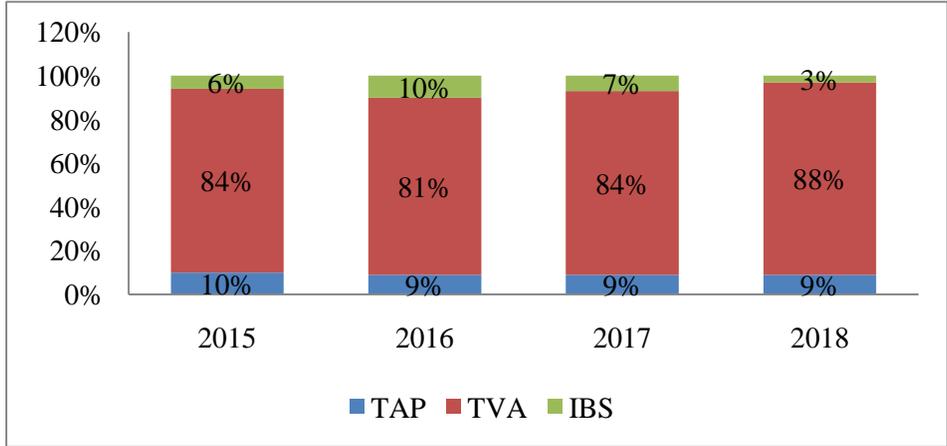
- حالة عدم الرد: وهو القبول الضمني ، وهنا يتحول التبليغ الأولي إلى تبليغ نهائي حيث يحتفظ المحقق بتعديلات وتقويمات التبليغ الأولي ويقوم بإعادة إرسالها مرة ثانية على شكل تبليغ نهائي.
- حالة الرد : بعد قراءة الرد على التبليغ الأولي، وفي حالة الرد الإيجابي للمكلف أي القبول الصريح للتسوية.
- لم تسجل أي ردود للمكلف المعين بالرقابة و هذا ما يعني القبول الضمني للمكلف بنتائج الرقابة الجبائية، وبعد انقضاء الأجل يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائي و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه .
- تحدد القيمة النهائية للمبلغ الاجمالي من خلال جمع قيمة الحقوق و الغرامات المتحصل عليها بالنسبة لكل ضريبة ، حيث يجب على المكلف تسديد هذا المبلغ لصالح خزينة الضرائب الولائية وفقا للجدول اسفله :
- المجموع الكلي للحقوق و الغرامات المحصلة :

جدول رقم (6) : المجموع الكلي للحقوق و الغرامات المحصلة.

السنوات	نوع الرسم/الضريبة	الحقوق	الغرامات
2015	TAP	7.600	760
	TVA	64.600	9.690
	IBS	4.420	442
المجموع السنوي (2015)	IBS+TVA+TAP	76.620	11.652
2016	TAP	10.012	1.012
	TVA	86.020	12.903
	IBS	10.036	1.003
المجموع السنوي (2016)	IBS+TVA+TAP	106.068	14.918
2017	TAP	14.400	1.440
	TVA	136.800	20.520
	IBS	11.700	1.170
المجموع السنوي (2017)	IBS+TVA+TAP	162.900	23.130
2018	TAP	14.360	1.436
	TVA	136.420	20.463
	IBS	4.212	421
المجموع السنوي (2018)	IBS+TVA+TAP	154.992	22.320
المجموع الكلي		500.580	72.020
المجموع الكلي للحقوق و الغرامات المحصلة			572.600

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

الشكل رقم (2) : أعمدة بيانية توضح نسب الضرائب والرسوم (TVA/IBS/TAP) المسترجعة في كل سنة.



المصدر: من اعداد الباحثين بناء على معطيات الجدول السابق رقم (6).

- نلاحظ من خلال الشكل ان الرسم على القيمة المضافة (TVA) تمثل النسبة الكبرى من مجموع الضرائب والرسوم المسترجعة ، مما يؤكد وزنها ودورها الكبير في تمويل الخزينة الولائية بمبالغ مالية جد هامة و عليه لا بد من ضرورة تشديد الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة أكثر.

4-3- كتابة التقرير النهائي وإقفال التحقيق :

ينتهي عمل المحقق بكتابة التقرير النهائي الذي يجب أن يتضمن كل المعلومات و الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من نتائج المراقبة وكذا الإجراءات المعمول بها في عملية التحقيق المحاسبي . و في الأخير ترسل نسخة من الملف إلى المديرية الجهوية التابعين لها ونسخة أخرى إلى المديرية العامة للضرائب وتبدأ بعدها عملية تحصيل الحقوق و الغرامات التي تترتب على عاتق المكلف بالضريبة .

5- اهم النتائج المتوصل اليها:

بعد دراسة ملف المكلف بالضريبة الذي خضع لعملية التدقيق المحاسبي ، تم الوصول إلى بعض النتائج التي سنستعرضها كالتالي :

- على العون المدقق التحقيق في هوية المكلف الخاضع للرقابة لمعرفة طبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني لأجل تحديد الضرائب والرسوم . ومن خلال دراسة الحالة تبين ان المكلف (x) يملك شركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة (x) و التي

يتمثل نشاطها في الاستيراد ، و السنوات المعنية بالتحقيق هي : 2015 - 2016 - 2017 - 2018 ، أما الضرائب المعنية بالتحقيق فهي (TAP / TVA / IBS) .

- الحرص على تطبيق حق الإطلاع و المعاينة لأجل كشف الأخطاء و الإغفالات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث و طلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها تعامل مباشر أو غير مباشر مع المكلف . ومن خلال دراسة الحالة تبين مثلا عدم التصريح بالمبلغ المقبوض المقيّد في الحساب الجاري للشركة المفتوح لدى بنك معين ، وعليه تم طلب معلومات من طرف البنك لإعطاء كشف تفصيلي للتعاملات و العقود المبرمة من طرف المكلف مع البنك في السنوات محل التدقيق ، وهذا من أجل تحديد رقم الأعمال المحقق ، و إعادة تسوية و تأسيس الضرائب و الرسوم المستوجبة .
- طبقا لأحكام المادة 43 - و 44 من القانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بعد تقييمها شكلا و مضمونا وهذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالة ، حيث تم تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة التقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة. الأرباح المحقق سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب من السنوات التي هي محل التدقيق .
- إتباع الأعوان المدققين لخطوات و إجراءات عملية التدقيق وفق الدليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم ، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات و النتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم.
- خلاصة :

نستخلص من خلال دراستنا لهذا الموضوع و المتمثل في دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية مع دراسة حالة مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة بمركز الضرائب لولاية مستغانم ، المساهمة الكبيرة التي تلعبها الرقابة الجبائية بجميع آلياتها في كشف الأخطاء او التلاعبات في التصريحات الجبائية و دورها في مكافحة ظاهرة التهريب و الغش الضريبي لبعض المكلفين بالضريبة وذلك بفرض حقوق و غرامات جزائية. ومن خلال ما تطرقنا اليه ، يتضح لنا كذلك الدور الهام و الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها في زيادة التحصيل

الضريبي من خلال الاجراءات التي تقوم بها والتي تؤدي الى كشف مختلف التلاعبات و الاعمال التدليسية ، كذلك نستخلص من دراسة الحالة التي قمنا بها صحة الفرضيتين بحيث التحكم في أدوات التدقيق وفق المعايير والمبادئ واحترام القوانين الجبائية ، والالتزام بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون يدعم الرقابة الجبائية.

المراجع:

- Mansour Ben Amara, Bouznad Houcine , le droit fiscal des affaires en Algérie, editions houma, Alger, 2012.
- Belaiboud Mokhtar, pratique de l'audit, berti editions, Alger, 2011.
- المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، 2009.
- جمعة أحمد حلي، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- الخطيب خالد شحادة، طافش نادية فريد، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار حامد، عمان، 2008.
- لطفي أمين السيد أحمد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- صالح العيد، الوجيز في شرح قوانين الاجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2006.
- قاسم عبد الرزاق محمد، تحليل وتصميم نظم المعلومات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- الججاوي، طلال محمد، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار البازوري، عمان، 2009.
- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.

- حوسو محمد محمود ذيب، التدقيق لأغراض ضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح نابلس، فلسطين، 2005.
- العيد محمد، بن زازة منصورية، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية والأسواق، المجلد 02، العدد 02، 2015.
- مسكين الحاج، طلحة مختار، التدقيق الداخلي ونظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، دراسة تطبيقية بمؤسسة نفطال وحدة ولاية سعيدة، مجلة المالية والأسواق، المجلد 06، العدد 01، 2019.