

جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب لولاية الوادي - الجزائر

الدكتور: محمد زرقون

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة قاصدي مرابح - ورقلة - الجزائر؛

الأستاذ: سليمان عتير

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الوادي - الوادي - الجزائر

ملخص:

تناولت هذه الورقة البحثية إبراز جدواز أدوات الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلفين وخاصة منهم المؤسسات الاقتصادية، على اعتبار أن معظمها يمسك مسؤولية تنفيذ مختلف العمليات الاقتصادية، وأن النظام الجبائي الجزائري يعتمد في فرض الضرائب على المكلفين انطلاقاً من تصريحاتهم، كان من اللازم مراقبة هذه التصريحات للتأكد من مدى صحتها، من خلال أدوات رقابية كفيلة بتدقيق كل المعلومات المحاسبية التي تحتويها هذه التصريحات.

الكلمات المفتاحية: المكلفين، التصريحات الضريبية، الرقابة الجبائية، أدوات الرقابة الجبائية.

Abstract :

This paper deals with research to highlight the feasibility of control tools at fiscal in audits of tax declarations presented by taxpayers and private enterprises, including economic, Considering that most of them holding regular accounting to restrict a different of Economic Operations, Because the tax system of Algerian depends at taxation of taxpayers from their declarations, It was necessary to control these declarations to make sure of their validity,

Through control tools capable of auditing all the accounting information it contains these declarations.
of fiscal. Taxpayers, the tax declarations, fiscal control, control tools:**Keywords**

مقدمة:

يلزم النظام الجبائي الجزائري مختلف المعاملين الاقتصاديين من المكلفين بالضريبة، بالتصريح بجملة من العناصر المتعلقة بشطاطهم مثل حجم المداخيل، مقدار الأرباح الصافية، الأعباء...، وهذا من أجل فرض الضرائب والرسوم المناسبة لحجم ونوع نشاطهم. غير أن هذه التصريحات لا تخلي من الأخطاء والتغرات المقصودة وغير المقصودة والتي تؤدي في معظمها إلى ما يسمى بالتهرب الضريبي، لهذا فرض المشرع الجبائي الجزائري رقابة مضادة لفحص محتوى هذه التصريحات والتأكد من مدى مصداقيتها. وبالتالي أوحد أدوات رقابة لهذا الغرض بغية مساعدة موظفي الإدارة الجبائية على تدقيق محتوى التصريحات الضريبية، ونظراً لاختلاف وتعدد الأشخاص المكلفين بين الطبيعيين والمعنوين من جهة، وتتنوع أنشطتهم ومداخيلهم من جهة ثانية، كان من اللازم كذلك التوسيع في أدوات الرقابة الجبائية التي تتولى الميقات الجبائية تنفيذها كل في حدود اختصاصها، بيد أن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد والذي نحاول أن نجيب عليه من خلال هذا البحث هو:

"ما مدى فعالية أدوات الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديريات الولاية للضرائب في تدقيق التصريحات

الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

وللإجابة على هذا التساؤل ستتطرق إلى المحورين التاليين:

❖ المحور الأول: دور أدوات الرقابة الجبائية في التتحقق من صحة محتوى التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

❖ **الخور الثاني:** دراسة فعالية أدوات الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمكلفين بمديرية الضرائب لولاية الوادي.

أولاً: دور أدوات الرقابة الجبائية في التحقق من صحة محتوى التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تطلب عملية مراقبة وتدقيق التصريحات الضريبية المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة عموماً والمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي خصوصاً، وجود أدوات رقابية كفيلة بفحص محتوى هذه التصريحات.

I. مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية:

لطالما ارتبطت الغاية من أي عملية رقابة كانت، باكتشاف والرقوف على الأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تحدث لسبب أو لأخر، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من تلك الأنواع للرقابة، لها مفهومها وأهدافها المتعلقة بها.

1.I. مفهوم الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الأخرى كالرقابة الإدارية والمالية من حيث المفهوم والأهداف العامة للرقابة، ويوجه عام فالرقابة، وكما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول ما هي إلا: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطوة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".¹

ويمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول".²

أما من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي".³

فالرقابة الجبائية إذن هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتوبة من قبل المكلفين، بغية اكتشاف الأخطاء والثغرات المقصودة وغير المقصودة التي لها أثر سلبي على مقدار المستحقات الضريبية.

2.I. أهداف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها، إلى تحقيق حملة من الأهداف، نوجزها في ما يلي:

1.2.I. الهدف القانوني:

ويمثل في التأكيد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية المخالفات أو مخالفات يمارسونها للتهرّب من دفع مستحقاتهم الجبائية.⁴

¹ حدي سليمان سليمان سليمان، "الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 13.

² عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 46.

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances -DGI-, "Guide du vérificateur de comptabilité" Alger, 2001, P 13.

2.2.I. الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى الحفاظ على الأموال العامة من الضياع بمحظوظ أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

3.2.I. الأهداف الإدارية:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأساليبها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛
- ✓ تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كسب التهرب الضريبي؛
- ✓ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

4.2.I. الأهداف الاجتماعية:

تشمل في هذين رئيسين هما:⁵

- ✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسى للاقطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛
- ✓ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقسيمه في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

II. أدوات الرقابة الجبائية:

على المستوى المحلي (الولائي)، تطبق الرقابة الجبائية على مستوى هيئة جبائية، مما: مفتشية الضرائب ومديرية الضرائب الولاية.

1.II. أدوات الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب:

تمارس مفتشيات الضرائب نوعين من أنواع الرقابة الجبائية، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بذلك النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

1.1.II. الرقابة الشكلية (*vérification formelle*):

كما سبقت الإشارة إليه، تتولى مفتشيات الضرائب مراقبة ومتابعة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، حيث تفحص المعلومات التي تتضمنها هذه التصريحات سواء تلك المتعلقة بالمكلف أو ما تعلق بنشاطه، ويتم كل ذلك من حيث الشكل فقط.

1.1.1.II. مفهوم الرقابة الشكلية:

⁴ نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقدود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 36.

⁵ سهام كردوبي، "المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2008/2009، ص 91.

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.⁶ يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة الشاطئ الضريبي، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى.

2.1.1.II آليات الرقابة الشكلية في تدقيق التصريحات الضريبية:

يمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:

- ✓ تصحيح الأخطاء المادية اختملة والمشتبه في التصريحات، كأخطاء الجمع وأخطاء الترحيل ...؛
- ✓ البحث والكشف عن المعلومات والعناصر المغفل عنها، ويطلب من المكلف المعنى بما بتتصحیحها؛
- ✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

من العيوب التي توجه لهذا النوع من الرقابة أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها إملاء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، ومحاسبية، أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معايتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

2.1.II الرقابة على الوثائق (vérification sur document)

يأخذ هذا النوع من الرقابة الذي يتم على مستوى مفتشية الضرائب أكثر عمقا من الرقابة الشكلية، حيث يتعدي الأمر إلى إجراء مقارنات بين ما تحتويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات مختلفة واستخراج كل التغرات والتناقضات المحتملة الحدوث.

2.1.2.II مفهوم الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تم على مستوى مفتشيات الضرائب، والتي تقوم بإحراز فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة.⁷ وهذا كله يتم في إطار تطبيق حق الاطلاع القانوني، ومن الأمثلة العملية لتطبيق هذا الحق، نذكر:

✓ النشاطات الطبية وشبه الطبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج، تعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويًا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص المحررات من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج؛

✓ أما بالنسبة للمحامين، وذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي. فالرقابة على الوثائق إذن هي عكس الرقابة الشكلية، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية فمراقبة الوثائق تكون شاملة، فلا تقتصر فقط على محتوى التصريحات الجبائية، حيث تتعادها بتوفير معلومات أخرى تمكن الإدارة الجبائية من التشخيص

⁶ يحيى لخضر، "دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006/2007، ص 18.

⁷ نفس المرجع السابق، ص 18، يتصرف.

ال حقيقي والفعلي للمعلومات التي تعبّر عن الوضع الحقيقي للمكلف. بالإضافة إلى ذلك ومن أجل معلومات إضافية، فإنه بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف عند الضرورة.

II.2.1.2. آليات الرقابة على الوثائق في تدقيق التصريحات الضريبية:

لشخص هذا الدور في العناصر التالية:

- ✓ التحقيق في جميع الأنشطة التي يمارسها المكلف؛
- ✓ إجراء تحقيق دقيق وشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين عن طريق القيام بمقارنات مع المستندات والمعلومات التي هي بحوزة مفتشية الضرائب؛
- ✓ تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها مع تطور الندمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى، وهذا ما يسمح باكتشاف التغرات في حالة وجودها؛
- ✓ طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة مرفقة بكل التبريرات والتوضيحات الضريبورية فيما يخص الرسوم المحسوبة وال المتعلقة أساساً بالرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ التأكيد من صحة العمليات والمعدلات الضريبية المطبقة عليها.

II.2. أدوات الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب الولاية:

على مستوى المديرية الولاية للضرائب، وبالتحديد على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وفي إطار دورها الجبائي الرقابي، تؤدي ثلاثة أنواع من الرقابة الجبائية هي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق العميق في الوضعية الجبائية الشاملة.

II.1.2. التحقيق في المحاسبة (Vérification de la comptabilité):

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقاً عميقاً بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يتحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي تخضع لها المكلف محل التحقيق.

II.1.2.1. مفهوم التحقيق في المحاسبة:

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الراجمة إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتسبة من طرف المكلفين بالضريبة.⁸

كما يعرف التحقيق في المحاسبة على أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتسبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتتسنى معرفة مدى مصداقيتها".⁹

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكيد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكيد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين.

إذن التحقيق في المحاسبة هو كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات، حتى ولو كانت آلية، من أجل التأكيد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية.

⁸ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون الإجراءات الجبائية"، المادة: 20 من القانون رقم: 21-08 المؤرخ في 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيري، الجزائر، 2010/2011، ص 13.

⁹ نفس المرجع السابق، ص 18.

2.1.2. II قواعد تطبيق التحقيق في المحاسبة:

وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل و خلال إجراء هذا النوع من التحقيق، يمكن تلخيصها في العناصر التالية:¹⁰

- 1 يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وقبله المصلحة، أو في حالة قرعة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛
- 2 لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعيان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- 3 تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السندي المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة مسوقة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة محمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تسهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛
- 4 يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي، ملك المكلف بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛
- 5 لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
- 6 يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفتره التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛
- 7 في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛
- 8 في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛
- 9 لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا؛
- 10 لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، أكثر من أربعة (4) أشهر فيما يخص:

 - مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
 - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
 - يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق، على التوالي 5 000 000 دج و 10 000 000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
 - يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان، في جميع الحالات الأخرى، سنة واحدة.

¹⁰ نفس المرجع السابق، ص ص 13-15.

11- إن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعراض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان، وعلاوة على ذلك، لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19؛

12- عندما يتنهى التحقيق في الحاسبة الخاص بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة؛

13- يعاني عدم تقديم الحاسبة محضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه، كما يجب أن يكون موضوع إعداده يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم الحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل لإمساء المحضر، ويؤدي عدم تقديم الحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المذكور آنفا، إلى تطبيق أحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

II. 3.1.2. آليات التحقيق في الحاسبة في تدقيق التصريحات الضريبية:

- 1- التأكيد من وجود السجلات التجارية والوثائق التبريرية؛
- 2- التأكيد من التسجيل التسلسلي للعمليات الاقتصادية؛
- 3- يبحث في إمكانية مقارنة المعلومات الحاسبية عبر الزمن (من دورة لأخرى) لنفس المؤسسة محل التحقيق، للاحظة التطورات والتغيرات التي تحدث؛

4- تركيز التحقيق على المعلومات الحاسبية التي لها تأثير على تكون الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

2.2.II. التحقيق المصوب في الحاسبة (vérification ponctuelle de la comptabilité) :

إذا كان التحقيق في الحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات الحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في الحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

1.2.2.II. مفهوم التحقيق المصوب في الحاسبة:

التحقيق المصوب في الحاسبة هو أداة من أدوات الرقابة الجبائية التي تم استخدامها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010¹¹، وهو لا يختلف عن التحقيق في الحاسبة العادي من حيث الإجراءات.

وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سة جبائية.¹²

انطلاقا من مفهوم التحقيق المصوب في الحاسبة، يتميز هذا النوع من التحقيق بالخصائص التاليتين:

✓ يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (احتياط عينة)؛

✓ يعطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

¹¹ نفس المرجع السابق، ص 18.

¹² نفس المرجع السابق ، ص 18.

II.2.2. قواعد التحقيق المصوب في المحاسبة:

- 13 يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:
- 1 لا يمكن أن ينبع عن هذا التحقيق بأي حال فحص عميق ونقدي لمحمل محاسبة المكلف بالضريبة؛
 - 2 لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم؛
 - 3 يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقاً؛
 - 4 لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الحق في حاسنته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
 - 5 يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المنشطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات الحق فيها؛
 - 6 لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛
 - 7 يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقويم؛
 - 8 إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي ثمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

II.3.2. آليات التحقيق المصوب في المحاسبة في تدقيق التصريحات الضريبية:

- 1 يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة الحق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛
- 2 تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، مما يؤدي إلى توفير في الوقت والجهد بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف محل التحقيق على حد سواء؛
- 3 اقصاص التحقيق على عينة، يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء واللغزات التي تحتويها التصريحات الضريبية، وبالتالي تزيد مردودية التحقيق.

II.3.2. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble)

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقاً مكملاً لأحد التحقيقيين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة)، حيث يتحقق في أنواع ومصادر مداخل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تقييد في إجراءات أحد التحقيقيين السابقين.

II.1.3.2. مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.¹⁴

¹³ نفس المرجع السابق، ص 18-19.

¹⁴ نفس المرجع السابق، ص 19.

في هذا النوع من التحقيقات، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخليل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنطع معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بذلك التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نطع المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخليل متصلة من الضريبة.¹⁵

II.3.2. قواعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من القواعد التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المتواحة من هذا التحقيق، وأهم هذه القواعد:

- 1 إرسال إشعار بالرقة مع وصل استلام إلى المكلف المعنى، وينبأ أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- 2 الطلب من المكلف المعنى التصريح بكافة ممتلكاته في استماراة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛
- 3 إذا استدعي الأمر، يجوز للمحقق الجبائي التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق؛
- 4 يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعنى إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

II.3.3. آليات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تدقيق التصريحات الضريبية:

- 1 الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعنى بهذا التحقيق؛
- 2 الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعنى والمؤسسات التي لها علاقة به (كشريك أو متعامل معها)؛
- 3 البحث عن المعلومات تخص المكلف المعنى لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الاطلاع)، باستعمال كشف الربط وبطاقات المعلومات؛

ثانيا: دراسة فعالية أدوات الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمكلفين بمديرية الضرائب لولاية الوادي:

على مستوى المديرية الولاية للضرائب يتم تطبيق ثلاثة أنواع من أدوات الرقابة الجبائية، كما سبق وأن أشرنا لذلك في المخور الأول من هذا البحث، وفي ما يلي سوف نتطرق لدراسة حالة ميدانية عن كل أداة من الأدوات الثلاثة السالفة ذكرها تمت معالجتها كل منها على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي.

I. المعايير العامة لإخضاع المكلفين للرقابة الجبائية:

من الصعوبة يمكن إخضاع كل المكلفين لتحقیقات الرقابة الجبائية، وخاصة التحقيقات التي تم على مستوى مديرية الضرائب الولاية، لهذا يتم انتقاء مجموعة محددة من المكلفين الطبيعيين والمعنويين وفق عدة اعتبارات أهمها:

- 1 مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك محاسبة، إيداع التصريحات)؛
- 2 أهمية الأرباح والمداخليل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال الحقيقة؛
- 3 ظواهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
- 4 العجز المكرر؛
- 5 طبيعة النشاط الممارس وأهمية المتواج في السوق؛
- 6 التغير المستمر لمكان النشاط التجاري؛

¹⁵ نفس المرجع السابق، ص 20-19.

- 7 التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحى بوجود نية للتهرب الجبائي.
- 8 الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجاهل المصالح المتصارحة بها سنريا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف¹⁶؛
- 9 الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة الحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معترضة؟
- 10 عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة الحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات الضريبية المكتوبة؟
- 11 عندما يكون الفارق معتبرا بين المدخلات المتصارحة بها من قبل الشركاء والحاائزون على الخصوص الاجتماعية والمدخلات الحقيقة المقدرة بعد مراقبة الحاسبة؟
- 12 الأشخاص الذين يمتلكون مدخلات غير محددة (تبسيط أموال مثل).

II. دراسة حالة وفق طريقة التحقيق في الحاسبة:

قبل الخوض في إجراءات هذا التحقيق، لابد من الإشارة والتعریف بطبيعة ونوع نشاط المكلف الذي خضع لهذا التحقيق العام في الحاسبة.

1.II. التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل هذا التحقيق:

المكلف المعنى مؤسسة إنتاجية، تصنف هذه الأخيرة ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نظرا لرقم أعماها الذي لا يرتقي لمصف أرقام أعمال المؤسسات الكبيرة، أما بالنسبة لطبيعة ونوع نشاط المكلف، فهو يختص في صناعة مواد التجميل (العطور ومواد التنظيف)،

2.II. خطة عمل التحقيق:

يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

- السنوات الأربع المعنية بالتحقيق في معلوماتها الحاسبة (2006، 2007، 2008، 2009)؛
- تشكيلة الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق فيها:
 - ✓ الرسم على النشاط المهني (TAP) (معدل 2%)؛
 - ✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) (وفقاً لمعدلين 7% ، 17% حسب طبيعة كل عملية)؛
 - ✓ الدفع الجزافي (VF) (يرجع التقدير لمفتشية الضرائب وفق عدة اعتبارات مثل طبيعة ونوع النشاط الممارس ...)
 - ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي-الأجور (IRG-S) (حسابها يخضع لجدول خاص)؛
 - ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) (حسابها يخضع لجدول خاص)؛
 - ✓ حقوق الطابع (DT) (حسب مبلغ الفاتورة)؛

3.II. الإجراءات العملية للتحقيق:

يمكن تقسيمها إلى الآليات التالية:

1.3.II. إجراء مقارنات لعناصر الميزانيات والتائج المتحقق للسنوات محل التحقيق:

¹⁶ عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص .83

بغية التحقيق في مدى صدق قوائم المركز المالي المتصدر بها من قبل المكلف، يقوم الحقق بإعداد كشفان، أحدهما يلخص عناصر أصول وخصوم قوائم المركز المالي للسنوات الأربع المعنية بعملية التحقيق، هذا الجدول يمكن من إجراء مقارنات لعناصر المركز المالي عبر الزمن، ويسمح بالوقوف على التغيرات والتغيرات التي يمكن أن تتشوب بعض عناصره. أما الآخر فيتضمن بعض المعلومات المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بالنتائج الوسيطية والنهائية الحقيقة، مدعاومة ببعض الهوامش والنسب المفسرة والمبررة لبعض النتائج والوضعيات، كما هو موضح في الجداول رقم (1)، (2)، (3).

الجدول رقم (1): كشف مقارنة عناصر الميزانية (الأصول) الوحدة: دج

اليـان	2005/12/31	2006/12/31	2007/12/31	2008/12/31	2009/12/31
المصاريف الإعدادية	1.368.952	1.368.952	1.368.952	1.368.952	1.368.952
المبـاني	600.000	600.000	600.000	600.000	600.000
المعدات والأدوات	18.534.704	20.327.612	21.995.163	5.602.787	1.706.501
تجهيزات الإنتاج والاستغلال الأخرى	147.070	147.070	147.070	79.000	79.000
المحـ زونات	13.908.041	17.436.317	10.299.517	10.341.805	9.447.309
حقوق على المخزونات	73.710	73.710	73.710	73.710	73.710
الرـبـائـن	1.421.819	518.239	245.863	216.441	65.820
تمبيقات الاستغلال الأخرى	1.531.274	3.356.082	2.989.812	720.765	119.685
القدـرات	869.730	762.134	1.650.803	399.979	3.080.253
المجموع	38.455.299	44.590.116	39.370.890	19.403.438	16.541.319

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على تقرير التحقيق في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضرائب لولاية الوادي، 2010.

الجدول رقم (2): كشف مقارنة عناصر الميزانية (الخصوم) الوحدة: دج

اليـان	2009/12/31	2008/12/31	2007/12/31	2006/12/31	2005/12/31
الأموال الخامـعية	13.752.311	12.665.727	10.821.954	10.969.186	10.612.622
ناتـج قـيد التـخصـص	-	-	987.071	-	-
قـروـض بـنكـيـة	600.000	600.000	2000.000	2.700.000	2.700.000
المورـدـرـن	10.579.801	14.131.318	7.245.248	3.356.547	1.484.897
ضرـائـب وـرسـوم الـاستـغـالـل	188.481	161.275	217.863	181.138	175.694
تسـبيـقات بـنكـيـة	-	-	139.500	157.936	-
ديـون الـاستـغـالـل الـآخـرـى	11.639.716	15.390.036	16.922.202	1.051.560	1.070.867
الـتـيـجـة	1.694.990	1.641.761	1.037.050	987.071	1.197.234
اخـمـوع	38.455.299	44.590.116	39.370.890	19.403.435	16.541.319

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على تقرير التحقيق في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضريبة لولاية الوادي، 2010.

الجدول رقم (3): كشف مقارنة النتائج الوسيطية والنهائية الوحيدة: دج

2009/01/01 2009/12/31	2008/01/01 2008/12/13	2007/01/01 2007/12/31	2006/01/01 2006/12/31	البيان
16.253.970	15.786.012	11.850.292	8.512.224 372.000	الإنتاج المباع الإنتاج المخزون إنتاج المؤسسة لاحتياتها الخاصة

				خدمات مقدمة تحويل تكاليف الإنتاج
16.253.970	15.786.012	11.850.292	8.884.224	المجموع الدائن
8.851.434 204.074	7.629.327 993.198	5.625.706 798.493 372.000	4.646.182 515.700 747.520	مواد واللوازم المستهلكة خدمات المخاض المخزون اجمالي دين
9.065.508	8.622.625	6.796.199	5.909.402	الربح الصافي القيمة المضافة x 100 الإنتاج المابع
7.188.462 44.28	7.163.487 45.37	5.054.093 42.64	2.974.822 34.95	الربح الصافي الاجيلي نواتج متعددة تحويل تكاليف الاستغلال
7.198.462	7.163.487	5.054.093	2.974.822	المجموع الربح الصافي نواتج متعددة تحويل تكاليف الاستغلال
7.198.462	7.163.487	5.054.093	2.974.822	المجموع الربح الصافي نواتج متعددة تحويل تكاليف الاستغلال
1.672.303 240.086 168.720 2.326.577	1.621.258 261.621 1.491.597 2.260.372	1.197.106 531.635 1.074.707 1.213.596	1.287.347 266.794 446.905	مصاريف المستخدمين ضرائب ورسوم مصاريف متعددة الإملاكات الموررات
4.407.686	5.634.848	4.017.044	2.001.046	المجموع رصيد نتيجة الاستغلال نواتج أخرى
2.790.776 4.046	1.528.641 113.120	1.037.050	973.776 13.295	رصيد نتيجة الاستغلال نواتج أخرى
1.694.990	1.641.761	1.037.050	987.071	المجموع الربح الصافي نواتج متعددة تحويل تكاليف الاستغلال
1.694.990	1.641.761	1.037.050	987.071	الربح الصافي الربح الصافي x 100 رقم الأعمال
10.42	10.40	8.75	11.59	الربح الصافي الربح الصافي x 100 رقم الأعمال

المصدر: من اعداد الباحثين اعتماداً على تقرير التحقيق في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضمان لولاية الوادي، 2010.

2.3.II. نتائج التدقيق النظري والميداني للوثائق والسجلات المحاسبية:

- 1**- وجود جميع فواتير الشراء المصرح بها محاسبيا؛

2- وجود جميع فواتير البيع المصرح بها محاسبيا؛

3- وجود جداول حركة المخزون والميزانيات الختامية بدفتر الجرد.

4- لكن بعد تفحص الوثائق المحاسبية ومنها دفتر الجرد ومراقبة حركة المخزون، حيث اتضح أنه خلال سنة: 2006، هناك فارق في مخزون القارورات الفارغة، حيث لا يجيء موجود في المخزون النهائي ولا في دفتر الجرد مما يعني أنها استهلكت، ومع ذلك فإن مخزون المنتوج التام المقدر بـ 372.000 دج قد حول إلى قارورات بحساب العملية التالية:

$$7750 = 48 \div 372.000$$

قارورة باعتبار أعلى ثمن للقارورة هو: 48 دج، ويمكن حساب هذا الفارق في المخزون والمقدار بـ 7964 قارورة، كما هو مبين في الجدول رقم (4).

الجدول رقم (4): حركة مخزون القارورات خلال سنة 2006 الوحدة: قارورة

الفارق	مخزون آخر المدة المفترض	المشتريات	مخزون أول المدة
7.964	21.500	29.464	184.286

المصدر: من إعداد الباحثين

وبناءً على البطاقة التقنية المقدمة من طرف المؤسسة المعنية بالتحقيق، والتي تحتوي على النسب المتعلقة بالتركيبة التي يتكون منها الغسول والمواد المستعمل فيه، وخاصة المواد الأساسية، وبعد الاطلاع على فواتير الشراء لكل السنوات، وخاصة المادتين الفاعلتين: (COMPERLANT) و(TEXAPAN)، ومقارنتها بالبطاقة التقنية للإنتاج، لوحظ أن المواد المستهلكة من هاتين المادتين لا تتناسب مع كمية الإنتاج المباع مما ينبع عنه أخطاء خلال السنوات المعنية في الحسابات التالية :

- ✓ حساب مشتريات المواد واللوازم؛
- ✓ حساب المواد الأولية واللوازم؛
- ✓ حساب المواد الأولية واللوازم المستهلكة.

وعليه فالأخطاء المسجلة على هذه الحسابات، سوف تؤثر على بقية الحسابات، مما يضفي عليها عدم المصداقية، حيث تم إحصاء كمية المنتوج التام المباع لكل السنوات، أي مجموع فارق إجمالي يقدر بـ 18172 لتر حسب الجدولين رقم (5) و(6).

الجدول رقم (5): حركة مخزون المواد الأولية الأساسية خلال السنوات محل التحقيق الوحدة: لتر

السنة	المخزون الأولى	المشتريات	مخزون النهائي	الاستهلاكات المصحح بها
2006	-	8.000	-	8000
2007	-	12.110	-	12.110
2008	-	22.935	4.180	18.755
2009	4.180	16.500	5.800	14.880

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على تقرير التحقيق في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضرائب لولاية الوادي، 2010.

الجدول رقم (6): مقارنة بين الاستهلاكات المصحح بها والحقيقة خلال السنوات محل التحقيق الوحدة: لتر

السنة	عدد الليترات المتوجه	عدد الخلطات/1000 لتر	الحجم المستهلك المصحح بما	الحجم المستهلك الحقيقي	الفارق
2006	184286	184.286	8000	14.743	6.743
2007	218227	218.227	12110	17.530	5.420
2008	301484	301.484	18755	24160	5.405
2009	193557	193.557	14880	15.484	604

المصدر: من إعداد الباحثين

III. دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المصحوب في المحاسبة:

يعتبر هذا التحقيق من التحقيقات المتعلقة بالمعلومات المحاسبية حديث العهد بالنظام الجبائي الجزائري، وهذا لأن التحقيق المصحوب في المحاسبة تم إقراره مؤخراً فقط في قانون المالية لسنة 2010، ونظراً لغياب نصوص قانونية إجرائية تفصيلية لهذا النوع من الرقابة الجبائية، فقد تأخر تحسينه على أرض الواقع بعض الوقت.

وبالنسبة للمديرية الولاية للضرائب لولاية الوادي محل الدراسة، فقد استلمت فرقه التحقيقات بها أول عينة من ملفات المكلفين الجبائية للتحقيق في تصريحاتهم الضريبية، في سنة 2011.

III. 1. التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق:

المكلف المعنى مؤسسة (مقاولة)، يصنف هذا النوع من المقاولات ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهذا ما يتناسب مع رقم الأعمال المصرح به من قبل هذه المؤسسة. أما طبيعة ونوع نشاطه فيتمثل في مقاولة للأشغال العمومية والري، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها هذه المقاولة، نذكر:

✓ أشغال البناء بشتى أنواعه؛

✓ كل الأشغال المتعلقة بالري، مثل أشغال وضع وتركيب أنابيب المياه الصالحة للشرب بالأحياء السكنية، إنجاز خزانات المياه الإستنتية... إلخ.

III. 2. خطة عمل التحقيق:

يمكن إيجازها في النقاط التالية:

✓ السنوات محل التحقيق، هي سنتي 2008 و2009؛

✓ الضرائب المستهدفة بـهذا التحقيق، هي الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛

III. 3. نتائج التدقيق النظري والميداني للوثائق والسجلات المحاسبية:

❖ بالنسبة لسنة 2008:

1- تضخيم استهلاك المادة الأولية (الآجر من نوع 15/20/30):

أثناء مراقبة فواتير الشراء المتعلقة بمادة الآجر، تبين أن هناك تضخيم في استهلاك هذه المادة، وذلك من خلال المقارنة بين فواتير شراء هذه المادة، والكميات المستهلكة في مختلف الأشغال التي أنجزتها المقاولة، وقد قدر الفرق بين الاستهلاكات الحقيقة والمصرح بها من المادة الأولية الآجر من نوع 15/20/30 بـ 129.927,51 دج، كما هو مبين في الجداول رقم (7)، (8)، (9).

الجدول رقم (7): الكميات المشتراء من المادة الأولية (الآجر من نوع 15/20/30) الوحدة: دج

مبلغ الفاتورة	سعر الوحدة	الكمية المشتراء	فواتير الشراء
166.625	13,33	12.500	1
213.280	13,33	16.000	2
166.625	13,33	12.500	3
133.300	13,33	10.000	4
679.830	13,33	51.000	الجموع

المصدر: تقرير التحقيق المصوب في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضرائب لولاية الوادي، 2011.

الجدول رقم (8): الكميات المستهلكة من المادة الأولية (الآجر من نوع 15/20/30) الوحدة: وحدة آجر

الكمية المستهلكة من المادة الأولية (الآجر من نوع 15/20/30)	الأشغال المنجزة
17.500	إنجاز سور خاص بساحة لعب (1)
2.034	إنجاز سور بالمركب الرياضي
17.500	إنجاز سور خاص بساحة لعب (2)
1.225	إنجاز م Howell كهربائي لمسح نصف أولي (1)

1.225	الخازن مول كهربائي لمسح نصف أولي (2)
578	الخازن غرفة تحكم منبع وخران ماء (1)
403	الخازن غرفة تحفيظ منبع وخران ماء (1)
385	الخازن غرفة تخزين القياس منبع وخران ماء (1)
403	الخازن غرفة لجهار التجفيف منبع ماء (2)
41.253	المجموع

المصدر: تقرير التحقيق المضبوط في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضرائب لولاية الوادي، 2011.

الجدول رقم (9): استخراج الفرق بين الاستهلاكات الحقيقة والمصرح بها من المادة الأولية (الاجر من نوع 15/30/20) الوحدة: دج

اليان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
الكمية المستهلكة المصرح بها	51.000	13.33	679.830
الكمية المستهلكة الحقيقة	41.253	13.33	549.902,49
الفـارق	9.747	13.33	129.927,51

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على تقرير التحقيق المضبوط في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضرائب لولاية الوادي، 2011.

2- تضخييم استهلاك المادة الأولية (الاجر من نوع 15 ثقب):

من جهة أخرى، وأنباء مراقبة فواتير الشراء المتعلقة بمادة الأجر من نوع 15 ثقب، تبين أن هناك تضخييم في استهلاك هذه المادة، وذلك من خلال المقارنة بين المشتريات والاستهلاكات من نفس المادة، فالكميات المستهلكة منها حسب الأشغال المنجزة معدومة، أي أن المقاولة لم تستهلك أي وحدة من هذه المادة الأولية. وعليه فالفرق يقدر بـ 1.293.300 دج كما هو مبين في الجدول رقم (10).

الجدول رقم (10): استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقة للمادة الأولية (الاجر من 15 ثقب) الوحدة: دج

اليان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
الكمية المستهلكة المصرح بها	57.480	22.50	1.293.300
الكمية المستهلكة الحقيقة	-	-	-
الفـارق	57.480	22.50	1.293.300

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على تقرير التحقيق المضبوط في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضرائب لولاية الوادي، 2011.

3- تضخييم استهلاك المادة الأولية (البلاط من نوع 25/25 سم):

بنفس طريقة المراقبة للمواد الأولية السالفة الذكر، تبين أن هناك مغالطة في استهلاك المادة الأولية (البلاط من نوع 25/25 سم)، حيث لم تستهلك المقاولة أي شيء من هذه المادة الأولية في مختلف الأشغال المنجزة من قبلها، وعليه فالفرق يقدر بـ 353.040 دج كما هو مبين في الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11): استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقة للمادة الأولية (البلاط من نوع 25/25 سم) الوحدة: دج

اليان	الكمية (المتر المربع الواحد)	سعر المتر المربع الواحد	المبلغ
الكمية المستهلكة المصرح بها	800	441,30	353.040
الكمية المستهلكة الحقيقة	-	-	-
الفـارق	800	441,30	353.040

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على تقرير التحقيق المضبوط في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضرائب لولاية الوادي، 2011.

4- تضخيم استهلاك المادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110):

ما يلاحظ على هذه المادة الأولية، هو نفسه ما لوحظ على المواد الأولية السابقة الذكر، حيث تتضمن تصريحات المكلفين استهلاكات معتبرة من المادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110)، بينما في حقيقة الأمر، وحسب ما تم انجازه من أشغال من قبل المقاولة، لم يستهلك أي شيء من هذه المادة الأولية، ويمكن توضيح الكميات المشترأة من هذه الأخيرة، وعليه فالفرق يقدر بـ 232.526 دج كما هو مبين في الجدول رقم (12).

الجدول رقم (12): استخراج الفرق بين الكمية المستهلكة المصحح بها والحقيقة للمادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110) الوحدة: دج

اليان	الكمية المستهلكة المصحح بها	الكمية المستهلكة الحقيقة	الفرق	الى
الى	الكمية المستهلكة المصحح بها	الكمية المستهلكة الحقيقة	الفرق	الى
1.190	195,40	-	-	195,40
232.526	-	-	232.526	232.526

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على تقرير التحقيق المضبوط في محاسبة المؤسسة المعنية، مديرية الضرائب لولاية الوادي، 2011.

ومنه، وبناء على ما سبق فإن الفوارق المكتشفة في الكميات المستهلكة من المواد الأولية السالفة الذكر (الأجر من نوع 30/20/15، الأجر من نوع 15 ثقب، البلاط من نوع 25/25 سم، أنابيب البلاستيك قطر 110)، سوف تؤخذ كرقم أعمال منجز مع تطبيق نسبة: 20 % كهامش ربح خام، وعلى ضوء هذا يكون الفرق الإجمالي يقدر بـ 2.410.551 دج، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (13): استخراج رقم الأعمال المضبوط الوحدة: دج

اليان	الى
الفرق في استهلاك المادة الأولية (الأجر من نوع 15 ثقب)	1
الفرق في استهلاك المادة الأولية (الأجر من نوع 15 ثقب)	2
الفرق في استهلاك المادة الأولية (البلاط من نوع 25/25 سم)	3
الفرق في استهلاك المادة الأولية (أنابيب البلاستيك قطر 110)	4
مجموع الفوارق (4+3+2+1)	5
نسبة هامش الربح المطبق: 20 % (0.2 x 5)	6
رقم الأعمال المضبوط المستخرج (6+5)	7
رقم الأعمال المصحح به والمغمض عليه	8
الفارق الإجمالي الخاضع (8-7)	2.410.551

المصدر: من إعداد الباحثين

❖ بالنسبة لسنة 2009:

في ما يتعلق بسنة 2009، فلم تسجل عملية التحقيق الحاسبي المضبوط أي أخطاء أو ثغرات من شأنها التأثير على صدق التصريحات الضريبية المصحح بها لهذه السنة.

IV. دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يختص هذا النوع من التحقيقات بالأشخاص الطبيعية فقط، حيث يتحقق في محمل مداخلتهم ومصادرها المختلفة، كما أنه وفي كثير من الأحيان يكون كتحقيق تابع للتحقيق في الحاسبة أو التحقيق المتصوب في الحاسبة، وخاصة إذا تعلق الأمر بتعهد الشركاء وبحساباتهم الجارية فيها.

1. التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق:

- المعنى له سكن وظيفي، متزوج وله ابن؛
- المعنى له وظيفتان: محامي وأستاذ بالجامعة؛

2. خطة عمل التحقيق:

- السنوات محل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: 2006، 2007، 2008، 2009؛
- الضرائب والرسوم محل التحقيق: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛

3. نتائج التدقيق النظري والميداني للوثائق والسجلات الحاسبية:

قامت فرقة التحقيق بإعداد محضر معاينة للمعني، وتم من خلاله حصر ممتلكات ومدخلات المكلف المعنى ومصاريفه، وكانت على النحو التالي:

الجدول رقم (14): مقارنة بين بعض تصريحات المكلف وتقديرات فرقة التحقيق المقابلة لها

تقديرات فرقة التحقيق	تصريحات المكلف
• مصاريف المعيشة لسنة 2006، 2007، قدرت بـ 50.000 دج شهرياً خلال كل السنوات محل التحقيق؛	• مصاريف المعيشة لسنة 2006، 2007، قدرت بـ 60.000 دج شهرياً، ولسنني 2008، 2009، فقدر بـ 70.000 دج، وبـ 80.000 دج بالنسبة لسنني 2008، 2009.
• المصروفات المتعلقة بالعملة الصعبة فتتمثل في منحة تكوين من الجامعة بمبلغ 90.000 دج.	• المصروفات المتعلقة بالعملة الصعبة فتتمثل في منحة تكوين من الجامعة بمبلغ 90.000 دج.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعنى 2010

ومن خلال ما سبق يمكن توضيح كل "المتاحات المستخرجة"** و "المتاحات المستخدمة"*** لكل سنة من سنوات التحقيق المعنية على النحو التالي:

❖ بالنسبة لسنة 2006:

تلخص المتاحات المستخدمة والمتاحات المستخرجة لسنة 2006 في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2006 الوحدة: دج

المبالغ	المتاحات المستخدمة	المبالغ	المتاحات المستخرجة
550.000	مصاريف المعيشة	71.570	المدحول من مهنة المحامات
70.000	مصاريف السياحة	585.299,40	الراتب الخام من الجامعة: (48.774,95 x 12 شهر)
620.000	الجـمـوع	656.869,40	الجـمـوع

المصدر: تقرير التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعنى 2010

** المتاحات المستخرجة: هي التي تمثل أساس الدخل الإجمالي الصافي المصرح به والمغرب عليه للسنوات محل التحقيق.

*** المتاحات المستخدمة: وهي تمثل المصاريف المصرح بها والمستخرجة كما سبق ذكرها سابقاً.

ما أن الراتب المتأتي من وظيفة التدريس بالجامعة خاضع لنظام الاقطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الفرق بين مجموع المتأتias المستخرجة ومجموع المتأتias المستخدمة يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (16): تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2006 الواحدة: دج

656.869,40	مجموع المدحالت المستخرجة
620.000	مجموع المدحالت المستخدمة
36.869,40	الرصيد

المصدر: نفس المرجع السابق

نلاحظ أن المتاحات المستخدمة أقل من المتاحات المستخرجة، وبالتالي فالمكلف المعنى لا يخضع.

بالنسبة لسنة 2007

الجدول رقم (17): تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2007 الواحدة: دج

المبالغ	المتاحات المستخدمة	المبالغ	المتاحات المستخرجة
550.000	مصاريف المعيشة	61.080	المدخول من مهنة الحامات
70.000	مصاريف السياحة	585.299,40	الراتب الخام من الجامعة: (48.774,95 x 12 شهر)
620.000	المجموع	646.379,40	المجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

بما أن الراتب المتأتي من وظيفة التدريس بالجامعة خاضع لنظام الاقطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الفرق بين مجموع المتأتias المستخرجة ومجموع المتأتias المستخدمة يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (18): تحديد الفرق بين مجموع المناحات المستخرجة ومجموع المناحات المستخدمة لسنة 2007 الواحدة: دج

646.379,40	مجموع المدحالت المستخرجة
620.000	مجموع المدحالت المستخدمة
26.379,40	الرصيد

المصدر: نفس المرجع السابق

نلاحظ كذلك أن المتاحات المستخدمة أقل من المتاحات المستخرجة، وبالتالي فالمكلف المعن لا يخضع.

❖ بالنسبة لسنة 2008:

الجدول رقم (19): تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2008 الوحدة: دج

المبالغ	المتاحات المستخدمة	المبالغ	المتاحات المستخرجة
660.000	مصاريف المعيشة	66.070	المدخلول من مهنة الخدامات
90.000	مصاريف التكويرين	661.739,40	الراتب الخام من الجامعة: $12 \times 55.144,95$
750.000	اجمــوع	727.809,40	اجمــوع

المصدر: نفس المرجع السابق

ما أن الراتب المتأتي من وظيفة التدريس بالجامعة خاضع لنظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الفرق بين مجموع المتأتias المستخرجة ومجموع المتأتias المستخدمة يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (20): تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2008 الوحدة: دج

750.000	مجموع المتاحات المستخدمة
727.809,40	مجموع المتاحات المستخرجة
22.190,60	الرصيد

المصدر: نفس المرجع السابق

نلاحظ أن المتاحات المستخدمة أكبر من المتاحات المستخرجة، وبالتالي فالفرق بين مجموع المتاحات المستخدمة والمتحاذحة، سوف يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

❖ **بالنسبة لسنة 2009:**

الجدول رقم (21): تحديد مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2009 الوحدة: دج

المبالغ	المتاحات المستخدمة	المبالغ	المتاحات المستخرجة
660.000	مصاريف المعيشة	65.520	المدخل من مهنة الخامات
300.000	مصاريف البناء	804.777	الراتب الخام من الجامعة: $12 \times 67.064,74$ شهر
960.000	الجموع	870.297	الجموع

المصدر: نفس المرجع السابق

بما أن الراتب المتأتي من وظيفة التدريس بالجامعة خاضع لنظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة يكون على النحو التالي:

الجدول رقم (22): تحديد الفرق بين مجموع المتاحات المستخرجة ومجموع المتاحات المستخدمة لسنة 2009 الوحدة: دج

960.000	مجموع المتاحات المستخدمة
870.297	مجموع المتاحات المستخرجة
89.703	الرصيد

المصدر: نفس المرجع السابق

نلاحظ كذلك أن المتاحات المستخدمة أكبر من المتاحات المستخرجة، وبالتالي فالفرق بين مجموع المتاحات المستخدمة والمتحاذحة، سوف يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

الخلاصة:

التحقيق في المحاسبة، نظراً لأنّه يتحقق في جميع أنواع الضرائب والرسوم المفروضة على المكلّف المعنى، فهو تدقيق شامل لكل المعلومات المتصوّر بها و حتى غير المتصوّر بها، حيث يتوفّر على المقومات الرقابية من خلال دراسة تطوير عناصر الأصول والخصوم وبعض النتائج المفيدة من سنة إلى أخرى، وهو ما يمكن من ملاحظة الفوارق ومعرفة مبرراها، ولا يتوقف هذا التحقيق عند هذا الحد فحسب، بل يفحص كل الوثائق والمستندات المحاسبية نظرياً و عملياً ما يمكن من اكتشاف الأخطاء والتغرات، حيث قدر الفرق في الاستهلاكات بين الحجم المتصوّر به وال حقيقي لجموع السنوات محل التحقيق بـ 18172 لتر وهو حجم معترض.

انطلاقاً من هذه الإجراءات نقول أن التحقيق في المحاسبة له قدرة فعالة في مراقبة تصريحات المكلفين رغم الجهد والوقت الكبيرين اللذان يتطلبهما هذا النوع من التحقيقات الجبائية بالنظر إلى عدد المستندات والدفاتر داخل وخارج المؤسسة التي يتم الاطلاع عليها. أما التحقيق المتصوّر في المحاسبة فهو يتبع أسلوب العينة المستهدفة (غير عشوائية)، لأنّه عادة ما يستهدف التحقيق في الضرائب والرسوم (مثلاً الحالة محل الدراسة تم التحقيق في TAP, TVA, IRG) للسنوات (حسب الحالة محل الدراسة 2008, 2009, 2009 ذات المبالغ المعترضة، وهو ما يجعل عملية الرقابة فعالة و دقيقة مع توفير نسي للوقت والجهد.

وقد لاحظنا كيف مكن هذا التحقيق من اكتشاف عديد الأخطاء والتغرات المنحصرة بحملها في تضخيم الاستهلاكات من المواد الأولية، حيث بلغ الفرق بين رقم الأعمال المتصوّر به ورقم الأعمال الحقيقي ما قيمته 2.410.551 دج وهو مبلغ معترض ويؤكد الفعالية الرقابية لهذا النوع من التحقيقات الجبائية.

من جهة أخرى لاحظنا كذلك كيف مكن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من تدقيق التصريحات الضريبية التي أدلى بها المكلّف (شخص طبيعي) محل الدراسة، من خلال إعادة تقدير بعض عناصر ذمته المالية وخصوصاً ما تعلق بمصاريف المعيشة والسياحة، وهو ما أدى إلى استرجاع فرق مهم في الدخل الخاضع للضرية على الدخل الاجمالي بالنسبة لسنّي 2008 و 2009 مجموع 2.308.763 دج.