فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2015)

ط/د: بن عثمان عائشة

د. ولى بوعلام

جامعة محمد بوضياف المسيلة

المخلص:	Résumé :
<p>تهدف هذه الدراسة إلى تحديد فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي من خلال تحليل نتائج التدقيق المحاسبي مديرية الضرائب بولاية المسيلة خلال الفترة (007- 015!).</p> <p>حيث تطرقت الدراسة إلى تقديم الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي من خلال عرض مفهوم التدقيق الجبائي، أهدافه والتدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية، كما تم التطرق في الأخير إلى متطلبات تفعيل التدقيق الجبائي من خلال عرض العوامل المعيقة للتدقيق الجبائي ومقترحات التفعيل.</p> <p>الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، التدقيق المحاسبي، التهرب الضريبي.</p>	<p>Cette étude vise à déterminer l'efficacité d'un audit à des fins fiscales à la lumière de l'adoption du système de comptabilité financière, à travers l'analyse de la vérification comptable de la Direction des résultats de l'impôt liquéfiés de l'Etat au cours de la période (2007 à 2015).</p> <p>Où il a touché l'étude de fournir un cadre conceptuel de l'audit fiscal à travers le concept de l'audit fiscal, ses objectifs et d'audit à des fins fiscales, comme indiqué dans la dernière pour activer les exigences d'audit fiscal à travers la présentation d'inhiber les facteurs examen et propositions activation.</p> <p>Mots clés : Audit fiscale, Vérification de la comptabilité, La fraude fiscale.</p>

مقدمة:

إن مفهوم التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية يرتبط أساسا بوجود التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أن هذه التصريحات تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الوعاء ضريبي، والذي على أساسه يتم حساب الضرائب التي تخضع لها المؤسسة بأكبر قدر من الموضوعية، حيث تعتمد إدارة الضرائب على هذه المعلومات من أجل التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين المالية والجبائية، وأيضا من أجل ضمان العدالة في فرض الضرائب المختلفة على المؤسسات، لذا فإن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية باعتباره إجراء رقابيا مهما يمثل مرحلة جوهرية في عملية الرقابة عن طريق التدقيق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة بهدف تجنب الخطر الجبائي، وأيضا مجابهة التهرب الضريبي للارتقاء بالحصيلة الضريبية، خصوصا بعد تبني النظام المحاسبي المالي.

1- الإشكالية:

من خلال ما سبق يتم طرح التساؤل الرئيسي التالي:

" ما مدى فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في الحد من التهرب الضريبي؟".

2- فرضيات الدراسة :

تتوقف فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية على فعالية أدواته وأجهزته.

3- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص؛

- الاهتمام المتزايد بالتدقيق الجبائي؛

- التحولات التي تعرفها الجزائر في المجال المالي، خاصة تلك المتعلقة بتكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.

4- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى الأهداف الهامة التالية:

- تحديد مفهوم التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية؛
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية من خلال التأكد من صحة وصدق تصريحات الجبائية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة؛
- إبراز أهم الوسائل والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرة وفعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي.

5- حدود الدراسة :

- الحدود الزمانية: امتدت فترة الدراسة من سنة 2010 إلى غاية سنة 015 .

- الحدود المكانية: تم التطبيق على المديرية الولائية للضرائب - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة.

6 - خطة الدراسة:

- لغرض اختبار الفرضية والوصول إلى الأهداف المرجوة، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور هي:
- المحور الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي؛
- المحور الثاني: تحليل نتائج التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2015)؛
- المحور الثالث: متطلبات تفعيل التدقيق الجبائي.

I. الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

أولاً: مفهوم التدقيق الجبائي

توجد تعاريف مختلفة للتدقيق الجبائي نذكر منه :

- حسب Claude Laurent الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية. وتصحيح الأخطاء الملاحظ¹.
- وعرفها عبد المنعم فوزي على أنه: فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم لضريبي².
- وحسب A.Hamini الرقابة الجبائية هي: تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و تصريحات المقدمة³.
- وتعرف أيضا بأنه: نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها الاقرارات الضريبية التي يقدمها الممول بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الاقرارات لنتيجة تلك العمليات وفقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية .
- من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي: التدقيق الجبائي هو عبار، عز فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول".

ثانياً: أهداف التدقيق الجبائي

هناك عدة أهداف للتدقيق الجبائي وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف نذكر ما يلي:

- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين، القوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .
- الهدف الإداري: إذ يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
- يساعد التدقيق الجبائي على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية التدقيق الجبائي بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي .
- الهدف المالي والاقتصادي: حيث يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. إذ أن الأهداف الاقتصادية للتدقيق الجبائي موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائي .
- الهدف الاجتماعي: يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة الزهية بين الأشخاص والشركات بعضهم البعض، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة منع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع .
- من خلال ما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الجبائي إلى :
- أهداف رئيسية وتتمثل في:
- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية؛
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول؛
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإكنايات التي يتيحها المشرع الجبائي.

• وأهداف ثانوية تتمثل في:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية؛
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانقصاص منه؛
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي؛
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

ثالثاً: التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية

إن التدقيق المحاسبي هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.¹⁰

ويتمثل هذا التدقيق في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة و د طيم المحاسبة وفقاً لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.¹¹

ونصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه.¹²

- التدقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، إذ يجب التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة؛
- لا يمكن إجراء التدقيق المحاسبي إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات؛
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق محاسبي دون إعلام المكلف ب ضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار التحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (0) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

أ- تعريفه:

يعد التدقيق لمحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهج إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي في منشوراتها على أنه: "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلى الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها)".¹³

كما عرفه دانيال ريشر على أنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند الاقتضاء يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة".¹⁴

ب- **مراحل التدقيق المحاسبي** : يتم التدقيق المحاسبي وفق ثلاث مراحل مبينة كالآتي:

1. التحضير للتدقيق: بعد أن يتسلم رئيس فرقة المراجعة الجبائية "المدير الفرعي للرقابة الجبائية" القائمة الاسمية للمكلفين الذين سيخضعون للتحقيق، يتم توزيع القضايا على الأعوان المحققين، ويجب على الأعوان المحققين وقبل التدخل المباشر بعين المكان أن يقوموا ببعض الإجراءات الأولية وهذا ليتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وضمن الإطار القانوني المنصوص عليه من جهة، وأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني ومن هذه الإجراءات نجد:

أ. سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف¹⁵: إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة:

- إذا كان الشخص طبيعي فإنه يتضمن: الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، الوضعية العائلية، مقر السكن التصريحات؛

- أما إذا كان الشخص معنوي فإنه يحوي: طبيعة نشاط الشركة، رأسمالها الاجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي ووحدها، اسم المسير وحصته في رأس المال.

ب. إبلاغ المكلف بالضريبة: لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (0) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء ورتب المدققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير

صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن لمكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك، في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحثها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.¹⁶

ج. ملء استمارات التحقيق: حيث يقوم العون المحقق بملاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية ر أسمال الشركة وتطوراته، وجميع الامكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:

- كشف المحاسبة Relevé de comptabilité série K37 والذي يحتوي على ملخص حسابات النتائج لأربع سنوات الماضية (غير الساقطة بالتقادم) والتي سوف تكون محل التحقيق، هذه الوثيقة تسمح بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.¹⁷

▪ الحالة المقارنة للميزانيات Etat comptabilité des bilans série E n° 31

هذه الوثيقة تتضمن ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) للسنوات الأربعة قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة.⁸ . والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (01): الحالة المقارنة للميزانيات

السنوات	إلى 1 / 1 / ن	إلى 1 / 1 / ن+1	إلى 1 / 1 / ن+2	إلى 1 / 1 / ن+3
البيانات				
الأصول:				
الاستثمارات المخزونات الحقوق نتيجة الدورة (خسارة)				
إجمالي الأصول				
الخصو:				
الأموال الخاصة الديون نتيجة الدورة (ربح)				
إجمالي الخصوم				

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

د. القيام بالبحوث الخارجية: قصد الإلمام أكثر بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة، يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى: الممولين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية. ومنه فالعون المحقق من خلال هذه الرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.¹⁹

2. سير التحقيق: بعد انقضاء الأجل المحددة للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان، يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذلك من المدير الولائي للضرائب، وهذا نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر، وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم للمدير، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسات، وتكون عبر مرحلتين هما:

أ. فحص المحاسبة من حيث الشكل: بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضعية المالية في المؤسسة، فإنها لا تكون مقبولة شكلا في حالة توفرها على الشروط التالية.²⁰

- المحاسبة يجب أن تكون منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت م سوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري.

أما انتظام المحاسبة فيتمثل في:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة؛
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق ثابتة مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية؛
- يجب مسك الدفاتر بعناية وبدون تحريف أو شطب أو ترك بياض...؛
- يجب أن تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "دينار جزائري" مع احترام مبدأ القيد المزدوج.

- المحاسبة يجب أن تكون صادقة: ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فالمدقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر العام، دفتر اليومية، بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة... الخ.
- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة: تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبة يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور... الخ²¹
- ب. فحص المحاسبة من حيث المضمون: والمقصود بفحص المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المدقق (المحقق) بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج.
- 3. نتائج التدقيق²²: إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والتدقيق المحاسبي للدفاتر شكلا ومضمونا، تمكن المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن المدقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة حسابها.
- أ. قبول المحاسبة: إن قبول المحاسبة من قبل العون المدقق يمكن أن يصنف إلى:
 - قبول صريح: أي أنه مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.
 - قبول نسبي: أي أن هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي "rocedure contradictoire" ولمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمدقق الجبائي للنقاش وإيداع ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المدقق بإعادة التأسيس لرقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.
- ب. رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المدقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسب.
- ج. إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة: بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المدقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد²³:
 - إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي: تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المدققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع لبناء والأشغال العمومية... الخ.
 - إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات: حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التدقيق، يمكن استعمال الحساب المالي "n compte financier" والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للسابات البنكية للمؤسسة، وذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم من بداية الدورة وحتى نهايتها.
 - إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة: في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط في التدقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.
- د. نهاية التدقيق: حيث تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج تدقيق المحاسبة وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق التي قام بها.
- 1. إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم الإبلاغ على مرحلتين:
 - الإبلاغ لأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك إضافة إلى أن الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة⁴، وقد حدد المشرع

الجبائي مدة أربعين (0) يوما لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

- الإبلاغ النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما هما:
 - المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية (بعد 40 يوما)، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمدققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيا من المكلف.
 - المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات والاعتراضات من طرف المدققين، يقررون قبولها أو رفضها، في هذه الحالة يجب على المدققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد، أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

2. كتابة التقرير النهائي: إن كتابة تقرير التدقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المدقق مهمته في التدقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج التدقيق. من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التدقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الرعاء للمقاطعة، والوثائق هي:

- حالة مقارنة الميزانيات؛
- كشف المحاسبة؛
- نسخة من الإشعار بالتقويم؛
- نسخة من ردود المكلف؛
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.

رابعا- التدقيق المصوب في المحاسب: لقد تم استحداث شكلا آخر من أشكال التدقيق الجبائي طبقا للمادة 24 من قانون المائة لسنة 2010 المسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة CP²⁵، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائي⁶. يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائي²⁷.

II. تحليل نتائج التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2015)

من أجل معرفة مدى فعالية أي أسلوب من أساليب التدقيق الجبائي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، يجب الوقوف عند أرقام المردود المالي الناتج عن تطبيق إحدى هذه الأساليب عن طريق استظهار النتائج وتحليلها، وهنا سيتم التركيز على التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوب في المحاسبة لما لهم علاقة بالنظام المحاسبي المالي.

أولا: تقييم المردودية المالية للتدقيق المحاسبي خلال الفترة (2007-2015)

1- عرض النتائج: ضح الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة للفترة (007 - 015) تطور مردودية التدقيق المحاسبي كما يبرز الجدول التالي:

جدول رقم (02): تطور مردودية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية للفترة (007 - 015):

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
البيان									
عدد الملفات الخاضعة للتدقيق المحاسبي	17	28	24	21	25	33	46	61	65
عدد المدققين	08	08	08	10	10	09	09	16	16
نتائج التدقيق (دج)	37456258	62109223	44522939	2548713	67812701	123803515	191096492	9489385	79799977

المصدر: من اعداد الباحثين، بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (007- 015):.

2- تحليل النتائج:

ما يمكن استنتاجه من خلال الجدول السابق هو التطور الملحوظ في عدد الملفات الخاضعة للتدقيق المحاسبي خلال الفترة 010 - 2015 وهي الفترة التي تم تطبيق النظام المحاسبي المالي (CF) حيث تم تطبيقه سنة 010، مقارنة بالفترة الممتدة من 007 إلى 2009 الذي كان فيها المخطط المحاسبي الوطني (CN) محل التطبيق، أما فيه يخص المبلغ الناتج عن التدقيق المحاسبي فهو في تزايد حيث بلغ 2548713 دج سنة 2010 ليصل إلى مبلغ 191096492

دج سنة 2013 مما يدل على دور التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي ثد انخفض سنة 2014 إلى 3489385 دج مقارن ب 2013 ثم ارتفع سنة 2015 .

ثانيا: تقييم المردودية المالية للتدقيق المصوب في المحاسبة خلال الفترة (2007-2015)

- 1- عرض النتائج : توضح الاحصائيات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة للفترة (007 - 015) تطور مردودية التدقيق المصوب في المحاسبة كما يبرز الجدول التالي :
- جدول رقم(03): تطور مردودية التدقيق المصوب في المحاسبة للفترة (007 - 015) :

البيانات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
عدد الملفات الخاضعة للتدقيق المصوب	-	-	-	04	08	10	09	19	11
نتائج التدقيق (دج)	-	-	-	25487435	15289416	15483254	9437823	2581473	901032

المصدر: من اعداد الباحثان، بالاعتماد على احصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة(2007-2015).

2- تحليل النتائج:

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للتدقيق المصوب في المحاسبة في تزايد من سنة إلى أخرى ماعدا في سنة 2013 انخفضت، وهذا النوع من التدقيق بدأ تطبيقه سنة 2010 بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، وهذا التزايد في عدد الملفات الخاضعة لا يصاحبه تزايد في نتائج التدقيق المصوب في المحاسب .

III. متطلبات تفعيل التدقيق الجبائي

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال أشكال التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي إلا أنها لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها.

ولتخطي هذه الصعوبات والمشاكل سنحاول اقتراح آليات تفعيل له قصد ضمان تحقيق أهداف التدقيق الجبائي المتمثلة في زيادة فعاليته في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، وضمان آفاق أفضل للتدقيق الجبائي على المدى البعيد.

أولاً: العوامل المعيقة لفعالية التدقيق الجبائي

من أهم العوامل التي تقف دون تحقيق الفعالية المطلوبة للتدقيق الجبائي نجد:

- العوامل المتعلقة بالنظام الجبائي والادارة الجبائية:
 - غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية؛
 - نقص الكفاءة والامكانيات البشرية؛
 - نقص الامكانيات والوسائل لمادية؛
 - عدم التكامل والتنسيق بين الادارة الجبائية ومختلف الادارات؛
 - بالرغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010 ، غير أن المصالح الرقابية لم تعتمد على دليل جديد للتدقيق المحاسبي؛
 - مشكل البرمجة وتنفيذه .

2- العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة والاحيط الخارجى :

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين؛
- اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي؛
- عدم المتابعة الدقيقة لتطبيق الاجراءات والعقوبات الردعية على المكلفين المتهربين ضريبيا؛
- حساسية المكلفين من الضريبة لاعتقادهم بأنهم مجرد عقوبة مفروضة عليهم من السلطات العام .

ثانيا: مقترحات تفعيل التدقيق الجبائي

- من بين الآليات التي يجب أن تهتم بها الادارة الجبائية لتفعيل دور التدقيق الجبائي هي :
 - تفعيل نظام المعلومات الجبائي حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج التدقيق الجبائي دون الاستناد الى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل؛
 - تأسيس المحكمة الجبائية يعتبر من بين آليات التفعيل المستقبلية الهامة في مجال ضمان حقوق المكلفين من جهة، والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى؛

- تبسيط وتحسين صياغة القوانين التشريعية وهذا من أجل أن يكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية علمية وفعالية في أوساط الهيئات الإدارية الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية؛
- تحفيز أعوان الإدارة الجبائية من خلال تبني سياسة تحفيز جيدة وهذا من أجل تحسين أوضاع أعوان التدقيق الجبائي ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم اخلاصهم في العمل، ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الأجراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين
- تحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية من شأنها أن تنتشر الثقة وتقلل من حالات التهرب، ولا شك أن هذه العلاقة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف .

خاتمة:

على ضوء الدراسة التي قمنا به لموضوع فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي يمكن أن نخلص إلى أن التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية يعتبر من أهم أحد وسائل التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، كما أن هذه الوسيلة تستخدم في تطهير وتنقيح الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الاغفالات والتجاوزات سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين. وهي تحتوي على عدة مراحل واجراءات علمياً تصنف إلى ثلاثة مراحل : المرحلة التحضيرية، الميدانية والختامية، وعلى المدقق الجبائي الالتزام بكل المراحل والإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للتدقيق .

الهوامش:

¹ Claude Laurent, Contôle fiscale la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995, p 13.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، ط1، الاسكندرية، بدون سنة نشر، ص 223.

³ A. Hamini, L'audit comptable et financier, Ed Perti, Alger, 2001, p : 172.

⁴ طه خيريه طه ابراهيم، إطار مقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري (مع دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2012، ص 03.

⁵ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2000، ص 166.

⁶ نجاة نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 36.

⁷ نفس المرجع، ص 36.

⁸ ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010، ص 88-89.

⁹ بوعلام ويلي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 10.

¹⁰ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013، ص 13.

¹¹ بوعلام ويلي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجزائر-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 128.

¹² قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015، المادة 20، ص 10

¹³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 13.

¹⁴ DANIEL RICHER, LES PROCEDURES FISCALES, PUF, France, 1990, P: 25.

¹⁵ نجاة نوي، مرجع سابق، ص 65.

¹⁶ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 الفقرة 4، صص 10-11.

¹⁷ GUIDE DE VERIFICATEUR DE COMPTABILITE, DGI, ALGER, 2001, P :31.

¹⁸ IBID, P :33.

¹⁹ نجاة نوي، مرجع سابق، ص68.

²⁰ BULLETIN DES SERVICES FISCAUX, N° 19, DGI, ALGER, 2000, P :44-45.

²¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص45.

²² سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص114.

²³ GUIDE DE VERIFICATEUR DE COMPTABILITE, OP_CIT, P :122-123.

²⁴ مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في ظل النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، ط1، الجزائر، 2009، ص104.

²⁵ Note 14/MF/DGI/DRV/2010 du : 07/02/2010.

²⁶ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20، ص 12.

²⁷ قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016، المادة 20 الفقرة 1.