

قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر

مالح سعاد

أستاذة مساعدة قسم - ب - كلية الحقوق والعلوم السياسية

عضو مخبر المرافق العمومية والتنمية

جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس -

المقدمة

إن المتتبع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي، يسمح للمكلف بالضريبة بالتصريح بمدخلاتهم ونشاطاتهم الحقيقية الخاضعة للاقتطاع الضريبي من تلقاء أنفسهم، انطلاقاً من شعورهم بالمسؤولية ووعيهم بأهمية مساهمة كل فرد منهم في تمويل النفقات العامة وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية.

غير أنه رغم إيجابية النظام الضريبي التصريحي، فإنه يبقى في نظر الشريحة المكلفين بدفع الضريبة نظاماً يؤثر على مركزهم المالي والتقليل من أرباحهم ومدخلاتهم، لذلك فهم يلجأون إلى مختلف السبل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها والتقليل من قيمتها قدر المستطاع مما يؤثر سلباً على الخزينة العمومية، ويشكل مساساً بتوازن النظام الجبائي والمالي للدولة.

ولمواجهة هذه الظاهرة، منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة إجراء الرقابة الجبائية في مواجهة المكلفين بالضريبة، للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرفهم والتي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد.

تتخذ هذه الرقابة الجبائية عدة أشكال وذلك بحسب الهدف المرجو منه، وبحسب طبيعة الشخص المكلف بالضريبة وكذا نوع الضريبة الواجب تحصيلها، غير أنه من أهمها التحقق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف أعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي.

يعتبر التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلف بالضريبة بهدف تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الاقتصاد الوطني وتغوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة.

وعلى اعتبار أن التحقيق المحاسبي أحد الوسائل التي تتخذها بهدف الحفاظ على الموارد الجبائية سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية معرفة كيف يساهم التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

للإجابة عن هذه الإشكالية، آثرنا أن نتناول هذا الموضوع من خلال ما يلي:

- عموميات حول الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي.

- مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

1. عموميات حول الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب للتأكد من مدى صدق الإقرارات أو التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومن مدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلفين وتماشيها مع التشريع الضريبي.

أولاً: ماهية الرقابة الجبائية

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

1- مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها:

إن الرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الأخرى كالرقابة الإدارية والمالية من حيث المفهوم والأهداف العامة للرقابة، وبوجه عام فالرقابة وكما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير "فايول" ما

هي إلا " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".

ومن خلال المفهوم العام للرقابة، يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".

وعرفت أيضا بأنها 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.

وعرفها الدكتور حامد عبد المجيد دراز بأنها: " التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دن الضريبة أو عند النظر في إسقاطها.

فالرقابة الجبائية إذن هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بغية اكتشاف أو إعاقة أعمال الغش أو التهرب الضريبي.

وللرقابة الجبائية عدة أهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

- التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف تصرفات المكلفين المالية للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية عن المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة، التي تشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي اتسمت إليها.

- تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السلبية في سياستها الجبائية.

2- أشكال الرقابة الجبائية:

تتعدد أشكال الرقابة الجبائية بالنظر إلى العدد المتزايد للرقابة الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، إذ نجد رقابة داخلية ورقابة خارجية.

1.2 الرقابة الداخلية: هي الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي التي تقوم بهذا النوع من الرقابة، والتي قد تكون إما رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

- **الرقابة الشكلية:** يطبق هذا النوع من الرقابة سنويا، ويقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الإطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تخصيلي للمراقبة على الوثائق.

في الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعد إلى الأسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.

- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

- **الرقابة على الوثائق:** تهتم هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة

للضريبة ومكتب البطاقات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

2.2 الرقابة الخارجية: بخلاف الرقابة الداخلية، تتمثل الرقابة الجبائية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بآماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة. إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق المختلفة وتبويراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاتهم للتهرب وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، ويمكن أن تأخذ هذه الرقابة الصور التالية (التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، التحقيق المحاسبي)

- **التحقيق المصوب:** تم استحداث نظام التحقيق المصوب في المحاسبة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 حيث استحدثت المادة 22 منه المادة 20 مكرر في قانون الإجراءات الجبائية والتي عرفته بأنه "مجموعة العمليات التي ترمي إلى مراقبة المحاسبة المتعلقة بنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات لمدة تقل عن سنة جبائية.

ومن خلال نص هذه المادة فان التحقيق المصوب في المحاسبة ينصب على جزء من المحاسبة كأن يكون قاصرا على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة، ومادام التحقيق المصوب تحقيقا جزئيا فإنه لا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية فقط كالفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

- **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:** هو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي بغرض الكشف عن الفروقات مابين المداخل المصرح بها من طرف المكلف ومابين المداخل المحققة فعلا .

يمكن برمجة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية اثر القيام بالتحقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى

ولو لا يملك ملفا جبائيا ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المحقق فيها تمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي.

ثانيا: التحقيق المحاسبي، مفهومه، أهدافه، معايير

1- مفهوم التحقيق المحاسبي

يعرف التحقيق المحاسبي بأنه "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة". كما عرف بأنه مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية للدفاتر المحاسبية التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها. (وهي تمس كل أنواع الضرائب والرسوم). كما عرف بأنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى تحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها، من أجل مراقبة صحة ومصادقية التصريحات المسجلة.

وللتحقيق المحاسبي مصطلح آخر وهو التدقيق المحاسبي وقد عرف هو الآخر بأنه "البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية وتوصيل ذلك إلى مستخدمين تلك المعلومات".

وعليه فإن التحقيق المحاسبي يتحدد بأربع معايير وهي أن تتم رقابة الوثائق المحاسبية بعين المكان وأن تهدف إلى معرفة صدق التصريحات المكتتبه والعمل على المقارنة بين تصريحات المكلف بالضريبة ومحاسبته ومن ثم قد ينتج عنها فرض ضرائب تكميلية.

2- أهداف التحقيق المحاسبي

إن النظام الضريبي الجزائري بطبيعته التصريحية يعتمد على مبدئين أساسيين هما مبدأ صدق نية المكلف بالضريبة ومبدأ صحة التصريح بذمته المالية وأرقام الأعمال المحققة، وفي مقابل الحفاظ على هذين المبدئين منح المشرع سلطات واسعة لإدارة الضرائب لإجراء عملية التحقيق في محاسبة المكلف وذلك للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة وصنف المحاسبة من خلال مقارنتها مع مختلف

المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، وهذا لكشف أو إعاقة الغش أو الاختيال أو التهرب الضريبي المحتمل.

وليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب، بل يمكن كذلك المؤسسات من الإطلاع على واجباتها أو التزاماتها الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة بإمكانه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

يشكل التحقيق المحاسبي في معظم الدول الأداة الرئيسية لمعالجة حالات عدم الامتثال والالتزام الضريبي، فدوره الرئيسي هو تعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالقوانين الضريبية، وذلك من خلال تذكير المكلفين دائما بعواقب ومخاطر عدم الالتزام والثقة التي تولد في المجتمع بكشف الانتهاكات والثغرات على القانون الضريبي والعقوبات المناسبة لها.

وبالتالي يمثل التحقيق المحاسبي وسيلة رقابية وقائية، تجعل المكلفين بالضريبة يعملون بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني متخصص ومحيد وهو العون المحقق، مما يجعلهم يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث، ومن المؤكد بأن هذا الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء أو تصحيحها إن وجدت.

علاوة على هذا كله، يعمل التحقيق المحاسبي على اكتشاف وتحليل أسباب عدم التزام أو طاعة المكلفين، ووضع الحلول المناسبة لردعها، مثل زيادة العبء الضريبي المترتب من خلال عدم الاستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة ولكل من الإرادة والمكلفين على حد سواء، زيادة الضغط النفسي على المكلفين من خلال تعقيد الإجراءات وكثرة الطلبات غير الهادفة... الخ.

2- معايير التحقيق المحاسبي

إن قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية يتطلب أكثر من مجرد تحديد عمليات التحقيق المحاسبي التي ينبغي اتخاذها - سيتم التطرق إليها فيما بعد - هناك حاجة إلى الوقوف على عناصر مهمة للوصول إلى تحقيق محاسبي فعال. فنتيجة للدور الذي يلعبه المحقق في تعبيره عن مصداقية

وموضوعية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، فإنه لا يستطيع الوصول إلى الغاية المرجوة في حال لم يتم مباشرته في إطار مؤسس محكوم بمعايير واضحة والتي من بينها:

- الاستقلالية والموضوعية: على العون المحقق الالتزام بقواعد السلوك المهني كاستقلالية والموضوعية.

فتتبع أهمية الاستقلال من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المحقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه الفني حول التصريحات الجبائية، فبانعدام استقلالية المحقق تصبح عملية التحقيق بدون مبرر، فنقص استقلال المحقق يعتبر أحد أسباب فشل عملية التحقيق وذلك لأن المحقق قد يكتشف الخطأ الجوهري ولكن يفشل في التقرير عنه أو تصحيحه، أي أن المحقق يفتقر إلى النزاهة.

ويمكن تعريف استقلال المحقق بأنه " يكون المحقق أميناً نزيهاً صادقاً يكشف عن كل الحقائق في تقرير للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يتأثر لمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ولا يغير رأيه نتيجة فحوصه وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن اقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه".

وتظهر علاقة استقلال المحقق بجودة التحقيق المحاسبي في كون أن استقلال المحقق يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التحقيق، حيث أن المحقق غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفة المكتشفة.

- بذل العناية المهنية اللازمة: تعتبر بذل العناية المهنية الكافية من أهم القواعد الأساسية الواجب اتباعها عند القيام بعملية التحقيق في المحاسبة. ويقصد ببذل العناية المهنية الكافية التزام محقق الحسابات بمستوى أداء معين عند القيام بفحص وتدقيق محاسبة المكلف وإعداد التقرير، أي العمل الذي يحقق المستوى اللازم لإخراج المعلومات في صورة دقيقة لخدمة الأطراف ذات المصلحة وحمايتهم.

- الكفاءة والجدارة: على العون المحقق أن يتمتع بمستوى عال من الكفاءة، أي أن يكون له من التأهيل العلمي والعملية ما يمكنه من القيام بمهامه على أحسن وجه، إذ يؤثر هذا الأخير على فعالية أداء عملية التحقيق المحاسبي بشكل جوهري. ويعني التأهيل العلمي أن يكون لدى مدقق الحسابات درجة

التأهيل الفني (مؤهل جامعي) في مجال المحاسبة والتدقيق. كما أن تكون له معرفة في المجال القانوني الجبائي. فبالنظر إلى كثرة القوانين الجبائية المسخرة في يد الإدارة الجبائية للقيام بمهمتها المنوطة لها على أكمل وجه والتعديلات المستمرة لها نظرا لارتباطها القوي بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية وتزامنها بالظروف والمستجدات التي تتغير من حين لآخر، على العون المحقق أن تكون له القدرة الكافية على استخدام هذه القوانين الضريبية التي تعتبر كأداة أساسية في عملية التحقيق المحاسبي وأن تكون له القدرة الكافية أيضا على تحيينها تبعا لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الإطلاع على كل المراسلات والتعليمات والمناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص وإلا وقع في أخطاء قد تؤدي إلى انتهاك حقوق الخزينة العمومية.

أما التأهيل العملي فيعني ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة قبل البدء في مزاولة مهنة التحقيق.

- التخطيط والإشراف: يجب على العون المحقق أن يقوم بتنفيذ عملية التحقيق وفق خطة وافية وشاملة للعملية، محترما بذلك النصوص القانونية. ومن شأن هذا التخطيط أن يمكن المحقق في أي لحظة أن يحدد المدى الذي أنجز فيه من عمليات، مقدار الأعمال المتبقية والتاريخ المتوقع لإتمامها. كما يجب أن يكون هنا توجيه وإشراف كافيان من أجل الحصول على التأكيد المعقول بأن كافة الأعمال منجزة بحسب مستوى نوعية مقبولة.

II. مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين من الضريبة وإجراء كل التحريات هو مراقبة مدى صحة التصريحات الجبائية. وحتى تتم هذه العملية على أحسن وجه وتؤدي الهدف المرجو منها وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى، وعليه سنتطرق من هنا إلى تقديم كل ما يتعلق بالإجراءات والخطوات العملية التي يقوم بها العون المحقق أثناء القيام بالمهمة المسندة إليه.

أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

تعد عملية التحضير للتحقيق المحاسبي خطوة هامة للقيام بالرقابة المحاسبية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استناداً إلى بعض الأسس والمقاييس. وبعدها تسند مهمة التحقيق إلى الأجهزة المخولة لها قانوناً بذلك، إذ تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية بتنفيذ برامج تحقيق محلية، وتقوم مصلحة البحث والمراجعات بتنفيذ برامج تحقيق مركزية عن طريق المصالح التابعة لها.

يقوم المحقق قبل بداية عمليات التحقيق المحاسبي بأعمال أولية تسمح له بممارسة عمله على أحسن وجه. حيث يتجه العون المحقق إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف بالضريبة لسحب ملفه الجبائي ودراسته، إذ على العون المحقق التأكد من نظامية التصريحات السنوية، حيث يقوم بدراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط غير التجاري، الضرائب على أرباح الشركات، وكذا الوثائق الشخصية على الاستغلال الفردي، الشركاء ورأس مالهم في الشركة.

وبناء على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربع محل التحقيق والتي لم يمسهما التقادم، يقوم العون المحقق بملأ استمارتين أساسيتين وهما الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات خاصة منها رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، الممتلكات المادية، النفقات المسجلة، نسب الربح المحققة وغيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الاستمارتين.

ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجة عن محتويات الملف، يتولى العون المحقق الاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف بالضريبة - سواء كان على مستوى الممولين الزبائن، البنوك والمصارف، مصالح الجمارك، مديرية التجارة، أو المصالح الأخرى - من خلال ممارسة حق الاطلاع الممنوح له.

بعد قيام المحقق بالعمليات الأولية، والمتمثلة في جمع المعلومات الضرورية والفحص الجيد للملفات الجبائية، يلزم عليه إرسال إشعارا بالتحقيق إلى المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية مع وصل

استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في حساباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار عملا بنص المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولكن أتاح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية عملا بنص المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية. وقد تتمثل هذه المعاينة مثلا في وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة وغير المنقولة) معانة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل) معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق العون المحقق فحص مضمونها.

ويعد هذا التدخل المفاجئ وسيلة للعون المدقق لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا ومقارنته بما هو مصرح به، وبعدها يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عمليات الجرد المادي، ويطلب من المكلف بالضريبة التوقيع على محضر المعاينة وإن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع.

ثانيا: سير عملية التحقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد قانونيا للتحضير، يحين موعد أول تدخل مباشر بعين المكان، حيث يذهب العون المحقق لمباشرة عمله داخل المؤسسة، إلا في حالة ما إذا طلب المكلف بالضريبة أن يجري التحقيق في مكتبه وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة استنادا إلى نص المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية. وفي هذه الحالة يستطيع العون المحقق أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكتبه ويسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة وعددها وطبيعتها.

وتتجسد عملية سير التحقيق في محاسبة المكلف في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية والتي تكون عبر مرحلتين:

- المرحلة الأولى: وتكون بالفحص الشكلي لتلك السجلات المحاسبية ومدى مطابقتها للأحكام المنصوص عليها من حيث أنها محاسبة منتظمة، صادقة، مقنعة.

- المرحلة الثانية: وتتمثل في فحص تلك الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

1- التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إن التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإلزامية.

وحتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية، يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

- محاسبة منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانوناً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده 09 إلى 12: دفتر اليومية، دفتر الجرد، وأن تتوفر على القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

- محاسبة صادقة: ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق قد تم تقييمها بطريقة صحيحة. فالعون المحقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة ... الخ.

- محاسبة مثبتة (مقنعة): وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

2- التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد انتهاء المحقق من التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل، ينتقل إلى التحقيق فيها من الناحية الموضوعية، ولا يتسنى ذلك إلى من خلال دراسة دقيقة لحسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج.

1.2 مراقبة حسابات الميزانية العامة

تعرف الميزانية على أنها جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموعة الأصول وفي جانبه الأيسر مجموعة الخصوم، حيث يتحقق التوازن ويتساوى الطرفان. حيث يقوم العون المحقق بفحص حسابات

الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية.

أ/مراقبة أصول الميزانية: تتشكل مجموعة الأصول من مجموعات جزئية وهي مجموعة الاستثمارات، مجموعة المخزونات، مجموعة الحقوق.

مجموعة الاستثمارات: وتتجسد في المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ والهلاك... الخ. وعلى العون المحقق أن يتأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمار عن طريق فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة أو المبالغ المضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش هلاك كبيرة.

- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وأن الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة.

- مراقبة معدلات الاهلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.

مجموعة المخزونات: يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية والتي تحتفظ بها في المخزن قصد استعمالها المباشر أو غير المباشر. وتتمثل هذه العناصر المكونة للمخزون في البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة والتي قد تكون موضوع تلاعب من قبل المكلف بالضريبة، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة. ويمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون وهذر الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخل:

- قد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي وذلك من أجل تخفيض المخزون.

- قد لا يظهر الجرد إلى جزء من المخزونات وذلك أيضا من أجل تخفيض في كمية المخزون.

مجموعة الحقوق: تمثل هذه المجموعة مجمل الحقوق التي تكتسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، وهنا يكمن دور المحقق في إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات وذلك ليتأكد من مطابقة الأرصدة والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها وصحتها، كما على المحقق التأكد من مدى انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء مركزا في ذلك على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، التسبيقات والدفعات على الطلبات، محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري، الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام، الحركة بين حساب عميل وحساب حاري للشركاء، وكذا انسجام الحساب البنكي مع الكشف البنكي للمكلف بالضريبة وعلاقته بحسابات المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

ب/مراقبة خصوم الميزانية: تعبر الخصوم عن الوجه الثاني للميزانية، وتشمل الأموال الخاصة والديون.

الأموال الخاصة: تتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وتتجسد في الأموال الاجتماعية، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الأعباء والخسائر. ويتأكد المحقق من:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على حسابات الأموال الاجتماعية، وذلك بطلبه للوثائق الثبوتية التي يرى فيها ضرورة إجراء رقابته.

- التأكد ما إذا سحب المكلف بالضريبة أمولا شخصية أم لا وذلك بإجراء مقارنة بين عمليات الحساب الجاري وكذلك الحساب المستغل للمؤسسة.

- الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.

الديون: هي مجمل الديون المترتبة على المؤسسة أثناء معاملتها مع الغير. وعلى المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة.

2.2 مراقبة حسابات التسيير

بعد قيام العون المحقق بمراقبة حسابات الميزانية العامة، يتأكد من صحة التسجيلات التي تتضمنها حسابات التسيير (من حسابات التكاليف وحسابات الإيرادات) وهذا بهدف كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف بالضريبة للتهرب من الضريبة خاصة في تضخم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

أ/حسابات التكاليف: تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، ومن بين التحقيقات التي يقوم بها المحقق على مستوى حسابات التكاليف ما يلي:

- مراقبة حساب البضائع المستهلكة وذلك من خلال المقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة وتلك المذكورة في الفواتير وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.

- فحص تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنتها مع تلك المصرح بها جبايا والتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين في المؤسسة.

- مراقبة حسابا النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

ب/حسابات الإيرادات: هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج وحساب الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية.

ويقوم المحقق الجباي بفحص مختلف الحسابات، من مثل:

- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع، بمراقبة الوثائق من فواتير البيع المخزون المتبقي وكذا التسديد من طرف الزبون.

- حساب الإنتاج المخزن وهذا بمجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته كما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

- حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والتمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما.

مراقبة حسابات النتائج

يهدف المراقب من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال الفترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم.

- **القيمة المضافة:** تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات وتحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة الموالية:

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال (الخدمات + الإنتاج)}}$$

يستفيد المحقق من هذه النسبة في معرفة تطور القيمة المضافة للمؤسسة من سنة لأخرى واكتشاف التلاعبات التي يمكن أن تحتوي عليها خلال فترة المراقبة.

- **هامش الربح:** يتم تحديده بالطريقة التالية:

$$\text{هامش الربح الخام للمشتريات} = \left(\frac{\text{الربح الخام}}{\text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}} \right) \times 100.$$

يعتبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.

$$\text{هامش الربح الخام للمبيعات} = \left(\frac{\text{الربح الخام}}{\text{المبيعات}} \right) \times 100.$$

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

- بالنسبة للأنشطة التجارية: الربح الخام = المبيعات - (المشتريات + تغيرات المخزون).

- بالنسبة للأنشطة الصناعية: الربح الخام = (المبيعات + المنتجات المخزنة) - (مشتريات المواد الأولية - تغيرات المخزون).

- بالنسبة للأنشطة تأدية الخدمات: الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة.

إن حساب العون المحقق لهذه النسب والمؤشرات يتأكد من صحتها وتطورها خلال السنوات الخاضعة للرقابة، وبذلك يتمكن من اكتشاف التلاعبات التي يمكن أن يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة.

ثالثا: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي:

بعد التحقيق الدقيق للمحاسبة، يعتمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات، قبول أو رفض المحاسبة، وإجراء تقييم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو خطأ.

- **قبول المحاسبة:** يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني وصحيحة من حيث المضمون. وقد يكون قبول المحقق للمحاسبة قبولا صريحا أو ضمنيا. فعند القبول الصريح، يقوم المحقق بتبليغ نتائج التحقيق من دون إجراء أي تقييمات أما عن القبول الضمني، فعندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقييم، والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم.

- **رفض المحاسبة:** في بعض الأحيان قد يخلص المحقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها. ولقد حدد المشرع الجزائري الحالات التي يمكن على أساسها رفض الضريبة وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف العون المحقق.

وفي هذه الحالة، فإن كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه ولا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، ويصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية والتي "هي عبارة عن تقييم إداري للإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة وهذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة وإبداء الملاحظات" مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك بإرسال إشعار تقييم أولي مفصل مع منه 40 يوما للرد.

بعد استلام المحقق ملاحظات المكلفين بالضريبة، يأتي دور الإدارة الجبائية أو أعوان التحقيق في القيام بعملية تحرير التبليغ النهائي والذي يكون مكتوبا ومفصلا بشكل جيد، إذ لا يمكن تعديله أو تغييره إلا إذا كشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية.

يقوم المحقق بعد ذلك بإصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه، وبعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي التي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة، والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة الإجراءات المنصوص عليها وكذا تقسيم نتائج التحقيق.

وتوضع نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي.

الخاتمة

على ضوء ما تم دراسته، يعد التحقيق المحاسبي من أهم الوسائل الرقابة الجبائية لكشف أو إعاقعة التلاعبات والتصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين بالضريبة، ويتوقف نجاح هذه العملية عموما على الكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني والتي تملك مهارات عالية تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة.

وقد خلصت هذه الدراسة بجملة من النتائج العامة:

- يشكل التحقيق المحاسبي كآلية جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف.

- إن استراتيجيات التحقيق المحاسبي الجيدة، تعمل على المساهمة في تطوير ثقافة الأمثال الطوعي لقوانين الضريبة بمرور الوقت.

- يؤدي التحقيق المحاسبي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة.

- يعمل التحقيق المحاسبي على اكتشاف وتحليل أسباب عدم الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة ووضع الحلول المناسبة لها.