



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

الرقابة الجبائية في الجزائر □.أسعاد مالح

جامعة سيدي بلعباس

مداخلة بعنوان

قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

www.univ-guelma.dz

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016م

الملخص:

استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها بفعل عدة معوقات، وأبرزها ظاهرة التهرب الضريبي بما تسببه من انعكاسات وارتدادات سلبية على الاقتصاد الوطني بشكل عام وعلى الخزينة العمومية بشكل خاص، وضع المشرع الجزائري بيد الإدارة الجبائية وسائل قانونية وتنظيمية بهدف حماية المال العام ومكافحة التهرب الضريبي. ولعل من أبرز هذه الوسائل ما اصطلح عليه بالرقابة الجبائية التي تتخذ عدة أشكال ومن أهمها التحقيق المحاسبي الذي يعمل على مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص مستنداتها والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

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

Résumé :

Basé sur la réalité du système fiscal algérien et les difficultés rencontrées par plusieurs obstacles, notamment la fraude fiscale qui détruit l'économie national en générale et les intérêts des trésors publique en particulier. Législation algérienne prévoit un certain nombre de moyens légaux et réglementaire afin de lutter contre la fraude fiscal et protéger les deniers publics. Le moyen le plus efficace est le contrôle fiscal. Ce dernier a plusieurs formes dont la plus importante est l'instruction comptable, qui consiste à examiner les déclarations fiscal présentées par le contribuable.

Considérant que l'instruction comptable est un moyen pris par l'administration fiscale afin de maintenir les ressources fiscales, ce travail a pour but de déterminer la contribution de l'instruction comptable dans le renforcement du contrôle fiscal.

مقدمة

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

غير أنه، رغم ايجابية النظام الضريبي التصريحي، فإنه يبقى في نظر الشريحة المكلفين بدفع الضريبة نظاما يؤثر على مركزهم المالي والتقليل من أرباحهم ومدخلهم نشاطاتهم، لذلك فهم يلجأون إلى

مختلف السبل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها والتقليل من قيمتها قدر المستطاع مما يؤثر سلبا على الخزينة العمومية، ويشكل مساسا بتوازن النظام الجبائي والمالي للدولة.

ولمواجهة هذه الظاهرة، منح المشرع الجزائري للإرادة 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 التحقق 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 وتقوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة.

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

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

- عموميات حول الرقابة الجبائية و التحقق المحاسبي.

- مساهمة التحقق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

1. عموميات حول الرقابة الجبائية و التحقق المحاسبي

يعد التحقق 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 وتماشيا مع التشريع الضريبي.

أولا: 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"¹.

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"². 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 الجبائية³.

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"⁴.

فالرقابة الجبائية إذن هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بغية اكتشاف أو إعاقه 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 لمعاينة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية⁵.
- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة، التي تشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي اتسمت إليها⁶.

¹ حمدي سليمان سحيات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص13.
² Ahmed HAMIMI, l'audit comptable et financier, édition Bertel, Alger, 2001, p.172.
³ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، دون سنة نشر، ص 223.
⁴ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص222.
⁵ نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (2003/1999) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص63.
⁶ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص22.

- 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 تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السلبية في سياستها الجبائية¹.

2- أشكال الرقابة الجبائية:

تتعدد أشكال الرقابة الجبائية بالنظر إلى العدد المتزايد للرقابة الجبائية المكتتبة 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 تخضيري للمراقبة على الوثائق².
في الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعد إلى الأسباب التالية:³

- 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 المكتتبة من قبل المكلفين بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى⁴.

2.2 الرقابة الخارجية: بخلاف الرقابة الداخلية، تتمثل الرقابة الجبائية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة. إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة

¹ نجاة نوي، المرجع السابق، ص36.

² عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 19.

³ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - مداخلة بمناسبة الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 و21 أكتوبر 2009، ص 07

⁴ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر، بسكرة، 2011/2010، ص 22.

التصريحات المكتتبه من طرفهم من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق المختلفة وتبريراتها 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 المحاسبي¹

- **التحقيق المصوب:** تم استحداث نظام التحقيق المصوب في المحاسبة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008² حيث استحدثت المادة 22 منه المادة 20 مكرر في قانون الإجراءات الجبائية³ 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 بالضريبة⁴.

- **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:** هو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي بغرض الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف وما بين المداخل المحققة فعلا⁵.

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 الملتفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المحقق فيها تمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي⁶.

ثانيا: **التحقيق المحاسبي، مفهومه، أهدافه، معايير**

1- مفهوم التحقيق المحاسبي

¹ سوف يتم التطرق إليه.
² الأمر رقم 02-08، المؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج.ر رقم 42، الصادرة في 27 يوليو 2008، ص 03.
³ المادة 22 من قانون المالية 2008 معدلة بموجب المادة 26 من الأمر رقم 08-13، المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر رقم 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013، ص 02.
⁴ المادة 20 مكرر-1 من قانون الإجراءات الجبائية - المحدث بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر رقم 79، الصادرة في 23 ديسمبر 2001، ص 02 - المعدل والمتمم.
⁵ Guide du vérification de comptabilités, ministère des finances, direction général des impôts, 2001, p.14.
⁶ لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 25..

يعرف التحقيق المحاسبي بأنه "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة"¹. كما عرف بأنه مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة 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 و الرسوم).² 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 ومصداقية التصريحات المسجلة³.

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"⁴.

وعليه فإن التحقيق المحاسبي يتحدد بأربع معايير وهي أن تتم رقابة الوثائق المحاسبية بعين المكان وأن تهدف إلى معرفة صدق التصريحات المكتتبة 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 المحتمل⁵.

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

¹ المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعة للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003، ص13.

³ Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit, p.14.

⁴ حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، سوريا، 1994، ص 14.

⁵ قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر- مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص87.

بإمكانه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.¹

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.²

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.³

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 كالاستقلالية والموضوعية.

¹ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الضرائب مصلحتك أولا، دار هومة، الجزائر 2011، ص 23 و 24.
² عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة من خلال الاستبيان)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 105.
³ قحموش سمية، المرجع السابق، ص 87.

فتتبع أهمية الاستقلال من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المحقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه الفني حول التصريحات الجبائية،¹ 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 يفترق 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".²

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 نظراً 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 أيضاً على تحيينها تبعاً لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الإطلاع على كل المراسلات

¹ بوسنة حمزة، دور التحقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية- مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معقدة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011، ص 24.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 40. ذكره بوسنة حمزة المرجع السابق، ص 24.

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 مزاوله مهنة التحقيق.

- التخطيط والإشراف: يجب على العون المحقق أن يقوم بتنفيذ عملية التحقيق وفق خطة وافية وشاملة للعملية، محترماً 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.¹ 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.²

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 الجبائي³ ودراسته، إذ على العون المحقق التأكد من نظامية التصريحات السنوية، حيث يقوم بدراسة

¹ من بينها: أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين - تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة - الزيادة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير المطابقة للدخل المصرح به - ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط - عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ فترة طويلة - يتم التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعاً أين تظهر حالات شائعة من الغش والتهرب الضريبيين بالاستيراد والتصدير - الملفات التي تم إعدادها ولم يتم التحقيق فيها خلال السنة الماضية. عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 58.

² المرجع نفسه، ص 59.

لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل عملاً بنص المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ يعد ملفاً جبائياً، "مجموعة الوثائق الضرورية والخاصة المتعلقة بالمؤسسة، حيث يتضمن كل التصريحات، من بينها التصريح السنوي، كذا الاتصالات، الإشعارات والمراسلات الموجهة إلى المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية."

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.¹

وبناء على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربع محل التحقيق والتي لم يمسه التقادم، يقوم العون المحقق بملاً استمارتين أساسيتين وهما الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة² 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.³

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 بالتحقيق⁴ إلى المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية مع وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في حساباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار عملاً بنص المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولكن أتاح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية عملاً بنص المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية. وقد تتمثل هذه المعاينة مثلاً في وسائل الإنتاج

Lambart (T), le contrôle fiscal, droit et pratique, édition REU, Paris, France, 1991, p.47.

ذكره عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 63.

¹ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 64.

² تحتوي استمارة الخالة المقارنة للميزانيات على أسطر وأعمدة تسجل عليها مخنل الأصل والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل التغييرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما ما يتعلق بالحسابات المشجعة بالتلاعبات والتجاوزات كالاقتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، فوائض القيمة المحققة. أما استمارة كشف المحاسبة، فإنها تملأ وفقاً لجدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي، المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التحقيق، والتي لم يمسه التقادم، بحث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي للنسب المحقق لكل دورة مالية.

Guide du vérification de comptabilité, p. 31.

³ Ibid.

⁴ تنص المادة 20/4 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصيص، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ تسليم هذا الإشعار. يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء عملية الرقابة".

(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.

وبعد 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.¹

ثانيا: سير عملية التحقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد قانونيا للتحضير، يحين موعد أول تدخل مباشر بعين المكان،² 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 الإجبارية.

¹ لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 63.

² لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة أشهر فيما يخص: - مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون دينار بالنسبة لكل سنة مالية. - كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز المليونين دينار بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5 ملايين دينار و 10 ملايين دينار بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. في كل الحالات يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان 09 أشهر. عملا بنص المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية.

وحتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية، يجب أن تتوفر على الشروط التالية:¹

- محاسبة منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانوناً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري² في مواده 09 إلى 12: دفتر اليومية، دفتر الجرد، وأن تتوفر على القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.³
- 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 كيميومية 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.

¹ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تحليل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2008، ص 167.

² الأمر رقم 59-75، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، ج.ر رقم 101، الصادرة في 19 ديسمبر 1975، ص 1306.

³ القانون رقم 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المالي المحاسبي، ج.ر رقم 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص 02.

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.¹ 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:² وتتجسد في المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ، الاهتلاك... الخ. وعلى العون المحقق أن يتأكد من:³

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

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990، ص 10؛ عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 10

² تعرف الاستثمارات على "أنها كل ما يشرى أو يصنع من طرف المؤسسة، لا لأن يباع، بل يستخدم لمدة طويلة أحيانا تتعدى السنة داخلها". محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 155.

³ Guide du vérification de comptabilité, op.cit, p.60.

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:¹

- 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.²

ب/مراقبة خصوم الميزانية: تعبر الخصوم عن الوجه الثاني للميزانية، وتشمل الأموال الخاصة والديون.³

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.

¹ Ibid, p.58.

² زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2103، ص 155.

³ بن عمار منصور، المرجع السابق، ص 69؛ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، المرجع السابق، ص 177.

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)¹ 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:²

- 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 نقدية³.

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.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، المرجع السابق، ص 77.

² زعزة فاطمة، المرجع السابق، ص 157.

³ المرجع نفسه، ص 93.

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

مراقبة حسابات النتائج¹

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 والإستهلاكات 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:

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

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

$$\text{هامش الربح الخام للمبيعات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{المبيعات}} \times 100.$$

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.

¹ Guide du vérification de comptabilité, p.94.

ثالثا: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي:

بعد التحقيق الدقيق للمحاسبة، يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات، قبول أو رفض المحاسبة، وإجراء تقويم 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 تقويمات، 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 التقويم، 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 التقويم.¹

- **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 الضريبة² 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 تقويم أولي مفصل مع منحه 40 يوما للرد³.

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.

¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نفود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان 2011/2010، ص134، 135.

² تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على الحالات التي يمكن على أساسها رفض الضريبة، إذ نصت بأنه " لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون الجبائي وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من المبيعات والتنظيمات المعمول بها.

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية".

³ عبد الله الحرتسي حميد، معمر رداوية، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، ملتقى دولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009، ص10.

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.¹

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.²

خاتمة:

على ضوء ما تم دراسته، يعد التحقيق المحاسبي من أهم الوسائل الرقابة الجبائية لكشف أو إعاقة التلاعبات والتصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين بالضريبة، ويتوقف نجاح هذه العملية عموماً 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 جزءاً هاماً 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 دوراً هاماً في الكشف عن مواطن التهريب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة.

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

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية:

1. الكتب والمؤلفات:

1- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الضرائب مصلحتك أولاً، دار هومة، الجزائر 2011.

¹ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 87 وما بعدها.

² بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 139.

- 2- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999.
- 3- حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، سوريا، 1994.
- 4- حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.
- 5- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012
- 6- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
- 7- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، دون سنة نشر.
- 8- محمد بوتين:
- المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990
- المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 9- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعة للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003.

II. المذكرات والرسائل الجامعية:

- 1- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تحليل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2088.
- 2- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان 2010/2011.
- 3- بوسنة حمزة، دور التحقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية- مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2012.
- 4- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2103
- 5- عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة من خلال الاستبيان)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخصر، باتنة، 2008/2009.

6- قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر - مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مراح، ورقلة، 2011/2012.

7- نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (2003/1999) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003/2004.

8- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر بسكرة، 2010/2011

III. المقالات:

1- عبد الله الحرثي حميد، معمر رداوية، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، ملتقى دولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009، ص 10.

2- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - مداخلة بمناسبة الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 و 21 أكتوبر 2009، ص 07

IV. النصوص القانونية:

1- الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، ج.ر رقم 101، الصادرة في 19 ديسمبر 1975، ص 1306.

2- الأمر رقم 08-02، المؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج.ر رقم 42، الصادرة في 27 يوليو 2008، ص 03.

3- الأمر رقم 13-08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر رقم 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013، ص 02.

4- قانون الإجراءات الجبائية - المحدث بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر رقم 79، الصادرة في 23 ديسمبر 2001، ص 02 - المعدل والمتمم.

5- القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المالي المحاسبي، ج.ر رقم 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص 02.

ثانيا: باللغة الفرنسية

1- Ahmed HAMIMI, l'audit comptable et financier, édition Berti, Alger, 2001.

2- Guide du vérification de comptabilités, ministère des finances, direction général des impôts, 2001, p.14.