



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

أ.لياس قلاب ذبيح

جامعة قالمة

مداخلة بعنوان

□ دور الرقابة الجبائية في كبح ظاهرة التهرب الضريبي

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 2015-2016

المخلص:

من بين الأزمات المالية التي تواجه معظم دول العالم هي الاختلالات في الميزانية العامة نتيجة عدم تحصيل الضرائب المرجوة وهذا راجع إلى عدة أسباب من أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، لكون الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها المالية يوجد ما يُصب منها في قنوات مجهولة.

وعليه نجد آلية الرقابة الجبائية كونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني والذي تتزايد حدته، وعليه تلجأ إليها إدارة الضرائب بمدققين مؤهلين يسعون إلى كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة، وهذا سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

الكلمات المفتاح: الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، التدقيق المحاسبي، المكلف بالضريبة.

المقدمة

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة، كما تعتبر كذلك وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومعالجة الأزمات المالية والإختلالات الاقتصادية، وهذا مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها باستعمال كل الوسائل الممكنة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات والأزمات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة، والاقتصاد الوطني بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية يحق لإدارة الضرائب مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدتها عن طريق آلية الرقابة الجبائية لكون هذه العملية تعتبر من أهم الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الآفة خاصة ما يتعلق بالملفات الثقيلة _الشركات الكبرى_ التي تسبب ضرر جسيم بمداخل الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء.

استناد لما سبق يمكننا وضع معالم الإشكالية التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف تساهم الرقابة الجبائية في التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؟

يتم التطرق إلى ثلاثة نقاط أساسية تساعدنا على الإجابة المناسبة للإشكالية المطروحة وتتمثل في:

أولاً: واقع ظاهرة التهرب الضريبي وأثرها على الاقتصاد الوطني

ثانياً: سير عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة

ثالثاً: دراسة ميدانية عن عملية التدقيق في المحاسبة

أولاً: واقع ظاهرة التهرب الضريبي وأثرها على الاقتصاد الوطني

إن تجارب الشعوب بيّنت أن كل مكلف بالضريبة سواء في البلدان المتطورة أو النامية يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بشتى السبل لتجنب دفع الضريبة أو على الأقل التخفيف منها، وعليه فتحديد مفهوم وطبيعة ظاهرة التهرب الضريبي متعلق بكيفية التخلص من هذه المستحقات لكون هذه التصرفات خرق صارخ لقواعد النظام الضريبي مما يلجأ المكلف إلى استعمال عدة طرق احتيالية من أجل الإفلات من الضريبة.

1- مفهوم وأشكال ظاهرة التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي هو " تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره ، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها". أما أشكال التهرب الضريبي فهي نوعان:¹

1-1- التهرب الضريبي المشروع

أو ما يسمى بالتجنب الضريبي ويعني به استغلال المكلف لبعض النقائص والغموض الموجود في التشريعات الجبائية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن المكلف يتمكن من التخلص بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، وهذا ما أكده الاقتصادي J.C. Martinez أن التهرب المشروع هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.

1-2- التهرب غير المشروع

ما يسمى بالغش الضريبي وعلى خلاف ما سبق إن المكلف يلجأ إلى استعمال كل الطرق ووسائل الاحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة، ويرى Lucien Mehl أن الغش الجبائي هو "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي".

2- أسباب ظهور وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي

- إن ظاهرة التهرب الضريبي يختلف نطاقها من بلد لآخر وإذا كان السبب الرئيسي هو رغبة المكلف في عدم دفع الضريبة، إلا أن دوافع تصرفاته تتوقف على عدة أسباب من أهمها:²
- ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين يرجع إلى اعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، ويستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة.
 - عدم وجود عدالة ضريبية في بعض التشريعات الجبائية وهذا بالتوسع في تفسير الاستثناءات مما ينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسًا مع الوعي الضريبي.
 - شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعددها على الوعاء نفسه قد يؤدي بالمكلف إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها.
 - سياسة الإنفاق المنتهجة من طرف الدولة كلما كانت رشيدة قلّ ميل المكلف نحو التهرب الضريبي أما العكس يجعله يشعر بالظلم مما قد يدفعه إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم.
 - تؤدي الصياغة القانونية المعقدة للتشريعات دورًا في تشجيع المكلف على التهرب الضريبي.
 - طرق تحصيل الضريبة كاستخدام الاقتطاع من المنبع تقلل من فرص التهرب أمام المكلفين.
 - مقارنة المكلف بين ما يحصل من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب التهرب الضريبي

- كلما زادت درجة رضاء المكلف تكررت محاولات التهرب من الضريبة حيث يدفعه رخواؤه إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتعد عليه أرباحًا تزيد عن الغرامة المسلطة عليه.

3- الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي

- إن النتائج المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي تعكس بضلالها على كل المستويات المتعلقة بالاقتصاد الوطني خاصة في شقه المالي ونجد من أهمها:³
- حجب مبالغ معتبرة عن خزينة الدولة مما يترتب عن ذلك أثر على السياسة المالية المنتهجة للدولة خاصة سير المشاريع التنموية.
- نظرا لتدني مستوى الحصيلة الضريبية يخلق تذبذب في الميزانية العامة مما تبحث الدولة عن مصادر أخرى كالقروض أو إصدار سندات الخزينة العمومية لتغطية العجز المنتظر.
- رفع معدلات الضريبة لتعويض الحصيلة الضائعة يخلق ضغط ضريبي يزيد من شدة التهرب
- يتسبب التهرب الضريبي في خلق فجوات بين أفراد المجتمع نظرا للإخلال بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع من خلال تقليص الإيرادات والمساس بالعدالة الضريبية.
- تأثر نفسي لدى المكلفين الملتزمين نظرا لتحملهم العبء الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين قد يدفعهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبن، وهكذا يشيع روح الغش في المجتمع.

4- سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي

تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منه تبعًا لطبيعة النظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص، وهذا عن طريق اتخاذ أسلوبيين أساسيين:⁴

4-1- الأسلوب الوقائي

- ويتحقق ذلك على الأقل تخفيف الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي من أهمها نجد:
- تبسيط النظام الضريبي يؤدي إلى اقتناع المكلف بوجود دفع الضريبة دون التهرب منها.
- تفعيل كفاءات إدارة الضرائب من حيث التنظيم والأداء تساعد على التحكم في تسيير ومتابعة المكلفين بشكل جيد كإنشاء قاعدة بيانات واسعة ودقيقة، وضع برامج التدخلات..
- تشديد الرقابة على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتحوفون من التهرب الضريبي.

- إشراك وتحميل المحاسبين ومحافظي الحسابات على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية.
- إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بكل وسائل الإعلام المتوفرة بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين بالضريبة.
- تخفيض معدلات الضرائب تزامنا مع زيادة الأوعية الضريبية وعدد المكلفين بالضريبة.
- توسيع دائرة التعاون المشترك بين مختلف الهيئات ذات العلاقة لتنسيق برامج التدخلات حتى التعاون الدولي المطلوب الخاص بالمستثمرين الأجانب والشركات المتعددة الجنسيات.

4-2- الأسلوب العقابي

إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية، مما تضطر معظم الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، والعقوبات نوعان:

- عقوبات مالية وهي الأكثر شيوعاً الممثلة في الزيادات والغرامات المالية التي تسلط على المتهربين من الضريبة في حالة الكشف عن التجاوزات والإغفالات.
- عقوبات جزائية تتعلق بالحالات ذات الأبعاد الخطيرة التي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأييداً لقيوده أو تقديم التعامل مع أسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف.

وتجدر الإشارة إلى أن كل الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة في إطار منظم طبعاً⁵. وبما أن آلية التدقيق المحاسبي تعتبر من بين الأدوات التي تساعد في مكافحة هذه الظاهرة يجب التطرق إلى كيفية سيرها لكشف مدى أهميتها في الرقابة الجبائية.

ثانياً: سير عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة

يُعدّ التدقيق المحاسبي من أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، ومن أجل تنقيح وتطهير الملفات من كل الأخطاء والتجاوزات المرتكبة سواء بقصد أو دون قصد.

كما عرفت إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي في منشوراتها الرسمية على أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"⁶، أما كيفية سير عملية التدقيق المحاسبي فيجب أن تمر عبر ثلاث مراحل هي:

1- المرحلة التحضيرية

بعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها تسند الأجهزة المخول لها قانونا المهام للمدققين من أجل التوصل إلى صورة شاملة حول الملف الخاضع للتدقيق المحاسبي والقيام بالعمل على أكمل وجه.

1-1- توفر أدوات العمل

من أجل نجاح المهمة المسندة للمدقق يجب أن يكون ملماً بأدوات العمل التي تعتبر حماية له وحق لإدارة الضرائب وللمكلف على حد سواء، وتتحصر أهمها فيما يلي:

- دليل المدقق الصادر من المديرية العامة للضرائب ويعتبر بمثابة المرجع الرسمي لعمل المدقق لكونه يحتوي على كل المراحل والإجراءات والتقنيات المتعلقة بطريقة العمل.
- القوانين الجبائية مع تحيينها باستمرار عن طريق النصوص المدرجة في القوانين المالية الأولية منها والتكميلية لمسايرة التغييرات والمستجدات المحيطة بالاقتصاد الوطني.
- المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها لعدم الوقوع في تناقضات ما بين النظام المحاسبي القائم ونظيره النظام الضريبي لكونهما يجتمعان في عملية التدقيق المحاسبي.

1-2- الإجراءات الأولية

بعدما يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التدقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية والمتمثلة في:⁷

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب التابع لها المكلف إقليمياً وهذا لما يحتويه من وثائق وبيانات تتعلق بهوية المكلف وبكل التصريحات الجبائية منها والمحاسبية وغيرها.
- إشعار مسبق للمكلف بعملية التدقيق المحاسبي يفصل فيه تاريخ عملية التدقيق، الضرائب والرسوم المعنية بالتدقيق، السنوات المدقق فيها، مع استعانة المكلف بمستشار أو وكيل.

- ملئ الاستمارات المعنية بعملية التدقيق لتسهيل العمل واستخراج الفروقات وغيرها من التطورات وينحصر أهمها في الحالة المقارنة للميزانيات وكشف حساب النتائج.
- استغلال حق الإطلاع الممنوح للمدقق بهدف جلب المزيد من المعلومات الكافية من عدة أطراف ذات الصلة كالبنوك، الجمارك، المحافظة العقارية، مصالح الأمن، الزبائن...

2- المرحلة الميدانية

بعد انقضاء الأجل المحدد قانونا للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب العون المدقق لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، ليتم فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية من حيث الشكل أولا ثم من حيث المضمون، وبعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.⁸

2-1- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إنّ عملية تدقيق محاسبة المكلف شكلا تتمثل في المعاينة المادية لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف المدقق والخاصة بالسنوات المدقق فيها، للتأكد من وجودها وصحتها والتي ألزمها القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 إلى 12. من أهمها نجد ما يلي:

- الدفاتر المحاسبية الملزمة على المكلف بالضريبة ويمسك محاسبة قانونية منتظمة تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد مع وجود سجلات أخرى مساعدة للمبيعات، المشتريات...
- الوثائق الختامية التي تتعلق بالمخرجات التي يعدها المحاسب والتي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية والممثلة في الميزانية وحساب النتائج لكونهما يعبران عن الوضعية المالية ومستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية.
- وثائق إثباتية أخرى ترفق مع كل عملية مسجلة في محاسبة المكلف وتعتبر كسند لتلك العمليات المقيدة ونجد أهمها الفاتورة، الوصولات، العقود، المراسلات، التراخيص...

2-2- تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجا العون المدقق إلى دراسة معمقة ومفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية الختامية وحسابات التسير، كما تعطى

الأولية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنها برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشارا لمختلف الضرائب والرسوم.

• تدقيق حسابات الميزانية

هناك عدة إجراءات عملية يقوم بها المدقق في مفردات الميزانية تتحصر أهمها فيما يلي:⁹

- الاطلاع على الوثائق المبررة لإثبات الملكية لمختلف الموجودات المسجلة في الميزانية؛
- الجرد المادي أو الفعلي لمختلف مفردات عناصر الأصول القابلة للجرد للتأكد من صحتها؛
- التأكد من صحة المعالجة المحاسبية من حيث التقييم والتسجيل في مختلف الدفاتر المحاسبية؛
- التأكد من التثبيتات المتنازل عنها والتي كانت محل رسوم مسترجعة في أقل من 5 سنوات؛
- التأكد من أحقية تكوين خسائر القيمة لكل مفردات الأصول مع الاطلاع على وسيلة الإثبات؛
- التأكد من إعادة دفع الرسم المسترجع على المشتريات في حالات حددها القانون الجبائي؛
- كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة، وبإمكان العون المدقق التعرف عليهم عن طريق طلب مصادقات من الزبائن؛
- الفحص المعمق لحسابات النقدية، الحساب البنكي والحساب البريدي الجاري لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين، مما يسمح بمتابعة حركة المبيعات والمشتريات المصرح بها؛
- فحص حساب رأس المال ولواحقه وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك مساهم؛
- فحص حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقته شكلا ومضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح ذات الامتياز؛
- تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره، على المؤسسة أن تتعهد بإعادة استثمارها في آجال لا تتعدى ثلاث سنوات بقيمة تعادل المبالغ المتعهد بها؛
- فحص مؤونات الأعباء والخسائر لكونها تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية؛
- تدقيق حسابات القروض البنكية الممنوحة من المؤسسات المالية المعتمدة، أو القروض الأخرى يطلب فحص معمق للتأكد من أنها ليست وهمية أو تخفي مساهمات فعلية؛
- التأكد من توافق ديون الموردين مع الحسابات ذات الصلة والهدف منها عدم تكرار الفواتير.

• تدقيق حسابات التسيير

على المدقق فحص الوثائق التي تبرر قيمة الأعباء والنواتج خلال الدورة بهدف كشف التجاوزات الخاصة بعدم تضخيم الأعباء أو تخفيض النواتج وهذا بإتباع الإجراءات التالية:¹⁰

- التأكد من عدم تضخيم قيمة المشتريات، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة، ويتم الكشف عن هذه النقائص عن طريق الفحص المعمق لمختلف الفواتير والوثائق ذات الصلة؛
- التأكد من عدم تسجيل مزدوج للفاتورة بتواريخ مختلفة، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم أي إثبات أو سجل فاتورة قديمة بتغيير أرقام السنة الأخيرة...؛
- التأكد من عدم التخفيض في المشتريات بهدف إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات؛
- التأكد من الأعباء القابلة للخصم خلال الدورة المدقق فيها وفقا للشروط القانونية بحيث يجب أن تكون تلك المصاريف موجهة للاستغلال أو مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة؛
- التأكد من أحقية خصم التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعلا؛
- إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي خاصة المبيعات الآجلة؛
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة؛

2-3- إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة

بعد فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا قد يجد المدقق تجاوزات وأخطاء يطلب توضيحات وتبريرات حولها حماية لحقوق المكلف، لكي تسمح له فيما بعد أن يلجأ إلى إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة، أما الحساب المحوري يتمثل في رقم الأعمال الذي يتم على أساسه كشف حجم النشاط الفعلي وما يعكسه من أرباح ومداخيل تخضع للضرائب والرسوم.

كما تحدد قواعد إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة على أسس محاسبية وجبائية لما يتبين أن عملية التدقيق المحاسبي لا جدوى منها أي أنها ترفض ويعتمد المدقق على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال قد تكون على أساس فواتير البيع، أو فواتير الشراء أو الإيرادات المحققة أو على أساس التكاليف المنفقة على المنتج أو على أساس مؤشرات أخرى أو يلجأ إلى التقدير التقائي في حالات حددتها المادة 107 من قانون الرسم على رقم الأعمال

3- المرحلة الختامية

إنّ فحص محاسبة المكلف والإجراءات الميدانية التي تابعها المدقق تصب في الختام إلى التقييم واستخراج الفروق والتجاوزات المرتكبة لتقدم تلك النتائج إلزاما للمكلف بالضريبة مبينا له فيها

التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة قبل أن يتم إنهاء عملية التدقيق الممثلة في التقرير النهائي المحرر من طرف المدقق.¹¹

3-1 تقييم محاسبة المكلف بالضريبة

تتم عملية تقييم محاسبة المكلف بقبولها أو رفضها شكلاً و/ أو مضموناً حسب القواعد القانونية المعمول بها وحسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.

• قبول المحاسبة

قبول محاسبة المكلف بالضريبة من قبل المدقق يمكن أن تصنف إلى مستويين:

- قبول صريح أي مقنع بأن المحاسبة منتظمة وصادقة، أما المدقق ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، من دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.
- قبول نسبي أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي (التحاور).

• رفض المحاسبة

قد يخلص للعون المدقق إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم احترامها لأدنى الشروط القانونية، ويكون في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع مثل: غياب الدفاتر المحاسبية، أو غير مؤشر عليها من طرف المحكمة..
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الحجة التي تبرر ما هو مسجل.
- عندما تتضمن المحاسبة تجاوزات وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة.

3-2- تبليغ النتائج المتوصل إليها

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق لكونه يبلغ المكلف بنتائج التدقيق عبر مرحلتين:¹⁹

• التبليغ الأولي

يجب أن يكون هذا التبليغ مفصلاً جيّداً ومصاعاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويسلم للمكلف شخصياً، كما قد حدّد المشرع الجبائي مدّة أربعين (40) يوماً كآجال قانونية تسمح للمكلف الرّد على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مرفقة بوثائق وبيانات تبرر حجته وعدم رضاه بإعادة التقدير والتسوية، وعلى المدقق الالتزام بالرّد على تساؤلات المكلف.

• التبليغ النهائي

بعد التبليغ الأولي ينتظر المدقق انتهاء الآجال القانونية للرّد ليكون أمام حالتين:

- إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة، أي الأسس المعدّلة تبقى على حالها والمدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولاً ضمناً.
- إما المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو اعتراضه عن الأسس المعدّلة مدعماً ذلك ببيانات ووثائق ترفق مع الرّد.

وبعد الدراسة المتأنية للرّد والاطلاع على الملاحظات والوثائق يقرر المدقق قبولها أو رفضها، مما قد يوجب تصحيح بعض النقاط المثارة والمقنعة، أما في حالة عدم رض المكلف بالتسوية الجديدة فعليه اللجوء إلى المنازعات الجبائية قبل 4 أشهر من استلام الإشعار بالدفع.

3-3- تحرير التقرير

عند نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد بطاقة تلخيصية تضم الحصيلة النهائية لعملية التدقيق بكل مراحلها التي يتم على أساسها إصدار الورد الفردي، وبعدها يحرر التقرير الذي يعتبر آخر ما يقدمه المدقق والذي يضم كل الوثائق المبررة في عملية التدقيق من أولها إلى ختامها مع النتائج المتوصل إليها مدعمة كل عملية بالتواريخ والأدلة المقنعة، كما يقدم التقرير في نسخ ترسل إلى عدة جهات مسؤولة من أجل المتابعة والإحصاء.

ثالثاً: دراسة ميدانية عن عملية التدقيق في المحاسبة

لتدعيم هذه المداخلة بمعطيات مستمدة من الواقع لجأنا إلى تقديم دراسة ميدانية¹³ حول عملية التدقيق المحاسبي لإحدى المؤسسات الخدمية -عيادة طبية- كعينة تم تدقيق ملفها الجبائي

من طرف مدقق برتبة مفتش ضرائب مركزي لاستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها. كما قام المدقق بعملية تدقيق الملف الجبائي وفقا للمراحل الأساسية الملخصة فيما يلي:

1- المرحلة التحضيرية

من أول الأعمال التي يقوم بها المدقق هي الإجراءات التحضيرية قبل أن يباشر مهامه، مما يستوجب عليه أن يتحصل على المعلومات اللازمة وهذا عن طريق اتصالاته المتكررة بالمكلف، وتجميع المعلومات والتوضيحات التي تفيد عملية التدقيق المحاسبي.

1-1- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف المعني بعملية التدقيق المحاسبي هو مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة EURL رأسمالها الاجتماعي بلغ 2.616.000 دج الكائن مقرها بالجزائر تمارس نشاط خدمي يتمثل في عيادة طبية وجراحية، تم إنشائها بتاريخ 2001/01/02. وتخضع لعدة ضرائب ورسوم منها الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على أرباح الشركات IBS، وحتى الضريبة على الدخل الإجمالي IRG للأرباح الموزعة، أما السنوات الأربعة المعنية بعملية التدقيق ولم يمسه التقادم من 2005 إلى 2008.

1-2- الإجراءات التمهيدية

بعد الإطلاع على هوية المكلف شرع المدقق في الإجراءات التمهيدية التالية:

- تسليم إشعار بالتدقيق رقم 09-149 الصادر بتاريخ 2009/03/17 إلى المكلف، مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف في آجال 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة.
- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض الدراسة مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه أحسن وجه ممكن.
- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، ومن خلالها يركز المدقق على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الجبائية والمحاسبية الدورية المعنية بعملية التدقيق.
- نقل مباشر لعناصر الميزانية وحسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة على التوالي والتي تعتبر وثائق خاصة بالإدارة الجبائية.
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية التي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة.

2 - المرحلة الميدانية

بعد القيام بالمرحلة التحضيرية وانتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق، انتقل المدقق إلى مقر المكلف لمباشرة مهامه وهذا بتاريخ 2009/04/10 ، كما قام بجمع معلومات أخرى تساعده على إتمام مهامه، مما أفرز هذا العمل الميداني إلى النتائج الأولية التالية:

2-1- التقييم الأولي لعملية التدقيق الجبائي

قام المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 636/09 الصادر بتاريخ 2009/11/09، والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف حساب النتائج مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من المكلف:

- فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل كانت إيجابية نظرا لمطابقتها للنصوص القانونية.
- فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون أفرزت لنا عدة نقائص وتجاوزات في كل السنوات المدقق فيها بدرجات مختلفة ومن أهمها نجد:
 - الدفتر الخاص بالمرضى المقبولين لإجراء عمليات جراحية والمقدم من طرف المكلف غير مؤشر من الجهة المختصة وهذا ما يفقده المصادقية.
 - مبيعات السلع المقيدة في الدفاتر المحاسبية تتعلق بمبيعات الأدوية، نرى أن هناك خطأ في الإسناد المحاسبي باعتبارها خدمات مقدمة لكون النشاط غير تجاري بل خدمي.
 - عدم التصريح الفعلي للإيرادات المتعلقة بالعمليات الجراحية، الولادة، الختان، الفحوصات..
 - إغفال الإيرادات المتعلقة بالإيواء والإطعام الخاصة بالمرضى المقيمين في العيادة.
 - التخفيض في التصريح بقيمة الأرباح المحققة وهذا بتضخيم الأعباء بشكل مبالغ فيه.
 - وجود مرضى أجريت لهم عمليات جراحية وغير مسجلين في السجل القانوني ويتعلق الأمر بالاتفاقية المبرمة مع موظفي مديرية التربية الوطنية لسنة 2005.
 - تسجيل مشتريات قارورات الدم بمبلغ 150000 دج لكن حسب فاتورة الشراء 1500 دج.
 - مشتريات مواد البناء بفاتورتين رقم 05-768 بقيمة 108.900 دج ورقم 05-776 بقيمة 637.445 دج فتم تحميلهما كمواد مستهلكة دون ظهور أي تغيير في حساب المباني.
 - تحميل السنة المالية أقساط التأمينات عن المسؤولية المدنية والأخطار دون الالتزام بمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية بظهور حساب مصاريف مقيدة سلفا.

- الاستثمارات قيد التنفيذ لسنة 2006 بقيمة 3.866.896 دج تتعلق بمشروع قيد الانجاز، لكن وجدنا أنها تتعلق باقتناء تجهيزات تامة لا تحتاج للانتظار أن ترحل إلى الحساب المعني.
 - الفاتورة رقم 06-16 تتعلق باقتناء تجهيزات جراحية تعتبر من ضمن القائمة الخاصة بالأرباح المعاد استثمارها، والفاتورة رقم 06-187 لا تتطابق مع الشروط القانونية للتحرير.
 - تباين في المبيعات السنوية بالميزانية وما مقدم في التصريحات الجبائية بفارق قيمته 3.092.000 دج خلال سنة 2008.
 - تقديم فاتورة شراء أدوية من صيدلية بختم صيدلية أخرى مع نقص الهوية الجبائية للمورد.
 - حصص اهتلاك المكيفات والعقارات المعاد تقييمها حملت على الدورة 2008 كأقساط تكميلية للسنوات الماضية وهذا ما يعتبر خلل في المبدأ المحاسبي لكونه تضخيم للأعباء.
 - عدم التصريح بالتنازل على سيارة الإسعاف خلال سنة 2008 لأنها نواتج الاستثمارات المتنازل عنها وبقيمة التنازل لكون الاستثمار اهتلاك كلياً، ويرى المدقق تقدير قيمة جزافية.
 - تسديد أعباء خلال لعدة سنوات تتعلق بصاحب المشروع من دون تسويتها مع الشركة
- بعد عرض كل هذه الأحداث والملاحظات يبلغ المدقق المكلف بأن المحاسبة تفتقد للمصداقية ويشوبها الغموض وعليه يجب التخلي عنها وتقرر رفض المحاسبة وفقاً للأحكام المادتين 43 و 44 من قانون الإجراءات الجبائية تتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية.

• إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع

وفقاً للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الإيرادات الصافية المحققة من نشاطات العيادة وهذا بالاعتماد على عدة مصادر خارجية كمديرية الصحة، سجل الموالي، تصريحات المكلف، الحوار التفاوضي بين المدقق والمكلف.

الوحدة (دج)

الجدول رقم 01: إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للضريبة

2008		2007		2006		2005		التعيين
العدد	السعر	العدد	السعر	العدد	السعر	العدد	السعر	
160	7000	178	8700	203	9400	330	9400	عمليات الولادة العادية
54	1200	154	1200	14	1200	19	1200	عمليات الختان
50	200	233	200	150	180	180	150	فحص طبي عام

500	280	500	120	300	1000	300	1000	فحص طبي خاص
5000	184	4000	146	2000	200	2000	485	الإيواء والإطعام للمرضى
1000	160	1000	178	1000	203	1000	330	الإيواء والإطعام للحوامل
3.864.000		3.358.000		6.265.368		11.785.990		عمليات جراحية مختلفة
1.350.000		-		-		-		التحاليل الطبية والأشعة
7.628.800		5.959.400		9.120.368		16.537.790		رقم الأعمال المحقق

المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص 137.

• تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب

تم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب بناء على رقم الأعمال المحقق بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي يقدره المدقق في النشاطات الخدمية بمعدل 30 % ، الذي يخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأرباح الموزعة.

• التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب تم إعداد التقييم الأولي عن مختلف الضرائب والرسوم الواجبة الدفع من طرف المكلف والملخصة فيما يلي:

الجدول رقم 02: التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

الوحدة (دج)

المجموع	2008	2007	2006	2005	التعيين
213.337	88.136	35.914	29.966	59.321	الرسم على النشاط المهني
1.176.475	388.576	164.225	182.197	441.477	الرسم على القيمة المضافة
724.535	-	-	657.373	67.162	الرسم المسترجع على المشتريات
1.479.550	480.609	431.008	567.933	-	الضريبة على أرباح الشركات
529.054	144.182	129.302	255.570	-	الضريبة على الدخل الإجمالي
4.122.951	1.101.503	760.449	1.693.039	567.960	مجموع الحقوق المطلوبة
937.398	252.143	155.371	400.543	129.341	مجموع العقوبات المفروضة
5.060.349	1.353.646	915.820	2.093.582	697.301	مجموع الضرائب والرسوم

المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة،

2-2- ردّ المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

بعد تسليم التبليغ الأولي من المدقق قام المكلف بإرسال الرد بتاريخ 2009/12/24 المرفق بوثائق ثبوتية الذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية مدعما احتجازه بأهم الملاحظات:

- تسجيل مشتريات مواد البناء تتعلق بأشغال فعلية في العيادة مثبتة بمحضر الخبير المعماري.
- خصم المصاريف المتعلقة بتأمينات عيادة الطب وجراحة العيون قد سدّدت من طرف المسير بتاريخ 2009/09/09 وتجدون في المرفقات إشعار بتحويل المبالغ المستحقة.
- التصريحات المقدمة تتضمن عمليات جراحية بسيطة، أما عدد المواليد المسجلين في الدفتر يضم كذلك عدد الولادات القيصرية لكونها حسب مرتين كعملية جراحية وكعملية ولادة.
- عمليات الختان والعمليات الجراحية البسيطة لا تتطلب الإيواء أو الإطعام من طرف العيادة.
- الاستثمارات قيد التنفيذ بقيمة 3.866.896 دج تمثل اقتناء عتاد بشهادة محضر معاينة الخبير.
- الاختلاف في أرصدة حساب الرسوم المسترجعة بين محاسبة المكلف والتصريحات المكتتبه، ناتج عن استرجاع الرسوم عن بعض الفواتير والباقي تم استرجاعه في سنة 2008.

يرجى منكم إعادة النظر في الأسعار المعتمدة لإعادة تشكيل رقم الأعمال وتخفيض هامش الربح المبالغ فيه ليكن 10 % إلى 12 % ، كما نلتمس منكم أن العيادة مؤسسة خدمية غير تجارية، تراعي الجانب الإنساني عن طريق القيام أحيانا بتقديم علاج مجاني للفئات المعوزة.

2-3- التقييم النهائي لعملية التدقيق الجبائي

قام المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 10-14 الصادر بتاريخ 2010/01/10 المتضمن أهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها بعد فحص عميق وقراءة متأنية للرد المرسل أهمها نجد:

- بالنسبة لفواتير مواد البناء تم الاحتفاظ باسترجاع الرسم على المشتريات لعدم تقديم وضعية أشغال تبين إنجاز أو إعادة تهيئة العيادة إضافة إلى ذلك قيمة حساب المباني لم تتغير.
- الإيرادات المحققة من العمليات الجراحية كما جاء في تصريحاتكم تم خصم عدد عمليات الولادة القيصرية، في حين الأسعار المقدرة اعتمدت حسب تصريحات المكلف.
- الاستفادة من التخفيض في الأرباح المعاد استثمارها لكن استغلت في فاتورة شراء من مورد آخر، بفاتورة امتياز الربح المعاد استثماره بفاتورة مغايرة وعليه يسترجع الرسم.
- تم تحديد هامش الربح الصافي بنسبة 20 % بدلا من 30 % المطبق سابقا في التقييم الأولي.

وبعد عرض كل هذه التعديلات والملاحظات يتم استخراج التقييم النهائي كما يلي:

الجدول رقم 03 : التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية (وحدة دج)

المجموع	2008	2007	2006	2005	التعيين
175.925	81.840	28.126	18.670	47.289	الرسم على النشاط المهني
1.010.233	352.040	132.967	134.861	390.365	الرسم على القيمة المضافة
724.535	-	-	657.373	67.162	الرسم المسترجع على المشتريات
848.390	274.150	262.555	311.685	-	الضريبة على أرباح الشركات
301.269	82.245	78.766	140.258	-	ضريبة على الدخل الإجمالي
3.060.352	790.275	502.414	1.262.847	504.816	مجموع الحقوق المطلوبة
709.287	189.384	108.086	299.424	112.393	مجموع العقوبات المفروضة
3.769.639	979.659	610.500	1.562.271	617.209	مجموع الضرائب و الرسوم

المصدر: لياس فلاب نبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص 142.

3- المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف قام المدقق بتحرير التقرير الخاص بالقضية 2009/08 والمتضمن كل الإجراءات والأحداث الخاصة بعملية التدقيق، أما محتوى التقرير فيضم ما يلي:

- عموميات حول الهوية الجبائية للمكلف انطلاقا من القانون الأساسي ووثائق أخرى مهمة.
- موافقة رئيس مكتب التدقيق ثم نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية على حسن سير العملية.
- رفض محاسبة المكلف من حيث المضمون بسبب افتقارها لمصادقية وصحة التسجيلات.
- معدل الرسم على القيمة المضافة 7 % للعمليات الجراحية و 17 % لإيرادات الإيواء والإطعام.
- القيام بأبحاث خارجية وميدانية لعدة متعاملين كالبنوك، مديرية الصحة، الحالة المدنية...
- رقم الأعمال المدقق فيه بالتقييم الأولي 39.246.358 دج، وبالتقييم النهائي 37.375.758 دج
- الأرباح الصافية المدققة بالتقييم الأولي 13.585.332 دج، وبالتقييم النهائي 11.060.672 دج

الخاتمة:

نرى من خلال ما تم تقديمه أن التدقيق المحاسبي الممارس من طرف مدققين تابعين للإدارة الجبائية يعتبر كمهنة تسعى دوما في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل

التخفيف منها عن طريق استرجاع بعض المبالغ المالية التي فقدتها الخزينة العمومية، والتي بدورها تساعد في تمويل خزينة الدولة لإتمام السياسات المالية والمشاريع التنموية المخطط لها سابقا لتخطي الأزمات المالية التي يمكن أن تحتاج إلى حصيلة ضريبية تساعد على ذلك.

أما من حيث الحصيلة الضريبية وعدد التدخلات المتعلقة بممارسة التدقيق المحاسبي كآلية فعالة في عمليات الرقابة الجبائية نراها في تزايد مستمر بالرغم من الصعوبات التي تعاني منها خاصة في تدقيق محاسبة الشركات الكبرى، وهذا ما أكده وزير المالية في تصريح له بتاريخ 2010/09/23 : "إن عمليات الرقابة الجبائية التي سلطتها مصالح الضرائب على حسابات الشركات، مكنت من تحقيق عائدات جبائية إضافية للخزينة تقدر بنحو 119 مليار دينار كانت محل تهرب ضريبي في الفترة الممتدة ما بين 2009 والسادسي الأول من العام الحالي 2010، وهي الأرقام التي توجت 2981 عملية رقابة جبائية في مدة 18 شهرا، منها 2463 تمثل مراقبة حسابات الشركات والمؤسسات".¹⁴

التهميش والمراجع المعتمدة:

¹ خالد الخطيب، مقال عن التهرب الضريبي ، مجلة جامعة دمشق كلية الاقتصاد، المجلد 16 ، العدد الثاني، سنة 2000 ص 160.

² لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2011، ص 14.

³ ناصر مراد، تقييم الاصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 09، سنة 2009، ص 5

⁴ طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999 ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص 71.

⁵ محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات - ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006 ، ص 183.

⁶ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص 13.

⁷ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، الطبعة 2012، ص 43.

⁸ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص ص 65 - 68.

⁹ Guide de vérification de comptabilité, DGI, 2001, Alger, p 54

¹⁰ Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p p 56 – 62

¹¹ Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p p 122 – 125

¹² المادة رقم 158 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق، الصفحة 118.

¹³ لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص ص 132 – 142.

¹⁴ تصريح وزير المالية في مقال بجريدة الشروق اليومي بعنوان مصالح الضرائب حصّلت 12 ألف مليار كانت محل تهرب، العدد 3064 الصادر بتاريخ 2010/09/24 ، ص 4 .