مجلة البحوث الاقتصادية والمالية
ISSN : 2352 - 9822
E-ISSN : 2588-1574
المجلد الرابع/ العدد الثاني
ديسمبر 2017

OEB Univ. Publish. Co.

دور مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المدقق الجبائي

دراسة تحليلية لملف جبائي خاضع للتدقيق المصوب في المحاسبة

Role of Financial Accounting System Outputs in Improving the Work of the Tax Auditor.

An analytical study of a Financial file Subject to Scrutiny in Accounting

أ. لياس قلاب ذبيح
kd_lies@hotmail.com
جامعة 8 ماي 1945 - قالمة

أ.د. وسيلة بن ساهل
wassilabensaheldz@yahoo.fr
جامعة محمد خيضر – بسكرة

تاريخ الاستلام: 2017/11/15 تاريخ التعديل: 2017/12/15 تاريخ قبول النشر:2017/12/29
تصنيف JEL: M4

الملخص:

تعالج هذه الورقة البحثية امكانية استفادة المدقق الجبائي التابع لإدارة الضرائب من القوائم المالية المستخرجة وفق النظام المحاسبي المالي، وتحسين عمله عن طريق استخراج مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تساعد على كشف المزيد من الأخطاء والتجاوزات التي ترتكب في حق المال العام.

بعد عرض مخرجات النظام المحاسبي المالي وتقديم واقع التدقيق الجبائي الممارس من طرف أعوان إدارة الضرائب قمنا بدراسة تحليلية لملف جبائي خاضع للتدقيق المصوب في محاسبة المكلف. تم التوصل إلى ان عمل المدقق الجبائي لم يرقى إلى المستوى المطلوب، لما تقدمه الكشوف المالية الحديثة من معلومات وهذا بتوفر عدة اعتبارات مهنية تتعلق بعدم قدرة تكييف النظام الجبائي مع نظيره النظام المحاسبي المالي والمنتميان لوصاية وزارة المالية.

الكلمات المفتاحية: المدقق الجبائي، الكشوف المالية، النظام المحاسبي المالي، الضرائب والرسوم.

Abstract :

This research paper deals with the possibility of the benefit a tax inspector of the tax department can get from the financial statements extracted according to the financial accounting system. And improving his work by extracting the various financial and accounting information that helps in detecting errors and abuses that may be committed by the taxpayer.

After presenting the outputs of the financial accounting system and presenting the reality of the tax audit practiced by the tax administration agents, it was supported by a case study on a tax file subject to the correct auditing in the taxpayer's accounting. It was found that the work of the tax inspector did not meet the required level, because of the recent financial statements. This is provided by the availability of several professional considerations related to the inability to adapt the tax system with the financial accounting system that fall under the authority of the Ministry of Finance.

Keywords: Tax inspector, Financial Statements, Financial Accounting System, Taxes and Fees.

المقدمة

بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 وعرض مخرجاته الثرية بالمعلومات المحاسبية والمالية التي يستفيد منها كل الأطراف المهتمة، نجد إدارة الضرائب طرف حيوي ومهم كمستخدم للكشوف المالية كونها تحدد بها الأوعية الضريبية المختلفة والتأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

مما يلزم النظام الجبائي التكيف مع هذه المستجدات المحاسبية سواء بسن نصوص قانونية جديدة أو معدلة توافق الإصلاح المحاسبي مع دعمها للنظام المستندي وتحديثه وهذا عن طريق إصدار القوائم الجبائية الحديثة سنة 2011 _ كونها أول سنة لعرض مخرجات النظام المحاسبي المالي بعد تطبيقه سنة 2010_ من دون التطرق إلى قائمة التدفقات النقدية أو جدول تغيرات الأموال الخاصة وغيرها من الملاحق.

بما أن المشرع الجبائي يملك سلطة الرقابة الجبائية بآلياتها المتنوعة للتأكد من التصريحات بالضريبة الجبائية بواسطة المدققين الجبائيين الذين غالبا ما يملكون كفاءة مهنية عالية في مجال المحاسبة والجباية على حد سواء للصد إلى تلاعبات المكلفين بالضريبة ووكلائهم المحاسبين المهنيين التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي. مما يلزم على المدقق الجبائي تقديم عمل أفضل في ظل تغير البيئة المحاسبية في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي والاستفادة من مخرجاته الحديثة والمتنوعة.

بناء على ما سبق يمكن تحديد إشكالية البحث الممثلة فيما يلي:

كيف تساهم مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المدقق الجبائي؟

وقد بنينا هذه الدراسة على أساس الافتراض التالي: تساهم القوائم المالية المنجزة وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المدقق الجبائي من حيث كشف المزيد من الأخطاء والتجاوزات المرتكبة في حق المال العام.

للإجابة على الاشكالية والتأكد من مدى مصداقية الافتراض المتبنى يمكننا تقسيم العمل إلى ثلاثة محاور، نبدأ أولا بعرض مختصر لمخرجات النظام المحاسبي المالي ثم التطرق لآلية التدقيق الجبائي في الجزائر الممارس من طرف إدارة الضرائب وذلك من خلال عرض دراسة ميدانية حول التدقيق الجبائي المصوب في محاسبة المكلف بالضريبة لسنوات تتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني وأخرى بالنظام المحاسبي المالي لاستخراج وتحليل النتائج.

أولا: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

التزمت الجزائر بتغيير البيئة المحاسبية بما يوافق المناخ الاقتصادي العالمي والتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية تلبية لمتطلبات المستثمر المحلي والأجنبي ومع تطوير ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر. وعليه ألزمت وزارة المالية مختلف المؤسسات والهيئات الاقتصادية المعنية منذ بداية سنة 2010 بتطبيق النظام المحاسبي المالي بعد اعتماده وفق القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالمحاسبة المالية، مع تدعيمه بنصوص تفسيرية تزامنا مع إصدار القانون رقم 10-01 الصادر بتاريخ 29 جويلية 2010 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة.

1- الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يقوم الاطار التصوري للمحاسبة المالية بما يحتويه من مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، ومختلف الكتل المشكلة للقوائم المالية لا سيما منها الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء، يحدد المعايير المحاسبية المتعلقة بقواعد تقييم مختلف الحسابات ومحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها، كما إن للإطار التصوري للمحاسبة المالية مايلي:

- يُعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية،
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة،
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي. (المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، ص 11)

2- مخرجات النظام المحاسبي المالي

يقصد بالنظام المحاسبي المالي على أنه: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية." (القانون رقم 07-11، 2007، ص 3).

2-1- تعريف الكشوف المالية

عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها "مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عن تاريخ قفل الحسابات."(القرار الوزاري، 2008، ص 87).

2-2- الغرض من الكشوف المالية

ان الهدف من الكشوف المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للشركة وعن نتائج أعمالها والتدفق النقدي لديها، لكي تكون البيانات المالية التي تحتويها مفيدة في اتخاذ القرارات المهمة لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية خلال فترة زمنية معينة. (محمد أبو نصار، 2012، ص 21).

2-3- مستعملي الكشوف المالية

تمثل الكشوف المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها من داخل أو خارج المؤسسة، نجد من أهم مستخدميها:

- المسيرون، الهيئات الإدارية والرقابية، مختلف المصالح الداخلية،
- ممولي المؤسسة مثل المالكين، المساهمين، البنوك والمقرضين...
- الهيئات ذات السلطة الرقابية مثل ادارة الضرائب، دوائر الحكومية،
- المتعاملين الآخرين من شركات التأمين، الأجراء، الموردين، الزبائن...،
- الأطراف المهتمة بما فيهم الجمهور العام. (جمال العشيشي، 2012، ص 17).

2-4- المعلومات العامة في صلب الكشوف المالية

يتطلب عرض الكشوف المالية الافصاح في صلبها والتوضيحات الأخرى في الملاحق، يجب أن تحتوي كل قائمة مالية من القوائم الرئيسية على تبيان المعلومات كما يحددها القرار الوزاري كالآتي: (القرار الوزاري، 2008، ص 22).

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان،
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو مدمجة أو مركبة)،
- تاريخ الاقفال،
- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور،
- عنوان المقر، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد المسجلة فيه،
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة،
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الملحق به الكيان عند الاقتضاء،
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

في حين آجال التصريح بالكشوف المالية حددها المشرع بالموازاة مع قانون الضرائب في النص التالي: "تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية الميسرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية، ويجب أن تكون مميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان". (القانون رقم 07-11، 2007، ص 5)

2-5- الخصائص النوعية لتحديد المعلومات في محتوى الكشوف المالية

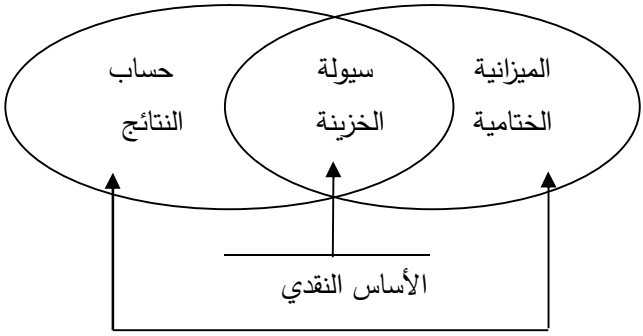
توجد عدة إعتبارات في صلب إعداد وعرض الكشوف المالية، بحيث تقوم أولا على فرضيتي محاسبة الاستحقاق والاستمرارية في الاستغلال. أما الخصائص النوعية المتعلقة بعرض الكشوف المالية نوجزها باختصار في: الوضوح في المعلومات المقدمة، الاتساق في العرض، الموثوقية، المعلومات المقارنة، تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، الأهمية النسبية والتجميع، الصورة الصادقة، الحياد، الحيطة والحذر، الشمولية، التوقيت المناسب، التكلفة والعائد. (Chafik messekdji, 2015, p 6)

6-2- عرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي

حددت مفاهيم كل قائمة مالية بناء على المادة 25 من القانون 07-11 : " تُعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل التالية ما عدا ما يتعلق بالكيانات الصغيرة.."(المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، ص 14).

- الميزانية: " هي الكشف الاجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ اقفال الحسابات".
- حساب النتائج: " هو كشف إجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعنية وعلى سبيل الاختلاف تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة".
- جدول سيولة الخزينة:" هي قائمة مالية تظهر مصادر الأموال واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، والهدف من هذه القائمة هو تعليم المستخدمين كيفية وسبب التغير النقدي للشركة".

الشكل رقم 01: جدول التدفقات النقدية (سيولة الخزينة)



المصدر: من اعداد الباحثين

- تغير الأموال الخاصة: "يشكل تحليلا للحركات المؤثرة في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية".
- ملحق الكشوف المالية: " يعتبر من الوثائق التي تتألف من الكشوف المالية، ويشمل على معلومات أو شروحات أو تعليقات ذات أهمية معتبرة ومفيدة بالنسبة إلى مستعمليها على أساس اعدادها والطرق المحاسبية الخاصة المستعملة والوثائق الأخرى التي تتألف من الكشوف المالية ليتم عرضها بكيفية نظامية".

كما نضيف أن هدف متابعة النظام المحاسبي المالي للملاحق الاضافية هو تقديم صورة أكثر مصداقية ممكنة عن المؤسسة، لكونها تكمل وتعلق على المعلومات المقدمة في الكشوف المالية الرئيسية مما تعتبر بدورها وثائق أساسية، وغالبا ما تتطرق إلى تحديد القواعد والطرق للحسابات المستخدمة، وتوضيحات أخرى.

(Eric DUMALANEDECNC, 2011,p 221)

ثانيا: واقع ممارسة التدقيق الجبائي في الجزائر

تلجأ الدولة الممثلة في ادارة الضرائب للحفاظ على مواردها المالية الضائعة عن طريق تفعيل آلية التدقيق الجبائي المتعلقة بفحص معمق في محاسبة المكلفين بالضريبة، للتأكد من تصريحاتهم المكتتبة بما يتوافق مع نشاطاتهم الممارسة فعلا، مع كشف مختلف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة في حق المال العام، لأن النظام الضريبي الجزائري بطبيعته نظام تصريحي. ومن جهة أخرى نجد أن المؤسسات الاقتصادية قد تمارس التدقيق الجبائي بهدف تحقيق الأمن الجبائي، والتأكد من أنها غير معرضة للمخاطر الجبائية أو عدم التحكم في التسيير الجبائي بما يوافق مع درجة المطابقة مع القوانين الجبائية.
(Fatma Zohra DRISSI, 2016, p 238)

2-1- تعريف التدقيق الجبائي

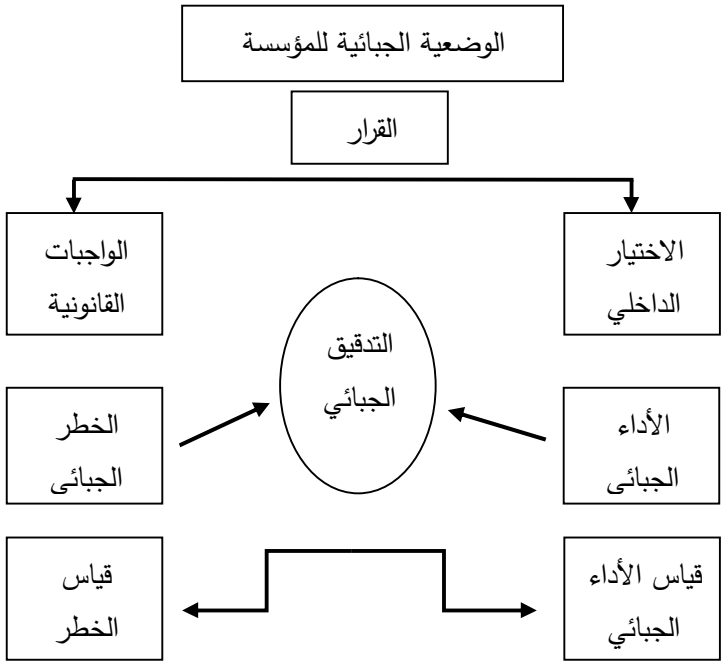
للتدقيق الجبائي عدة تعاريف نذكر من أهمها فيما يلي:

- خصص المشرع الجبائي في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".(قانون الإجراءات الجبائية، 2016، ص 11).

- عرفه الاقتصادي colin أنه: "التدقيق الجبائي فحص المحاسبة من طرف الادارة الجبائية ويضيف أنه رقابة احترام القواعد الجبائية". (Réda KHELASSI, 2013, p 93).
- أما الجامعة الفرنسية عرفته: " التدقيق الجبائي هو الرقابة على مدى صحة تطبيق القواعد الجبائية"..(Robert OBERT, 2009, p 422)

يمكننا أن نستنتج التعريف التالي: "التدقيق الجبائي هو عملية منهجية يسعى للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية بما يوافق القوانين الضريبية وفق معايير وضوابط مهنية يلتزم بها المدقق الجبائي".

الشكل رقم 02: الوضعية الجبائية للمؤسسة



Rédha KHELASSI, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, Alger,2013, P 92

2-2- الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي

ترتكز عملية التدقيق الجبائي على مجموعة من الأجهزة الإدارية والوسائل البشرية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة،

1-2-2-الأجهزة الادارية المكلفة بالتدقيق الجبائي

قدم المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، تمارس مهامها بشكل تدريجي وتنفذ البرامج المسطرة من الإدارة العامة للضرائب والتي تتمثل تلك الأجهزة في:

- مديرية الأبحاث والمراجعات يمتد اختصاصها عبر كافة التراب الوطني مهمتها وضع استراتيجية عمل عبر الفروع الجهوية والمحلية.
- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية اختصاصها عبر إقليم الولاية بعد المصادقة على البرامج من المديرية العامة حسب حجم النشاط.
- مديرية كبريات المؤسسات تعتبر جهاز حديث النشأة لها صلاحيات واسعة كونها مكلفة بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية لأكبر الشركات.
- مراكز الضرائب على المستوى المحلي التي تتكفل بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي بالولاية.

2-2-2-الأعوان المكلفين بممارسة التدقيق الجبائي

وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها التي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، الممثلين في الأعوان المدققين وفقا التشريع الجبائي: " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل" (قانون الإجراءات الجبائية، 2016، ص 12).

- التزامات المدققين، تتقيد بناء على احترامهم لقواعد أخلاقيات المهنة، ووقايتهم من النزاعات التي تعترضهم أثناء أداء مهامهم (دليل أخلاقيات المهنة، 2007، ص 3).
- مسؤوليات المدققين، تجاه ادارة الضرائب والمكلفين بالضريبة والممثلة في:
  - المسؤولية المدنية، في حالة إلحاق الضرر بالغير نتيجة لخطأ أو إهمال،
  - المسؤولية الجنائية، في حالة ارتكاب جناية أو جنحة يعاقب عليها القانون،
  - المسؤولية التأديبية في حالة ارتكاب أخطاء مهنية حسب درجة الخطر.

3-2- الاطار القانوني للتدقيق الجبائي

تتمتع إدارة الضرائب بسلطات واسعة لكي تمارس حقوقها المقررة لها بالقانون، ولكي تمارس مهامها المكلفة بها، وتستطيع ان تمارس حقها في التحقق من صحة وسلامة البيانات الواردة بالتصريح الضريبي، ولكي تستطيع ان تؤسس الفرض الضريبي على أساس من العدالة فإنها تتمتع بسلطات التدقيق الضريبي (الجبائي).

1-3-2-الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

إن التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، تكون محل فحص ومتابعة دقيقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية وهذا للتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها، مما تتمتع بحقوق قانونية تسمح لها بمباشرة مهامها على أكمل وجه والممثلة في:

- حق الرقابة،
- حق الاطلاع،
- حق استدراك الأخطاء،
- حق المعاينة. .(Charte du contribuable vérifié, 2016, p 8)

في حالة التعسف في استعمال القانون الجبائي تم استحداثها وفق قانون المالية لسنة 2018 عن طريق تعديل أحكام المادة رقم 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وفق ما يلي: " خلال مراقبة التصريحات المتعلقة بكل ضريبة وحق ورسم وإتاوة، لا يجوز التحجج بالمستندات المشكلة لتعسف في استعمال القانون لدى الإدارة الجبائية التي يحق لها استبعادها وان تعيد لها طابعها الحقيقي. وهذه المستندات سواء كانت تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي للاستفادة من امتيازات جبائية او التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر..." (قانون المالية سنة 2018، ص 22)

2-3-2-الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بشكل عام والتدقيق الجبائي بشكل خاص، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين بالضريبة والمدققين حفاظا على حقوقهم من التعسف الإداري، وقد تنحصر هذه الضمانات الممنوحة فيما يلي:

- الإعلام المسبق لعملية التدقيق الجبائي،

- الاستعانة بمستشار أو وكيل من اختيار المكلف،
- عدم تجديد عملية التدقيق،
- تحديد مدة التدقيق الجبائي،
- الإشعار بالتقويم،
- حق الرّد على التقويم،
- حق الطعن في التسوية الجبائية.

4-2- الإجراءات العملية للتدقيق الجبائي

المدقق الجبائي أثناء القيام بعمله يسعى للبحث والتقصي عن الحقائق للتأكد من صحة التصريحات الضريبية كونها أعدت وفق القوائم المالية المكّيفة حسب القوانين الضرائب من دون ارتكاب أخطاء أو تلاعبات.

حيث أن دليل المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة الصادر من المديرية العامة للضرائب يلخص عمل المدقق في ثلاثة مراحل أساسية نوجزها فيما يلي: (Guide de vérificateur de comptabilité, 2001, p 31).

1-4-2- المرحلة التحضيرية

بعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها تسند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخّول لها قانونا وللمدقق الجبائي الذي يقوم بالخطوات التمهيدية التالية:

- ارسال اشعار مسبق للمكلف الخاضع لعملية التدقيق الجبائي يبلغ فيه تاريخ الزيارة الميدانية مع تحديد الضرائب والرسوم المعنية والسنوات الخاضعة للفحص، ويرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، مع إمكانية الاستعانة بوكيل يتم اختياره بنفسه.
- ضرورة معرفة طبيعة عمل المكلف بعد سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب، بهدف احتواء كل الوثائق والتصريحات المقدمة.
- وضع خطة عمل محكمة لإنجاز مهمته على أكمل وجه بناء لتحقيق الأهداف المرجوة وهذا باستعمال أسلوب العينات حسب حجم الضرر.

2-4-2- المرحلة الميدانية

بعد انقضاء الأجل المحدد قانونا للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المدقق لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، لأنه قانونيا لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكتبه إلا في حالات خاصة حددها القانون يقوم المدقق بالخطوات التالية:

- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل عن طريق المعاينة المادية لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية محل الفحص، للتأكد من وجودها ومدى صحتها وفق للمواد 9 إلى 12 من القانون التجاري.
- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون عن طريق دراسة مفصلة لعينة من الحسابات المسجلة في القوائم المالية ذات الصلة بتحديد الوعاء الضريبي، مثل: المشتريات، المخزونات، والمبيعات.
- بعد الفحص المعمق قد يجد المدقق أخطاء وتجاوزات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تأسيس الأوعية الضريبية بعد طلب توضيحات وتبريرات مقنعة.
- في حالة رفض المحاسبة يتم إعادة تقدير رقم الأعمال كونه الحساب المحوري في تحديد الوعاء الضريبي وفق عدة مؤشرات منها: فواتير البيع والشراء، الإيرادات الأخرى، المواد المستعملة، التقدير التلقائي...

3-4-2- المرحلة الختامية:

بعد ما سبق يمكن للمدقق الجبائي القيام بالخطوات النهائية التالية:

- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة سواء تم قبولها أو رفضها حسب القواعد القانونية وحجم الضرر الذي أُلحق بالخزينة العمومية.
- تبليغ النتائج الأولية المتوصل إليها وينتظر الرّد المقنع من المكلف ليتم تصحيحها بالتبليغ النهائي الذي تصدر على أساسه جداول الضرائب الواجبة الدفع، ويتم إبلاغه حتى وإن لم يكن هناك تقويم.
- يُعد المدقق بطاقة نهاية الأشغال يلخص فيها كل ما جرى من أحداث وإجراءات عملية مدعة بأدلة اثبات، بعدها يحرر تقرير نهائي ترسل نسخة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات للإعلام والمتابعة.

ثالثا: دراسة ميدانية لملف جبائي خاضع للتدقيق المصوب في المحاسبة

انتقلنا إلى مركز الضرائب بإحدى مكاتب الأبحاث والمراجعات بقصد إجراء دراسة ميدانية عن التدقيق الجبائي، للإجابة على إشكالية البحث، تمكنا من الحصول على ملف جبائي خاضع للتدقيق المصوب في محاسبة _استحدث سنة 2009_ خلال (3) ثلاثة سنوات متتالية كونها تمثل المرحلة الانتقالية في الإصلاح المحاسبي:

- القوائم المالية لسنة 2009 منجزة وفق المخطط المحاسبي الوطني.
- القوائم المالية لسنة 2010 منجزة وفق المخطط المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.
- القوائم المالية لسنة 2011 منجزة وفق النظام المحاسبي المالي.

قيام المدقق الجبائي بنقل محتوى القوائم المالية (الميزانية وحساب النتائج) للسنوات الخاضعة للفحص على جداول خاصة بالمدقق لإجراء المقارنات واكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي قد ترتكب من طرف المكلف بالضريبة والممثلة في الجدولين التاليين:

الجدول رقم 01: حالة مقارنة الميزانيات الوحدة (دج)

العناصر	من 2009/01/01 إلى 2009/12/31	من 2010/01/01 إلى 2010/12/31	من 2011/01/01 إلى 2011/12/31
التثبيتات العينية الأخرى	-	550.801	550.801
المخزونات	20.139.273	18.677.749	6.272.908
مدينو الاستثمارات	1.929.164	3.902.340	4.762.340
تسبيقات الاستغلال الأخرى	1.451.189	3.259.573	4.626.541
الزبائن	-	2.198.851	17.108.451
المدينين الآخرين	-	3.677.300	181.300
النقدية	72.461	126.122	1.031.985
إجمالي الأصول	**23.592.087**	**32.392.737**	**34.534.328**
رأس المال الاجتماعي	10.169.711	18.938.796	20.516.837
نتائج رهن تخصيص (ترحيل من جديد)	2.620.887	1.492.163	3.105.202
نتيجة الدورة	2.093.243	1.613.039	2.527.694
الموردين	7.469.616	7.504.733	3.536.024
الضرائب والرسوم المستحقة	941.681	2.414.531	4.267.610
تسبيقات بنكية	296.949	429.475	580.958
إجمالي الخصوم	**23.592.087**	**32.392.737**	**34.534.328**

المصدر: ملف المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق في المحاسبة، مكتب الأبحاث والمراجعات، سنة 2017.

الجدول رقم 02: حسابات النتائج الوحدة (دج)

الحسابات / السنوات	من 2009/01/01 إلى 2009/12/31	من 2010/01/01 إلى 2010/12/31	من 2011/01/01 إلى 2011/12/31
الهامش الإجمالي: دائن: مبيعات بضاعة	-	-	5 880 727.
مدين: بضاعة مستهلكة	-	-	–
الربح الخام (دائن – مدين) (1)	-	-	5 880 727.
النسبة الخامة = الربح الخام × 100 / المبيعات			100 %
القيمة المضافة: دائن: إنتاج مباع	7.021.200.	29.970.807.	27.551.916.
إنتاج مخزن	10.503.731.	(-) 6.301.491	(-) 8.517.616
إنتاج المؤسسة لنفسها	–	–	–
أداء خدمات	–	–	–
تحويل تكاليف الانتاج		–	–
إجمالي الدائن	17.524.931.	23.669.315.	24.915.027.
دين: مواد ولوازم المستهلكة	12.791.331.	18.586.833.	12.791.331.
الخدمات	1.200.097.	111.537.	104.414.
إجمالي المدين	13.991.428.	18.698.370.	18.992.514.
الربح الخام (دائن – مدين) (2)	3.533.503	4.970.944.	5.922.512.
النسبة الخامة = القيمة المضافة × 100 / الانتاج المباع	% 50,32	% 16,58	% 21,49
نتيجة الاستغلال: دائن: الربح الخام الإجمالي 1+2	3.533.503.	4.970.944.	5.922.512.
منتوجات متنوعة	5.611.	–	–
تحويل أعباء الاستغلال	–	–	–
إجمالي الدائن	3.539.114.	.4.970.944	5.922.512.
مدين: مصاريف المستخدمين	1.245.143.	2.127.357.	1.845.471.
ضرائب ورسوم	.169.522	558.312.	389.967.
مصاريف متنوعة	4.466.	–	–
الاهتلاكات	–	–	–
المؤونات (المصاريف المالية)	20.927.	–	–
إجمالي المدين	1.440.058.	2.685.669.	2.235.438.
النتيجة الصافية: دائن: رصيد نتيجة الاستغلال	2.099.056.	2.285.275.	3.687.074.
منتوجات أخرى	1.923	110	65
إجمالي الدائن	2.100.979	2.285.385	3.687.139
مدين: رصيد نتيجة الاستغلال	–	–	–
أعباء أخرى	6.873	5.408	–
إجمالي المدين	6.873	5.408	–
الربح الصافي (دائن – مدين)	2.094.106.	2.279.976.	3.687.139.
النسبة الصافية = الربح الصافي × 100 / رقم الأعمال	% 11,94	% 9,63	% 11,02

المصدر: ملف المكلف الخاضع للتدقيق المصوب في المحاسبة، مكتب الأبحاث والمراجعات، سنة 2017.

3-1- كشف التجاوزات والأخطاء المرتكبة من طرف المكلف

تم ارسال إشعار عملية التدقيق رقم 221 بتاريخ 2012/05/16 بهدف التحقق في محاسبة المكلف للسنوات المعنية بالفحص، قام المدقق الجبائي بالإجراءات العملية التي دامت حوالي أربعة 4 أشهر التي أفرزت عدة أخطاء وتجاوزات أرتكبها المكلف منها:

- بعد فحص المشتريات المنجزة برسم السنوات المعنية بالفحص، تم الكشف عن مبالغ غير مصرح بها والمتعلقة بمورد الحصى والرمل وشركة الحديد فيما يلي:
  - سنة 2009: المبلغ متضمن الرسم 56.056 دج
  - سنة 2010: المبلغ متضمن الرسم 168.098 دج + 1.000.042 دج
  - سنة 2011: المبلغ متضمن الرسم 56.297 دج
- دراسة وضعية الأشغال المنجزة من طرف المقاولة برسم سنتي 2010 و2011 لم يتم التصريح بالعمليات التالية:
  - سنة 2010 : 1.058.884 دج ، سنة 2011 : 3.260.657 دج
- التأكد من قيام المقاول ببيع مواد أولية على حالها من دون فواتير بمبلغ 5.880.727 دج والمتعلقة بسنة 2011 لم تخضع للرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA ، بيع منجز من دون فواتير.
- فحص شكل ومحتوى فواتير الخدمات المقدمة نجد موردين برقم تعريف جبائي مسجل باسم شخص آخر يتشابهان في الاسم ويتعلق بالفواتير التالية:
  - الفاتورة رقم 2009/55 = 580.000 دج HT + 98.600 دج TVA
  - الفاتورة رقم 2009/63 = 576.000 دج HT + 97.920 دج TVA
- فحص قائمة الموردين المتعاملين مع المكلف في سنة 2010 تبين أنها تتعامل مع مورد مسجل ضمن قائمة المتهربين من الضريبة الصادرة من المديرية العامة للضرائب ولا يعترف بها لدى المصالح المختصة والممثلة في:
  - الفاتورة رقم 2010/79 = 587.975 دج HT + 99.955 دج TVA
- فحص حسابات المخزون كشف تعارض واضح في ترحيل رصيد المخزون النهائي من المواد الأولية عند تاريخ الاقفال لسنة 2009 بلغ 4.385.583 دج إلى افتتاح الدورة 2010 ظهر المخزون بقيمة 5.320.166 دج.

- بعد الحصول على الكشف المفصل للحساب البنكي الجاري خلال سنوات الفحص تم تحديد حركة الخزينة لكل دورة مالية وكانت معظمها عبارة عن تحويلات نقدية من زبائن كلها مؤسسات ذات طابع عمومي نظرا لطبيعة نشاط مقاولة الأشغال والبناء تم تلخيص التحويلات النقدية لكل سنة كما يلي:
  - سنة 2009: HT 8.307.765 + TVA 1.412.320
  - سنة 2010: HT 28.134.318 + TVA 1.969.054
  - سنة 2011: HT 13.617.709 + TVA 953.240

2-3- الحصيلة الأولية من جراء عمل المدقق الجبائي

التدقيق المصوب في محاسبة المكلف طبقا لقانون الإجراءات الجبائية في مادته 20 مكرر 3، بعد انتهاء الآجال القانونية قدمت الوثائق والدفاتر المحاسبية مع تحرير محضر معاينة، ونقل القوائم المالية الممثلة في قائمتي الميزانية وحساب النتائج للسنوات المعنية بالفحص 2009، 2010 و2011.

1-2-3- تسوية الرسم المسترجع على المشتريات

حسب المادتين 29 و41 من قانون الرسم على رقم الأعمال يحدد حق استرجاع الرسم على القيمة المضافة، قد تبّين وجود مناورات تدليسية قام بها المكلف بعدم احترام شروط فواتير الشراء، فتسترجع الحقوق 296.475 دج مع عقوبة التأخير بنسبة 25 %.

2-2-3- تسوية الرسم على القيمة المضافة

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتم إعادة تقدير رقم الأعمال حسب فواتير البيع المحررة للزبائن وفق ما يلي:

- إعادة تقييم رقم الأعمال الناتج عن بيع المواد الأولية على حالها من دون تحرير فواتير بتطبيق هامش ربح قدره 25 % مع فرض عقوبة التأخير محققة رقم أعمال إجمالي قدره 7.481.344 دج.
- تحديد رقم الأعمال الفعلي المتعلق بنشاط أشغال البناء وفق التحويلات النقدية المحصل عليها من كشف الحساب البنكي الجاري.

3-2-3- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وفق المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة، لكل سنة خاضعة للفحص الممثلة فيما يلي:

- تطبيق هامش ربح صافي قدره % 15 على الأشغال المنجزة و% 20 على بيع المواد الأولية لكل من سنتي 2010 و2011 بمبلغ قدره 10.110.284 دج.
- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بعد استخراج الفروق المسجلة ما بين الأرباح الخاضعة والأرباح المصرح بها لكل فترة مالية خاضعة للفحص مع احتساب عقوبة التأخير 25 %.

4-2-3- الحصيلة الأولية لتسوية الوضعية الجبائية

بعد التفصيل في التسويات الجبائية السابقة يمكننا تقديم الحصيلة الأولية الناتجة عن العمل الذي قدمه المدقق الجبائي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 01: الحصيلة الأولية للتسوية الجبائية (الوحدة دج)

التعيين	2009	2010	2011	المجموع
الرسم المسترجع من الشراء	196.520	99.955	-	296.475
الرسم على القيمة المضافة	11.912	263.536	1.011.687	1.287.135
الضريبة على دخل إجمالي	-	876.612	571.609	1.448.221
مجموع عقوبات التأخير	50.321	307.729	395.822	753.872
المبلغ المستحق الدفع	258.753	1.547.832	1.979.118	**3.785.703**

المصدر: من الملف الخاضع للتدقيق الجبائي، مكتب الأبحاث والمراجعات، سنة 2017

3-3- الحصيلة النهائية بعد الرّد على تدخلات المدقق الخارجي

بناء على المراسلة الصادرة من وكيل المكلف (المدقق الخارجي) بتاريخ 2012/10/24 المتعلقة بالرّد على التبليغ الأولي يّعبر فيها عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية مدعما احتجاجه بوثائق الاثبات للنقاط التالية:

- فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن بيع المواد الأولية على حالها تبين أنها مسجلة محاسبيا من دون فرق قليل غير مصرح به 56.297 دج.
- التصريحات الجبائية توضح مجموع رقم الأعمال المحقق يبلغ 5.880.727 دج

- عدم التفرقة ما بين رقم الأعمال الناتج عن أشغال البناء الخاضع لمعدل 7 % والناتج عن بيع المواد الأولية الخاضع 17% مما يرى تخفيض قيمة 196.266 دج
- بسبب الاحتجاج حول الغاء الرسم على النشاط المهني تم تخفيض هامش الربح المطبق على الأشغال المنجزة % 14 بدل % 15.
- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بتطبيق هامش ربح صافي قدره % 14 لأشغال المقاولة و% 20 للمواد الأولية المباعة على حالها لتصبح 8.052.828 دج خلال سنتي 2010 و2011.

بعد اجتماع التحكيم في مقر مكتب وكيل المكلف بتاريخ 2012/11/04 تم الرد على كل الاحتجاجات المسجلة لتعديل بعض البنود وعدم قبول بعض الوثائق لعدم موافاتها للشروط القانونية تم تقديم الحصيلة النهائية لعملية التدقيق الجبائي في محاسبة المكلف محققة تخفيض في الحصيلة الأولية بقيمة 1.150.821 دج وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 02: الحصيلة النهائية لإعادة تسوية الوضعية الجبائية (الوحدة دج)

التعيين	2009	2010	2011	المجموع
الرسم المسترجع من الشراء	196.520	99.955	-	296.475
الرسم على القيمة المضافة	11.912	263.536	292.344	567.792
الضريبة على الدخل الإجمالي	-	771.725	475.181	1.246.906
مجموع العقوبات	50.321	281.507	191.881	523.709
المبلغ المستحق الدفع	258.753	1.416.723	959.406	**2.634.882**

المصدر: من الملف الخاضع للتدقيق الجبائي، مكتب الأبحاث والمراجعات، سنة 2017

4-3- النتائج المتوصل اليها

هناك عدة نتائج تم التوصل اليها بعد عرض كل ما سبق من أهمها نجد:

- فحص القوائم المالية لمختلف السنوات الخاضعة للتدقيق متشابه بالرغم من اختلاف طريقة الاعداد والعرض للقوائم المالية حسب الطرق المحاسبية.
- اعتماد المدقق على الفحص المستندي دون المحاسبي مثل فواتير الشراء من حيث الشكل والمضمون للتأكد من أحقية الرسم المسترجع.

- لم نجد فرق في عمل المدقق الجبائي من حيث كشف الأخطاء والتجاوزات خاصة سنة 2010 التي كانت تقديم الكشوف المالية باستخدام النظامين.
- التركيز على فحص رقم الأعمال الناتج عن بيع المواد الأولية على حالها كون المكلف بالضريبة يمارس نشاط مقاولة أشغال البناء.
- تدخلات المدقق الخارجي كانت مجدية بتخفيض التسوية بقيمة 1150821 دج، قد يكون التحفيز المادي هو الدافع عن تحسين أداءه مقارنة بالمدقق الجبائي.
- صعوبة تكّيف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي لكون التوجه الضريبي لم يكن أولوية الاصلاح المحاسبي في الجزائر.
- عدم كفاية النصوص القانونية ذات العلاقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- تكوين ورسكلة إطارات الضرائب في مجال النظام المحاسبي المالي كان غير كاف وغير فّعال حسب تصريح بعض إطارات الضرائب.
- يوجد نقص في الدعم المستندي من إدارة الضرائب لمواجهة مستجدات البيئة المحاسبية مثل دليل المدقق الصادر سنة 2001.
- عدم استفادة المدققين الجبائيين من الكشوف المالية الحديثة وما تحتويه من تغيرات جوهرية قد تساعد المكلف من التهرب الضريبي.
- كثافة الملفات الخاضعة للتدقيق أثر سلبا على تقديم عمل أفضل من المدقق.
- عامل الزمن وتأخير عرض برامج التدخلات قلص من جودة عمل المدقق.

الخاتمة:

نستخلص مما سبق أن مخرجات النظام المحاسبي المالي قدمت الكثير من المعلومات المالية وغير المالية يمكن من مستخدميها الاستفادة منها في تحليل الوضع المالي ونتائج الأعمال وغيرها من اتخاذ القرارات ورسم السياسات في ظل البيئة المحاسبة الجديدة، وبما ان إدارة الضرائب أحد مستخدمي هذه الكشوف المالية يمكنها الاعتماد عليها في التأكد من صحة التصريحات الجبائية والحد من التهرب الضريبي على حد سواء.

من بين آليات الرقابة الجبائية نجد التدقيق الجبائي يقف على هذه المستجدات المحاسبية ولا يكون في عزلة عنها مما يتطلب التكيف معها باستمرار، من خلال تقديم أداء مستوى أفضل من المدققين الجبائيين كونهم من خيرة الموظفين في إدارة الضرائب،

كما يجب تحسين المستوى المهني من خلال التكوين والرسكلة مع توفير الدعم المستندي والنصوص القانونية الكافية للتكيف الجبائي بما لا يتناقض مع القواعد المحاسبية.

وعليه نستنتج أن عمل المدقق الجبائي لم يرقى إلى المستوى المطلوب بناء على دراسة الحالة المقدمة ولتحسين عمله يجب أن يستفيد المدقق الجبائي من كل ما تقدمه مخرجات المحاسبة المالية وما تحتويه من معلومات مالية مهمة وذات قيمة اضافية في عملية التدقيق الجبائي خاصة قائمة التدفقات النقدية كونها القائمة الوحيدة المُعدة على الأساس النقدي. مما يطلب كذلك مراعاة عصرنة الإدارة الجبائية والزامية التحول إلى رقمنة الإدارة في ظل التطورات المذهلة في تقنيات الاعلام والاتصال لتسهيل تداول المعلومات واستغلالها في الوقت المناسب مع دعم وتحفيز الكفاءات المهنية المتوفرة.

قائمة المراجع:

1- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 27 الصادر بتاريخ 2008/05/28.

2- القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74 الصادر بتاريخ 2007/11/25، الجزائر، 2007.

3- القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادر بتاريخ 2009/03/25.

4- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، الطبعة الثالثة، دار وائل، الأردن، 2012.

5- جمال العشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق SCF، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.

6- Chafik MESSEKDJI, Maîtriser le SCF, Editions berti, Alger, 2015

7- Eric DUMALANEDECNC, Comptabilité générale conforme aux SCF et aux IAS/IFRS, Editions BERTI, Alger, 2011.

8- Fatma Zohra DRISSI, les guides d'audit de gestion d'entreprise, Edition BERTI, Alger,2016.

9- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016.

10- Réda KHELASSI, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, Alger,2013.

11- Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, 2e Edition, Dunod, paris, 2009.

12- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي إدارة الضرائب، المديرية العامة، الجزائر، 2007.

13- Charte du contribuable vérifié, D. G. Impôts, Alger, 2016.

14- قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية العدد رقم 76 الصادر بتاريخ 28 ديسمبر 2017.

15- Guide de vérificateur de comptabilité, D.G.I, Alger, 2001.