

## I. خطوات وإجراءات التدقيق الجبائي - نوع الرقابة التحقيق في المحاسبة -

### أولاً: التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استناداً إلى بعض الأسس والمقاييس. وتعين الهيئة التي تباشر عملية التحقيق المحاسبي إضافة إلى أعمال تمهيدية تسمح للعون المحقق بأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية المراقبة.

1. سحب ودراسة الملف الجبائي: يتم سحب الملفات الجبائية من المفتشيات، مقابل وصل استلام تسمح للمحقق بفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، مع التركيز على مواعيد الاكتتاب والمقارنة فيما بين التصاريح ومدى ترابطها، والوقوف على مدى نزاهة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلف ومن ثم التحديد والتأكد من رقم الأعمال المصرح به، وتجدر الإشارة إلى أنّ الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة:

2. إبلاغ المكلف بالضريبة: لا بد من إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجا أدنى للتحضير، مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

3. المراقبة المفاجئة: تجري من دون إعلام مسبق للمكلف، بحيث بإمكان المحقق أن يقوم بها إذا ما توفرت له دلائل قوية جمعها أثناء دراسته للملف الجبائي.

4. استمارة التحقيق: يجب على المحقق تحضير:

✍ جدول لمقارنة الميزانيات: يحوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربع التي لم يمسه التقادم بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقدمة (ميزانية الانطلاق لفترة التحقيق) التي يجب أن تنتقل معلوماتها للاستفادة من أرصدها.

✍ كشف محاسبي لجدول النتائج.

✍ كشف مفصل للمصاريف المخصومة من نتائج المؤسسة، هذا الكشف يسمح بمتابعة التغيرات السنوية للمصاريف حسب طبيعتها والتركيز على المصاريف الزائدة (ذات المبالغ المرتفعة).

✍ كشف تجميعي لتفاصيل الأسس الخاضعة تشتمل على النتيجة المحاسبية المصرح بها.

ثم بعد ذلك يقوم المحقق بدراسة مقارنة للميزانيات وحسابات النتائج، بالإضافة إلى دراسة تصريحات الأجرور على النحو التالي:

1. دراسة مقارنة للميزانيات: يجب على المحقق أن يفحص تطور حسابات الاستثمار، وتسجيل أية عملية تنازل أو إخفاء لهذه الاستثمارات مع حساب فائض القيمة وكذا مراقبة الاهتلاكات هل هي مقبولة أو مبالغ فيها، والتأكد من أن المؤونات تتوفر على الشروط الشكلية والموضوعية حتى يتم خصمها من النتيجة الخاضعة أما على مستوى حساب الأموال الجماعية فيجب التأكد من أن الأرباح المعاد استثمارها تستجيب للتشريعات الجبائية أم لا،

بالإضافة إلى فحص تطور نتائج قيد التخصيص وهل تم توزيعها خلال الفترة المحددة، كما يجب على المحقق متابعة تغيرات الحسابات خلال السنوات غير المتقدمة وفحص الحسابات الملغاة والمنشأة حديثاً، مع التركيز على حركات المخزونات.

**2. فحص حسابات النتائج:** ينطلق فحص حسابات النتائج من الكشف المحاسبي والكشف المفصل للمصاريف العامة، وهذا بهدف ملاحظة تطور رقم الأعمال والمصاريف، بالإضافة إلى نسب هوامش الربح الخام والقيمة المضافة، وكذا الربح الصافي لكل سنة ونسبة هامش الربح الخام المحددة تقارن بما تم تحديده في مؤسسات مشابهة

**3. تصريحات الأجور:** إن التصريحات السنوية للأجور المكتتبه من طرف المستخدمين يجب أن تستغل وهذا بمقارنتها بما تم التصريح به وبين ما تم تسديده.

ولأجل الإلمام أكثر وبصورة جيّدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف يلجئ المحقق إلى إجراء بعض التحقيقات الخارجية على مستوى الممولين، للزبائن، للبنوك والإدارات العمومية، ومنه فالمحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

### ثانياً: سير التحقيق

#### 1. التحقيق المحاسبي من حيث الشكل

يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، وهذا بالتحقق من توفر الشروط الثلاث التالية حتى تكون المحاسبة قانونية من حيث الشكل:

☞ يجب أن تكون المحاسبة تامة ومنتظمة: وذلك باشتمالها على جميع الدفاتر والوثائق الإلزامية المنصوص عليها في القانون التجاري وكذا احترام مبادئ المخطط الوطني المحاسبي (PCN)

☞ يجب أن تكون المحاسبة دقيقة الحسابات: حيث يسعى المحقق بالتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

☞ يجب أن تكون المحاسبة مثبتة: يجب أن يتم إثبات كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة وثائق إثبات تختلف باختلاف طبيعة العمليات المنجزة.

#### 2. التحقيق المحاسبي من حيث المضمون

تعني مراقبة المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج.

ثالثاً: نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته.

إن معاينة وضعية المكلف المتعلقة بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر التجارية من حيث المضمون والشكل، تمكننا من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة.

وانطلاقاً من هذه النتائج فإن المحقق يسعى إلى إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبيناً له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس وحساب الضريبة الواجبة.

### 1. قبول المحاسبة: تقبل المحاسبة على أساس أن:

☞ المحاسبة ذات مصداقية: وهذا يعود إلى أن الإهمال والإغفال المسجل طفيف وغير خطير.

☞ المحاسبة منتظمة: أي أنّ الدفاتر المحاسبية تكون مطابقة لنصوص القانون التجاري،

☞ المحاسبة قاطعة: قد تكون المحاسبة منظمة ودقيقة الحسابات لكنها غير مثبتة، ولكي تكون كذلك يجب أن يتم إثبات كل العمليات المسجلة، أي مقنعة ومثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات و الدفاتر المساعدة ( فواتير , مذكرات...).

لكن هذا القبول يصنفه العون المحقق حسب درجة المعاينة، فيمكن أن يكون:

☞ قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أنّ المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

☞ قبول نسبي: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

### 2. رفض المحاسبة: ويمكن حصرها في الحالات الموالية:

☞ عندما تكون هيئة الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط وطرائق تطبيق المخطط الوطني المحاسبي

☞ عندما تكون المحاسبة محرومة من أي قيمة إثباتية، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية

☞ عندما تكون المحاسبة تتضمن على أخطاء وهفوات أو أخطاء خطيرة ومتكررة لتسجيل العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل فواتير الشراء والبيع، عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية...إلخ.

### 3. إعادة تشكيل رقم الأعمال: عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة غير مقبولة، يلجأ المحقق إلى

إعادة تأسيس رقم الأعمال وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد:

#### 3.1 إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من العناصر الكمية (الحساب المادي):

3.2 إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من المقبوضات (الإيرادات): يتكون أساس الإخضاع على النحو التالي:

✓ رصيد الصندوق + رصيد البنك (الدائن) = المجموع.

✓ المجموع + تسبيقات الزبون في 01/01 - تسبيقات الزبائن في 12/31 - رصيد الزبون في 01/01 + رصيد الزبون في 12/31 = رقم الأعمال المكون.

✓ يقارن الأعمال المكونة مع رقم الأعمال المصرح به، مع التأكد من عدم وجود شيكات راجعة، تحويلات داخلية... إلخ.

3.3 إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة: بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية، الفوترة

3.4 إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من مصاريف الإنتاج: يمكن للمحقق انطلاقا من بعض المصاريف المرتبطة بالإنتاج تبرير تكوين المقبوضات أو رقم أعمال محقق مثل مصاريف العمال الغاز وير...

3.5 إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من دراسة السعر: إن تكوين رقم الأعمال يمكن أن ينتج انطلاقا من المشتريات مع الأخذ بعين الاعتبار تغيير المخزونات، مضافا إليها الربح الخام

4. نهاية التحقيق: على ضوء كل العمليات التي قام بها المحقق الجبائي والنتيجة التي استخرجها من عمله يدخل في المرحلة النهائية لتحقيقه، حيث يقوم:

4.1 إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق: إن نتائج التحقيق يجب أن تبلغ للمكلف حتى في حالة غياب التعديل، وعدم التبليغ أو عدم صحته يؤدي إلى عدم صحة إجراءات التحقيق

4.2 رد المكلف على التبليغ: وقد حدّد المشرع الجبائي مدّة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف، ويمكن أن نميز في هذا الإطار الحالات التالية:

✍ استلام الرد في الوقت المحدد: يقوم المحقق في هذه الحالة بفحص الرد الذي قد يتضمن احتجاج المكلف.

✍ استلام الرد بعد الوقت المحدد: لا يمكن قبول ملاحظات المكلف التي ترد بعد أجل أربعين يوما، إلا أنه يستعان بها عند القيام بتثبيت الإخضاع الضريبي.

✍ عدم الرد: عدم الرد يعتبر كموافقة ضمنية لما جاء في التبليغ، كما لا يمنع عدم الرد لجوء المكلف إلى الوسائل الأخرى المتمثلة في المنازعات على مختلف المستويات أو إلى الغرفة الإدارية والقضاء.

4.3 التبليغ النهائي للنتائج: بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة للتأكد من أنها مؤسسة فعلا، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ، وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة، وعليه فهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

**4.4 إقفال التحقيق:** إقفال التحقيق المحاسبي متعلقة بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد تقرير التحقيق وذلك ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، ويتم إعداد التقرير في "وثيقة التي من خلالها يختم المحقق نهائيا عملية التحقيق، لهذا يجب أن تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق، التقييم والحكم على نتائج المراقبة".

في نهاية عملية الرقابة الجبائية يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق.