**المحاضرة الخامسة :التحقيق المحاسبي في المؤسسة**

**تمهيد:**

بعد أن تطرقنا في المحاضرات السابقة لحقوق و واجبات كل من الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبية ، نأتي في هذه المحاضرة لتناول موضوع التحقيق المحاسبي الذي هو أهم أنواع التحقيقات الجبائية، حيث عرفنا أن تحقيقات ثلاثة أنواع و هي التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة و الذي يعني التحقيق في جميع التركيب الثروة المالية لمكلف مقارنة مع حجم نشاطه، وثم نوع آخر هو التحقيق المصوب الذي يعني التحقيق الجبائي في جزئية معينة من الضرائب و الرسوم أو فترة معينة فقط، مثلا سنة واحدة ، أما النوع الثالث، هو أهمهم و هو التحقيق المحاسبي الذي هو موضوع محاضرتنا هذا ، فماهي إجراءاته؟ كيف يتم التحضير له ؟ و متى يتم الشروع فيه ؟و ماهي إجراءاته النهائية ؟

أولا : الإجراءات الأولية لعملية التحقيق الجبائي

 عملية التحقيق الجبائي لملفات ليس عملية عشوائية ، أو جزافية أو تلقائية بل هي عملية مبرمجة و مخطط لها بصفة موضوعية و هذا حتى تسير على أحسن وجه و تؤدي إلى تحقيق الأهداف و النتائج المرجوة ، إي استخدام برنامج مسطر و في الغالب يكوي سنويا من بداية التبلغات إلى غاية صدور النتائج الأولية و ما بعدها من الردود و النتائج النهائية .

 و نظرا لعدم كافية الوقت و نقص التجهيزات و الكفاءات فانه لا يمكن إخضاع جميع ملفات المكلفين لرقابة الجبائية لذلك يتم اقتراح ملفات و هذا بالاعتماد على معايير خاصة منها الشك في تهرب الضريبي ، حيث تعد الإدارة برنامج خاصة ثم تنفيذها وفق خطة زمنية:

1. **اقتراح برامج التحقيق:** و يتضمن نقطتين أ- اقتراح ملفات، ب- معايير اختيار الملفات
2. **اقتراح ملفات التحقيق** : وهذا بإعداد قائمة المكلفين بالضريبة المراد التحقيق في ملفاتهم بالاعتماد معايير تكون أولية، ثم ترسل الى المديرية الولائية للضرائب قصد انتقاء ثاني ثم ترسل الى المديرية الجهوية للضرائب قصد إعداد قائمة مؤقتة ثم تحول إلى المديرية البحث و المراجعات و بالضبط الى المديرية الفرعية للبرمجة .
3. **معايير اختيار الملفات :**
* أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين .
* تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة
* الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة و غير مطابقة للدخل المصرح به.
* ضعف الهامش الإجمالي .
* عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة.
* المؤسسة تابعة لقطاعات الأكثر شهرة بالغش – الاستيراد و التصدير مثلا .

ملاحظة : هذه المعايير على سبيل المثال لا الحصر فالقائمون على اختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات لاحضاعها الى التحقيق.

1. **إعداد برامج التحقيق** :
2. **على المستوى المحلي** : من طرف المديرية الفرعية الولائية لرقابة الجبائية و تكون على الملفات التي يقل رقم اعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة أربعة ملايين دينار لخدمات و المهن الحرة و عشرة ملايين للنشاط الاخرى.
3. **على المستوى المركزي**: من طرف مصلحة البحث و المراجعات : و تعد برنامج ملفات التي يفوق رقم أعمالها المذكور آنفا و الملفات فيها صعوبة في التحقيق، و كذا هي ملفات محل النزاع مع الإدارة
4. **تنفيذ برامج التحقيق على مستوين :**
5. **على المستوى المحلي** : يتم تنفيذ التحقيق من طرف المديرة الفرعية للرقابة الجبائية من طرف فرق التحقيق المتكونة من اثنين و رئيس فرقة و ستند لكل فرقة من 3 الى 4 عمليات تحقيق سنويا .
6. **على المستوى المركزي** : و يتم من طرف مصالح البحث و هذا بتشكيل فرق لهذا الغرض من أجل تحقيق الأهداف المسطرة

ثانيا: التحضير للتحقيق المحاسبي

 بعد من الانتهاء من إعداد و برمجة الملفات المراد تحقيق فيه، يبدءا التحضير للتحقيق المحاسبي حتى يكون أعمالهم على احسن وجه و هذا بأخذ بصورة كاملة و شاملة عن المكلف بالضريبة وهذا بسحب ملفه من مفتشيه الضرائب و كل المعلومات المفيدة في التحقيق.

1. **سحب و دراسة الملفات**

**الملف الجبائي** : مجموعة الوثائق الضرورية و الخاصة المتعلقة بالمؤسسة حيث يتضمن كل التصريحات، من بينها التصريح السنوي ، و الاتصالات و الإشعارات و المراسلات الموجهة إلى المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية .

**سحب الملف**: يقوم العون المحقق بدراسة الملف و الوثائق الشخصية للمكلف و الشركاء في حالة وجودهم ،حتى يتكون لديه صورة شاملة و كذا الميزانيات المصرح بها. و تصريحات جبائية الخاص بالضرائب المباشرة و رقم الأعمال

 و خلال دراسة الملفات الشخصية للمكلف ينظر العون في الدخل الإجمالي مقارنة بالدخل النوعي للمكلف بالضريبة و مدى تجانسه بعناصر المعيشة و كذا عدد المستخدمين و عدد أفراد العائلة المتكافل بهم ...الخ

1. **إعداد الوثائق التحضيرية:**في هذا الإطار ، يحق للعون طلب توضيحات من المكلف لمعرفة مصداقية المؤشرات المحصل عليها ،مثلا محلات التجارية ........الخ
2. **دراسة مقارنة للميزانيات** : و هذا بالتدقيق في حركة تغير حسابات الميزانية سوء تعلق بالاستثمار من الإضافة إلى تنازل او العكس و كذلك حسابات التسيير من فائض قيمة او نقص قيمة و حسابات المحزون و كذا القروض الاستغلال الى غير من ملاحظات التي لقد تلفت انتباه من القرءاة الأولية لميزانيات .
3. **فحص حسابات النتائج** : و هذا بمقارنة رقم الأعمال بكشوف و الفواتير البيع و حساب المصاريف و مدى تجانسه و مقارنة الهامش الإجمالي لقطاع و مقارنة بمؤسسات نفس القطاع ، على كل حالة هناك دليل توضع تحت يد العون للتحكم أكثر في هذا النقطة .
4. **الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية** : باعتماد على حق الاطلاع المحمول قانون لعون ، حيث يمكنه الاتصال كل ما له علاقة بالمكلف بالضريبة ، سواء كان الممولين ، البنوك ، الجمارك ، مديرية التجارة ... و هذا من أجل مقارنة تصريحات المكلف مع وثائق هذه الإدارات خلال تعاملها معه.

**ملاحظة :** بعد الانتهاء من مرحلة التحضير يقوم المحقق بالشروع في التحقيق .

ثالثا : الشروع في التحقيق

 بعد الانتهاء من علمية التحضير ، تبدءا علمية التحقيق المحاسبي و هذا بإرسال الإشعار للمكلف قبل التدخل بعين المكان الا يمكن أن يقوم في حالات خاصة بإجراء مراقبة مفاجئة .

1. **الإشعار بالتحقيق l’avis de vérification :** المحقق ملزم بإعلام المكلف أو المعنى بالتحقيق و ذلك بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع الإشعار بالاستلام أو تسلم للمعني في يده مع إمضاء على الاستلام مرفق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة ، حيث حدد المشرع الجبائي محتوى الاشعار و كذا المؤهلين لاستلامه و أسباب المراقبة المفاجئة .

 غير أنه يعتبر الإشعار غير قانوني عندما يسلم لشخص غير مؤهل قانونيا في مكان المكلف بالضريبة ، أو رجوع الإشعار بسبب خطأ في العنوان ، إرسال في العنوان القديم رغم أن الإدارة عند العنوان الجديد ، في حالة وجود المكلف في السجن حيث يجب يحول له عن طريق مصالح العدالة .حيث يمنح له 10 ايام ابتداء من استلام الإشعار قصد تحضير ملفه. – انظر المادة 20/04 من ق ا ج

1. **المراقبة المفاجئة** : و التي ترمي إلى معاينة المادية لعناصر الطبيعة للاستغلال أو تأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها و يسلم الإشعار عند بدايتها ، و لا يمكن البدء في فحص الوثائق من حيث الموضوع إلا بعد مرور اجل التحضير ...10 ايام.
2. **التدخل بعين المكان و الاتصال مع المكلف بالضريبة :** من أجل خلق من الثقة المتبادلة بينهما لأجل إيجاد المساعدة المطلوبة وتبادل أطراف الحديث و على المحقق أن لا يعلم المكلف بالأخطاء المكتشفة خلال الدارسة الأولية .
3. **تحصيل المعلومات :** لا سيما موضوع المؤسسة أي نشاطها الرئيسي وكذا الفروع من اجل المقارنة بالتصريح .ثم شروط الاستغلال ، عدد الموردين و الزبائن توزيعهم الجغرافي و طرق الدفع و دوران المخازن ....وسائل الإنتاج المستخدم ، المحلات ، العاملين العلاقات الخارجية لمؤسسة ، المخطط المحاسبي المستخدم .
4. **نهاية علمية التحقيق بعين المكان :** و طلب تبريرات و توضيحات على معلومات الغامضة من المكلف من الأحسن أن تكون متكوبة ، يجب إعلام المكلف ضمانات الممنوحة له في يخص الطعون، يلزم الأعوان المحققين بأن يبلغوا المكلف بالنتائج المحصل عليها.

رابعا: إجراءات ما بعد التقويم :

1. **التبليغ الأولية بنتائج التحقيق**: بعد إتمام المحقق عمله يتم إرسال التبليغ الأولية بالنتائج عن طريق رسالة مضمونة او يسلم الى المكلف مباشرة عن طريق ساعي البريد و يستفيد من حقه القانوني لرد خلال 40 يوما تبدءا من يوم الاستلام و حقه الاستعانة بمستشار .
2. **إجابات المكلف عن التبليغ :**
3. الرد في الآجال :و يكون مكتوبا على الأعوان مناقشته مهم كانت تبريرات المكلف في الشكل والموضوع
4. الرد خارج الآجال القانونية : ابتداء يحق لعون رفض ملاحظات المكلف لواصلها خارج الآجال القانونية ، غير انه يمكنه قبوله في حالة ما يكون الرد مقبول كليا أو جزئيا.
5. غياب الرد :في هدا الحالة لا يمكن اعتباره إلا قبول ضمنيا للأسس الجديدة و العون ملزم بالتبليغ النهائي .

رغم ذلك يبقى حق المكلف بالطعن أمام التسلسل الإداري في الطعن ، قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي إرسال الجداول

1. **التبليغ النهائي لنتائج التحقيق و إقفال علمية التحقيق :**بعد استلام أجوبة المكلف حول التبليغ الأولي ، تنظر الإدارة في رده و تعديل ما ماهو منطقي و في الأخير تقوم بتحرير التبليغ النهائي و الذي يكون مكتوب مفصلا بشكل جيد ، بحيث لا يمكن تعديله أو تغير ه الا إذا اكتشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية ، ويقوم المحقق بإصدار الاوردة rôles و التقرير النهائي
2. **إصدار الجداول rôles :**بعد إقفال عملية التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة و ترسل إلى متفشية التابع لها المكلف .
3. **إرسال الإخطارات :** هدا من مهام مديرية الضرائب ثلاثة نسخ واحدة لمكلف ، واحد ملف المكلف ، واحد لقابضة الضرائب قصد التحصيل.
4. **كتابة التقرير النهائي** : هذا بمدونة نهائية و التي تعبر عن الموافق النهائي للإدارة تجاه كل مجرات التحقيق و بالتركيز على :

الإشعار بالتحقيق المرسل للمكلف ، تحديد الفترة ، طبيعة المخالفات المكتشفة و العقوبات المطبقة ، و المواد القانونية و كذا بصفة إلزامية أن تلحق الملفات المرسلة إلى المديرية الجهوية و مديرية البحث و المراجعات بـ :

* نسخة من صورة الإشعار بالتحقيق
* حالة مقارنة الميزانيات
* كشف المحاسبة
* نسخة من التبليغ بالتقويم
* نسخة من إجابة المكلف
* توضيحات حول طبيعة الضرائب و العقوبات المطبقة
* نسخة من الجدول أو الورد النهائي .

**خامسا : فحص المحاسبة من حيث الشكل**

 قبل الشروع في فحص المحاسبة من حيث الشكل- الرسمية القانونية-، يقوم العون المحقق بمراقبة الحالة العامة للسجلات المحاسبية و يتأكد من أنها ممسوكة و مدعمة بالوثائق التبريرية الضرورية و هذا الاعتماد على بعض المؤشرات، منها:

- تاريخ توقيع القاضي على الدفاتر الإجبارية و حالتها نسبيا مع تاريخ مسكها

ثم يبدءا في المراقبة الشكلية : حيث لا تكون المحاسبة مقبولة شكلا، إلا إذا كانت كاملة ومنتظمة، و دقيقة، و مقنعة )صادقة (

-**1 محاسبة كاملة و منتظمة**: وهي التي يجب أن تحتوي على مجمل الدفاتر و الوثائق الإلزامية المبينة في القانون التجاري في المواد 9 و 10 و 11 و 12 و القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي .

**-2 محاسبة دقيقة** : و هي تكون فيه القيود المسجلة بدقة في اليومية مع دفتر الأستاذ وصحة الترحيلات و متطابقة مع الوثائق التبريرية و الدفاتر لا سيما ميزاني الجرد و المراجعة و حساب البنك و الحساب و حساب الصندوق

-**3 محاسبة مقنعة -صادقة**-: و هي وجود تبرير ثبوتية كل عمليات المسجلة في دفاتر المحاسبة لمؤسسة لا سميا المبيعات، الخدمات و الأشغال :و المخرونات و أشغال قيد التنفيذ

**سادسا: فحص المحاسبة من حيث المضمون**

 بعد الانتهاء من التحقيق من حيث الشكل للمحاسبة ينتقل العون المحقق إلى ناحية المضمون المحاسبة إي مراقبة محتوى الموضوعي للمحاسبة و قد يكون داخليا أو خارجيا و يقسم فحص المحاسبة من حيث المضمون الى ثلاثة أقسام :

* المراقبة المعطيات المحاسبية
* فحص حسابات الميزانية
* فحص حسابات النتائج
* المراقبة المعطيات المحاسبية

 و تشمل بخصوص المراقبة الداخلية على كل العوامل التي تدخل في تكوين الربح الخام ( هامش الربح أو القيمة المضافة)، و المتمثلة في المشتريات ، المخزونات، و منتحيات قيد التنفيذ، المبيعات.

أ‌- **مراقبة المشتريات** : قد تكون بتضحيم أو تحفيض المشتريات و متابعة رسم TVA فعند تضخيم المشتريات : يهدف من خلالها المكلف إلى تخفيض الربح و تتم كأن يقوم بتسجيل نفس الفاتورة في تاريخ مختلفين ، أو تسجيل مشتريات بدون فاتورة ، أو تسجيل فواتير وهمية أو تغير تاريخها، أو تسجيل نفس الفاتورة في بومتين مساعدتين مختلفين، أو تسجيل مرة في مشتريات ومرة أخرى في حساب مصاريف. أما تحفيض المشتريات كأحفاء المشتريات لأجل أخفاء المبيعات ، خاصة في المؤسسات التجارية و هذا العمل له عدة أشكال منها: إهمال تسجيل فاتورة مودعة من طرف الموردين ، مشتريات مسجل على أنه مصاريف عامة ، مشتريات بدون فواتير ..... كما يمكن للمحقق أن يراقب السلع الموجودة في المخازن ، سند الطلب، سند التصدير ، و مقارنة بين المبيعات و المشتريات ...

**ب‌- مراقبة المخزون و اشغال قيد الانجاز :** مقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي أهم الأخطاء التي قد يقع المكلف : تخفيض قيمة المخزونات، تحفيض قيمة و الكمية للمخزونات .

1**- مراقبة قيمة المجرد :** هدا بعد معرفة أي طريق استعملت لتقيم المخزون ، هل هي طريق التكلفة الوسيطة المراجعية ، أم طريق الوارد أولا يصرف أولا ، اما طريق الوارد أخير يصرف أولا . و تستعمل طريق حسب حالة كل مؤسسة . لاسيما المنصوص عليها قانونا

2**- مراقبة الكميات المخزونات :** تحتلف طرق التقييم حسب طبيعة النشاط الممارس

مؤسسة تجارية : مخزون اخر مدة = مخزون اول مدة + مشتريات السنة – مبيعات المستهلكة.

مؤسسة صناعة : هدا بمعرفة معادلة الصنع التثبت الكميات الداخلة في المواد المصنعة ، معرفة حجم المواد المصعة الى حجم المنتجات و بيقي الفضلات – تدقيق في المخرونات الداخلة في المنتوجات-

3- **نتائج مراقبة المخزونات و أشغال قيد الانجاز : و يكون :**

- المخزون المحاسبي الفعلي يوم التحقيق يفوق قيمة المخزون المصرح به ، الهدف احفاء مشتريات بدون فواتير و بالتالي تحفيض الربح.

- المخزون الفعلي المستخرج أقل من المخزون المصرح به، و بالتالي تضخيم المخزونات لتقليل الربح .

**ج-مراقبة المبيعات:** أهم المخالفات – عدم تسجيل المبيعات نقدا ، البيع بدون فواتير ، تخفيض المبالغ الحقيقة لبعض المبيعات ،تسجيل مردودات وهمية للبضائع، عدم تسجيل اقتطاعات مبالغ البضائع التي استعمالها المستغل لحاجاته الشخصية و العائلية و اعداد فواتير بيع وهمية عن طريق شراء سجلات تجارية او استعمال سجلات تجارية قديمة.

و يعتمد المحقق على فواتير ، و الدفاتر المحاسبية للزبائن، بعدها يمكنه أن يحكم على مصداقية المحاسبة افتراضيا فقط ، هذا إلى غاية الانتهاء من فحص الحسابات الأخرى قبل تحديد النتيجة النهائية .

2**- فحص حسابات الميزانية**

و تشتمل مايلي :

**أ‌- الاصول :**

1- الأصول غير الجارية

- التأكد من الوجود الفعلي للاستثمارات ، إذ يمكن الإثبات الوهمي لبعض الاستثمارات التي قد أعيدت الى الموردين و ذلك بغرض الزيادة في الاهتلاكات ومنه تضخيم الاعباء بهدف تحفيض النتجية .

- التأكد من صحة التسجيلات و المبالغ ، و التأكد من تسجيل فوائض القيم الخاصة بالتنازل .

- التأكد من رخصة استغلال الملكية الصناعية و التجارية و أنه لم تسجيل في المصاريف، إذ بإمكان المكلف بالضريبة أن يقوم بذلك بهدف تخفيض الضرائب ، و طلب تبريرات و التفسيرات اللزامة بذلك.

- التأكد من حساب الاراضى ضمن التثبيتات المادية : أنه مستقل عن المباني من حيث القيمة و لا سيما حساب مؤونات ضروري أو غير ضروري....الخ

- التأكد من حساب المباني ، أنه ملك لمؤسسة ، او مؤجر ، و كيفيات حساب الاهتلاكات غير ذلك ....

- حساب وسائل الإنتاج و النقل و الأصول المالية ، يرجع اليه في الميدان و مطابقته مع القوائم المالية ، كيف تم حساب اهتلاكات ؟

2- أصولا جارية.

- المخزونات : التأكد من وجودها حسابيا، و فعليا، التسجيل الصحيح ، التأكد في حالة التنازل عنه من دفع الرسوم و الضرائب...

- الديون الدائنة والاستخدامات المماثلة : و هي ما للمؤسسة على الغير، و التأكد من حسابات هذا الجزء بـ:

- - صحة التسجيلات المحاسبية ، المؤونات مبررة ، الزبائن الحقيقين و غير وهمين ، إفلاس بعض الزبائن حقيقي ، ...وثائق القروض الممنوحة لمؤسسات الأخرى .هل تم إعادة إدماج مبالغ الزبائن في حسابات الإيرادات.....

- الخزينة : و تشمل حساب البنكية ، الصندوق و حسابات الجارية ، و عملية الرقابة عليها تتم بموجب حق الاطلاع و حق الرقابة ومن المقارنة.

 **ب - الخصوم**

و تشتمل مايلي

1- رؤوس الأموال الخاصة: و التأكد من صحتها يكون أن وجودها ضمن القائمة كانت قانونيا ، بسوء بإضافة رأس مال او نقصه، أو توزيع النتيجة .....الخ ( عقود التأسيس في شركات التجارية )

2- الخصوم غير الجارية : و تشمل ديون اكثر من سنة و التأكد من صحة يكون أن تسديد الديون لم يكون من الارباح ، أن عقود الديون موجودة و أن ديون الموردين ظهرة على الفاتورة أو بعقود .....

3- الخصوم الجارية : و هي التي يتم تسديدها خلال اقل من السنة ، و التأكد من صحته من الوثائق، مثلا التأمين ، العمال ؟ تم تسديد ديونهم ام لا، لان عدم تسجيل تسديد الديون يجعل من الصندوق مدينا و هذا مخلف لقانون.

3- فحص حسابات النتائج و التسيير

و يتم فحصه بند ، بندا، أهم النقاط التي التأكد منها هي :

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء.

- التأكد أن الأعباء مطابق للواقع ، مقبولة محاسبيا و جبائيا.

- التأكد أن المبيعات على مقارنات بين المسجل في الفواتير و المبالغ في الدفاتر .

- التأكد من صحة الفواتير .

- التأكد أن الإيرادات الأخرى لها مبررات .

- التأكد من تكاليف الأجور بمقارنة بما موجود في دفتر الأجور و كذا الأشخاص المعيين مسجلين في التأمين الاجتماعي.

- التأكد أن الأعباء الغير مرخصة لها جبائيا غير محسوبة ، مثلا غرامات التأخير ، خسائر خارج الاستغلال....

- التأكد بتسجيل الإيرادات الاستثنائية ، كبيع احد الأصول ، تعويضات مالية من التأمينات ....

هام جدا : يجب أن يكون المحقق- المراجع الجبائي - متمكن من القواعد المحاسبة و الجبائية و القانونية و الاستعانة بدلائل و التعليمات الصادرة في هذا الشأن و بالخصوص المحينة و خروج بنتائج مع محاولة تفادي الوقوع في أخطاء شكلية أو موضوعية قد تضر بنتائج الفحص.