

التحقيق في المحاسبة

يُعرّف المشرع التحقيق في المحاسبات كمجموعة من العمليات تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة (المادة 20 المقطع 01 الفقرة 02 ق.إ.ج.). من الوهلة الأولى يظهر هذا التعريف ناقصا لعدم احتوائه على العناصر المميزة للتحقيق في المحاسبات و كذلك النتيجة التي يمكن أن يسفر عنها هذا الأخير. فإذا رجعنا إلى الفقه، يُعرّف الفقيه " T. LAMBERT " التحقيق في المحاسبات بأنه : " مجموعة عمليات تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية و المادية المحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة و صدق التصريحات المكتتبه و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي ضمان إصدار أو إعادة إصدار الضرائب و الرسوم المتهرب منها.

" La vérification de comptabilité s'analyse comme l'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise et d'en rapprocher les indications à certains données de fait ou matérielles, recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité du contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxes éludés."
(T. LAMBERT, Contrôle fiscal)

ينتج مما سبق أربعة معايير يمكن أن يحدّد بها التحقيق في المحاسبات وهي،

- 1 – أن تتم رقابة الوثائق المحاسبية بعين المكان.
- 2 – تهدف الرقابة إلى معرفة صدق التصريحات المكتتبه.
- 3 – أن الرقابة تعمل على المقارنة بين محاسبة المكلف بالضريبة و معلومات مستمدة من البحث.

4 – قد ينتج عن الرقابة فرض ضرائب تكميلية.

نستنتج إذن، من خلال تعريف الفقه، أن التحقيق المحاسبي هو مجموعة عمليات تتم بعين المكان، تهدف إلى معرفة صدق تصريحات المكلف بالضريبة عن طريق مقارنتها بمحاسبته، في احتمال أن ينتج عن هذه العمليات تصحيح جبائي.

يشمل التحقيق المحاسبي بناء على المعطيات السابق ذكرها 03 مراحل مهمة وهي :

- المرحلة التحضيرية للتحقيق، أين يقوم المحقق برقابة سطحية للملف الجبائي، قبل الشروع في التحقيق.
- مرحلة الشروع في التحقيق تبدأ من أول تدخل بعين المكان و تشمل رقابة شكلية و رقابة في محتوى المحاسبة.
- المرحلة التي تلي التحقيق و هي التصحيح الجبائي.

1- المرحلة التحضيرية للتحقيق

يعمل المحقق الجبائي في هذه المرحلة على تحضير التحقيق الذي سيشرع فيه عن طريق أخذ فكرة عن المكلف بالضريبة أو المؤسسة الخاضعة للتحقيق و كذا التأكد من احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته التصريحية .

يفحص المحقق بهذه المناسبة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة سواء فيما يتعلق بمواد الرسوم على رقم الأعمال أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات... الخ، و يفحص كذلك أهم الوثائق الواجب التصريح بها و كذا التواريخ التي قدمت فيها تلك التصريحات ما إذا كانت داخل الأجال القانونية أو خارجها أو حالة عدم اكتتاب المكلف بالضريبة لتلك التصريحات.

هذه الفحوص تسمح للمحقق بأخذ فكرة أولية عن صدق المكلف بالضريبة و بالتالي معرفة النقاط التي سيهتم بها أساسا التحقيق، خاصة عند مواجهته لمؤسسة مهمة من حيث الحجم.

إن الأخطاء الملاحظة في هذه المرحلة لا يجب أن تدفع المحقق إلى إصدار حكم سابق حول صحة المحاسبة بل لا يتسنى له ذلك حتى ينتهي من الفحص الدقيق للمحاسبة و الاستماع إلى تبريرات المكلف بالضريبة.

يقوم المحقق فيما بعد بإجراء دراسة مقارنة تخص ميزانيات آخر السنة "Bilan" و كذا جداول حسابات النتائج "Examen des comptes de résultats" ، و كذا دراسة تصريحات الأجور "Déclarations des salaires".

فيما يخص ميزانيات آخر السنة، يدرس المحقق كل مداخيل و مصاريف المكلف بالضريبة و يجري عليها مقارنة بالنسبة لكل السنوات الخاضعة للتحقيق. أما فيما يتعلق بدراسة جداول حسابات النتائج، فيهدف إلى معرفة تطور رقم الأعمال و كذا تكاليف الإنتاج. أما عن تصريحات الأجور، يقوم المحقق بدراسة التصريحات السنوية الموضوعة من قبل أرباب العمل عن العمال الذين يتقاضون أجورا و يتأكد إن كان صاحب المؤسسة أو أحد الشركاء في شركة الأشخاص يتقاضى أجرا و بالتالي استبعاده إن وُجد من تكاليف الإنتاج.

بعد تحضير المحقق للملف الخاص للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي يبدأ في المرحلة الثانية و هي التحقيق في عين المكان.

2 - مرحلة التحقيق بعين المكان

يتم التحقيق المحاسبي بعين المكان، أي بمقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، طبقاً لنص المادة 20 المقطع الأول الفقرة الثالثة، ما عدا في حالة طلب المكلف بالضريبة ولأسباب شخصية، صراحة إلى الإدارة الجبائية إجراء التحقيق بمكاتب هذه الأخيرة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة من قبل الإدارة. لا يمكن إجراء التحقيق المحاسبي إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إشعار بالتحقيق يمنح له أجلاً لا يقل عن 10 أيام، يسمح له بتحضير دفاعه، و يتضمن الإشارة إلى إمكانية هذا الأخير في الاستعانة بمستشار من اختياره. و منه يجب على المحقق في هذه المرحلة، احترام كل الإجراءات القانونية المنصوص عليها في المادة 20 ق.إ.ج، و التي تعتبر في حد ذاتها ضمانات قانونية ممنوحة للمكلف بالضريبة.

بدون الخوض في الإجراءات الشكلية للتحقيق المحاسبي، ينصب عمل المحقق من الناحية الموضوعية على دراسة محاسبة المكلف بالضريبة على مرحلتين :

دراسة المحاسبة من حيث الشكل، ثمّ دراستها من حيث المحتوى.

1 - دراسة المحاسبة من حيث الشكل: تعتبر المحاسبة صحيحة من حيث الشكل إذا توفرت فيها 03 شروط :

أ - أن تكون المحاسبة مشروعة و كاملة : لا تكون المحاسبة كاملة و مشروعة إلا إذا احتوت على جميع الدفاتر و الوثائق الإلزامية المذكورة في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري و المتمثلة في دفترى اليومية و الجرد ، و اللذان يمسكان بحسب التاريخ مع ترقيم للصفحات و يوقع عليهما من قبل قاضي المحكمة المختصة ، و أن تكون ممسوكة كذلك طبقاً لما جاء به النظام المحاسبي و المالي بصفة مفصلة و بالعملة الوطنية و أن يصاحب كل قيد مستند مؤرخ يؤيده.

ب - أن تكون المحاسبة حسابياً صحيحة "Arithmétiquement exacte" : لا يهتم المحقق هنا بمعرفة إن كانت المحاسبة صادقة، بل معرفة إذا كانت الحسابات المتضمنة فيها صحيحة، كأن يدقق في صحة الكتابات الموضوعية في دفتر اليومية مع تقريبيها بالمعلومات الموجودة في دفتر الجرد و الدفاتر الثانوية.

ج - هل المحاسبة مقنعة؟ أو تشكل حجة؟ "Comptabilité probante" :

تكون المحاسبة مقنعة، إذا استطاع المكلف بالضريبة إثبات كل الكتابات المسجلة فيها.

ينتج عن دراسة المحاسبة من حيث الشكل حالتين :

1 - أن تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل فهنا ينتقل المحقق لدراستها من حيث الموضوع.

2 - ألا تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل، ممّا ينزع أي حجية عن الدفاتر المحاسبية، و لكن هذا لا يمنع المحقق من أن يتأكد من صدق هذه المحاسبة قبل أن يتخذ أي قرار بشأنها و ذلك بالمرور عبر دراستها من حيث المحتوى، إلا في حالة غياب المحاسبة كليًا.

3 - دراسة المحاسبة من حيث المحتوى :

بعد دراسة المحاسبة من حيث الشكل يمكن للمحقق أن يضع حكما حول صدق المحاسبة، و لكن هذا الحكم لا يعد إلا مبدأ ثبوت و بالتالي فعليه المرور عبر دراسة أكثر عمقا قبل استخلاص النتائج النهائية. و لا يتسنى له ذلك إلا من خلال التحقيق في حسابات الميزانية السنوية " Comptes de bilan"، تقسم هذه الدراسة على مجموعتين :

حسابات الأصول "Comptes actifs"، ثم حسابات الخصوم "Comptes passifs".
يدرس المحقق فيما يتعلق بحسابات الأصول، الاستثمارات الأخرى المنجزة من قبل المكلف بالضريبة، و يدرس كذلك النسب المقترحة من قبل هذا الأخير بخصوص استهلاك هذه الاستثمارات "Taux d'amortissement des investissements"، و كذا إعادة تقييمها " Réévaluation des investissements".

يراقب المحقق أيضا كل دائنية المكلف بالضريبة على الغير، بما فيها حساباته البنكية.
أما ما يتعلق بحسابات الخصوم يدرس المحقق ما يسمى بالأموال الخاصة، و التي يتنازل عنها أصحابها لفائدة المؤسسة و كذا ديون المؤسسة، أي الالتزامات التي دخلت بها المؤسسة و الواجب أدائها و تسديدها إلى الغير، و أخيرا يقوم المحقق الجبائي بمراقبة صحة حسابات التسيير و النتائج.

في نهاية التحقيق في المحاسبة من حيث المحتوى يمكن للمحقق أن يتحصل إلى نتيجتين :

1 - المحاسبة صادقة، و بالتالي فإن الإجراء الذي سيتبع فيما بعد هو إما غياب التصحيح

أو التصحيح الجاهي مع كل ما يحمله من ضمانات قانونية، سيأتي الحديث عنها.

2 - المحاسبة غير صادقة، ينتج عنها إجراء رفض المحاسبة طبقا للمادة 43 ق.إ.ج.