الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة علوم مالية ومحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

تدقيق التصريحات الجبائية والمحاسبية في المؤسسة الاقتصادية من منظور محافظ الحسابات

إعداد الطلبة :

- **صهيب بن خليفة**
- **الوليد رزيق**
- **أكرم خلوط**
- **عوادي مريم**

إشراف الدكتور:

عوادي مصطفى

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الصفة	الجامعة
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ التعليم العالي	مقيم	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
زكرياء دمدوم	أستاذ محاضر – أ	مقيم	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
مصطفى عوادي	أستاذ محاضر – أ	مشرفاً	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي

السنـــــة الجـــامعيـــة: 2020 / 2021 م

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة علوم مالية ومحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

تدقيق التصريحات الجبائية والمحاسبية في المؤسسة الاقتصادية من منظور محافظ الحسابات

إعداد الطلبة :

- **صهيب بن خليفة**
- **الوليد رزيق**
- **أكرم خلوط**
- **عوادي مريم**

إشراف الدكتور :

عوادي مصطفى

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الصفة	الجامعة
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ التعليم العالي	مقيم	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
زكرياء دمدوم	أستاذ محاضر – أ	مقيم	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
مصطفى عوادي	أستاذ محاضر – أ	مشرفاً	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي

السنـــــة الجـــامعيـــة: 2020 / 2021 م

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

نحمد الله تعالى على توفيقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع

ثم نتقدم بخالص تقديرنا وامتنانا إلى المشرف الدكتور عوادي مصطفى نظير جهده

وإرشاده لنا طيلة مراحل انجاز عملنا هذا

كما لا يفوتنا توجيه الشكر إلى جميع عمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير على تزويدنا بالكتب القيمة ومكتبة بن عيشة على الخدمات

المكتبية

ونتقدم بشكر خاص إلى كل من قدم لنا يد العون والمساعدة سواء كان من قريب أو

بعيد لإنجاز هذا العمل.

مقدمـــــة

المقدمة

تعد المحاسبية من بين أهم العوامل التي تساعد على نشاط و استمرارية وسيرورة المؤسسات الاقتصادية وهي الدعامة الاساسية للحفاظ على هذه المنشآت الاقتصادية ؛ إن العمليات المحاسبية التي تنشا من نشاط المؤسسة اليومي لها دور كبير في الحفاظ علي مواردها و على استقرار المؤسسة الاقتصادية و هاته العمليات المحاسبية التي منها يتم حساب الاقتطاعات الجبائية للمؤسسة وحتى يتسنى للدولة معرفة و مراقبة نشاط هاته المؤسسات ومداخيلها السنوية عن طريق التصريحات التي تدلي بها هاته المؤسسات إلى المصالح المعنية بها و التي بدورها تقوم بفحص هاته التصريحات ومراقبة مدى تطبيق القوانين المحاسبية و الجبائية للدولة محل نشاط هاته المؤسسة

ولتجنب التحايل و التهرب في التصريحات و الصهر على مصداقيتها تقوم الدولة بعمليات التدقيق لهاته التصريحات الجبائية و المحاسبية التي تقوم هاته المؤسسات بالتصريح بها بشكل دوري عن طريق عملية تدقيق خارجية من طرف شخص مستقل يقوم بهاته العملية و يحرص على ان تكون هاته التصريحات المقدمة لمصالح الدولة دقيقة و صادقة تعكس النشاط الحقيقي لهاته المؤسسة محل المراجعة.

– أهمية الموضوع: تبرز أهمية هذا الموضوع في :

التعريف بالتصريحات الجبائية و المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية.

عملية التدقيق للتصريحات المحاسبية و مراحل هاته العملية و ابرز النقاط التي تمر بها

محافظ الحسابات و المهام المنوطة به في عملية التدقيق التي يقوم بها من مبداء انه طرف خارجي حيادي

أسباب اختيار الموضوع:

- ملاءمة الموضوع لمجال تخصصنا.
- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع.
- أهمية الموضوع وأثره على الساحة الاقتصادية.
- الجمع بين التصريحات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية.
- مراحل عملية التدقيق التي تخضع لها.

– الدراسات السابقة:

مذكرات

-فريد زعرات ، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق لمعايير المحاسبة الدولية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة سعد دحلب البليدة 2009.

ملتقيات:

- الشريف جاب الله ، سليم طرابلسي ، القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية ، مداخلة في الملتقى الوطني بالمركز الجامعي سوق أهراس الجزائر يومي 25-26 ماي 2010.

المجلات و منشورات علمية

- مدثر طه أبو الخير ، أثر معايير المحاسبة الدولية و العوامل النظامية على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية عن تطبيق الانخفاض ، بحث منشور في المجلة العلمية ، العدد الثاني ، كلية التجارة و التمويل جامعة طنطا مصر 2004.
- محمد مطر ، تقييم مستوى الافصاح في القوائم المالية المنشورة في شركات المساهمة الاردنية في ضوء قواعد الافصاح ، بحث منشور في مجلة لدراسات العلوم الانسانية ، المجلد 26 ، العدد02 ، الاردن.

– الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالي:

- **ماهي عملية تدقيق التصريحات الجبائية و المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية من منظور محافظ الحسابات؟**

و للإجابة على هاته الإشكالية نقوم بالإجابة على التساؤلات الفرعية الموالية :

- ما هي التصريحات الجبائية و المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هو تدقيق الحسابات؟
- ماهي إجراءات تدقيق الحسابات و مراحل تنفيذها؟

– أهداف الموضوع:

تتجلى في النقاط التالية:

- التعريف بالتصريحات الجبائية والمحاسبية واهميتها.
- الوقوف على جوانب التدقيق.

- إجراءات تدقيق الحسابات ومهمة محافظ الحسابات.

– المنهج والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللوصول لبيان تدقيق التصريحات الجبائية و المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية استخدمنا :

– المنهج الاستقرائي : وذلك بهدف استقراء الكتابات والدراسات السابقة وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة الدراسة.

– المنهج الوصفي التحليلي: وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الاختبار.

– صعوبات البحث:خلال دراستنا للموضوع صادفتنا مجموعة من الصعوبات من بينها:

– جمع البيانات المتعلقة بعملية التدقيق و هذا من جانب خصوصية العملية.

– موضوع واسع و رهن التغيير و التطور.

– محتوى البحث:

للسعى الى الاحاطة بجوانب الموضوع وللإجابة على إشكالية الدراسة وكذا التساؤلات الفرعية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين وهي كالتالي:

الفصل الأول : التصريحات الجبائية و المحاسبية

ولقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين تكلمنا في المبحث الأول للتصريحات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و في المبحث الثاني إلى القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية

الفصل الثاني: تدقيق التصريحات الجبائية و المحاسبية

ولقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين تكلمنا في المبحث الاول على ماهية تدقيق الحسابات و في المبحث الثاني الى إجراءات تدقيق الحسابات.

الفصل الأول

التصريحات الجبائية والمحاسبية

تمهيـد:

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أن المكلف هو من يقوم بالتصريح بمداخيله، وما على الإدارة الضريبية سوى مراقبة ومتابعة هذه التصريحات، وذلك للمحافظة على حقوق الخزينة، كما تعتبر من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، كما يأخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بنفس القوائم المالية التي يفرضها مجلس معايير المحاسبة الدولية والمتكونة من الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملحق1.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 11 – 07.

المبحث الأول: التصريحات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: ماهية التصريحات الجبائية

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أن المكلف هو من يقوم بالتصريح بمداخيله، وما على الإدارة الضريبية سوى مراقبة ومتابعة هذه التصريحات، وذلك للمحافظة على حقوق الخزينة، كما تعتبر من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية و أنواعها

أولا: تعريف التصريحات الجبائية

- **تعريف التصريح لغة:**

هو القرار أو الاعتراف الخطي.

والتصريح الجبائي هو عبارة عن ورقة تصريح ضريبي[1]

- **تعريف التصريحات الجبائية:**

تتمثل التصريحات الجبائية في تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال فيما بينهم، تحتوي هذه الوثائق علىّ الذم المالية ورقم الأعمال المحققة من قبل المكلف بدفع الضريبة.

- ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه: عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.[2]
- كما يمكن تعريفها على أنها ":وثيقة يستلمها المكلف من إدارة ال ضرائب من اجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه...الخ،

ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل و برهان إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف، بحيث يشتمل التصريح الجبائي عن النتيجة السنوية للقوائم المالية بالإضافة إلى مجموعة من التصريحات والجداول الملحقة الأخرى.[3]

---

[1] شناز برياني، 2018،مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في تحسين التصريحات الجبائية ،بسكرة ،قسم العلوم التجارية، ص 28

[2] سمية قحموش، 2013، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (أطروحة ماجيستر) ،جامعة ورقلة،قسم العلوم التجارية ص47

[3] عصام سعدي, 2016،دور التصريحات الجبائية في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية ،(مذكرة ماستر) ، جامعة أم البواقي: العربي بن مهيدي ص 36

ثانيا: انواع التصريحات الجبائية

هناك مجموعة من التصريحات والتي يلزم المكلفين بالاكتتاب والتصريح فيها كل فيما يعنيه ويخصه، محترمين بذلك مواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا، وفيما يلي ستعرض جملة هذه التصريحات والمكلفين المعنيين بها:

1-التصريح بالوجود:

على كل شخص طبيعي أو معنوي وفي خلال الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط، التقدم إلى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا من أجل طلب التصريح بالوجود مطابقا لنموذج تقدمه الإدارة (6°08).[1]

حيث تحث المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 على

أنه: يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمها الإدارة.[2]

ويجب أن يحتوي التصريح بالوجود ما يلي:

- اسم ولقب المكلف.
- العنوان داخل الجزائر، العنوان خارج الجزائر بالنسبة للمكلفين ذوي الجنسية الأجنبية.[3]

في حالة امتناع المكلف عن تقديم التصريح بالوجود فانه يعاقب بغرامة مالية قدرها 30.000 دج.[4]

2-التصريح الشهري والفصلي

تكتتب هذه التصريحات من طرف المكلف خلال ايام محددة من كل شهر، وتودع لدى القباضة التابع لها، حيث يطلق على التصريح الشهري ب (G°50) وهو باللون الزرق ، اما التصريح الفصلي فيطلق عليه ب (A .G°50) وهو باللون البني مع الاحتفاظ بنسخة مع المكلف بالضريبة.[5]

---

[1] عصام سعدي, 2016،دور التصريحات الجبائية في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية ،مرجع سابق ،ص 40

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ، المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020

[3] شناز برياني، 2018،مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في تحسين التصريحات الجبائية مرجع سابق، ص 39

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ،المادة 194 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، 2020

[5] عصام سعدي, 2016،دور التصريحات الجبائية في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية ،مرجع سابق.

أ- التصريح الشهري:

هو عبارة على وثيقة تعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر الرسم على النشاط المهني التسبيقات على الحساب الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح غير التجارية - الرسم الداخلي على الاستهلاك الرسم على القيمة المضافة.)[1]

ب- التصريح الفصلي:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، أجور والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة، خلال العشرين (20) يوما الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجور أو تم تحقيق رقم الأعمال فيه.2 يلزم هذا التصريح المكلفون بالضريبة الخاضعون ل:

- **النظام المبسط**: أي الأشخاص المعنويون، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية ويتم تحديد الأرباح حسب النظام الحقيقي والنظام المبسط.

- **الخاضعون لنظام التصريح المراقب**: ملزمون بكتابة تصريحاتهم عن الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور، أي أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الغير تجارية، ويتم تحديد أرباحهم حسب نظام التصريح المراقب. ويتم التصريح بالرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة قبل عشرين (20) يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل الذي منه الأجور المدفوعة ورقم الأعمال المحقق.[2]

3-التصريح السنوي:

هذا النوع من التصريحات نميز بين ثلاثة من التصريحات السنوية.

الأول يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، والثاني يتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما النوع الثالث فيتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

أ- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

أ-1) التصريح الإجمالي بالمداخيل:

من يقوم باكتتاب هذا التصريح؟

[1] شناز برياني، 2018،مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في تحسين التصريحات ،مرجع سابق ، ص 40

[2] عصام سعدي, 2016،دور التصريحات الجبائية في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية ،مرجع سابق ، ص 44

يجب اكتتاب التصريح الإجمالي بالمداخيل (6°01) من طرف:

• الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو غير تجاري أو فلاحي

• الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.

• الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

• الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية أو غير أجرية، زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية. * ما هو أجل إيداع التصريح ؟ يجب اكتتاب التصريح الإجمالي وجوبا، ويرسل على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة. عندما ينتهي إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الاستحقاق إلى يوم مفتوح الذي يلية

*ما هو مكان إيداع التصريح؟

يتعين عليكم إرسال تصريحكم الإجمالي إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد موطنكم الجبائي،

* ما هي العناصر الواجب إدراجها في تصريحكم؟

يتعين عليكم:

تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص حالتكم وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية:

*ذكر مختلف العناصر الضرورية لتحديد دخلكم الخاضع للضريبة.

* ماهي الوثائق الواجب إرفاقها بتصريحكم؟

يتعين عليكم إرفاق تصريحكم الإجمالي بـ:

*قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالتكم.

جدول الأعباء الواجب خصمها من دخلكم الإجمالي. يجب أن يبين هذا الجدول:

-بالنسبة للديون المترتبة والريوع المدفوعة بصفة إلزامية:

• اسم ومكان إقامة الدائن

• طبيعة وتاريخ السند المتعلق بالدين.

• مبلغ الفوائد أو المتأخرات السنوية.

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم.

* بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القابلة للخصم من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- طبيعة كل ضريبة.
- مكان فرض الضريبة.
- مادة جدول الضريبة ومبلغ المساهمات.

– الجدول المتعلق بعناصر نمط المعيشة، يبين فيه العناصر التالية:

– مبلغ الإيجار أو القيمة الإيجارية وكذا عنوان:

- السكن الرئيسي
- الإقامات الثانوية: في الجزائر أو خارج الجزائر.

– السيارات السياحية، سكنات مقطورة، اليخوت، أو سفن النزهة، الطائرات السياحية،

- خدم مرون، مربيات، قيمات
- مبرر الاقتطاعات من المصدر التي تمنح الحق في القرض الضريبي.[1]

أ–2) التصريحات المهنية الخاصة:[2]

إضافة إلى التصريح الإجمالي بالمداخيل، ينبغي عليكم اكتتاب التصريحات الخاصة التالية:

فئة المداخيل	نظام فرض الضريبة	المطبوعة	اخر اجل لإيداع التصريحات	مكان ايداع التصريحات
ارباح مهنية	النظام الحقيقي	°G11	على الأكثريوم 30 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط. وفي حالة تعدد الإستغالالات المفتشية التي يتبع لها مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسي

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة2020،وزارة المالية ,الجزائر ، ص ص 77-79

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2020،مرجع سابق, ص 80

مداخيل فالحية	/	15°G	على الأكثر يوم 30أفريل من كل سنة	مفتشية الضر مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان الاستغلال
مداخيل مداخيل رؤوس الأموال المنقولة	/	/	على االكثريوعلى الأكثريوم 30 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها الموطن الجبائي للمستفيد
رواتب و االجور	/	G°29	على الأكثريوم 30 أفريل من كل سنة (تصريح يكتتب من طرف المستخدم أو المدين)	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي قام بعملية الدفع. – مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين بالضربة التابعين لها مهما كان محل دفع المداخيل الخاضعة للضريبة

المصدر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة صفحة 80.

ب– بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة :[1]

ب–1) التصريح برقم الأعمال التقديري:

يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب وإرسال تصريح خاص تحدد نموذجه الإدارة الجبائية، إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد النشاط، وذلك قبل 30 جوان من كل سنة. علاوة على ذلك يتعين عليهم مسك وتقديم عند كل طلب من الإدارة الجبائية

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2020،مرجع سابق,ص ص 81-83

– دفتر مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية –يتضمن بالنسبة كل سنة تفاصيل مشترياتهم مدعمة بفواتير وبكل الوثائق التبريرية

ب–2) التصريح النهائي:

يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين أن يكتتبوا بحلول 20 جانفي على الأكثر من السنة آن +1، تصريحا نهائيا يتضمن رقم الأعمال المحقق فعليا.

في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح به بعنوان التصريح المؤقت، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي عندما يتعدى رقم الأعمال المحقق عتبة خمسة عشرة (15.000 .000 دج) مليون دج، فإن الفارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة بالمعدلات الموافقة عندما تحوز الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن تصريح غير مكتمل، فيمكنها إجراء التصحيحات على الأسس المحددة وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية. يتم إجراء التقويمات بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالتصريح غير المكتمل المنصوص عليها في المادة 282 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يمكن أن يتم هذا التقويم إلا بعد انقضاء أجل اكتتاب التصريح النهائي أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة، عند اختتام السنة الموالية لتلك التي تم فيها تجاوز الحد المذكور أعلاه، فيتم تحويلهم إلى نظام الربح الحقيقي.

يجب أن يبقى المكلفون بالضريبة المحولين إلى نظام الربح الحقيقي خاضعين لهذا الأخير مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق بعنوان السنوات المالية اللاحقة.

التصريح الشهري للاقتطاعات على الأجور:

يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع المبالغ المستحقة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات.

ت–بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات:

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، إكتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة، الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة يجب إيداع التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسية في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة. عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه. يودع التصريح لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها.

يتعين عليكم كذلك إرفاق تصريحاتهم الجبائية:

- كشف الدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني.
- كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباحا لشركات.
- وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها. بمفهوم أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بالنسبة للشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات عندما تكون متحالفة:

- يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصي عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4-التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الاخرى

الجدول التصريحات الجبائية الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية

نوع الضرائب والرسوم	اقصى اجل لإيداع التصريح	مكان ايداع التصريح
-الرسم على النشاط المني **-الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح المهنية** **-الضريبة على أرباح الشركات**	علئ الكثر 30 افريل	مفتشية الضرائب التي ينبع لها مكان فرض الضريبة.
الرسم العقاري	في أجل شهرين (02) من الإنجاز النهائي اللبناءات الجديدة وكذا | التغييرات أو التحويلات التي أدخلت على شكل أو تخصيص الملكية المبنية أو غير المبنية	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد الملكية.

المصدر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة صفحة 84.

5- التصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة والإنقاصات والألعاب والمقاولات ومختلف المكافآت الأخرى:[1] إذا كنتم تدفعون في إطار ممارسة مهنكم، التجاري، لأشخاص آخرين لا ينتمون لمستخدميكم، أتعابا وأتاوى عن:

- براءات
- رخص
- علامات الصنع
- مصاريف المساعدة التقنية والمقر والمناولة مهما كانت طبيعتها، والدراسات وتأجير العتاد وتوفير المستخدمين والإيجارات بكل أنواعها وغيرها من المكافآت. يتعين عليكم أن ترفقوا بتصريح نتائجكم المحملة على دعامة معلوماتية، كشفا يتضمن بالنسبة لكل مستفيد من هذه المبالغ

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2020،مرجع سابق, ص 85

- الأسماء والألقاب وتسمية الشركة.
- رقم التعريف الجبائي.
- رقم التسجيل في السجل التجاري.
- رقم الاعتماد – الهيئة الجبائية التابعة لها.
- مرجع وتاريخ ومبلغ الصفقة أو الاتفاقية.
- طبيعة العمليات التي ترتبط بها هذه المبالغ المدفوعة.
- العنوان الفعلي لمقرها ومكان مزاولة نشاطها.
- مبلغ التسديدات المنجزة لحسابها.
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر من طرف هؤلاء المتعاملين.
- طريقة الدفع المستعملة.

يتعين عليكم، تحت طائلة تطبيق الغرامة المنصوص عليها بموجب المادة 4194 من قانون الضرائب المباشرة

– التأكد قبل الشروع في دفع هذه المبالغ، من صحة أرقام السجل التجاري للأشخاص المستفيدين من هذه المبالغ على الموقع الإلكتروني للمركز الوطني للسجل التجاري وكذا أرقام تعريفهم الجبائي عبر الموقع الإلكتروني للترقيم الجبائي للمديرية العامة للضرائب.

– تقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية للتحقق من هذه العمليات، وذلك عند كل طلب يقدمه مفتش الضرائب

6- وجوب اكتتاب التزامات التصريح إلكترونيا بالنسبة للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات:[1] يتم اكتتاب التزامات التصريح إلكترونيا في المجال والشروط التي يحددها التشريع الجبائي المعمول به بالنسبة للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات. تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة، عند الحاجة، بموجب قرار صادر عن وزير المالية.

6-التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:

أ-)بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

1) التنازل أو التوقف: يتعين عليكم في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة او التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال مستثمرة فلاحية، اكتتاب:

[1] المادة 58 من ق.م لسنة 2018

- تصريح إجمالي بمداخيلكم.
- تصريح خاص بمداخيلكم الفئوية.

يجب اكتتاب التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

2) الوفاة: في حالة وفاة المكلف بالضريبة، يجب أن تكون المداخيل الخاضعة للضريبة، موضوع:

- تصريح إجمالي.
- تصريح خاص
- جب اكتتاب التصريح الإجمالي والتصريح الخاص من طرف ذوي حقوق المتوفي.
- يجب إيداع التصريحات المشار إليها أعلاه في أجل ستة (06) أشهر، اعتبارا من تاريخ الوفاة.

ب) بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع تصريح خاص بالتنازل أو توقف نشاط المؤسسة لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

ج) بالنسبة للرسم على النشاط المهني: في حالة التنازل أو توقف المؤسسة جزئيا أو كليا يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية إيداع تصريح خاص بالرسم على النشاط المني لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

ملاحظة: إلزامية ذكر التعريف الجبائي في التصريحات الجبائية يتعين على المكلفين بالضريبة الممارسين النشاط صناعي أو تجاري أو مهني أو حرفي ذكر رقم تعريفهم الجبائي في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم (التصريحات الجبائية ، الوثائق المحاسبية... إلخ). يترتب عن عدم احترام هذا الإلزام، توقيف:

- تسليم مستخرج الجدول.
- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 219-1 و219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- منح التأجيلات القانونية، لدفع الحقوق والرسوم.

- اكتتاب أجال الدفوعات.

تطبق هذه التدابير أيضا في حالة تقديم معلومات ناقصة تستعمل في إعداد بطاقة التعريف الجبائي.

د) بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بإيداع التصريح بالتوقف لدى مفتش الضرائب الذي يتبعونه، وهذا في أجل عشرة (10) أيام.

الفرع الثاني: اهمية التصريحات الجبائية

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، وللإدارة الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف في حد ذاته أو الإدارة الضرائب.

1- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف

تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي، والذي هو تلقائي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو أدرى بمقدرته التكليفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية في تحقيقه

- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار أنه أدري بوضعية السيولة الخاصة به وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به.

- يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تتمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب.

- إن رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة، خاصة المؤسسات، فالحصول على المعلومات الرقمية والبيانات الالكترونية أصبحت أكثر شيوعا وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوربية منها، حيث تطلب الإدارة الضريبية من المكلفين بتوفير المعلومات على شكل الكتروني، ومثال على ذلك نجد دولة بلجيكا وكما قال (Piet VandendriesSche وهو عضو ومستشار جبائي بشركة ديلويت Deloitte): نحن نشهد اتجاها نحو حوسبة الإجراءات الجبائية، ليس فقط على ضريبة القيمة المضافة ولكن أيضا في ميدان ضريبة الشركات، فالمؤسسات تفضل السرعة والراحة الموفرة من الإجراءات المحوسبة المتبعة في هذه الخطوة.

2- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب

مهمة الإدارة الضريبية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسئولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه وصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تحديد وإنما وسيلة فعالة تمكنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح وغرضه واضحين وان يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته، وتكمن أهمية التصريح بالنسبة الإدارة الضرائب في:

- يعطي التصريح الإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاولة نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها

- يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الإجراءات و الوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات؛ مثلا: في الجزائر خاصة بعد استخدام المعلوماتية في المصالح الضريبية، وذلك باستحداث الرقم التعريفي الجبائي (NIF) وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق الجبائية (حسب ما تقتضيه نصوص المواد 3، 4، 8 من قانون المالية لسنة 2003)، سهل على كاهل الإدارة الضريبية العديد من الصعاب خاصة فيما يخص الإحصاء الجبائي للفئة المكلفة بالضريبة".

- ومن جهة ثانية فالتصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، والإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهي طريقة تعتبر مؤشر هام على تقدم النظام الجبائي.[1]

المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي للضرائب والرسوم وفق النظام الجبائي الجزائري

الفرع الاول: مفهوم وانواع الضرائب المصرح بها في الجزائري

1-مفهوم الضريبة:

تعرف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة على موارد الوحدات المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات.

[1] سمية قحموش، 2013، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ,مرجع سابق، ص ص 49-50

ويتضح من هذا التعريف أن للضريبة ثلاثة عناصر هي:

– الضريبة اقتطاع نقدي جبري من موارد الوحدات الاقتصادية سواء كانت أشخاصا معنوية أو طبيعية، وتعكس الضريبة أبرز مظهر من مظاهر سيادة الدولة، وهي بهذا تختلف عن إيرادات أملاك الدولة وإيرادات القروض.

– أنها تحويل للموارد من الأفراد إلى الدولة والتحويل قد التحويل قد يتم عينا وكانت الصورة الغالبة في الماضي، وقد يتم نقدا وهي الصورة الغالبة كانت هي الية حديثة وقد تطورت الضرائب النقدية بطبيعة الحال بتطور الاقتصاديات.

إن الغرض من فرض الضريبة وجبايتها هو تمويل الإنفاق العام وتم العامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة. فاق العام وتأمين الخدمات ويتميز الطابع الإجباري للضريبة عن المدفوعات الاختيارية من مات الاختيارية من جهة ويقرب بينها وبين اقتطاعات إجبارية أخرى ليست لها صفة الضريبة بالمعنى الدقيق وقد استخدمت بعض الدول المساهمة الاختيارية كأسلوب التغطية النفقات العامة إلا أنها أثارت صعوبات ضخمة جدا وانتهت بالفشل، ولا تزال تتكرر هذه المحاولات لتغطية جزء من أعباء الأزمات والحروب فقط وتنجح في هذه الفترات نظرا الارتفاع الروح الوطنية ولكنها لا تصلح نهائيا في الأحوال العادية.

وهناك اقتطاعات جبرية تقترب من الضريبة حيث تجمع بينها عنصر القسر ويتحقق ذلك في أشباه الضرائب والقروض الإجبارية.[1]

1– الفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة

أ– **الضرائب المباشرة** هي التي تعد بموجب جداول تحقق كالضريبة على العقارات والعرصات (الترابية) او كالضرائب التي يصدر بها اخطارات وقرارات تكاليف ضريبية كالضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والضريبة على الرواتب والأجور والضرائب المباشرة يحدد بها شخص المكلف وعنوانه ورقمه الضريبي ومقدار الضريبة وفوائدها وغراماتها وكافة احكامها.

ب– **الضريبة غير المباشرة** فهي لا تصدر بجداول تحقق ولا بإشعار تكليف او قرار تكليف ولا يحدد اسم المكلف ولا اي شيء يرتبط به ويكاد ان يكون مجهولا الا ان يسدد الضريبة وربما يكون مجهولا حتى بعد سدادها والأمثلة على ذلك رسم الطابع ورسم الانفاق الاستهلاكي وما شابه.[2]

[1] فتحي احمد ذياب عواد ، 2013،اقتصاديات المالية العامة ,الاردن , دار النشر الرضوان , ص 121

[2] فايز بيضون ، 2018 ,مقال بعنوان : الفرق بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

2- انواع الضرائب المصرح بها في الجزائر

أ) الضريبة على ارباح الشركات

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136. وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات.[1]

نسبة الضريبة على ارباح الشركات:

يحدد معدل الضريبة على الارباح الشركات كما يلي:

-19 % بالنسبة الانشطة انتاج السلع.

-23% بالنسبة الأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.

-% 26، بالنسبة للأنشطة الأخرى.

-يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح على كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه.[2]

-الأرباح الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات

-حسب ما جاءت في المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إن الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته. ويتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى افتتاح واختتام الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء.[3]

[1] المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020.

[2] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020

[3] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020

خصائص الضريبة على أرباح الشركات:

تتميز بأنها ضريبة وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين. وهي ضريبة عامة كونها تفرض على كل مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها. هي ضريبة سنوية كون وعائها يتضمن ربح سنة واحدة. هي ضريبة نسبية لأنها ذات نسب محددة وليست خاضعة لجدول تصاعدي. ضريبة تعتمد على التصريح الإجباري.[1]

ب) الضريبة على الدخل الإجمالي

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة ". ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من:

- أرباح مهنية.
- لا عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية والغير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل من العقارات المبنية أو الغير مبنية.[2]

الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ولديهم عائدات من مصدر جزائري.
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو مكلفين بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد الضريبة شخصية على مجموع مداخليهم.
- الأشخاص الذين موطن تكليفهم بالجزائر.[3]

معدلات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التالي:

[1] شناز رياني، 2018،مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في تحسين التصريحات الجبائية مرجع سابق، ص 33

[2] المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020

[3] المادة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020

الجدول: معدلات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 الى360.000	%20
من 360.001 الى1440.000	%30
اكثر من1440.000	%35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2020

الفرع الثاني: مفهوم ونواع الرسوم المصرح بها في الجزائر

1) تعريف الرسم: يمكن تعريف الرسم بأنه ":مبلغ معين من المال يدفعه الفرد إلى هيئة عامة مقابل خدمة معينة طلبها الفرد من هذه الهيئة "ويلاحظ أن مثل هذه الخدمة يمكن أن يطلبها أي فرد في المجتمع، وسواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وبالتالي فإن المقابل الذي يدفعه الفرد للهيئة العامة يسمى رسما وهو بطبيعته دفع اختياري لأن من لا يطلب مثل هذه الخدمة لا يدفع أي رسم ولأن طبيعة طلب الخدمة تتميز بخصوصيتها أي أن تفيد بشكل مباشر من يطلبها فقط على الرغم من كونها قد تفيد أطراف أخرى بشكل غير مباشر.[1]

2) الرسم على القيمة المضافة

تعريف: هو ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع والخدمات، ويتم تحصيل هذا الرسم من قبل بعض المكلفين (منتحر وموزعو السلع والخدمات ليدفع إلى مصالح تحميل المراقب او قباضات الضرائب)، إن المتحمل الفعلي للرسم على القيمة المضافة هو المستهلك النهائي السلعة أو الخدمة الخاضعة للرسم، ذلك أن سعر بيع السلعة أو الخدمة المعنية يشمل تكلفة إنتاجها وهوامش ربح كل من المنتج والموزع إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة.[2]

[1] فتحي احمد ذياب عواد ، 2013،اقتصاديات المالية العامة ,مرجع سابق ، ص 119

[2] عبد الرحمن عطية ، 2011،المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ,الجزائر , ص 124

العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

– عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

– عمليات الاستيراد.[1] ويخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة[2].

– المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون كما جاء في المادة 040

– الأشغال العقارية.

– المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

– المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة. كما جاء تعريفهم في المادة 050

– التسليمات لأنفسهم لعمليات تثبيت القيم المنقولة، وللأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها

الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجيتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم، على أن لا تستعمل هذه الأملاك الانجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة. – عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

–بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها. بالإضافة إلى العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة. وعمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.

عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.

– المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة جزئيا أو كليا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية، التحف الفنية الأصلية، الأدوات العتيقة... الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.

– عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وتجارة التجزئة باستثناء الخاضعون النظام الجزافي.

– العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التامين.

[1] المادة 01 من قانون الرسم على رقم الاعمال، 2020

[2] المادة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال، 2020

معدلات الرسم على القيمة المضافة:[1]

يوجد غالبا معدلين للرسم على القيمة المضافة المعدل العادي والمخفض وحسب قانون الرسم على رقم الأعمال السنة 2020 نجد:

المعدل المخفض: 09 % يطبق على المنتجات والخدمات ذات العناية الخاصة من طرف الدولة في مخططاتها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية. **المعدل العادي**: 19% يطبق على العمليات الغير خاضعة للمعدل المخفض 09 ٪.

3) الرسم على النشاط المهني

يعرف الرسم على النشاط المهني بأنه "عبارة عن رسم يفرض على رقم الأعمال التحقق من قبل المكلفين بالضريبة.[2]

يعرف كظلك أنه رسم يفرض على الأعمال المحقق من قبل المكلفين بالضريبة والتابعين للنظام الحقيقي واصحاب المهن الحرة.[3]

أساس فرض الضريبة:[4] يؤسس الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو على رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم. التخفيضات الممنوحة في الرسم على النشاط المهني: حيث يمكن أن يستفاد من التخفيضات الأتية:

1- التخفيض 30 %:

مبلغ عمليات البيع بالجملة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق الغير مباشرة.

2-التخفيض 50 %:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق الغير مباشرة.

[1] المادة 21و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال,2020

[2] مبروك بوبيدي، 2017،المعالجة المحاسبية للضرائب و الرسوم في المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي (مذكرة ماستر), بسكرة :جامعة محمد خيضر, ص 46

[3] عبد الرحمن عطية ، 2011،المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ,مرجع سابق، ص 135

[4] المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم مماثلة، 2020

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن:

* أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليه المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير 1996

*أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10٪ و30٪.

3- التخفيض 75 %:

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة البنزين الممتاز والعادي والمازوت.

معدل الرسم على النشاط المهني:[1]

- إن معدل الرسم على النشاط المهني يساوي 2%.
- يخفض هذا المعدل إلى 1% بالنسبة لأنشطة الإنتاج دون الاستفادة من التخفيضات. فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، يطبق المعدل25% مع تخفيض بنسبة 25 %.
- يرفع المعدل إلى 3 % بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب.

يوزع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يلي:

- حصة البلدية: 66 %.
- حصة الولاية: 29%.
- حصة صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية 5 ٪.

الفرع الثالث: انواع الانظمة الجبائية في الجزائر

في حالة إذا ما تجاوز رقم الأعمال المحقق مسقف ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة فيتم صم في نظام الربح الحقيقي.

- الضريبة الجزافية الوحيدة:

يخص هذا النوع المكلفين الذين لا يزيد رقم أعمالهم السنوي على (10.000.000 دج) حيث يحدد رقم أعمالهم لسنتين متتاليتين الربح الخاضع للضريبة تحديدا جزافيا، أما فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا رئيسيا يتمثل في بيع السلع واللوازم الموجهة للاستهلاك في عين المكان أو توفير السكن وباقي النشاطات

[1] المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم مماثلة، 2020

إذا تعلق الأمر بغيرهم أي غير المكلفين بالضريبة، في هذه الحالة فان الإدارة الضريبية هي من تقوم بتحديد رقم الأعمال والأرباح والضرائب التي تنتج عليها، لذا | تقوم إدارة الضرائب بالتحريات المستمرة، واستطلاعات عن المكلف بالضريبة يمكن أن تكون مختلفة في السنوات الثلاثة (يكون تحديد رقم الأعمال والأرباح السنتين فقط على المكلفين بالضريبة أن يكتتبوا في الآجال عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي

– نظام الربح الحقيقي هذا النظام موجه للمكلفين الذين يزيد رقم أعمالهم على 30.000.000 دج وكذا كل أنواع الشركات المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يحدد ربحهم الحقيقي على أساس محاسبة تماسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.[1]

[1] بن سلطان كريوب، 2017،دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الضريبية (مذكرة ماستر),مستغانم :جامعة عبد الحميد بن باديس, ص 10

المبحث الثاني : القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية

يأخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بنفس القوائم المالية التي يفرضها مجلس معايير المحاسبة الدولية والمتكونة من الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملحق[1].

لذلك سنقوم باستعراض ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بخصوص القوائم المالية.

المطلب الأول: عرض و مكونات القوائم المالية

الفرع الأول: عرض القوائم المالية

تجدر الإشارة إلى أن القانون المحاسبي الجزائري استخدم لفظ الكشوف المالية بدل القوائم المالية، إلا أننا سنستخدم لفظ القوائم المالية في دراستنا.

أولا: تعريف القوائم المالية

القوائم المالية هي مجموعة متكاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية، تمكن من تقدم وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات[2].

ويكون كل كيان يخضع لحال تطبيق النظام المحاسبي المالي ملزمة بإعداد هذه القوائم مرة واحدة على الأقل سنويا، بشكل يسمح بإجراء المقارنة مع معطيات الدورة السابقة[3].

ثانيا: خصائص القوائم المالية

يجب أن تتوفر في القوائم المالية الخصائص التالية حتى تصبح ذات جودة عالية وهي[4]:

1. المصداقية

يجب أن تعرض القوائم المالية بصورة وفية وصادقة الوضعية المالية للكيان ونجاعته، وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم كل العمليات المالية والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه[5].

[1] الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 11 – 07.

[2] الجريدة الرسمية، العدد: 19، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، ص: 85.

[3] المرجع السابق، 5.210، ص: 23.

[4] المرجع السابق، ص: 85.

[5] الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 07 – 11، مرجع سابق، المادة: 26، ص: 05.

وتتمثل المصداقية في جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن قدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة[1].

2. المسؤولية

ضبط القوائم تحت مسؤولية المسيرين شخصيا[2].

3. احترام أجل إعداد القوائم المالية

تعد القوائم المالية في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية أي قبل تاريخ 06/30 من السنة الموالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان[3].

4. عرض القوائم بالعملة الوطنية

التزم القانون على عرض كافة القوائم المالية وملاحقها بالعملة الوطنية، وفي حالة قيام الكيان بعمليات مالية بالعملة الأجنبية عليه تحويلها إلى الدينار الجزائري وفق الإجراءات التنظيمية المعمول بها في هذا المجال[4].

5. إمكانية إجراء المقارنات

يجب أن تسمح القوائم المالية بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، حيث يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى مبلغ السنة الماضية، كما يجب أن يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي، وعندما لا يمكن إجراء المقارنات بسبب تغير طرق التقييم أو العرض يجب تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة وذكرها في الملحق.

وعندما لا يمكن إجراء المقارنات بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، يكون من الضروري إعادة الترتيب أو إدخال تعديلات على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة[5].

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 85.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 3.210، ص: 22.

[3] المرجع السابق، النقطة 3.210، ص: 22.

[4] الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون 07/11، مرجع سابق، المواد 13- 28، ص – ص: 04- 05.

[5] المرجع السابق، المادة: 29.

6. مدة السنة المالية

بشكل عام يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لمدة 12 شهرا تغطي السنة المدنية، ويمكن للكيانات التي يرتبط نشاطها بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية بقفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر.

أما في الحالات الاستثنائية مثل حالات إنشاء ووقف الكيان والتي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشرة شهرا يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها[1].

ثالثا: الإطار التصوري لإعداد القوائم المالية

يحتوي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مجموعة من المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، مثل الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية، وكذلك الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية[2]، وفي هذا الصدد كذلك نصت المادة 05 من القانون 08 - 156 على أن الطرق المحاسبية تتمثل في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة في مواد هذا القانون، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية، لذلك سنعمد إلى استعراضها وفق ما نص عليه القانون المحاسبي كما يلي:

1. محاسبة الالتزام (التعهد)

حسب هذا المبدأ يتم تسجيل التعاملات المالية والأحداث محاسبيا عند حدوثها وليس عند الدفع أو التحصيل، أي عند استحقاقها بغض النظر عن الدفع أو تسديدها، بحيث سجل في المستندات المحاسبية وتقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث[3].

2. استمرارية الاستغلال

يفترض بأن لا تكون للكيان أي رغبة أو ضرورة لإنهاء أنشطته أو التقليص من حجمه عند إعداد كشوفه المالية، وإذا توفرت هذه الرغبة أو الضرورة، فإن الكيان يعد قوائمة المالية بطريقة مختلفة ينبغي الإشارة إليها في الملحق[4].

---

[1] المرجع السابق، المادة: 30.

[2] الجريدة الرسمية، العدد: 27، مرسوم تنفيذي رقم 08- 156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07- 11، المواد: 02-03، ص: 11.

[3] المرجع السابق، المادة: 06، ص: 11.

[4] المرجع السابق، المادة: 07، ص: 11.

3. الخصائص النوعية للملاءمة

يجب أن تتوفر في المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح[1].

والخصائص النوعية هي السمات التي تجعل من المعلومات المقامة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين وخصائص النوعية الرئيسية الأربعة حسب المعايير المحاسبية الدولية هي: قابلية الفهم، الملاءمة، الموثوقية، قابلية المقارنة[2].

4. الاستقلالية

يجب أن يعتبر الكيان كأنه وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيه، أي يجب ألا تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان فقط دون معاملات مالكيها[3].

5. الوحدة النقدية والتقييم النقدي

يجب أن تمسك محاسبة الكيان بالدينار الجزائري ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن قياسها نقدا، كما يمكن أن تذكر في الملحق المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي[4].

6. الأهمية النسبية للمعلومات

- يجب أن تبين القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر في اتخاذ القرار؛
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛
- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملوها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛
- يمكن أن لا تطبيق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية[5].

---

[1] المرجع السابق، المادة: 08، ص: 12.

[2] عباس علي ميرزا وآخرون، المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ,كتاب و دليل وايلي ,ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ,المطابع المركزية عمان,الأردن,2006، ص- ص: 08- 09.

[3] الجريدة الرسمية، العدد: 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 09، ص: 12.

[4] المرجع السابق، المادة: 10، ص: 12.

[5] المرجع السابق، المادة 11، ص: 12.

7. استقلالية الدورات الاستغلالية

تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط[1].

8. الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية

يجب ربط أي حدث يتعلق بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة ومرحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية، ولا يتم إجراء تسوية على القوائم المالية إذا طرأ حدث معين بعد تاريخ إقفال السنة المالية المقفلة وكان لا يؤثر على وضعية الميزانية المرتبطة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، حيث تكون محل إعلام في الملحق إذا كانت له أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي القوائم المالية[2].

9. مبدأ الحيطة والحذر

يجب أن يتم مسك المحاسبة وفقا لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير عقلاني للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، بحيث ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، بالإضافة إلى ذلك يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تكوين احتياطيات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[3].

10. انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة

بشكل عام يجب أن تكون المعلومات منسجمة مع بعضها البعض وقابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة، وهذا يقتضي دوام تطبيق القواعد والطرق المحاسبية المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، ماعدا في حالات خاصة مثل البحث عن معلومة أفضل أو تغير التنظيم[4].

11. التكلفة التاريخية

[1] المرجع السابق، المادة: 12، ص: 12.

[2] المرجع السابق، المادة: 13، ص: 12.

[3] الجريدة الرسمية، العدد: 27، مرسوم تنفيذي رقم 08- 156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 14، ص: 12.

[4] المرجع السابق، المادة: 15، ص: 12.

بشكل عام تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، وتستثني فقط الأصول والخصوم التي لها خصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية فإنها تقيم بقيمتها الحقيقية[1].

12. تطابق الميزانية الافتتاحية مع ميزانية إقفال السنة المالية السابقة

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة[2].

13. تقييد العمليات طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي مع الالتزام بالمظهر القانوني

يجب أن يتم تقييد العمليات المالية في المحاسبة وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي بالإضافة إلى الالتزام بالمظهر القانوني، وعدم تقييد العمليات بناء على المظهر القانوني فقط[3].

14. صدقية القوائم المالية

يجب أن تستجيب القوائم المالية إلى هدف إعطاء صورة صادقة من خلال توفير معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان، وعندما يكون تطبيق قاعدة محاسبية معينة لا يؤدي إلى تقدم صورة صادقة عن الكيان، يجب الإشارة إلى أسباب ذلك في الملحق، ولا يمكن اعتبار هذه الإشارة كتصحيح للمعالجات المحاسبية غير الملائمة[4].

15. القوائم المالية للحسابات المجمعة والحسابات المدمجة

ألزم المشرع المحاسبي كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجود في الإقليم الوطن، ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى سواء أكانت بينها روابط قانونية مهيمنة أو لا توجد، بإعداد ونشر سنويا القوائم المالية المدمجة للمجموع الكون لكل هذه الكيانات، وقدم على أنها كيان واحد تحت مسؤولية الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن، وتهدف عملية الدمج إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة كل الكيانات على أنها كيان واحد[5].

[1] المرجع السابق، المادة: 16، ص: 12.

[2] المرجع السابق، المادة: 17، ص: 12.

[3] المرجع السابق، المادة: 18، ص: 12.

[4] الجريدة الرسمية، العدد: 27، مرسوم تنفيذي رقم 08- 156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 19، ص: 13.

[5] الجريدة الرسمية العدد 74، القانون رقم 07 - 11، مرجع سابق، المواد، 31- 36، ص: 06.

16. البيانات الضرورية في القوائم المالية

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد يجب أن تتوفر في القوائم المالية بيانات ضرورية، في كل مكون من مكوناتها، ويتم تبيانها بشكل دقيق وهي كما يلي[1]:

- اسم القائمة المالية؛
- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان القدم للقوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، أو حسابات مدمجة، أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة التي تقدم بها والمستوى المرجو.
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجتمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء – معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة؛
- أي معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان بدقة.

الفرع الثاني: مكونات القوائم المالية

يجب على كل كيان خاضع للنظام المحاسبي المالي أن يعد ويعرض سنويا قوائمه المالية، وتشتمل هذه الأخيرة على ما يلي: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة[2].

أولا: الميزانية

إن الهدف الأساسي من إعداد الميزانية هو عرض الوضعية المالية لكيان معين بعرض قيم الأصول، والخصوم والأموال الخاصة في لحظة زمنية معينة، وبالتالي يمكن اعتبارها صورة فوتوغرافية للحالة المالية للكيان في تاريخ إقفال الدورة المالية، ولكن لفهم وإدراك هذه الصورة بدقة فإنه يجب فهم هيكل الميزانية والعناصر التي تتكون منها

[1] الجريدة الرسمية العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية، مرجع سابق، النقطة 3.210، ص: 22.

[2] الجريدة الرسمية العدد 19/ 2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 1.210، ص: 22.

والعلاقات التي تربط بين تلك العناصر أو المناصب، وحتى تكون واضحة فانه يجب أن تبرز بصورة منفصلة المناصب الآتية على الأقل عند وجود عمليات قام بها الكيان خلال الدورة[1].

بالإضافة إلى مناصب السنة السابقة لمقارنتها، ويتم تبويب عناصر الميزانية إلى مجموعات تحتوي على عناصر متجانسة، من أجل توضيح وتحديد المركز المالي للكيان بدقة، وما ستكون عليه في الدورة الموالية.

وتبوب كما يلي:

1. الأصول

تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، كما أتى النظام المحاسبي المالي مفهوم جديد وهو مفهوم مراقبة الأصول وتعني قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول[2].

وتنقسم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي إلى نوعين وهما:

أ. الأصول غير الجارية

هي عناصر الأصول الموجهة لخدمة النشاط بصفة دائمة، ومن المفترض أن تبقى لفترة تزيد عن 12 شهرا بعد تاريخ إقفال الدورة المالية، وتحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي[3]:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛
- الأصول التي تم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

ومن أمثلتها: التثبيتات المعنوية، التثبيتات المادية، كالأراضي والمباني والآلات وغيرها، الأصول المالية طويلة الأجل متاحة للبيع وبغرض الاحتفاظ بها إلى غاية تاريخ الاستحقاق[4].

ب. الأصول الجارية

هي عناصر الأصول الموجهة لخدمة النشاط بصفة ليست دائمة عند تاريخ إقفال الحسابات وتتمثل في:

[1] المرجع السابق، 1.220، ص: 23.

[2] الجريدة الرسمية العدد: 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، مادة: 20، ص: 13. -

[3] المرجع السابق، المادة: 21، ص: 13.

[4] الجريدة الرسمية، العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08- 156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 21، ص: 13.

• الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي مثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الحزينة؛

• الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها، خلال 12 عشر شهرا؛

• السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود[1].

2. الخصوم

تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي تمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد من المؤسسة[2].

يتم تصنيف عناصر الخصوم إلى مجموعتين يتم الفصل بينهما باعتماد السنة وهي:

أ. الخصوم الجارية

هي كل الالتزامات التي يتم دفعها أو تسويتها أو تحديدها خلال 12 عشر شهرا القادمة، عبر خصوما جارية عندما يتوافر فيها ما يلي:

• يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛

• أو يجب تسديدها خلال 12 عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

ب. الخصوم غير الجارية

وهي الالتزامات طويلة الأجل التي لها تاريخ استحقاقها الأصلي أكثر من 12 شهرا، وينوي الكيان إعادة تمويل هذا الالتزام على المدى الطويل، حتى لو كانت هذه الالتزامات سددت خلال السنة الجارية، ومن أمثلتها: رأس المال القدم، الأرباح غير الموزعة والاحتياطات والنتيجة الصافية، السندات طويلة الأجل، القروض طويلة الأجل. ويتم ترتيب العناصر وفق مبدأ السيولة، إما من الأكثر سيولة إلى أقلها أو العكس سواء بالنسبة للأصول والخصوم[3].

نموذج الميزانية

لقد حدد النظام المحاسبي المالي نموذج أساسي للميزانية موحد، ويمكن لكل كيان استحداث نموذج خاص به يلائمه قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم المحاسبي، أي يمكن إحداث أو إلغاء بنود ملائمة

[1] المرجع السابق، المادة: 22، ص: 13.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08- 156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 23، ص: 13.

[3] الجريدة الرسمية، العدد: 19/ 2009، قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 1.220، المادة: 23، ص: 13.

أو غير ملائمة أساسية، أو فرعية مناسبة لمستخدمي المعلومات المالية، مع ذكر في عمود مذكرة أو ملاحظة الوارد في كل كشف مالي رقم أمام كل بند أو منصب أو عنوان من أجل الإحالة إلى المذكرات التفسيرية التي توضح في الملحق[1].

وقد حدد النظام المحاسبي المالي نموذج للميزانية بشكل قائمة تتضمن الأصول أولا ثم تليها الخصوم ويجب الذكر أن المعايير المحاسبية الدولية لم تعد نموذجا محدد للميزانية.

منع إجراء المقاصة بين بنود الميزانية

لا يسمح عند إعداد الميزانية بإجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية، إلا في الحالات التالية[2]:

- إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانوني أو تعاقدي؛
- إذا قرر الكيان منذ البداية على إنجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة ؛
- على أساس واضح وجلي.

وتتم المقاصة بين عنصر أصول وعنصر خصوم ويحدد الفرق المتبقي ويظهر في الميزانية بحسب حالته عندما:

- يمتلك الكيان حق قانوني بإجراء عملية المقاصة؛
- يعتزم الكيان إخماد عنصري الميزانية على أساس واضح، أو إنجاز الأصل وإخماد الخصم في آن واحد.

ثانيا: جدول حساب النتائج

حساب النتائج هو بيان تلخيصي للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال الدورة المالية وسميا أيضا قائمة الدخل، أو قائمة المكاسب، يعتمد في حساب النتائج على مبدأ محاسبة الالتزام (العهد).

حيث يتم تسجيل المعاملات والأحداث عن الفترات التي يحدث فيها الدخل، وليس عندما تستلم النقدية أو تدفعها، بمعنى آخر لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب النقدية، بل كل وقت نشوء الالتزام أو الاستحقاق[3].

1. الحد الأدنى من المعلومات الواجب توافرها

يجب أن يحتوي جدول حساب النتائج على الأقل على حد أدنى من المعلومات وهي[4]:

[1] المرجع السابق، الفصل السابع، ص- ص: 27- 28.

[2] المرجع السابق، النقطة 5.210، مرجع سابق، ص: 23.

[3] في الجريدة الرسمية العدد 19/2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 5.210، النقطة 1.230، ص: 24.

[4] في المرجع السابق، النقطة: 2.230، ص: 24.

• يجب أن يتضمن تحليلا للأعباء حسب طبيعتها، والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

• منتجات الأنشطة العادية؛

• المنتوجات المالية والأعباء المالية؛

• أعباء المستخدمين؛

• الضرائب والرسوم والتسديدات المائلة؛

• مخصصات الامتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛

• مخصصات الامتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المادية؛

• نتيجة الأنشطة العادية؛

• العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛

• النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛

• النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

2. منع إجراء المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء

بشكل عام يمنع النظام المحاسبي المالي في النقطة رقم 7.230 إجراء المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج إلا في الحالات التالية[1]:

• إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل المقاصة؛

• إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها لا يتطلب إفصاحا منفصلا (مثل الأرباح والخسائر الناتجة عن أدوات مالية مملوكة في محفظة معاملات تجارية)؛

• إذا كانت المقاصة يسمح بها التنظيم أو يأذن بها، مثل أرباح وخسائر ناجمة عن خروج أصول غير جارية أو تغطية الصرف.

3. فترة تحديد النتيجة

تأخذ النتيجة بعين الاعتبار كل الأعباء والنواتج التي نشأت خلال الدورة المالية، حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد القوائم المالية، وهذا فإن الأحداث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها

[1] المرجع السابق، النقطة: 7.230، ص: 25.

صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال، يترتب عليها تصحيحات فقط، إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل للأصول أو الخصوم عند إقفال السنة المالية[1].

4. تصنيفات حساب النتائج

يتم إعداد حساب النتائج بتسجيل المنتجات أولا ثم خصم الأعباء المختلفة ثانية، حتى الوصول إلى النتيجة الصافية حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة.

أ. حسب الطبيعة

ويتم تحديد النتيجة وفق المراحل التالية[2]:

الهامش الإجمالي، القيمة المضافة للاستغلال، الفائض الإجمالي عن الاستغلال النتيجة العملياتية (التشغيلية)، النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضرائب، النتيجة الصافية للأنشطة العادية، النتيجة غير العادية، النتيجة الصافية للسنة المالية، النتيجة الصافية للمجموع الدمج.

ب. حسب الوظيفة

حيث يتم تحديد النتيجة وفق المراحل التالية[3]:

هامش الربح الإجمالي، النتيجة العملياتية (التشغيلية)، النتيجة العادية قبل الضريبة، النتيجة الصافية للأنشطة العادية، النتيجة الصافية للسنة المالية.

ولا يوجد فرق بين قائمة حساب النتيجة الواردة في النظام المحاسبي المالي مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية، ما عدا أن المعايير الدولية لم تحدد شكل معين لحساب النتيجة، رغم أنها قد حددت حدا أدين للبنود التي يجب أن تعرض فيه إلزاما.

ثالثا: جدول سيولة الخزينة

إن الهدف من إعداد جدول سيولة الخزينة هو تزويد مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية[4]، وهو وثيقة هامة تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية، حيث خصص لها معيارا محاسبيا كاملا له، باعتبار التدفقات النقدية التي شكل الخزينة مثل مفتاح التحليل المالي.

[1] في الجريدة الرسمية العدد 19/2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 8.230، ص: 25.

[2] المرجع السابق، ص: 30.

[3] المرجع السابق، ص: 31.

[4] الجريدة الرسمية العدد 19/2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة: 1.240، ص: 26.

1. عناصر جدول سيولة الحزينة

و يقدم جدول سيولة الخزينة التدفقات النقدية الداخلة والصادرة أثناء السنة المالية حسب مصدرها وهي كما يلي[1]:

- التدفقات المالية التي ولدها الأنشطة التشغيلية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
- التدفقات المالية التي ولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال من أجل اقتناء استثمارات، وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، قدم كل واحدة على حدى وترتب من سنة مالية لأخرى في الأنشطة التشغيلية للاستثمار أو التمويل.

2. تقديم جدول سيولة الخزينة (جدول التدفقات النقدية)

يعد جدول سيولة الخزينة إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة [2]:

أ. الطريقة المباشرة

نص النظام المحاسبي المالي على هذه الطريقة، كما أوصى بها كذلك في المعيار الدولي رقم (IAS 07) وهي كما يلي:

- تقديم الفصول الرئيسية للتدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة (الزبائن، الموردين الضرائب... إلخ)، لإبراز تدفق مالي صاف، مثل: المبلغ المحل من الزبائن، المدفوعات للموردين، المدفوعات للعاملين؛
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

ب. الطريقة غير المباشرة

تتمثل هذه الطريقة في تعديل النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...)؛

[1] المرجع السابق، النقطة: 2.240، ص: 26.

[2] المرجع السابق، النقطة: 3.240، ص: 26.

- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة)، وهذه التدفقات قدم كل على حدى.

3. الموجودات المالية

تناولت النقطة 4.240 مفهوم الموجودات المالية وتتكون من[1]:

- السيولة النقدية وتتضمن الأموال الموجودة في الصندوق والودائع البنكية الجاهزة وتسهيلات الصندوق؛
- شبه السيولة المخصصة من أجل تسديد الالتزامات القصيرة الأجل.

رابعا: جدول تغيرات الأموال الخاصة

يمثل هذا الجدول بيان التغيرات رؤوس الأموال الخاصة، وتعرض تحليلا للحركات المالية التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال الدورة، والحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها في هذه القائمة كما يلي[2]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المحلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد... الخ)؛
- توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال الدورة المالية.

خامسا: ملحق القوائم المالية

الملحق وثيقة تلخيص، يوفر تفسيرات وتوضيحات ضرورية من أجل فهم أفضل للميزانية وحساب النتائج ويتم كل المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات[3].

حيث تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزاءا لا يتجزأ منها إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم، وقد سبق الإشارة إلى المعلومات التي يتوجب إدراجها ضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات الملكية، وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

[1] في الجريدة الرسمية، العدد 19/ 2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 4.230، ص: 26.

[2] المرجع السابق، النقطة 1.250، ص- ص: 26- 27.

[3] الجريدة الرسمية العدد: 19/2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 38.

1. أهداف قائمة الإيضاحات

حسب المعيار الدولي الأول (01) فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية[1]:

- تقييم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد القوائم المالية:
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية.
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (01) ترتيب محدد لعرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، على اعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم المالية على عملية مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة وهذا الترتيب هو:

- عبارة تفيد بامتثال المنشأة للمعايير المحاسبية الدولية.
- عرض أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة.
- معلومات موضحة ومؤيدة للبنوك المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب التي عرضت فيه البنود في القائمة بنفس ترتيب القوائم المالية.
- إفصاحات أخرى مثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاحان عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

2. محتوى قائمة الإيضاحات الملحقة

ويشتمل الملحق على النقاط الآتية[2]:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير الموضحة)، ويجب أن يوضح الكيان كل مخالفة للمعايير، التي يجب تفسيرها وتبريرها من طرف الكيان؛
- معلومات تكميلية تسمح بفهم أحسن لمكونات الميزانية؛

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص: 55.

[2] المرجع السابق، النقطة 1.260، ص: 27.

• المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم، والعمليات التي تتم مع تلك الكيانات أو مسيرها كطبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات وسياسة تحديد أسعار تلك المعاملات؛

• الإفصاح عن المعلومات ذات الطابع العام أو التي تتعلق ببعض العمليات الخاصة الضرورية من أجل الحصول على صورة وافية وكاملة عن الوضعية المالية للكيان وأدائه.

وبصفة عامة هناك معياران أساسيان يقومان بتحديد المعلومات المطلوبة في الملحق وهما:

• الإفصاح عن جميع المعلومات التي تكون ملائمة لمتخذي القرارات؛

• الأهمية النسبية للمعلومات الواجب ذكرها في الملحق.

لا يمكن أن تعوض بأي حال من الأحوال المعلومات التي قدمها القوائم المالية، رغم أن هذه المذكرات في الملحق تعطي صورة صادقة عن الكيان، وهل فهم القوائم المالية وإجراء مقارنة مع كيانات أخرى مماثلة.

تذكر الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية بشكل منهجي ومنظم، بحسب كل فصل أو باب من أبواب الميزانية وحساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة، وكل منهم يحيل إلى النقطة التفسيرية والتوضيحية معينة في الملحق[1].

وإذا طرأت أحداث معينة بعد تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤدي إلى تغيير في أي كشف من القوائم المالية، فلا داعي لإجراء تصحيحات على هذه القوائم، إلا أنه إذا كانت هذه الأحداث مهمة وتؤثر على اتخاذ القرارات عندئذ يجب الإعلام بها في الملحق مع توضيح ما يلي[2]:

• طبيعة الحادث؛

• تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.

سادسا: نماذج القوائم المالية

وضع المشرع المحاسبي مجموعة جداول مالية كنماذج قاعدية، وأعطى الحرية لكل كيان بتكييف هذه الجداول بحسب خصوصياته، مثل إحداث فصول جديدة أو فصول فرعية، أو حذف فصول غير هامة والهدف هو توفير معلومات مفيدة لمستعملي القوائم المالية.

كما يجب الإشارة إلى أن هذه الجداول المالية تتضمن مجال بعنوان "ملاحظة " قبالة كل فصل يذكر فيه رقم الإحالة في الملحق والتي تتضمن ملاحظات تفسيرية[3].

[1] المرجع السابق، النقطة 2.260، ص: 27.

[2] الجريدة الرسمية العدد 19/2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية، مرجع سابق، النقطة 3.260، ص: 27.

[3] المرجع السابق، الفصل السابع، مرجع سابق، ص: 27.

ملاحظة: أنظر إلى الملاحق.

الجدول رقم (03-02): يبين عناصر القوائم المالية

القوائم المالية				
قائمة المركز المالي	**قائمة الدخل**	**قائمة التدفقات النقدية**	**قائمة التغير في حقوق الملكية**	**الإيضاحات**
أصول والتزامات وحقوق الملكية	مختلف الإيرادات والمصروفات والمكاسب وصافي الدخل	التدفقات النقدية الداخلية أو الخارجية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية	جميع التغيرات في حقوق الملكية الناتجة من المعاملات مع الملاك أو مع الغير	السياسات المحاسبية الهامة أو أي ملاحظات أخرى

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

تشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم والتسجيل المحاسبي، إضافة إلى قواعد خاصة، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية.

الفرع الأول: المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي

يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي سجل بها عناصر القوائم المالية في دفاتر المحاسبة، وترتكز طريقة تقييم العناصر في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى طرق تقييم أخرى نستعرضها كما يلي[1]:

1. التكلفة التاريخية

سجل عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية بكلفتها التاريخية أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبار أثار تعير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد، وتتألف التكلفة التاريخية

[1] المرجع السابق، النقطة 1.112، ص: 06.

للسلع والممتلكات المقيدة في الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة وتتكون التكلفة مما يلي[1]:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا؛
- سجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة الحقيقية إذا كانت السلع المتبادلة غير مماثلة، وبالقيمة المحاسبية الصافية للأصول المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة مماثلة؛
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة بنفسها.

2. القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة)

عرف النظام المحاسبي المالي القيمة الحقيقية كما يلي: هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية[2].

3. قيمة الإنجاز

هو مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي[3].

4. القيمة الحينية

تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط[4].

5. القيمة المحاسبية

المبلغ الذي تدرج على أساسه الأصول في دفاتر المحاسبة المتعلقة بالميزانية بعد خصم مجموع الإهتلاكات ومجموع خسارة القيمة المتعلق بهذا الأصل.

6. القيمة القابلة للتحصيل

وهي القيمة الأعلى بين سعر البيع الصافي الأصول معينة وقيمتها النفعية.

---

[1] المرجع السابق، النقطة 2.112، ص: 07.

[2] الجريدة الرسمية، العدد: 19/2009، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، 87.

[3] المرجع السابق، ص: 91.

[4] المرجع السابق، ص: 90.

7. قيمة المنفعة

قيمة المنفعة للأصل مثل القيمة المحنة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل مستمر وخروجه في نهاية مدة الانتفاع به[1].

8. قيمة السوق

المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل معين في سوق نشطة أو المبلغ الواجب دفعه من أجل اقتنائه.

9. القيمة المتبقية

هي المبلغ الصافي الذي يقبضه كيان ما الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.

10. التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم والإيرادات والأعباء

يشترط النظام المحاسبي المالي مجموعة من الشروط حتى يتم تسجيل العملية المالية في المحاسبة ويتعلق الأمر بعناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات، عندما[2]:

- يكون من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية للكيان؛
- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة؛
- كما اشترط أيضا عدم تسجيلها كمعلومات سردية في الملاحق.

كما أضاف النظام المحاسبي شروط أخرى تخص الأعباء والمنتوجات وهي كما يلي[3]:

- أن تكون المؤسسة قد تحولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة الملكية السلع؛
- أن لا تتدخل المؤسسة لا في تسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ المنتجات والأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها أو ستتحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

الفرع الثاني: القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة، وتتعلق بالعناصر التالية:

[1] المرجع السابق، ص: 91.

[2] المرجع السابق، النقطة: 1.111، ص: 06.

[3] المرجع السابق، النقطة 2.111، ص: 06.

1. الأصول الثابتة المادية والمعنوية

الأصول الثابتة المادية هي تلك الأصول التي تحوزها المؤسسة من أجل استخدامها في الإنتاج أو لغرض تقدم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة.

ومن أمثلتها الأراضي، المباني، الآلات، الأثاث، المعدات المكتبية...الخ[1].

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول غير نقدية وغير قابلة للتحديد، تراقبها المؤسسة وتستعملها في إطار أنشطتها العادية، ومنها العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، رخص الاستغلال، شهرة المحل، مصاريف البحث والتطوير... إلخ[2].

وتحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي:

- سجل الأصول الثابتة في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموع تكاليف الحيازة والتركيب والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف؛
- أما تكلفة الأصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون من تكلفة الأصل واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تحديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة؛
- كل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت ممكن من استرجاع بنجاعة الأصل، أما إذا كان من المحتمل أن تزول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها سجل محاسبيا في شكل تثبيتات، وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل[3].

ومثال على ذلك تسجيل قطع الغيار ومعدات صيانة ذات الخصوصية والتي لها مدة انتفاع أكثر من سنة وترتبط بتثبيتات أخرى فتسجل محاسبيا كتثبيتات، أما إذا كانت مدة انتفاعها أقل من سنة أو قيمتها ضعيفة فسجل محاسبيا في المصاريف.

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 92.

[2] الجريدة الرسمية العدد: 19/ 2009، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 2.111، ص: 06.

[3] المرجع السابق، النقطة: 6.121. ص: 08.

كما سمح النظام المحاسبي المالي على معالجة مكونات أصل معين كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كان لهذه العناصر مدة انتفاع مختلفة، أو كانت وفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة[1].

2. اهتلاك الأصول الثابتة

الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء إلا إذا كان مديحا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهتلاك على مدة منفعته، مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة[2].

إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الإهتلاك الخطي، الإهتلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج وغيرها، ونشير إلى أنه في حالة عدم تمكن المؤسسة من تحديد تطورات استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، فعندها يتم الاعتماد على طريقة الإهتلاك الخطي.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الإهتلاك، مدة المنفعة والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف في التقديرات السابقة، فيجب تعديل مخصصات الإهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية[3].

- حالة العقارات الموظفة

عقار التوظيف هو أرض أو مبين (معا أو الاثنين) تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة[4]، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد، ولا تكون عقارات التوظيف موجهة للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع وخدمات أو في أغراض إدارية أو للبيع في إطار النشاط العادية.

وبعد التسجيل الأولي العقارات التوظيف كأصول ثابتة مادية، يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم، وإنما على أساس قيمتها العادلة.

ويتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها[5].

- حالة الأصل البيولوجي

[1] المرجع السابق، النقطة: 4.111، ص: 08.

[2] المرجع السابق، النقطة: 7.121، ص: 09.

[3] الجريدة الرسمية، العدد: 19/ 2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 8.121، ص: 09.

[4] محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص: 140.

[5] الجريدة الرسمية، العدد: 19/ 2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 16.121، ص: 10.

يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته الحقيقية مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة للأصل البيولوجي (منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع) ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها[1].

- معالجات أخرى مرخص بها لتقييم التثبيتات

بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول الثابتة والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيله محاسبيا لأول مرة، يرخص للكيان بتسجيل التثبيتات المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية الأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة قيد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقييم " حـ/ 105"، على أن تسجل إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت عوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء، أما إعادة التقييم السلبية (خسارة في القيمة) فإنها تنسب إلى فارق إعادة التقييم لنفس الأصل المسجل ضمن الأموال الخاصة سابقا ويقيد فارق إعادة التقييم السلبي الصافي كعبء من الأعباء[2].

3. الأصول المالية غير الجارية (تثبيتات مالية)

سجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات التالية[3]:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛
- السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

[1] المرجع السابق، النقطة 18.121، ص: 10.

[2] في الجريدة الرسمية، العدد: 19/2009، قرار مؤرخ في 26 حويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 20.121، ص: 10.

[3] المرجع السابق، النقطة: 1.122، ص: 11.

سجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين وتقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها الممتلكة.

أما المساهمات والحقوق المرتبطة بها والسندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المحازة لغرض وحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة العادلة.

4. المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

مثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات[1].

وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المدفوعة لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ الشراء أو إنتاج الأصول المذكورة وعملا بمبدأ الحيطة والحذر، قيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية[2].

وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا، وإما متوسط كلفة شرائها وإنتاجها المرجحة.

أما بالنسبة للمنتوجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولي، وفي نهاية كل دورة سجل في المحاسبة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع وتثبت الخسارة أو الربح الناتجة عن تغير القيمة العادلة للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية الدورة التي حصلت فيها[3].

الفرع الثالث: طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخاصة

على العكس من المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يتعرض لكيفية تسجيل وتقييم العديد من العمليات مثل امتياز المرفق العمومي والعقود طويلة الأجل والأصول المحازة عن طريق عقود الإيجار التمويلي والعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية... الخ، نجد أن النظام المحاسبي المالي قد تطرق بالتفصيل لهذه العمليات الخاصة.

1. امتياز المرفق العمومي

[1] المرجع السابق، النقطة: 1.123، ص: 12.

[2] الجريدة الرسمية، العدد: 19/2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطتين: 2.123، 3.123، ص: 12.

[3] المرجع السابق، النقطة: 7.123، ص: 12.

في إطار امتياز المرفق العمومي فإن الأصول الموضوعة للتنازل جل في أصول ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز، يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الإهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد[1].

2. العمليات المنجزة لأجل الغير

سجل العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل في حساب أطراف أخرى، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج إلا الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.

كما سجل العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير باسمها حسب نوعها ضمن أعباء المؤسسة و إيراداتها[2].

3. العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

حول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة أي سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية فحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق)[3].

ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن تقلبات سعر الصرف ضمن الأعباء المالية "ح/666 خسائر الصرف" في حالة الخسارة، وضمن الإيرادات المالية "ح/766 أرباح الصرف" في حالة الربح.

وإذا كانت العملية معالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف المؤسسة بعملية مماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف وتدعي عملية تغطية الصرف، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا سجل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول بالتغطية، وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وتصحح الحسابات المعينة في الميزانية تبعا لذلك.

4. الضرائب المؤجلة

الضرائب المؤجلة هي عبارة عن مبلغ الضريبة المستقبلي، وهذا المبلغ يمكن أن يكون قابل للتحصيل أو للدفع، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

[1] المرجع السابق، النقطة: 5.123، 6.131، ص: 15.

[2] المرجع السابق، النقطة: 5.123، 6.131، ص: 15.

[3] الجريدة الرسمية، العدد: 19/ 2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة: 8.132، ص: 16.

وهي عبارة عن مبلغ ضريبي عن الأرباح القابلة للتحصيل أو قابلة للدفع مستقبلا (خلال سنوات مستقبلية)، وسجل في الميزانية وجدول حساب النتائج، وتحصل كما يلي[1]:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي المنتوج ما أو عبء ما وأخذه في حساب النتيجة الجبائية للسنة المالية اللاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائيه أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند تقديم الحسابات فصل الضرائب المؤجلة كأصل عن الحسابات الدائمة الضريبية الجارية، وتحدد أو راجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

5. عقود الإيجار – التمويل

عزف النظام المحاسبي المالي عقود الإيجار كما يلي: عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق، يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو عدة دفعات[2].

ميز النظام المحاسبي بين نوعين من عقود الإيجار وهي كما يلي:

أ. عقود الإيجار التمويلي

هو ذلك العقد الذي ينقل جوهريا للمستأجر المنافع والمخاطر المرتبطة بملكية أصل ما، مع إمكانية انتقال هذه الملكية في الأخير إلى المستأجر كما يطلق عليه أيضا اسم الإيجار الرأسمالي، ويصف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل إذا وقعت الحالات التالية[3]:

- أن يتم تحويل ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر بعد انتهاء مدة الإيجار؛
- إذا كان عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار؛
- أن تغطي مدة الإيجار الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته في حالة عدم تحويل الملكية للمستأجر.

[1] المرجع السابق، النقطة: 134، ص: 18.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19/2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة: 1.135، ص: 19.

[3] المرجع السابق، النقطة 135، ص: 19.

وتتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود كما يلي:

• في دفاتر المستأجر سجل عقود الإيجار التمويلي ضمن التثبيتات (في جانب الأصول) ومطلوبات في الميزانية بقيمتها الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.

• في دفاتر المؤجر

تتم المعالجة المحاسبية كالتالي[1]:

• في بدء فترة الإيجار ينبغي على المؤجر تسجيل عقد الإيجار في الميزانية وعرضها كذمة مدينة بمبلغ مساوي الصافي الاستثمار في عقد الإيجار؛

• تعامل دفعة الإيجار من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة للمؤجر عن استثماره؛

• توزيع دخل التمويل على مدة عقد الإيجار بشكل يعكس عائدا دوريا ثابتا؛

• يتم بشكل منتظم مراجعة تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة عند حساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار؛

• الاعتراف بمصاريف العقد في قائمة الدخل عند بدء عقد الإيجار؛

• الاعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة والناجمة عن بيع الأصول.

ب. عقود الإيجار البسيط (التشغيلي)

حول المؤجر (المالك) حق استخدام الأصل لفترة محدودة للمستأجر مع تحمل مالك الأصل للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل.

إن الإيجار التشغيلي يختلف عن الإيجار التمويلي من حيث إمكانية إلغائه، وأن فترة التأجير عادة ما تكون أقصر، إضافة إلى أن المؤجر يكون مسؤول عن[2]:

• جميع نفقات الملكية المؤجرة بما فيها صيانة الأصل؛

• وأن يتم الاعتراف بعقد الإيجار في عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدة العقد.

[1] نفس المرجع والصفحة.

[2] http://www.iasplus.com/standard /ías 17.htm, consulté le 01/01/2014.

أما المستأجر:

- فعليه الاعتراف بمدفوعات الإيجار كمصروف في قائمة الدخل على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، وعلى مدى مدة الإيجار (باستثناء تكاليف الخدمات التأمين والصيانة)؛
- وينبغي الاعتراف بحوافز الاتفاق على عقد الإيجار التشغيل الجديد، أو تحديد المستأجر باعتبارها تخفيضا في نفقات الإيجار على مدى فترة الإيجار، بغض النظر عن طبيعة الحافز أو نموذج أو توقيت المدفوعات.

6. المنافع الممنوحة للموظفين

تنص قواعد النظام المحاسبي المالي على أن منافع الموظفين التي تمنحها المؤسسة لهم أثناء الخدمة، وتلك التي تمنح بعد التقاعد، سجل محاسبيا كأعباء عندما ينجز العمال العمل المقرر في مقابل تلك المنافع أو عندما تكون الشروط التعاقدية للمؤسسة حيال مستخدميها متوفرة.

ويتم في كل عملية إقفال حسابات الدورة إثبات في شكل مؤونات مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاش، تكميلات التقاعد، التعويضات المقدمة بسبب الإحالة على التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة وشركائها ووكلائها، حدد هذه الأرصدة على أساس القيمة الحينية لمجموع الالتزامات السابقة باستعمال الفرضيات والطرق الحسابية الملائمة.

الفصل الثاني

تدقيق التصريحات الجباية والمحاسبية

تمهيـــد:

يعد التدقيق عملية فحص لمجموعة من المعلومات بهدف التحقيق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة للمساعدة في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم حيث أن رأي المدقق يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية وهذا ليس كونه خبيرا في المحاسبة والتدقيق فحسب لكونه مستقل ومؤهل ومحايد ويتحمل المسؤولية المهنية اتجاه العمل الذي يقوم به.

المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات

المطلب الأول: تعريف تدقيق الحسابات و أنواعه

الفرع الأول: تعريف تدقيق الحسابات

1. التدقيق: يوجد العديد من التعاريف للتدقيق لكن سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للتدقيق حيث عرف Bonnault et Germond التدقيق على انه اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية وجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة[1].

2. تدقيق الحسابات: يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح او خسارة عن تلك الفترة[2].

وهناك تعريف حديث لتدقيق الحسابات من قبل لجنة مفاهيم التدقيق المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأنه:[3]

"عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول واقع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق"

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل[4]:

- **الفحص Examination**: ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

---

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص ص 10-11.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 13

[3] AAA, committee on Basic Auditing, concepts, Astatement of Basic Audit- ing concepts, American Accounting Association, 1973, P.2.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 13.

• **التحقيق Verification**: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم الأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أقضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

• **تقرير Reporting**: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رايه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة.

وتعني عبارة "التعبير بعدالة" Fair presentation توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المشروع وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا ووافية أي لم يحذف شيء منها وأن المدقق يشهد بذلك كله.

الفرع الثاني: أنواع تدقيق الحسابات

1. التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق Scope of Audit

أ– التدقيق الكامل: وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا (Detailed Audit) أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها 100% يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد.

وقد تحول هذا إلى تدقيق كامل اختياري (Test check Audit) نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العليات وكافة السجلات والمستندات. وإن إتباع أسلوب العينة والاختبارات في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها. وهكذا يتضح أن الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف نطاق عملية التدقيق فقط، ولا يمكن الحد من سلطة المدقق في النوعين بأي شكل من أشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية التدقيق.

ب– التدقيق الجزئي: وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن... إلخ وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد لو من مواضيع[1].

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا تدقيقه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه.

2. التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق Timing of Audit

أ– التدقيق النهائي: ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق على أنه يعاب عليهم:

- فشله في اكتشافه ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقزعها.
- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.
- إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق والعميل، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العميلة لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن الأزمة. ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية.

ب– التدقيق المستمر: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية. ومن الوضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي. ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

[1] خالد أمين عبد الله، المرجع سابق، ص32.

– وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوف.

– سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.

– تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع[1].

– إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المنشأة أيضا.

ولكن بالرغم من هذه المزايا، يعاب على التدقيق المستمر ما يلي:

– احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتماد على أن المدقق لا يعود ثانية تدقيق تلك المستندات والسجلات. وهنا يستطيع المدقق تجنب حدوث هذا الأمر عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها والتأكد من صحتها أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها لغاية تاريخ التدقيق.

– تعطيل على موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المدقق لتدقيق ما يكون قد ثبت بالدفتر والسجلات، ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات التي يزور فيها المنشأة.

– احتمال سهو المدقق إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في أخر زيارة له. لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع ما يسجله من ملاحظات هذا علاوة على وجود برنامج تدقيق يثبت فيه المدقق ما تم انجازه من عمل خطوة بخطوة.

– احتمال نشوء صلة تعارف وصداقة بين المدقق وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما حرجا للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المشروع، أو عند كتابته للتقرير.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 33-34.

– احتمال تحول عملية المدقق المستمرة هذه إلى عمل روتيني آلي رتيب. على أن المدقق يستطيع تفادي هذا بإدخال التعديلات في برنامج التدقيق الذي يجب أن يتصف بالمرونة.

3. التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق Staff of Audit

أ– التدقيق الداخلي: ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة وذلك من أجل حماية أموال المنشأة. ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية[1].

ب– التدقيق الخارجي: وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمال عن الفترة المالية المعينة. ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع. ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل Independent Audit.

ويجب أن لا يتبادل إلى الأذهان أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل لما سبق وظهر من أوجه الاختلاف بين النوعين وأهمها انعدام الحياد في التدقيق الداخلي لأن المدقق الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة يخدم أهدافها، بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في التدقيق الخارجي حيث المدقق هنا وكيل بأجر عن جمهرة المساهمين أو أصحاب المشروع.

4. التدقيق من حيث درجة الإلزام Degree of Compulsion

أ– التدقيق الإلزامي: وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، فقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 على وجوب تدقيق حسابات الشركات المساهمة، فأصبح إلزاميا، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقاريرا بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين. ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني Statutory Audit ولا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقا كاملا.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 35.

ب– التدقيق الاختياري: وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به. وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية، والتوصية البسيطة والمحاصة) في الأردن وقد يكون لذلك كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.

وقد كان المدقق أول الأمر اختياريا، وانقضت فترة طويلة حتى أصبح إلزاميا قانوني حين تولد في أذهان القائمين على السهر على اقتصاد البلد ضرورة احترام توفير عنصر التدقيق الحسابي الخارجي المحايد، وتضمين عقود الشركات النظامية الأحكام الخاصة بهذه الناحية[1].

5. التدقيق من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ Comprehensiveness

أ– التدقيق العادي: وهو ما سبق الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك.

وغالبا ما يلجأ المدقق إلى إتباع التدقيق الاختياري هنا، ويعتبر مسؤولا بالطبع عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق.

ب– الفحص لغرض معين: ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.

ومن الأمثلة على "الفحص لغرض معين" فحص الدفاتر والسجلات بهدف اكتشاف غش ما، أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام أخر، أو لتحديد قيمة السهم في حالة الاندماج أو في حالة حساب تركة ما تشتمل على أسهم، وغير ذلك.

ويجب أن لا يتبادل للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود تدقيق عادي ووجود الفحص لغرض معين لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف كذلك.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 36.

يختلف الفحص عن التدقيق الجزئي لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المشروع وبناء على طلب من إدارته، بينما يتم التدقيق الجزئي بناء على طلب من إدارة المشروع، كما يهدف عادة إلى تبيين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع.

أما بالنسبة لمسؤولية المدقق فقد رأينا أنه لا يعتبر مسؤولا في التدقيق العادي إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير. أما في حالة الفحص فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا عقدية[1].

6. التدقيق من حيث الغرض من عملية التدقيق Auditing as to purpose

هكذا، تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه، إذ يقسم إلى كامل وجزئي من حيث النطاق، كما يقسم إلى مستمر ونهائي من حيث وقت القيام به، وإلى داخلي وخارجي من حيث الهيئة التي تقوم به، وإلى إجباري واختياري من حيث درجة الالتزام القانوني، وإلى عادي ولغرض معين من حيث الشمولية. ومن الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة إلى حد كبير، فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا وخارجيا وإجباريا وعاديا في آن واحد، كما يمكن أن يكون كاملا وداخليا ولغرض معين... إلخ ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة على أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق.

أ- التدقيق المالي Financial Audit: ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة، وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعا في الاستعمال.

يبدو من تعريفه أنه يشمل الفحص والتحقق والتقرير، Examinatin Verification and Reporting.

ب- التدقيق الإداري management audit: ويقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكيد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ومن هنا يطلق عليه

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 37-38.

البعض تدقيق الكفاءة الإدارية Efficiency Audit حيث يتركز هذا النوع بالفعل في البحث في كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمشروع من اقتصادية و بشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة، وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي Economic Use وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كالمملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا وأستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح ملزم على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المشروع.

ج- تدقيق الأهداف Effectiveness Audit: ويقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفا والمخطط لها قد تحقق فعلا، وعلينا أن نتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق تصيد الأخطاء وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية[1].

د- التدقيق القانوني Compliance Audit: ويقصد به تأكد المدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة. ومن الأمثلة على ذلك التأكد من تطبيق الشركات المساهمة لقانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 علاوة على تقيد الشركة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي. أما أوضح مثال على هذا النوع فهو ما تقوم به دواوين المحاسبة Government Audit Bureaus في الدول المختلفة من تدقيق على الدوائر والمؤسسات الحكومية حيث يتركز اهتمامها في التأكد من أن الصرف من مخصصات الدائرة المعنية قد تم وفق قانون الموازنة العامة للدولة والأنظمة المعمول بها.

هـ- التدقيق الاجتماعي Social Audit: لا يختلف اثنان في أن الربحية Profit Maximization لم يعد الهدف الأوحد لوجود أية مؤسسة واستمراريتها، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة منها تحقيق الرفاهية Welofit Maximization للمجتمع الذي تعمل فيه تلك المؤسسة. أي أنه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطني تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، ومن هنا يعني هذا النوع من التدقيق بالتأكد من قيام المشروع المعني بمثل هذا الواجب، أما كيفية تحقيق التدقيق الاجتماعي فعملية أقل ما يقال فيها أنها صعبة.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 39.

لكل نوع من أنواع التدقيق السابقة إجراءاته محددة، ولكن الاهتمام يتركز دوما حول التدقيق المالي حيث يتأثر هذا النوع بمعظم عمل مكاتب التدقيق لاسيما في هذا النوع بمعظم عمل مكاتب التدقيق لاسيما في هذا الجزء من العالم. وينقسم هذا النوع من التدقيق بدوره إلى الآتي:

• **التدقيق المستندي Vouching**: ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات الحسابية المحتوات في تلك المستندات من حيث العمليات الحسابية الأربع (الجمع والطرح والضرب والقسمة).

• **التدقيق الفني Technical Audit**: ويتركز في لبحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون أغلب الحوار هنا بين إدارة المشروع والمدقق في قضايا النسب العادلة للإهلاك واقتطاع الاحتياطات، ومدى اقتناع المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمشروع ونتائج أعماله.

للتدقيق المالي هذا بشقيه المستني والفني طرق معينة Procedures يتبعها المدقق عند تدقيقه أي بند من بنود القوائم المالية المختلفة، وذلك بالاسترشاد بمعايير Standards متعارف عليها[1].

المطلب الثاني: أهداف و أهمية تدقيق الحسابات

الفرع الاول: أهداف تدقيق الحسابات

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطول ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك في العرض التالي[2]:

1- قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 40-41.

[2] Brown, R.G., Changing Audit Objectives and Techniques, Independent Auditing Standards, Ed.J.C.Roy, Holt, Rinehart & Winston Inc.N.Y., 1964, PP2-18.

2- من 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.

3- من 1940- 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

4- من 1960 وحتى الآن أضيف أهداف عديدة للتدقيق منها[1]:

أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

ب- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

ج- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

د- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الأفراد المجتمع.

هـ- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.

من العرض التاريخي السابق نخلص إلى أن الهدف الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة محل التدقيق ونتائج الأعمال عن تلك الفترة.

ما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة الشهيرة للقاضي Lopase في قضية حليج الأقطان في عام 1892 والتي وصف فيها المدقق بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين" "is a watching dog not a bloodhound"

تشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء وإنما تظهر هذه الأخطاء والغش عند قيام المدقق بمهمته. لقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200فقرة (2) على أن هدف التدقيق للقوائم المالية يكون:

[1] متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص 19.

To enable the auditor To express an opinion whether the financial

in accordance with an identified ،statements are prepared. in all material respects .financial reporting framework

يعني ما تقدم أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية[1].

جدول رقم (01): يبين التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية التدقيق
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مرابة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006 ص18.

[1] متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، مرجع سابق، ص 20.

الفرع الثاني: أهمية تدقيق الحسابات

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المنشأة، وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة تدقيق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.

ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

لذا قد يرى البعض[1] أن يقسم سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

المجموعة الأولى: متعادلي المخاطرةRisk Neutral:

تضم هذه المجموعة كبار السن والأشخاص الأكثر حرصا، والذين يفضلون العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطرة المناسبة، مثل الحصول على عائد ثابت منخفض مقابل درجة مخاطرة منخفضة.

المجموعة الثانية: متجنبي المخاطرة Risk Averse:

تضم هذه المجموعة المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعدا التحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.

المجموعة الثالثة: قاصدي المخاطرة Risk Seeking:

تضم هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، والذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات الربح والخسارة.

[1] حامد عبد المعطى شعبان، تحليل مخاطر الإنفاق الاستثماري والمعالجات المحاسبية المقترحة لمواجهتها، المجلة العربية للإدارة، العدد2، 1989، ص ص 30-33.

يرى أحد الباحثين[1] أن مستخدمي المعلومات المهتمون بتقارير التدقيق هم من المجموعة الثانية، ويتطلب ذلك من المدقق دراسة سلوك مستخدمي المعلومات وردود أفعالهم تجاه تقارير التدقيق، ومدى تأثيرها عليهم. وعموما فأهمية عملية تدقيق الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من الآتي:

1- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.

2- يستلزم أتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

3- تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج الغير مرغوب فيها. ومن ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق فإنه يمثل دورا آخر في الاتصال في التنظيم، ويرمي هذا النوع من الاتصال ويسمى الاتصال الموجه إلى الداخل إلى تحقيق الأهداف التالية[2]:

أ-خلق الوعي لدى المدققون بأهداف مكاتب التدقيق.

ب- تعلم المدققون التطورات الهامة، والتي تأثر على مكاتب التدقيق.

ج- زيادة فعالية المدققون كقائمين بالاتصال في المجتمع.

د- إشباع رغبات المدققون في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق. مع الأخذ في الاعتبار أن المعلومات لدى المستويات المختلفة في مكتب التدقيق تعتبر كثيرة لدى فريق التدقيق بينما تقل هذه المعلومات عند المستويات العليا في مكتب التدقيق (الشريك أو المدير)، ويعني ذلك أن الذين يتحملون المسؤولية الأكبر في عملية التدقيق يحصلون على الحد الأدنى من المعلومات التفصيلية لذلك يجب أن يكون هناك اتصال جيد من أسفل إلى أعلى في مكاتب التدقيق لتوصيل المعلومات الضرورية والمناسبة إلى الشريك أو المدير لمساعدته في اتخاذ القرار.

[1] إبراهيم شحاته خاطر، نموذج مقترح لزيادة فعالية المراجعة في ترشيد مستخدمي المعلومات من خلال نظرية الاتصال، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد4، 1991، ص87.

[2] متولي محمد الجمل، مرجع سابق، ص 73.

فقد أشارت بيانات معايير التدقيق (SASs) التي أعدها المعهد الأمريكي للمحاسبين[1]. (AISPA) على أهمية ذلك حيث نصت على أن المدقق يعتبر المسئول الأخير عن الفحص وعليه أن يقوم بتوجيه المدققين المساعدين لأن يلفتوا انتباهه لقضايا التدقيق والمحاسبة الهامة التي تقابلهم خلال قيامهم بعمليات الفحص حتى يمكنهم من تقويمها لاتخاذ قرار بشأنها إذا لزم الأمر.

كما أكد ما تقدم ISAC في المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 وموضوعه Quality control for Audit Work[2] وقد تضمن هذا المعيار إجراءات وسياسات رقابة الجودة بحيث أن يتم وضعها على المستويين هما:

1- مستوى مكتب التدقيق.

2- مستوى كل عملية تدقيق على حدى.

ويتطلب تحقيق ذلك الوفاء بما يلي:

- المتطلبات المهنية (الاستقلال- الكرامة...)
- الكفاءة والمهارة.
- تفويض الأعمال.
- الإشراف والتوجيه.
- تقديم الاستشارات.
- القبول والاستمرار مع العملاء.
- التفتيش.
- الترقية.

[1] AICPA , Statement On Auditing Standards (SAS) No. 22, Planning And Supervision, ' .AICPA, n.y.1978, P. 10

[2] .IFA, Hand Book, Auditing. ISA, No.220, op.cit., P.65, 82

- تحديد الأعمال

هذا ويجب على المدقق مراعاة توثيق الأمور المهنية لتأييد رأيه وذلك من خلال الإشارة إلى قيامه بالتدقيق وإجراءاته وفقا لمعايير التدقيق الدولية[1].

بالإضافة إلى ما تقدم فإن قراء ومستخدمي التقارير المالية من المستفيدين من المعلومات والبيانات الواردة بها يمكن حصرهم على النحو التالي[2]:

إدارة المنشأة.

1-جماعات المستثمرين.

2-جماعات المقرضين.

3-جماعات الموردين

4- جماعات العاملين.

5- الهيئات والمصالح الحكومية.

6- الدارسين والباحثين.

7- المجتمع في مجموعة

[1] Ibid., ISA, No.230, Documentions, P.83–86'.

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي كأداة لتحسين الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 199 5، ص22.

المبحث الثاني: إجراءات تدقيق الحسابات

المطلب الأول: فروض ومبادئ و طرق تدقيق الحسابات

الفرع الأول: فروض تدقيق الحسابات

يعرف kohler[1] الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

فيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات وهي:

1- فرض عدم التأكد: ويبرز هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

أ- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.

ب- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

ج- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

2- فرض استقلال المدقق: وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:

أ- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

ب- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

يفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

[1] Kohler, E.I., A Dictionary for Accountants,4th Ed., Prentice-Hall, inc., 1970,P.100

3-فرض توافر تأهيل خاص للمدقق: وذلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق، فإن المدقق يتعرض عند الفحص المشاكل منها محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته.

4-فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية: تشير الرقابة الداخلية ICS إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

أ-رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات- التكاليف المعيارية- دراسة الوقت- التقارير- التدريب)

ب- رقابة محاسبية: هدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها من وسائلها (حسابات المراقبة- الجرد المستمر- المصادقات- التدقيق الداخلي- النظام المستندي).

ج- ضبط داخلي: هدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات[1])

ومما لا شك فيه أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر بحق نقطة البداية لعلم التدقيق الحديث.

5-فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.

الفرع الثاني: مبادئ تدقيق الحسابات

يجد الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي[2]:

1-ركن الفحص.

2-ركن التقرير.

[1] محمود السيد الناغي، الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 1976، ص ص 124-133.

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص22.

بناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع أهداف المنشأة، الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعات الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3-مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلاع إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث خطأ فيها أكبر من غيرها.

4-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق من أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1-مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تأثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف-إن وجدت- في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3-مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية[1].

4-مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعات أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم و بديهيات ومصادرات المجال وأن تكون مشتقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 وفي الفقرة (4) على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي[2]:

- الاستقلالية Independence.
- الكرامة Integrity.
- الموضوعية Objectivity.
- الكفاءة المهنية professional Competence والعناية المطلوبة Due care.
- السرية Confidentiality.
- السلوك المهني professional behavior.
- المعايير الفنية Technical Standards.

ذلك بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها (التفسيرات- الجوانب المادية).

[1] IFA, Op.cit., P.55, Para.4-6

[2] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص ص 135-149.

مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني Sional Skepticism profes، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف Circumstances التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.

الفرع الثالث: طرق تدقيق الحسابات

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال لا حصر[1]

1- الملاحظة: تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة في المؤسسة ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلي علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد الأصول المشروع المختلفة.

2- التفتيش: تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول، والإرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.

3- التثبيت: تطبق في التأكيد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع وأرصدة الأصول الموجودة عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.

4- المقارنة: تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

5- التحليل: تطبق على البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها ونشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

6- الاحتساب: تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر المدة والمستحقات.

7- الاستفسار: تطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الالتزامات العرضية والخطط المستقبلية.

المطلب الثاني: معايير تدقيق الحسابات

تعتبر هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات

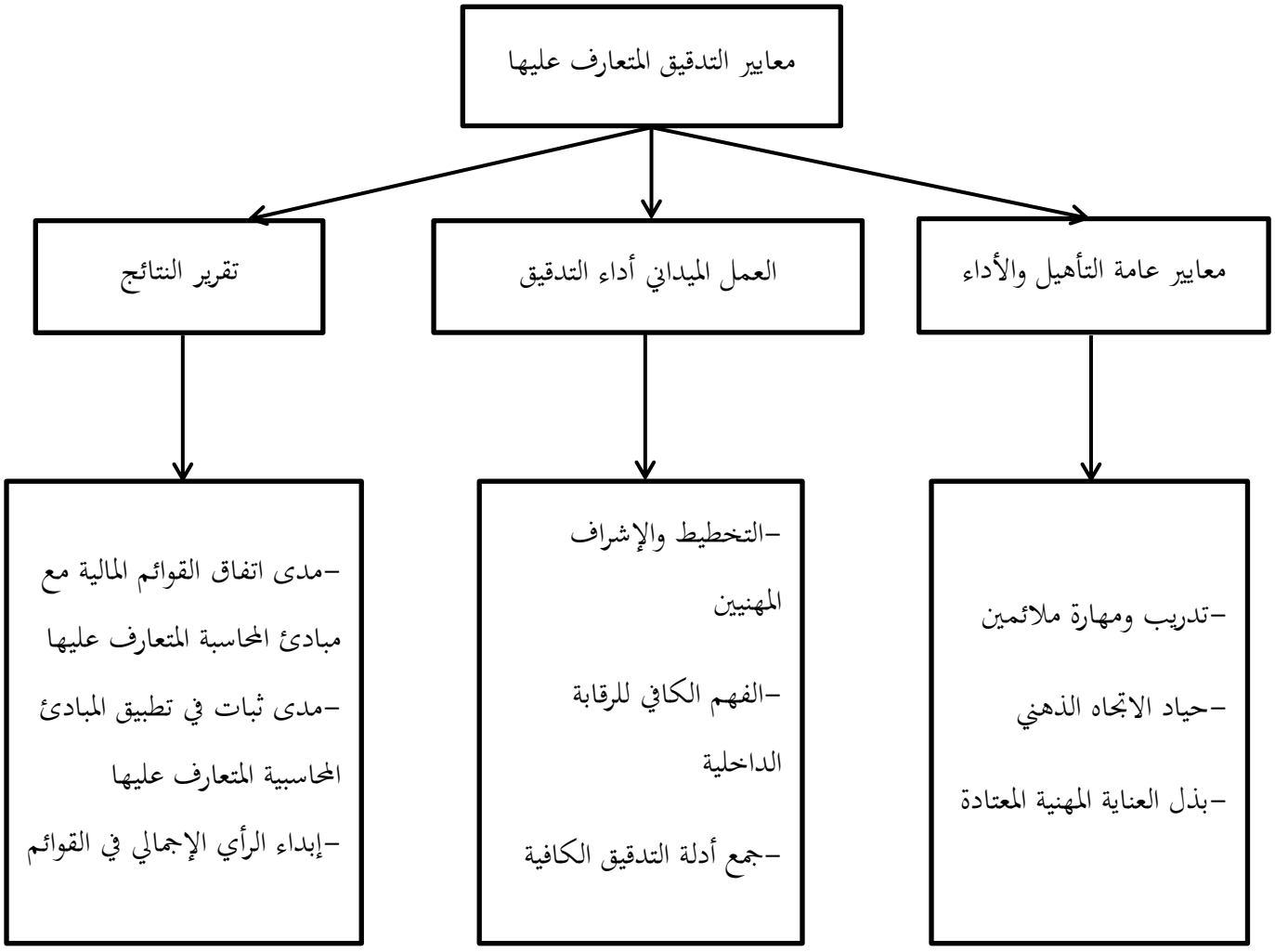
[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و الطباعة، عمان، الأردن، 1999، ص14.

للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة[1].

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وإن جاءت موجزة، حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير، وفي نوفمبر 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954[2].

تنقسم المعايير العشرة التعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

شكل رقم (01): أنواع معايير التدقيق



[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات السوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 41.

[2] محمود السيد الناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.

المصدر: أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، 2005، السعودية، ص42.

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهل العلمي والعلمي.
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال.
- أن يتخلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

أولا: التأهل العلمي والعملي.

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق[1].

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

ثانيا: الاستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتبار الضامن لشرعية وصدق الحسابات، وأن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل

[1] محمد الفيومي و عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 35.

الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.[1]

فيما يخص محافظ الحسابات، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته. فلا يجوز أن يكون محافظ الحسابات شركة معينة أحد[2]:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم.

- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجرة أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات.

- الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي:[3]

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته.

- زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور وأتعاب أو امتيازات

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 38.

[2] أنظر المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري الجزائري.

[3] المواد من 65 إلى 70، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحافظ المعتمد، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، الموافق ل 11 جويلية 2010، ص11.

أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.

- يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

ثالثا: العناية المهنية

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزام بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق. فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة. كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام، وأن تكون الخدمة كاملة[1].

[1] محمد الفيومي و عوض لبيب، مرجع سابق، ص 39.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني.

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

أولا: التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي[1]:

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة، من خلال مقارنة الأداء المنجز من التدقيق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها.

- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.

- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.

[1] صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 48.

– تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

ثانيا: الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة)، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة. وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية[1]:

– الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.

– استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية.

– إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

– نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

– نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية.

– التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

ويترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

– توسيع إجراءات التدقيق.

– اختصار إجراءات التدقيق.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص ص 27-28.

– الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي[1]:

– افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.

– في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين.

– تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق، حتي يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

ثالثا: جمع أدلة التدقيق الكافية.

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق. فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجال الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية صلاحية هذه الأدلة شأنها شأن كميتها، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل[2].

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية. أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي.

[1] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 44.

[2] وليم توماس و امرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات. غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربع معايير:

- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته.
- إبداء الرأي في القوائم المالية.

أولا: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يعني المعيار الأول من معايير التدقيق، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية[1]:

المجموعة الأولى: المبادئ العامة

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1- مبدأ الحيطة والحذر.

2- مبدأ الثبات.

3- مبدأ الشمولية.

4- مبدأ الأهمية النسبية.

5- مبدأ الإفصاح.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص 28.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الإليكترونية، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

2- مبدأ التكلفة التاريخية.

ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير. والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات. كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

ثالثا: الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يتركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير مجدية.

رابعا: إبداء الرأي.

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير

التدقيق أن يوضح أسباب هذا الامتناع. وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موفقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

الفرع الرابع : أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات

للتذكير فإن الهدف من أساليب جمع أدلة الإثبات هو جمع أدلة كافية وصحيحة لتدعيم عمل ورأي المدقق في المؤسسة هذا وقد تتنوع وتتحد التقنيات المستعملة والأساليب المختارة حسب الأوضاع والظواهر المدروسة. كما أن استخدامها يكون بشكل متفاوت و متكامل بمعنى أن المدقق لا يكتفي بأسلوب واحد فلابد من التنسيق بين مختلف الطرق والتقنيات بغرض تحقيق أهداف التدقيق وفيما يلي بعض التقنيات والوسائل المستعملة.

أولا: فحص الدفاتر والملفات والوثائق.

هو إمعان النظر في القيود والمستندات والتأكد من سلامتها محاسبيا وواقعيا في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وغالبا ما ترتبط تلك العملية بمصالح الاختيار والتي تطلق عادة على المعاينة المادية للأرصدة الملموسة التي يقوم بها المدقق مثل: النقدية البضاعة، الأصول الثابتة، حيث تمثل دليلا على وجود هذه الأصول والتأكد من جودتها وصلاحيتها. كذلك يطلق لفظ الفحص التحليلي على عملية المعاينة التي يقوم بها المراجع فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية والغير محاسبية فعلى الرغم من أن الفحص كأسلوب يأخذ صورا متعددة إلا أنه غالبا ما يرتبط بأدلة الإثبات المستندي مما لاشك فيه أن صلاحية دليل الإثبات المستندي على الإقناع تعتمد لحد كبير على:

- مصدر ومنشأ المستند.
- ما إذا كان المستند قد أرسل للمدقق مباشرة.

وهناك اتجاهين لاستخدام أدلة الإثبات المستندي:

أ- عملية الفحص المستندي:

يسلك المدقق مسارا عكسي أو خلفي للنظام المحاسبي حيث يبدأ بالقوائم المالية ثم الدفاتر المحاسبية ثم المستندات و تسمى بمسار المدقق والهدف منها اكتشاف المغالاة في عرض أرصدة معنية بالقوائم المالية.

ب– عملية إعادة التتبع:

يسلك المراجع مسارا أمامي للنظام المحاسبي حيث يبدأ بتحديد المستندات ثم يسعى للتحقق من عملية تسجيلها بالسجلات ومن ثم يبدأ التحقق ظهور أثرها في القوائم المالية وتسمى تلك السلسلة بمسار المحاسبة لأن الهدف منها اكتشاف تدني عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

ثانيا: المشاهدة العينية.

يعتمد المدققون طيلة عملية التدقيق على الملاحظة كوسيلة مهمة لتجميع الأدلة والبراهين، وذلك بملاحظة تتبع سير العمل في إدارة الشركة وفروعها وخلال عملية الملاحظة هذه يقوم المدقق بالتأكد من أن العمل المحاسبي والمالي يسير طبقا للخطة المرسومة وتسجيل أي تحفظات على التطبيق العملي إذا كانت هناك بعض الانحرافات، ويحق للمدقق أن يطالب زيارة الأقسام والإدارات المختلفة للشركة وخاصة في أول عملية تدقيق له مع الشركة وبذلك يستطيع أن يلاحظ عن كثب سير العمليات المختلفة ويتحسس مواطن الضعف إن وجدت والتي تحتاج منه إلى مزيد من التحقق والاختبار مثلا إذا لاحظ المراجع أميني الخزينة يستخدمان نفس الخزينة أو لاحظ أن الشخص الذي يقوم باستلام المتحصلات النقدية ويقوم أيضا بالتسجيل في الدفاتر والإيداع في المصارف أو لاحظ أي عمل من شأنه أن يدل أو يشير إلى ضعف إجراءات الرقابة الداخلية كل هذه الملاحظات تؤدي بالمدقق إلى زيادة إجراءات التحقق والتي يجب يضمنها في برنامج التدقيق كما أن وسيلة الملاحظة يعتمد عليها المدقق اعتمادا كبيرا فيما يتعلق بعمليات الجرد للمخزون.

وكذا تستخدم للتأكد من الوجود المادي للأصل مع التأكد من ملكية المؤسسة له وكذا صحة التقييم، إن مراقبة الوجود المادي إجراء يمكن تطبيقه بنجاح فيما تخص أوراق القبض والأموال السائلة بالصندوق.

والجدير بالذكر أن استعمال تقنية الملاحظة الميدانية لا تجدي نفعا "لا" ذا تمت مقارنتها وتنسيقها مع باقي أدلة الإثبات.

ثالثا: المصادقات.

عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة حساباتهم كما هو الحال في تدقيق حسابات العملاء ويجب على المدقق اتخاذ الاحتياط الكافي لتجنب حدوث

أي تلاعب في مثل هذه الإقرارات من جانب موظفي المؤسسة قبل الوصول إليه ولتفادي ذلك يجب إتباع الاعتبارات التالية:

أ- يجب أن تصدر طلبات المصادقة للغير عن إدارة المؤسسة نفسه لأن المدقق لا يملك الصفة القانونية اتجاه الغير مما يعطيه مثل تلك السلطة.

ب- يجب أن يشرف المدقق على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها إلى الغير.

ج- يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بإخطار الذين ترسل إليهم المصادقات بضرورة إرسالها بعد التوقيع عليها والإجابة مباشرة إلى دائرة التدقيق.

رابعا: الاستفسارات.

يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا وعلى المدقق في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيرا على تفسير المدقق وحكمه الشخصي ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحراف في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلا فيها كما يلجأ المدقق إليه عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقتنع بأن ذلك يتماشى والمبادئ السليمة كما يستعمل في استقصاء الالتزامات المثبتة بالدفاتر في نهاية العام سواء كانت الحالية أو المستقبلية أو العرضية، كذلك في الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المعلقة وتتوقف قوة القرائن والأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغاتها.

خامسا: التدقيق القياسي أو الفحص التحليلي.

على المدقق أن يقوم بدراسة مقارنة المؤشرات: تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها (أو عدمه) من دورة الأخرى فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.

إن طريقة القياس هذه تسمح للمدقق الوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين وتدهور رأس المال العامل، كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الدورة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدن في المخزون.

إن القياس والتحليل تقنية يلجأ إليها المدقق في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها بالإضافة إلى مقارنة بعض تلك المؤشرات على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها منه.

كل الوسائل الأنفة الذكر تتطلب شخصا كفؤا ومهلا علميا وعمليا وأن يكون فطنا ودقيق الملاحظة في بيئة تسمح له بتأدية واجبه على أكمل وجه.

المطلب الثالث: مهمة محافظ الحسابات[1]

محافظ الحسابات

للتذكير فإن محافظ الحسابات يمثل تدقيق خارجي قانونية ولقد تم تعريفه حسب المادة 22 من قانون رقم: 10-01 المؤرخ في: 29 جوان 2010" إنه بمفعول هذا القانون: يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

وهكذا فقد فرض المشرع على معظم الشركات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير مجلس الإدارة دون التدخل في تسيير المؤسسة، و بناء على ذلك تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة حسب المادة 678 من القانون التجاري بتعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مع إمكانية تجديد مدة توكيل المدقق مرة واحدة. هذا وقد حدد القانون مهمة محافظ الحسابات فيما يلي:

- التأكد من مصداقية وصحة الحسابات السنوية.

- التدقيق والتنسيق بين الحسابات السنوية والمعلومات المدونة في تقارير التسيير التي يعدها المسؤولون لفائدة المساهمين: الشركاء، البنوك.... الخ.

[1] أحمد قايد نور الدين ,التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ,الطبعة الأولى , دار الجنان للنشر و التوزيع ,عمان , الأردن 2015,ص ص 79-91.

– إطلاع المسؤولين أو الجمعية العامة عن كل النقائص التي تعرف عليها المدقق وحتى يتم فحص وتدقيق الحالة المالية للمؤسسة يستدعي من المدقق اتخاذ بعض المدقق والخصائص الضرورية لممارسة المهنة (محافظ الحسابات).

الفرع الأول : خصائص مهمة محافظ الحسابات

أولا : الاستقلالية والموضوعية.

حتى يتسنى للمدقق من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ التدقيق أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم، وباختصار يكفي أن نشير إلى منع محافظ الحسابات حسب المادة 64 من قانون رقم: 10-01 من المهمات التالية:

– كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

– كل عمل مأجور يقتضي القيام صلة الخضوع القانوني.

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون.

– الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

– كل عهدة برلمانية.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

ثانيا: الكفاءة المهنية.

كما سبق وأشرنا في معايير التدقيق فتدقيق الحسابات تستدعي من المدقق تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق، وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة محافظ الحسابات" لابد أن يقوم على:

– شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.

– التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إضافة إلى ذلك بنص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.

وبهذه الكفاءات يتحمل المدقق كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ثالثا: سر المهنة.

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة كما تنص عليه المادة 72 من القانون رقم: 10-01:

الا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولاسيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- بناء على إرادة موكليهم.
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 3 من نفس القانون.

كما يجب على المدققين المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم.

الفرع الثاني : إجراءات تنفيذ المهمة

أولا: الالتزامات القانونية.

إن مهمة محافظ الحسابات تدور حول ثلاث التزامات قانونية وهي:

– الالتزام بمراقبة صحة ومصداقية وكذا الصورة الحقيقية للحسابات.

- الالتزام بالتأكد من التأكد من احترام الإجراءات الأمنية والقانونية المعتمدة عليها في المؤسسة المراقبة.

- الالتزام بإصدار الرأي عن طريق إعداد تقرير للتدقيق وتقديمه للمؤسسة.

وعلى محافظ الحسابات التخطيط لعملية التدقيق لأنه يخضع لتوقيت خاص وقانوني لإجراء الفحوص والتدقيق وهو محدد في بداية التوكيل من طرف المؤسسة بالاتفاق مع محافظ الحسابات حسب تعريفة السلطات العمومية المختصة وبمشاركة المنظمة الوطنية في إطار القوانين المعتمدة غير أن "عدم كفاية الأوقات المحددة مقارنة بامتداد المهنة لا يعني ذلك بأي حال من الأحوال عدم احترام الإجراءات المهنية.

وعند تخطيط المدقق لعملية التدقيق تستند هذه المنهجية أساسا على ما يلي : معرفة عامة حول المؤسسة التي هي بصدد التدقيق.

- تقييم واختبار نظام التدقيق الداخلي.

- التدقيق في الحسابات (تنف مهمة التدقيق).

- إعداد التقرير النهائي (إبداء رأي التدقيق).

ثانيا: منهجية تنفيذ التدقيق.

قبل دراسة المنهجية يجب العلم أنه أثناء كل مرحلة من مراحل المهمة على محافظ الحسابات أن يستدل أو يستخدم مستندات رئيسية وأساسية لتحقيق إجراءات المهمة وهي نوعين:

- ملف دائم.

- ملف سنوي جاري.

فمسك مثل هذه الملفات تسمح لمحافظ الحسابات ب:

أ- تنظيم وتنسيق عملية التدقيق.

ب- امتلاك مصدر دائم للمعلومات حول المؤسسة طيلة فترة توكيل المدقق.

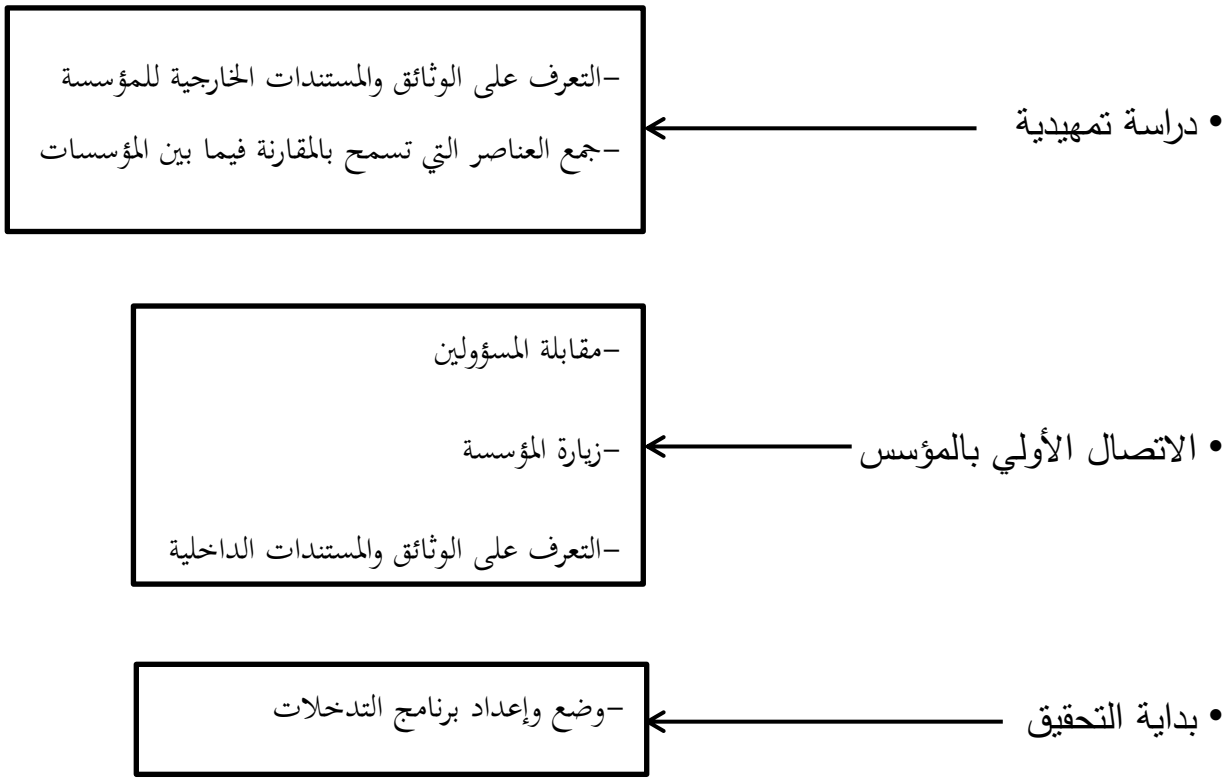
ج- تدعيم رأيه في حالة الحاجة للقرائن والأدلة للأعمال المنجزة في المؤسسة.

د- حجة قانونية كدليل إثبات أمام القضاء إذا ما تعرض المدقق للمساءلة.

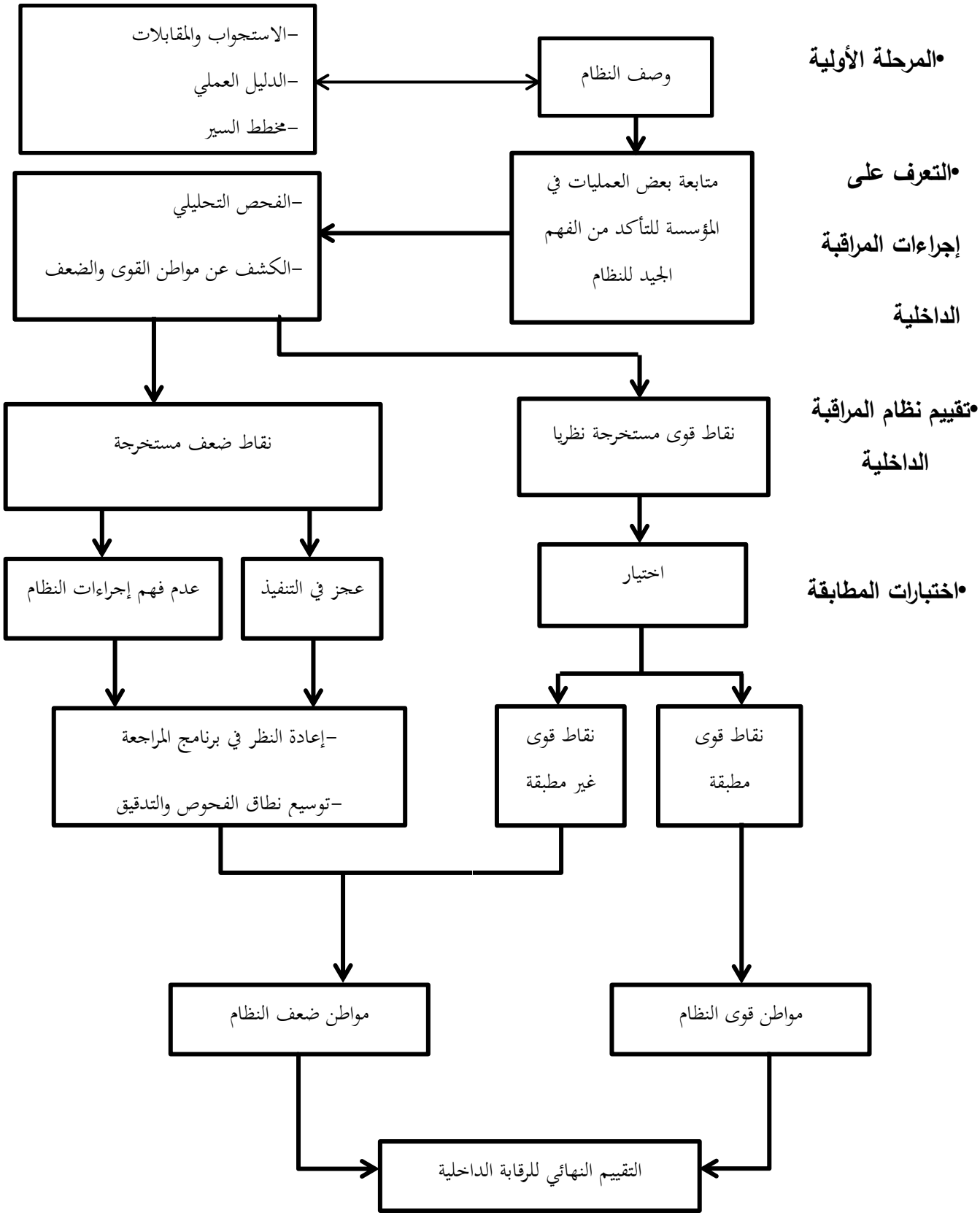
هـ- أساس لتدقيقات قادمة.

وفيما يلي مجموعة من المخططات التي تبين باختصار الخطوات والمنهجية المتبعة من قبل محافظ الحسابات.

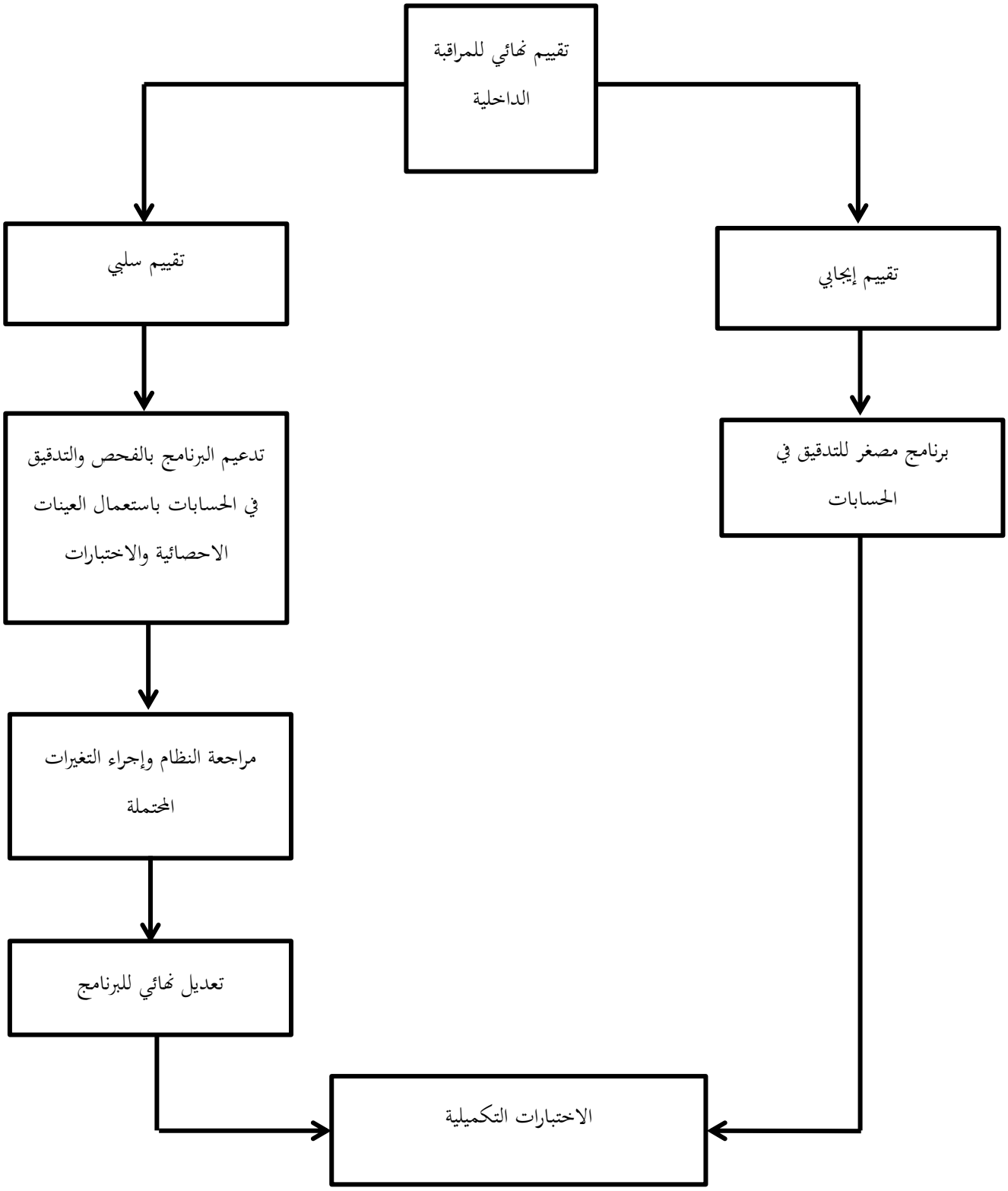
الشكل رقم 01: معرفة عامة حول المؤسسة



شكل رقم 02: تقييم الرقابة الداخلية



الشكل رقم 03: التدقيق في الحسابات



ثالثا: إعداد التقرير.

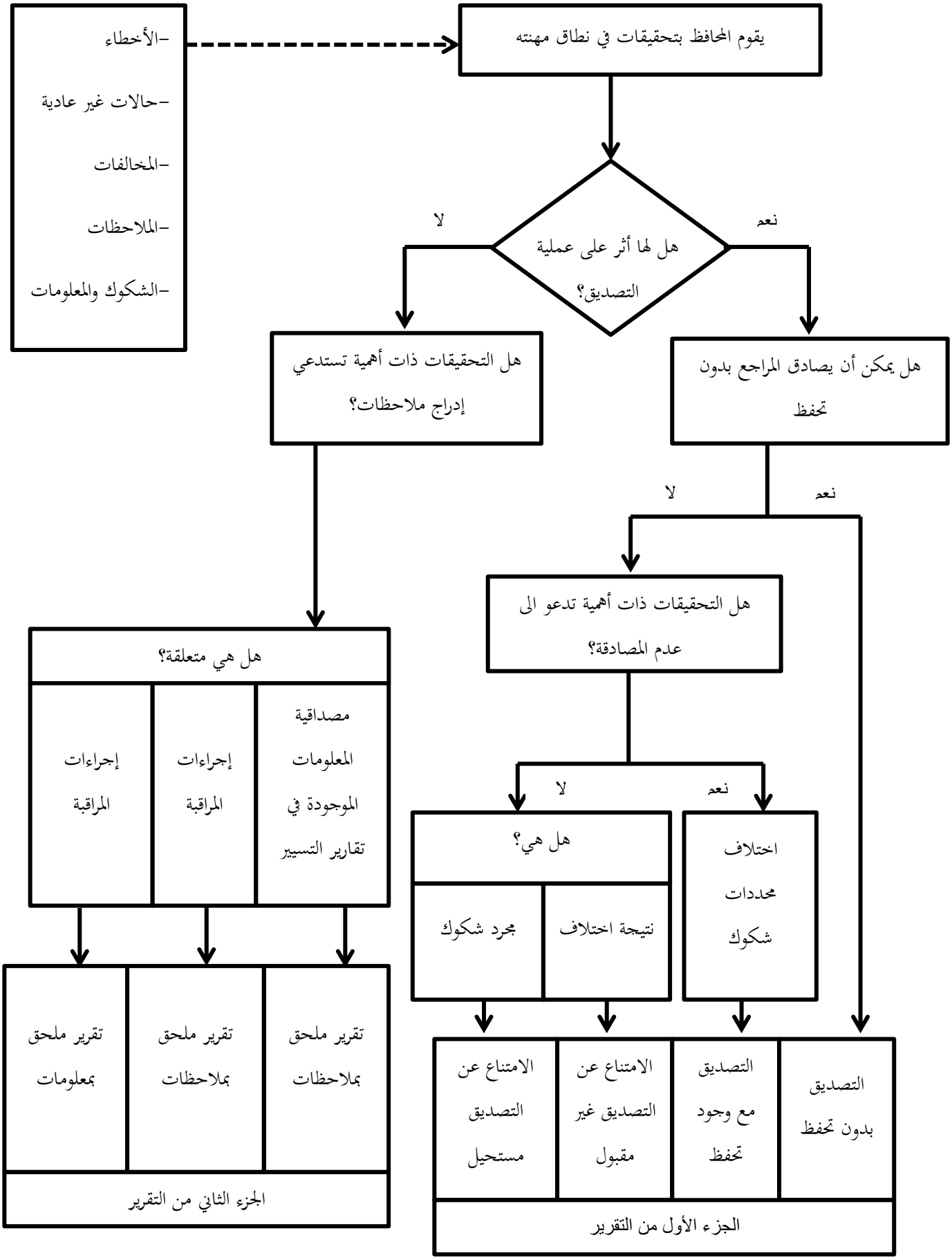
محافظ الحسابات ملزم بفعل القانون بإعداد ثلاثة أنواع من التقارير وهي :

• **التقرير العام:** تنتهي المهمة بإعداد تقرير يسمع بالتصديق بوجوب أو بدون تحفظات وعلى صحة ومصداقية الوثائق والمستندات السنوية للمؤسسة وقد يمتنع المدقق عن مع توضيح الأسباب. فتقرير محافظ الحسابات لابد أن يعبر بوضوح وبدون التباس أو غموض عن رأيه في القوائم المالية بأكملها (الميزانيات، الجداول المالية. ....الخ).

• **القرير الخاص:** بمقتضى نص القانون يلتزم محافظي الحسابات بإعداد وتقديم تقرير خاص بالمعاهدات والعقود المصرفة من إدارة المؤسسة أثناء الدورة. هذا وللإشارة فإنه يتم تقديم التقرير العام مرفق بالتقرير الخاص إلى الجمعية العامة للمساهمين.

• **إبلاغ مجلس الإدارة:** على محافظ الحسابات أن ينظم اجتماع مع مجلس الإدارة أو المحافظ الذي يهتم بحسابات السنة المالية ومن خلال هذا الاجتماع يدلي محافظ الحسابات بتصريحاته وبإجراء التدقيق المحقق في المؤسسة وكذا التجاوزات المسجلة عند تقييم نظام المراقبة الداخلية أو عند تدقيق الحسابات ورغم أن القانون لم يفصل في شكل هذا الإبلاغ لكن من المستحسن تدوينه كتابيا في تقرير التدقيق والحصيلة التي تصل إليها، من خلال ما سبق يستنتج أن كل مهمة تدقيق محافظ الحسابات تنتهي بإعداد تقرير حيث يكشف هذا الأخير عن كل التحقيقات والأدلة التي يتحصل عليها المدقق أثناء التدقيق في الحالة المالية للمؤسسة بهدف تقييم النظام الإيجابيات والسلبيات التي من خلالها بصدر المدقق رأيه بالمصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المالية لأنه لا يوجد أي إثبات قطعي يضمن الصحة والمصداقية في حسابات المؤسسة في التصديق الذي يمثل نتيجة أعمال محافظ الحسابات ما هو إلا تعبير لاعتقاد ورأي شخصي للمدقق حسب المنظمة الفرنسية المحافظي الحسابات سنة 1971.

الشكل الرقم 04: تأثير التحقيقات على تقرير التدقيق



مما سبق ذكره نخلص إلى أن التدقيق عملية فحص لمجموعة من المعلومات بهدف التحقيق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة وينتهي الفحص بتقديم تقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم حيث أن رأي المدقق يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية وهذا ليس كونه خبيرا في المحاسبة والتدقيق فحسب لكونه مستقل ومؤهل ومحايد ويتحمل المسؤولية المهنية اتجاه العمل الذي يقوم به.

الخاتمـــــــة

الخاتمة

إن التدقيق يعد عملية فحص لمجموعة من المعلومات بهدف التحقيق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة وينتهي الفحص بتقديم تقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم حيث أن رأي المدقق يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية وهذا ليس كونه خبيرا في المحاسبة والتدقيق فحسب بل لكونه مستقل ومؤهل ومحايد ويتحمل المسؤولية المهنية اتجاه العمل الذي يقوم به.

وبهذا فإن عملية التدقيق تساعد مستخدمي مخرجاتها من مستثمرين طامحين في الاستثمار بهاته المؤسسة الى الاستثمار أو العزوف عنه كما تساعد ارباب العمل في الحكم على مدى استقرار المؤسسة و مدى قابليتها لتحقيق تطلعاتهم المستقبلية المرسومة لهاته المؤسسة كما ان الجهات المعنية بعملية التدقيق تكون لديها فكرة دقيقة عن هاته المؤسسة محل التدقيق و محاولتها لتقليل المخاطر التي قد يتعرض لها المدقق الخارجي و انصافه للقيام بمهامه على احسن وجه دون تعرضه للخطر.

وهذا ما يطرح أفاق للبحث حول:

- كيفية التقليل من المخاطر التي يتعرض لها المدقق ؟
- كيفية العمل على زيادة تسهيل عملية التدقيق و تسريعها؟

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

- إبراهيم شحاته خاطر، نموذج مقترح لزيادة فعالية المراجعة في ترشيد مستخدمي المعلومات من خلال نظرية الاتصال، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد4، 1991.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، الطبعة الأولى ، دار الجنان للنشر و التوزيع عمان ، الأردن، 2015.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و الطباعة، عمان، الأردن، 1999.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- شناز برياني، 2018،مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في تحسين التصريحات الجبائية ،بسكرة ،قسم العلوم التجارية.
- عباس علي ميرزا وآخرون، المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ،كتاب و دليل وايلي ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المطابع المركزية عمان، الأردن، 2006.
- عبد الرحمن عطية ، 2011،المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، الجزائر.
- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات السوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- فتحي احمد ذياب عواد ، 2013،اقتصاديات المالية العامة ، الاردن ، دار النشر الرضوان.
- متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل، عمان، الأردن، 2008.

- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- محمد الفيومي و عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.
- محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمود السيد الناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992.
- وليم توماس و امرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.

مجلات و مقالات:

- حامد عبد المعطى شعبان، تحليل مخاطر الإنفاق الاستثماري والمعالجات المحاسبية المقترحة لمواجهتها، المجلة العربية للإدارة، العدد2، 1989.
- فايز بيضون ، 2018 ، مقال بعنوان : الفرق بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

الرسائل الجامعية:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي كأداة لتحسين الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر،1995.
- بن سلطان كربوب، 2017،دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الضريبية (مذكرة ماستر)، مستغانم :جامعة عبد الحميد بن باديس.
- سمية قحموش، 2013، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (أطروحة ماجيستر) ،جامعة ورقلة، قسم العلوم التجارية.
- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- عصام سعدي، 2016،دور التصريحات الجبائية في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية ،(مذكرة ماستر) ، جامعة أم البواقي: العربي بن مهيدي.

- مبروك بوبيدي، 2017،المعالجة المحاسبية للضرائب و الرسوم في المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي (مذكرة ماستر)، بسكرة :جامعة محمد خيضر.
- محمود السيد الناغي، الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 1976.

القوانين و المراسيم:

- الجريدة الرسمية العدد: 19/ 2009، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008.
- الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم 11 - 07.
- الجريدة الرسمية، العدد: 27، مرسوم تنفيذي رقم 08- 156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07- 11.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة2020،وزارة المالية ،الجزائر.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ،من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، 2020.
- المادة 58 من ق.م لسنة 2018
- المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري الجزائري.
- المواد من 65 إلى 70، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحافظ المعتمد، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، الموافق ل 11 جويلية 2010.

- المراجع الأجنبية:

- AAA, committee on Basic Auditing, concepts, Astatement of Basic Auditing concepts, American Accounting Association, 1973.
- 'AICPA , Statement On Auditing Standards (SAS) No. 22, Planning And Supervision, AICPA, n.y.1978.
- Brown, R.G., Changing Audit Objectives and Techniques, Independent Auditing Standards, Ed.J.C.Roy, Holt, Rinehart & Winston Inc.N.Y., 1964.
- http://www.iasplus.com/standard /ías 17.htm, consulté le 01/01/2014.

- 'Ibid., ISA, No.230, Documentions.
- IFA, Hand Book, Auditing. ISA, No.220, op.cit.
- Kohler, E.I., A Dictionary for Accountants,4th Ed., Prentice-Hall, inc., 1970

فهرس المحتويات

المقدمة ---------- أ

الفصل الأول: التصريحات الجبائية والمحاسبية ----------4

تمهيد: ----------5

المبحث الأول: التصريحات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ----------6

المطلب الأول: ماهية التصريحات الجبائية ----------6

الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية و أنواعها ----------6

الفرع الثاني: اهمية التصريحات الجبائية ----------17

المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي للضرائب والرسوم وفق النظام الجبائي الجزائري ----------18

الفرع الاول: مفهوم وانواع الضرائب المصرح بها في الجزائري----------18

الفرع الثاني: مفهوم ونواع الرسوم المصرح بها في الجزائر ----------22

الفرع الثالث: انواع الانظمة الجبائية في الجزائر----------25

المبحث الثاني : القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية----------27

المطلب الأول: عرض و مكونات القوائم المالية ----------27

الفرع الأول: عرض القوائم المالية----------27

الفرع الثاني: مكونات القوائم المالية ----------33

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي----------43

الفرع الأول: المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي ----------43

الفرع الثاني: القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي----------45

الفرع الثالث: طرق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخاصة ----------49

الفصل الثاني: تدقيق التصريحات الجباية والمحاسبية----------54

تمهيد: ----------55

المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات ----------56

المطلب الأول: تعريف تدقيق الحسابات و أنواعه ----------56

الفرع الأول: تعريف تدقيق الحسابات ----------56

الفرع الثاني: أنواع تدقيق الحسابات ----------57
المطلب الثاني: أهداف و أهمية تدقيق الحسابات ----------64
الفرع الاول: أهداف تدقيق الحسابات----------64
الفرع الثاني: أهمية تدقيق الحسابات ----------67
المبحث الثاني: إجراءات تدقيق الحسابات----------71
المطلب الأول: فروض ومبادئ و طرق تدقيق الحسابات ----------71
الفرع الأول: فروض تدقيق الحسابات ----------71
الفرع الثاني: مبادئ تدقيق الحسابات ----------72
الفرع الثالث: طرق تدقيق الحسابات ----------75
المطلب الثاني: معايير تدقيق الحسابات ----------76
الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية. ----------77
الفرع الثاني: معايير العمل الميداني.----------80
الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير ----------83
الفرع الرابع : أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات----------85
المطلب الثالث: مهمة محافظ الحسابات----------88
الفرع الأول : خصائص مهمة محافظ الحسابات ----------89
الفرع الثاني : إجراءات تنفيذ المهمة ----------91
الخاتمة ----------99
قائمة المصادر والمراجع ----------101

ملخص:

ان عملية تدقيق التصريحات الجبائية و المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية لها دور كبير في تقويم تصريحات المؤسسة الاقتصادية محل التدقيق و كذا زيادة مصداقية تصريحاتها الجبائية و المحاسبية و ابراز مدى قوة المؤسسة وامكانية استمرار نشاطها على المدى المتوسط والطويل و مدى تحقيق اهدافها المرجوة منها في اسرع وقت ممكن.

الكلمات المفتاحية: التصريحات الجبائية، التصريحات المحاسبية، تدقيق التصريحات.

Summary:

The process of auditing the tax and accounting statements of the economic institution has a major role in evaluating the statements of the economic institution under audit, as well as increasing the credibility of its tax and accounting statements and highlighting the strength of the institution and the possibility of continuing its activity in the medium and long term and the extent to which its desired goals are achieved as soon as possible

Keywords: tax declarations, accounting statements, audit statements.

Résumé:

Le processus d'audit des états fiscaux et comptables de l'institution économique a un rôle majeur dans l'évaluation des états de l'institution économique auditée, ainsi que pour augmenter la crédibilité de ses états fiscaux et comptables et mettre en évidence la force de l'institution et de poursuivre son activité à moyen et long terme et dans quelle mesure ses objectifs souhaités sont atteints dans les meilleurs délais.

Mots-clés : déclarations fiscales, états comptables, états d'audit.