

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

تدقيق حسابات الضرائب في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر محافظ الحسابات دراسة تطبيقية في مؤسسة إقتصادية

تحت إشراف الأستاذ/الدكتور:

صالح حميداتو

إعداد الطلبة :

- محمد الأزهر ذهب

- إسماعيل خطرة

- سهام ونايسية

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

استاذ مساعد

مناقشا

أستاذ محاضر (أ) بجامعة الوادي

أستاذ محاضر (أ) بجامعة الوادي

صالح حميداتو

عقبة ريمي

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، فهو القائل " لله
شكرهم لأزيدنكم "

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله "
أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى...
روح كل من " أبي وأمي " رحمة الله عليهما وأسكنهما فسيح جناته....
ولأرواح " أختي وزوجها وابنتهم " رحمة الله عليهم جميعا وأسكنهم
فسيح جناته...

كما أهدي هذا العمل لأفراد عائلتي الصغيرة...

إلى سندي في حياتي " زوجتي الديمة "

إلى قرة عيني، أبنائي " أيمه التجاني ، أكرم "

وبناتي " نجاح ، سارة ، شيماء ، لينة "

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله... إلى من آثروني على أنفسهم " إخوتي "
إلى القلوب الطاهرة الرفيعة والنفوس البديئة إلى رباحي حياتي " أخواتي "
إلى كل الأهل والأقارب....

كما أهدي هذا المجهود المتواضع إلى...

جميع أساتذتي المحترمين.....

جميع الأصدقاء والزملاء الذين عرفتهم طوال المشوار الدراسي...

كل طالب علم.....

محمد الأزهر

الإهداء

الحمد لله فاتحة كل خير وتمام كل نعمة ، وصلاة وسلاما على مفتاح
الجنان وآله وصحبه الكرام

أهدي ثمرة هذا العمل لمة قرن عبادته بيهما والإحسان إليهما: "وقضى
ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالديه إحسانا" سورة الإسراء الآية 23 . إلى
مدرستي الأولى في الحياة الوالدة العزيزة والغالية حفظها الله ، و معلمي
الأول والدي العزيز والغالي رحمه الله رفع اله قدرهما في الدارين، و
وجزاهما عني خير الجزاء.

وإلى قرة الأعيه وزينة الحياة الدنيا، أبادنا التي تمشي على أديم هذه الأرض
أبنائي الأعزاء:

محمد إقبال- زياد - حيدر - عبد المنعم - نسبية .

إلى المدرسة الثانية في الحياة الزوجة الكريمة التي شاركتنا الآمال والآلام
، وتقاسمت معنا المحن والمنح

إلى كل إخوتي وأخواتي ، إلى أفراد مؤسسة عطاء الله طارق ، إلى زملاء
الدراسة خاصة قسم محاسبة وتدقيق دفعة: 2017-2019. إلى من قضوا
أعمارهم في طلب العلم وتعليمه لأمتهم خاصة وللإنسانية عامة، أساطير
الفكر، ومنظري الحضارة ، وجهابذة القيم والأخلاق : محمد إقبال ومالك بن
نبي -رحمهما الله- . إلى كل من علمنا ولو حرفا ، و من يطلب العلم وفق
قواعده، ومن ينشد التغير وفق سننه، والنهضة وفق شروطها، كما قال
تعالى: " إن الله لا يغير ما بقوم حتى يغيروا ما بأنفسهم إلى كل من سبق
أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.. " سورة الرعد -الآية 11.

إلى كل من سبق ذكره ، وقدمه فكره ، أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

إسماعيل

الإهداء

إلى من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي إلى الذي سألته فأجاب دعائي. إليك
يا الله كل الشكر والامتنان.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور
العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها والتي غمرتني بعطفها وحنانها وأنارت
درب حياتي بحبها.

إلى التي هي أحق الناس بصحبتني "أمي الغالية" حفظها الله وأطال في
عمرها.

إلى من أفقده منذ الصغر في مواجهة الصعاب ولم تمهله الدنيا لأرتوي من
حنانه، ويرتعث قلبي لذكرك إلى روعي أبي رحمة الله عليه.
إلى من هو سندي في هذه الحياة أخي الوحيد سليم حفظه الله وأطال في
عمره لنا.

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى من جمعني بهم المحبة والصداقة إلى كل الأصدقاء والجيران.

إلى اليد الخفية التي تمد إليّ كلما تعذرت: يمينه داسي، سهام درداخ.

وإلى كل من ذكرهم قلبي ولم يذكرهم لساني

والحمد لله الذي هدانا لهذا وصلّي اللهم وبارك على سيدنا محمد صلى الله

عليه وسلم

سهام

الشكر والتقدير

الحمد لله خالق الألسنة واللغات وواضح الألفاظ للمعاني، الذي علم آدم
الأسماء كلها وأظهر بذلك شرف اللغة وفضلها، وشكّره تعالى على عظيم
فضله وجود نعمته الذي مدّنا بالقوة والصبر والعزيمة على إنجاز هذا العمل
المتواضع، ولا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر
والعرفان إلى:

الأستاذ المشرف: الدكتور حميدان صالح، الذي لم يدخل علينا من عطائه
الوفير وتوجيهاته القيمة ونصائحه المفيدة لنا.

كما نتقدم بجزيل شكرنا لك من الأساتذة: الدكتور فاتح سردوك
و الدكتور بلقاسم بن خليفة والدكتور عواد مصطفي.

كما لا ننسى زملائنا في الدفعة تخصص " محاسبة وتدقيق، الموسم الدراسي
2017-2019" الذين تعلمنا منهم روح المنافسة في طلب العلم
كما نتقدم بالشكر إلى كل من اجتمعنا بهم في قاعة المطالعة بملّبة الكلية
كما لا ننسى عمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء اللجنة على مجهوداتهم وتصحيحاتهم
للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

" كه عالما .. فإه لم تستطه فكه متعلما ، فإه لم تستطه فأحب العلماء،
فإه لم تستطه فلا تبغضهم "

فشكرا جزيلاً

تعتبر عملية التدقيق الحسابات الضريبية في أي مؤسسة اقتصادية ذات أهمية قصوى لما تمثله الضرائب والرسوم من هاجس يعيق نشاطها واستمراريتها.

وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات وتأثيره في تدنئة المخاطر الجبائية، باعتبار أن عملية التدقيق التي يقوم بها هي إحدى المحددات الرئيسية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

وقد تم التوصل من خلال الدراسة التي اعتمدنا فيها على طرح أسئلة استقصائية للأطراف ذات العلاقة وكذا الدراسة التطبيقية التي أبرزت تأثير مهمة محافظ الحسابات في النتائج المتوصل إليها والتي سعى من خلالها إلى تدنئة المخاطر الجبائية وكذلك حماية وترشيد المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق، محافظ الحسابات، الحسابات الضريبية، التدقيق الجبائي، التسيير الجبائي.

summary

The audit of tax accounts in any economic institution is of great importance to what taxes and fees represent of obsession that not to limits involvement only, but hinders their continuity as well.

The object or aim of this study is to clarify the role of external auditor and his impact on elimination of tax risks. Taking into consideration that its audit process is one of the major determinants of decision used into the institution.

The study has been reached which we rely on to ask questions to the concerned parties. As well as through applied study. Which showed the role of the external audit influencing the results achieved. Where he sought to reduce the maximal of tax risks. As well as the protection and rationalization of the economic institution.

keywords: Audit, Auditor of accounts, Tax accounts, Tax management,

Tax audit.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
V -III	الإهداء
VI	الشكر
VII	الملخص
VIII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة المختصرات
XII	قائمة الملاحق
أ-خ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق ومحافظ الحسابات	
24-3	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق
31-25	المبحث الثاني: أساسيات حول محافظ الحسابات
40-32	المبحث الثالث: منهجية مهمة محافظ الحسابات
الفصل الثاني: الجوانب العلمية والعملية لتدقيق الحسابات الضريبية	
65-43	المبحث الأول: التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية
72-66	المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الجبائي
93-73	المبحث الثالث: الإجراءات العملية لتدقيق الحسابات الضريبية
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الشركة (موضوع الدراسة)	
106-97	المبحث الأول: ماهية الشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
120-107	المبحث الثاني: الإجراءات العملية لمحافظ الحسابات
123-121	المبحث الثالث: نتائج مهمة محافظ الحسابات
129-126	الخاتمة
137-131	المصادر والمراجع
149-139	الملاحق
154-151	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي	(1-1)
31	يبين المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات	(2-1)
45	يبين الفرق بين التسيير الجبائي وكل من التجنب والتهرب الضريبي	(1-2)
59	يوضح رزنامة التصريجات الجبائية للنظام الحقيقي	(2-2)
61	عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في التصريح	(3-2)
62	عقوبات الغش والنقص في التصريح	(4-2)
73	يبرز مراحل عملية تدقيق الحسابات الضريبية	(5-2)
77	يبرز خطوات التدقيق في الرسوم على رقم الأعمال	(6-2)
77	يبرز خطوات التدقيق في الضرائب على النواتج	(7-2)
91	يحدد الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي	(8-2)
102	يبين أنواع الضرائب والرسوم المفروضة على الشركة	(1-3)
102	الامتيازات الجبائية الممنوحة للشركة	(2-3)
103	تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة	(3-3)
104	تقييم كفاءة ومؤهلات المسير الجبائي الداخلي بالشركة	(4-3)
105	تقييم المؤهلات العلمية والعملية لمحافظ الحسابات	(5-3)
107	يبين التصريجات الجبائية الشهرية من خلال نموذج G50 للسنوات موضوع الدراسة	(6-3)
122	يبين مجموع مبالغ عقوبات التحصيل المعنية	(7-3)
123	يمثل نتائج مهمة المدقق الجبائي	(8-3)

[قائمة الأشكال]

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	يبرز أنواع معايير التدقيق	(1-1)
17	يوضح أنواع التدقيق المتداخلة	(2-1)
23	يوضح أنواع التدقيق المستقلة	(3-1)
98	يوضح الهيكل التنظيمي للشركة	(1-3)

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	شرح المصطلح باللغة الأجنبية	شرح المصطلح بالعربية	الرقم
IBS	Impôt Sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	01
TAP	Taxe Sur l'activité professional	الرسم على النشاط المهني	02
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	03
IRG/ASS	Impôts Sur Les Revenu Globale Associée	الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء.	04
IRG/S	Impôts Sur Les Revenu Globale Sur Salair.	الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور	05
ANDI	Agence Nationale de Développement de L' Investissement	الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار	06
ANSEJ	Agence Nationale de Soutien à L'Emplol des Jeunes	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب	07
CNAC	Caisse Nationale d'Assurance Chômage	الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة	08
ANGEM	Agence Nationale de Gestion du Micro Crédit	الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر	09

قائمة الملحق

الملحق رقم	عنوان الملحق
01	يمثل حسابات للشركة موضوع الدراسة للسنوات 2016-2017-2018
02	يمثل ميزانية الشركة موضوع الدراسة لسنة 2016
03	يمثل ميزانية الشركة موضوع الدراسة لسنة 2017
04	يمثل ميزانية الشركة موضوع الدراسة لسنة 2018
05	نموذج تصريح G50 لشهر جانفي 2018
06	نموذج G n°8 تصريح بالوجود
07	نموذج G n°1 تصريح بالدخل الاجمالي
08	نموذج G n°11 التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية
09	نموذج G n°4 التصريح بالضريبة على ارباح الشركات
10	نموذج G n°3 كشف تفصيلي بالعملاء
11	نموذج G n°29 التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة المدفوعة

مقدمة

توطئة:

إن نمو وتطور مهنة تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم جاء من خلال فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة أصحاب القرار في المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى قدرة المؤسسة لاستخدام مواردها المتاحة.

وعليه تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة دقيقة جدا لما تحتويه من عراقيل وما تمر به من صعوبات، ففي ظل التغيرات الاقتصادية التي طرأت على الاقتصاد الجزائري حديثنا، كان عليها الانخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية ومحاوله التكيف مع انعكاساتها، إلا أنه فيما يخص مزاوله مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا وطمغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي.

ولقد كانت الضريبة ولا تزال من بين أهم مصادر الحصول على الموارد المالية للدول من أجل تمويل الإنفاق العام، بل ازدادت أهمية الضرائب في وقتنا الحاضر إذ أصبحت تستخدم للتأثير على النشاط الاقتصادي، ولهذا فإن فرض الضريبة وتنظيمها لم يعد يتسم بالبساطة التي كانت موجودة في الماضي، بل إن هذا الأمر بلغ درجة من التعقيد نظرا لتعدد وتشابك الأنشطة المولدة للدخول والأرباح التي تفرض عليها الضريبة.

حيث يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يعتمد على إقرار المكلفين بمدخلهم ومعاملاتهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي، ونتيجة للأخطاء التي من الممكن أن تحدث في المؤسسة الاقتصادية أثناء التسجيل المحاسبي سواء كانت معتمدة أو من غير قصد، فإن نتيجة هذه الأخطاء تعرض المؤسسة الاقتصادية إلى الخطر الجبائي أو ما يسمى بالأمن الجبائي.

وبما أن الضرائب تعتبر إحدى الإنشغالات الكبرى للمؤسسات الاقتصادية، إذ تواجه التزامات ضريبية متعددة تجعلها معرضة إلى مخاطر جبائية عدة، زد على هذا تعقد وعدم استقرار النصوص التشريعية الجبائية الذي يولد المزيد من المخاطر التي قد تؤثر سلبا على استقرار المؤسسة وتطورها، وبالتالي يقتضي من المسير الإلمام بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية.

حيث تشكل مهنة تدقيق الحسابات الضريبية من طرف مدقق خارجي عملا إستباقيا بالنسبة للمؤسسة، وهذا من خلال اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف لمعرفة الأخطار التي تهددها، كذلك تعتبر وسيلة التي من ورائها تستطيع المؤسسة تحقيق الوفورات الضريبية، إضافة إلى تقييم جودة المخرجات الجبائية والتي تعبر عن الصورة الحسنة للمؤسسة إتجاه إدارة الضرائب.

على ضوء هذا يمكن صياغة إشكالية الدراسة كما يلي:

❖ الإشكالية الرئيسية:

ماهي الإجراءات العملية لتدقيق حسابات الضرائب في المؤسسة الاقتصادية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور الدراسة، يمكننا استخراج

التساؤلات الفرعية التالية:

❖ الأسئلة الفرعية:

- ✓ هل للتأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات تأثير على أداء مهامه؟
- ✓ هل يشكل سوء التسيير الجبائي خطرا على استمرارية نشاط المؤسسة؟
- ✓ إلى أي مدى يساهم محافظ الحسابات في ترشيد وتوجيه وحماية المؤسسة الاقتصادية؟

❖ فرضيات الدراسة:

وللإجابة على التساؤلات السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ للتأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات تأثير على أداء مهامه؛
- ✓ يشكل سوء التسيير الجبائي خطرا على استمرارية نشاطها؛
- ✓ يساهم محافظ الحسابات في توجيه وترشيد وحماية المؤسسة الاقتصادية؛

❖ مبررات اختيار الموضوع:

- لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع وليد الصدفة وإنما كان نتيجة لعدة مبررات منها:
- ✓ ارتباط الموضوع بمجال التخصص؛
- ✓ الميل للبحث في المواضيع الجبائية، وإثراء المكتبة الجزائرية بها؛
- ✓ شعورنا بأهمية الموضوع، وأهمية تدقيق الضرائب بالمؤسسة؛
- ✓ تأثير الحسابات الضريبية على المؤسسة، لما تشكله من أعباء عليها؛

❖ أهداف وأهمية الدراسة:

✓ أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات الضرائب في المؤسسة محل الدراسة؛
- حاجة المؤسسة الاقتصادية لخدمات محافظ الحسابات في تقييم وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- تحسيس أصحاب المؤسسات والمسريين الجبائين خصوصا بأهمية الاستفادة من الخبرات والمؤهلات وكفاءة محافظ الحسابات؛
 - اقتراح إجراءات ومقاييس تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام والخيارات الجبائية الخاطئة؛
 - تفعيل الاستفادة من التوصيات العلاجية والوقائية لمحافظ الحسابات لدعم وضعية المؤسسة الجبائية؛
- ✓ أهمية الدراسة:

تكمن الأهمية المتوخاة من هذه الدراسة في إبراز الدور الفعال والمهم لمحافظ الحسابات في تدقيق حسابات الضرائب داخل المؤسسة، نظرا لما تمثله من أهمية للأطراف الداخلية والخارجية، حيث يتصف هذا المدقق الخارجي بالخبرة والتأهيل العلمي والعملي، وكذا الفهم الجيد للقوانين والتشريعات الجبائية، ومعرفة العمليات الجبائية التي تتم على مستوى المؤسسة وذلك من أجل تفادي المخاطر الجبائية المحيطة بها وزيادة الفعالية والمحافظة على استمرارية نشاطها.

❖ حدود الدراسة:

- ✓ الحدود المكانية: تتمثل في الدراسة الميدانية لدى الشركة (موضوع الدراسة).
- ✓ الحدود الزمانية: القيام بالدراسة الميدانية لدى الشركة من تاريخ 28 أبريل إلى 23 ماي 2019؛

❖ المنهج والأدوات المستخدمة:

- المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراستنا هذه على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لملائمة هذا الموضوع تحت الدراسة، من أجل ذكر التعاريف والأهداف والأنواع وهذا في الجانب النظري، بينما المنهج التحليلي يكون في الجانب التطبيقي لملائمته لتدقيق الحسابات وللاستنتاجات.

- الأدوات المستخدمة: أما الأدوات المستخدمة في دراستنا النظرية والميدانية فكانت:

- المسح المكتبي: يتمثل في الإطلاع على الكتب والمقالات والوثائق الرسمية وكل ما له صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهمه جيدا والاستفادة من الدراسات السابقة.
- المقابلة: قمنا بعدة مقابلات مباشرة مع أهل الاختصاص، بحيث تم طرح عدة أسئلة استقصائية لهم.
- دراسة حالة: وذلك للوقوف على حقيقة تدقيق حسابات الضرائب في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر محافظ الحسابات.

❖ صعوبات الدراسة:

- ✓ تزامن موعد إعداد الدراسة مع فترة إعداد الميزانية الختامية؛
- ✓ حساسية الحصول من المصدر على معلومات تخص الحسابات الضريبية للمؤسسة بحجة المحافظة على السر المهني؛
- ✓ صعوبة الحصول على الموافقة على إجراء الدراسة التطبيقية في المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي؛
- ✓ غياب الثقافة الجبائية لدى معظم مسيري المؤسسات الاقتصادية؛

❖ الدراسات السابقة:

- من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا، حيث تم تناولها من خلال الترتيب الزمني التصاعدي لها، وأنتهجت في ذلك ثلاث نواحي أساسية وهي :
- دراسات تناولت أهمية التدقيق في المؤسسات.
 - دراسات تناولت المخاطر الضريبية.
 - دراسات تناولت التدقيق الخارجي الذي يقوم به محافظ الحسابات

ويمكن ذكرها فيما يلي:

1- مُجد محمود ذيب حوسو، "التدقيق للأغراض الضريبية"، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين 2005.

بين الباحث أن النظام الضريبي يتوقف على كفاءة وحيوية التفاعل بين جميع محاور وأطراف هذا النظام، فالتشريع والتنفيذ وإدارة الجهاز الضريبي كلها عناصر متكاملة، والعملية التدقيقية هي سلسلة من العمليات التي لا يجب أن ينظر إلى كل منها بشكل منفصل عن الأخرى، وإنما هي سلسلة متصلة من الحلقات المتفاعلة، لذلك فالوسيلة الفعالة في محاربة أعمال الغش والتهرب الضريبي لا تكمن في الوسيلة الردعية والتعريمية بقدر ما تكمن في وقد استنتج الباحث أن تحقيق النجاح في عملية التدقيق أو الفحص يرتكز على قيام بجمع كل الموارد وعناصر البيانات المالية وتحويلها إلى مخرجات ذات قيمة من خلال التخطيط والتوجيه، التنظيم والرقابة وحسن اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب من أجل إنجاح برنامج التدقيق الفعال.

2- صالح حميداتو (2011-2012)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، " دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي.

كان أهم ما خلصت إليه الدراسة أنه في حالة انحراف المؤسسة عن التشريعات الجبائية يعرضها لمخاطر جبائية متعددة وهذا ما يقره التشريع الجبائي باعتبار النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي وللمكلف كل الحرية في إعداد التصريحات الجبائية ولكن القانون الجبائي أعطى للإدارة الضريبية حق مراقبة مدى مصداقية هذه التصريحات ومطابقتها للواقع المالي والاقتصادي لها. ومدى احترام الإجراءات المعمول بها في التصريح والدفع، فالمخاطر الجبائية تزداد كلما ابتعدت المؤسسة عن قواعد التشريع الجبائي.

3- سمية قحموش (2011-2012)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات"، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة 2009-2010.

أهم ما خلصت إليه الدراسة هو أن إستراتيجية المراجعة الجبائية تعمل على زيادة الالتزام الضريبي الطوعي، وكذلك أن تطوير المراجعة الجبائية المقابل للتصريحات والمعلومات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة. بهدف دفعهم للتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة على الدخول، كذلك أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي على جودة التصريحات على الرغم من أنه يمكن إيجاد بعض الثغرات والتي تمثل جانب سلبي بالنسبة للجودة. والهدف من هذه الدراسة هو تشخيص ظاهرة المراجعة الجبائية وتبيين دورها الفعال في التصدي لكل أنواع الغش والتهرب الضريبي، التحقق من مدى وجود تأثير مهنة المراجعة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية والتعرف على الآليات اللازمة لزيادة فاعلية الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة الجبائية في ظل البيئة المعاصرة.

4- هاجر العطايفي (2014-2015)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر (أكاديمي)، " مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي"، دراسة تقرير المدقق الخارجي لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة.

وأهم ما خلصت به هذه الدراسة هو أن مهنة التدقيق الخارجي كأداة رئيسية تعتمد عليها المؤسسات لتحديد مركزها المالي، التي يقوم بها المدقق الخارجي في شكل تقرير ملم بمدى مصداقية محاسبة المؤسسة ليكون مصدر مهم لمستخدمي القوائم المالية ومن أهم إدارة الضرائب للمساعدة في اكتشاف المخاطر الجبائية عن طريق التدقيق الجبائي، والهدف من هذه الدراسة هو التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الجزائرية، الاهتمام بموضوع المدقق الخارجي بسبب دوره الفعال والرئيسي لخدمة أصحاب المشروع، الدراسة العملية الواقعية التي تلمس من خلالها أرض الواقع للمخاطر الحقيقية التي يكشفها المدقق من خلال إعداد تقريره الذي

يتوجب أن يكون عالي الكفاءة في ظل تحقيق أهداف التدقيق المرجوة، إضافة إلى تسليط الضوء على ماهو مدروس نظريا وما هو موجود فعليا.

من خلال هذه الدراسات السابقة يمكن استنتاج أنها تناولت عناصر الموضوع كل على حدى، فمنها من تطرق إلى التدقيق وأخرى إلى المخاطر الضريبية، ودراسات أخرى تناولت التدقيق الجبائي الخارجي الذي يقوم به محافظ الحسابات قصد التأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المؤسسة. ويمكننا من خلال تناول موضوع: "تدقيق الحسابات الضريبية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر محافظ الحسابات"، فإننا نسعى إلى تحديد العلاقة بين هذه المتغيرات (التدقيق، المخاطر الضريبية، التدقيق الجبائي الخارجي)، وذلك لإبراز الدور الإستباقي لمحافظ الحسابات في ترشيد وتوجيه وحماية المؤسسة من خطر إجراءات الرقابة الجبائية للإدارة الضريبية.

❖ هيكل البحث:

لإنجاز هذا البحث تم تقسيمه إلى ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي، بحيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق ومحافظ الحسابات حيث قسم إلى ثلاث مباحث. خصص المبحث الأول إلى مفاهيم أساسية حول التدقيق، وتناولنا فيه مفهوم، فروض، مبادئ، معايير وأنواع التدقيق، أما المبحث الثاني فتم تخصيصه إلى أساسيات حول محافظ الحسابات، وذكر فيه تعريف، تعيين، مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، إضافة إلى المبحث الثالث فقد خصص إلى منهجية مهمة لمحافظ الحسابات حيث تضمن خطوات عملية التدقيق، مفهوم التقارير وأحكام إعداد التقارير وأنواعها.

أما الفصل الثاني المخصص للجوانب العلمية والعملية لتدقيق الحسابات الضريبية، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، في المبحث الأول تم التطرق إلى التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، وتناولنا فيه ماهية التسيير الجبائي والتصريحات الجبائية، أيضا تم فيه تقديم عقوبات عدم الانتظام بالتصريحات الجبائية والاختيارات الضريبية الخاطئة، أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى عموميات حول التدقيق الجبائي من خلال تعريفه وأهميته، أسباب قيامه وأنواعه وكذلك علاقة التدقيق الجبائي بأنواع التدقيق الأخرى والمفاهيم المتشابهة، أما المبحث الثالث تحت عنوان الإجراءات العملية لتدقيق الحسابات الضريبية فخصص لمراحل تنفيذ مهام محافظ الحسابات، التدقيق العملي للحسابات الضريبية وكذلك التوصيات المرتبطة بتدقيق الحسابات الضريبية.

أما الفصل الثالث فقد خصص لدراسة الحالة الميدانية (التطبيقية) للشركة (موضوع الدراسة)، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، وقد خصص المبحث الأول لمهام الشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بها من خلال التعريف بالشركة ودوافع اختيارها، وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية بها، كما تناولنا في المبحث الثاني الإجراءات العملية لمحافظ الحسابات بالمؤسسة الاقتصادية من خلال تحديد الخطر الناتج عن الرقابة الجبائية، وكذلك تأثير عمل محافظ الحسابات على الخطر الجبائي، وفي المبحث الثالث والأخير خصص لنتائج مهمة لمحافظ الحسابات من خلال الوقوف على النتائج الاستيعابية للتدقيق الجبائي، وما يصاحبها من تحليل ومناقشة تلك النتائج.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتدقيق

وحافظ الحسابات

تمهيد:

لقد نشأت مهنة التدقيق منذ القديم حيث كانت تعرف بمصطلحات مغايرة لما هي عليه الآن إذ إنهما تنسب على أساس العملية التي يقوم بها الشخص المكلف بالمهنة، يكلف الشخص بمراقبة أموال الملك لحمايتها فيلقب بـ"المراقب"، أو يقوم الشخص بنفس المهمة لكن في عصر مختلف وظروف أخرى بمحاسبة القائمين على أموال الملك فيلقب بـ"المحاسب"، والذي يراجع يلقب بالمراجع وهكذا وكلا على حسب عصره فالعملية واحدة والهدف واحد غير أن المسميات تختلف من فترة لأخرى على اختلاف المناطق.

ولقد تعددت المصطلحات المرادفة لتدقيق الحسابات، منها مراجعة الحسابات، محافظة الحسابات، المراجعة الخارجية، التدقيق الخارجي، إلا أنها تصب وتهدف إلى نفس المضمون، وبالرجوع إلى التشريع الجزائري فقد تعددت التسميات أيضا فالقانون التجاري استعمل مصطلح مندوب الحسابات، أما القانون المنظم للمهنة وتحديد القانون 10-01 فقد استعمل مصطلح محافظ الحسابات، في حين استعملت العديد من القرارات والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية مصطلح التدقيق.

وتتمثل أساسا وظيفة التدقيق في إضفاء المصادقية على القوائم المالية وغيرها المعدة من طرف الإداريين، فمن خلال هذه العملية يعزز المدقق من نفعيتها وقيمتها، وتزداد أهمية التدقيق نتيجة لتعقد دنيا الأعمال وتعقد عملياتها والتي من المحتمل أن يتم تسجيلها بالخطأ، كما قد يحدث تلاعب وغش في تلك المعلومات ومن هنا يتعين أن تخضع للتدقيق حتى تتسم بإمكانية الاعتماد عليها من طرف مستخدميها، ولقد عمدت الدولة الجزائرية على تبني مفهوم التدقيق الإلزامي في قوانينها وتشريعاتها حيث يقوم بالمهمة "مدقق يدعى محافظ الحسابات"، يعمل على المصادقة على صحة وشرعية حسابات الشركات.

ويضم هذا الفصل الإطار المفاهيمي للتدقيق ومحافظ الحسابات حيث نعرض فيه ما يلي:

❖ المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول التدقيق

❖ المبحث الثاني : أساسيات حول محافظ الحسابات

❖ المبحث الثالث: منهجية مهمة محافظ الحسابات

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق

لقد عرف التدقيق تطورات عديدة منذ ظهوره في العصور القديمة إلى غاية الآن، ولقد كان تطوره أمراً ضرورياً وحتماً بسبب توسع الشركات وتشعب وظائفها وانفصال الملكية عن الإدارة، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لمسيرى شركاتهم، لتأتي عملية التدقيق لتضفي الثقة على المعلومات التي تتضمنها التقارير. وفي هذا المبحث سنحاول التعرف بإسهاب على مفهوم التدقيق، وكذا معرفة الفروض والمبادئ والمعايير التي يركز عليها علم التدقيق، و أيضاً التطرق إلى أنواعه في جميع حالات التدقيق المختلفة.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

لقد جرى العرف في معظم الدراسات والأبحاث الأكاديمية، أن يبدأ بالمدلول اللغوي لأي ظاهرة نريد أن ندرسها أو نبحث عليها قبل المدلول المهني، حيث أشتق مصطلح التدقيق "Audit" بمعناه اللفظي من الكلمة اللاتينية "Audire" والذي يعني الاستماع¹.

أما التدقيق بمعناه المهني لقد تعددت التعاريف المتعلقة به، فهو كالآتي:

الفرع الأول: تعريف التدقيق

نتيجة لرغبة الملاك لمراقبة مسيرهم ظهرت الحاجة لخدمات شخص مستقل يقوم بعملية التأكد من صحة ما ورد في مختلف التقارير المالية التي أعدها المسيرين، وهذه العملية تسمى بالتدقيق، وهناك تعريفات عديدة ومتنوعة لجهات مختلفة غير أن المفهوم واضح المعالم ومتفق عليه ضمناً بحسب جل التعاريف كما هو ملاحظ، فيما يلي:

1- التعريف الأول:

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق كما يلي: "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"².

¹ - أمين السيد أحمد لظفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص3.

² - وليم توماس و أمرسون هانكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب، أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989، ص26.

2- التعريف الثاني:

" التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمواضيع الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.

3- التعريف الثالث:

التدقيق في معناه المهني " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية"².

4- التعريف الرابع:

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استناداً إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³. وبالرجوع إلى مجمل ماتم التطرق إليه من تعريفات للتدقيق ، يمكن إعطاء التعريف التالي لتدقيق الحسابات على أنها"القيمة المضافة للقوائم المالية من حيث الصحة والمصداقية وموثوقيتها في اتخاذ القرار، من طرف جهة مستقلة تتمتع بالكفاءة العلمية والمهنية، من خلال عمليات منظمة من الفحص لمختلف البيانات المالية والتحقيق في مجمل آليات إعداد القوائم المالية ، بغية إعطاء رأي فني معلل حول تمثيل القوائم المالية للوضع الحقيقية للمؤسسة ونتائج أعمالها".

من مجمل التعاريف السابقة يمكن استخلاص ثلاثة عناصر أساسية يرتكز عليها تدقيق الحسابات وهي⁴:

✓ الفحص؛

✓ التحقيق؛

✓ التقرير؛

¹ - محمد سمير صبان، عبد الله هلال، الأسس العامة والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص17.

² - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص7.

³ - محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص10.

⁴ - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004، ص28.

● الفحص:

ويقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المنشأة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

● التحقيق:

يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المنشأة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة. ويظهر أن كلا من وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتين مترابطتين ومتكاملتين، يهدفان إلى تمكين المدقق من إبداء رأيه حول ما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى صورة صحيحة وسليمة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

● التقرير (إبداء الرأي):

يقوم المدقق بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي مدقق الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة، وهذا استناداً إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المدقق، فالتقرير الذي يعده المدقق بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل التدقيق، سواء الأطراف داخل المؤسسة أو الأطراف الخارجية، كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

الفرع الثاني: خصائص التدقيق

وحسب مختلف هذه التعاريف فإنه يمكننا أن نستقي خصائص مشتركة للتدقيق نوحدها في النقاط التالية:

✓ إن التدقيق عملية منتظمة تتم من خلال منهج يعتمد على التخطيط وفق برنامج محدد مسبقاً يقوم

بإعداده المدقق الخارجي المستقل؛

✓ ضرورة جمع أدلة الإثبات اللازمة وبشكل موضوعي¹؛

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص5.

- ✓ ضرورة أن تتطابق كل العمليات، الأحداث الاقتصادية محل الدراسة وتقييم المدقق الخارجي مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول المعلومات والبيانات التي يقوم بدراستها؛
- ✓ إن تأكيدات الإدارة التي تقدمها للمدقق الخارجي في شكل إقرارات (صريحة وغير صريحة) وقوائم مالية تمثل اعترافاً من الإدارة بمسئوليتها عن تقديم هذه القوائم بشكل عادل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية¹؛
- ✓ إعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية²؛

الفرع الثالث: أهداف التدقيق

- من خلال تتبع التطور التاريخي لتدقيق الحسابات يتضح أن أهداف تدقيق الحسابات انتقلت من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى البحث على الدقة والمصدقية والعدالة في مخرجات النظام المحاسبي أي المعلومات المحاسبية.
- إن استعراض تطور أهداف تدقيق الحسابات، يوضح أن الأهداف المرجوة منها أصبحت تشمل عدة نواحي، ويمكن سردها كما يلي³:
- ✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
 - ✓ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها؛
 - ✓ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
 - ✓ تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
 - ✓ تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق؛
- إن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق ونتائج الأعمال عن تلك الفترة، ولغرض تكوين رأي المدقق فإنه يجب تحقيق أهداف التدقيق الستة التالية.
- ❖ التحقق من الوجود الفعلي لعناصر الأصول والخصوم المبينة في الميزانية والقوائم المالية؛

¹ - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 26.

² - أمين السيد أحمد لظفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سابق، ص 4.

³ - صالح حميدان، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019، ص ص 63-65.

- ❖ التأكد من ملكية المؤسسة الفعلية لهذه العناصر؛
 - ❖ التأكد من دقة وصحة البيانات والمعلومات المحاسبية، شموليتها وكما لها ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
 - ❖ متابعة مدى ثبات الطرق والمبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى، ومنح المعلومات المحاسبية أكثر مصداقية ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
 - ❖ تقييم مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والعمل وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها مثل طرق تقييم المخزونات وغيرها؛
 - ❖ إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد حول صدق وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، ومدى تطبيق المبادئ المحاسبية ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية؛
- وعليه تجدر الإشارة أنه لتدقيق الحسابات جملة من الأهداف الإستراتيجية، كالنتيجة بأفاق النشاط المستقبلي للمؤسسة، ودراسة إمكانية استمرار نشاطها، ويدخل هذا في نطاق إمكانية تقديم خدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق من طرف مدققها، وتطرح هذا إشكالية تعارضها مع موضوعية عمل المدقق.

الفرع الرابع: أهمية التدقيق

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى كونها وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت تدقيقها، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، وكذلك رسم سياساتها وإستراتيجيتها، ومن أمثلة هذه الجهات نجد فئة المديرين، وفئة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبلين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال والباحثين، وغيرهم من الجهات التي تجد في المعلومات المختلفة والتي تمت تدقيقها، قاعدة بيانات تتسم بالدقة والمصداقية والعدالة.

سيتم التطرق لأهمية تدقيق الحسابات على أساس الجهات المستفيدة من خدماتها كما يلي:

1- إدارة الشركة:

تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.¹

¹ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص8.

2- المستثمرون:

تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت تدقيقها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات والاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات، فالمعلومات المحاسبية التي تمت تدقيقها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين.

يعتبر تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحيد، أمرا يطمئن ويزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من احترام وعدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات ومختلف العقود القانونية الأخرى¹.

3- الشركات المالية والتجارية والصناعية:

يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل مشروع حيث أن تلك الشركات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، حيث توجه الأموال إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل².

4- الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة:

فهي تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه³.

¹ - فاتح سردوك، مرجع سابق، ص34.

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص19.

³ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص20.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى أهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليها عملية تدقيق الحسابات، والتي تتمثل في:

الفرع الأول: فروض التدقيق

يعرف كوهلير "Kohler" الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات وهي¹:

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:

✓ الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية؛

✓ عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛

✓ عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم؛

2- فرض استقلال المدقق:

وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكماً 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.

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

¹ - أحمد حلمي جعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص ص 20-22.

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 لمشاكل 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 إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضماناً لحسن سير العمل في المؤسسة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

أ- رقابة داخلية:

وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمن تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة ووسائلها (الموازنات - التكاليف المعيارية - دراسة الوقت - التقارير - التدريب).

ب- رقابة محاسبية:

وهدفها اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة - الجرد المستمر - المصادقات - التدقيق الداخلي - النظام ألمستندي)

ت- ضبط داخلي:

وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل - تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

وبما 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 المؤسسة أو خارجها.

الفرع الثاني: مبادئ التدقيق

إن مبادئ تدقيق الحسابات تتطلب تحديد عنصرين هامين يعدان بمثابة ركائز له هما:
الفحص والتقرير.

لذلك تقسم مبادئ تدقيق الحسابات إلى مجموعتين، هما¹:

1- مبادئ التدقيق الخاصة بالفحص، وهي:

أ- مبدأ تكامل الإدارة الرقابية:

يركز على المعرفة الشاملة بأحداث المؤسسة وكيفية علاقتها بالأطراف الخارجية، للوقوف على الاحتياجات المختلفة للمعلومات المحاسبية المالية.

ب- مبدأ شمولية الفحص:

عدم التركيز على نقطة معينة بل يتسع مدى الفحص ليشمل جميع أهداف المؤسسة، بجميع تقاريرها المالية المعدة سابقا (السنوية أو المرحلية) حفاظا على الأهمية النسبية للمعلومة المالية والتنبيه لمخاطر التدقيق المحدقة.

ت- مبدأ موضوعية الفحص:

يركز المدقق على مدى كفاية الأدلة والبراهين المحصلة للتأكد من ناجعة عمل هو مدى صواب رأيه، بتجنبه للتقدير الشخصي أثناء الفحص، إلا اتجاه الأحداث والأعمال التي تعتبر ذات أهمية نسبية يحتمل حدوث أخطاء فيها.

ث- مبدأ فحص الحقوق الإنسانية:

يقصد بذلك فحص مدى احترام الحقوق الإنسانية للعمل في المؤسسة في تحقيق الكفاية الإنتاجية، لتكوين رأي صواب لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، قياس المؤشر المناخ السلوكي من: "نظام للقيادة، السلطة، الحوافز، الاتصال، المشاركة"، ما من شأنه تحفيز وزرع روح الانتماء وحب العمل.

¹ - محمد أمين لونيس، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص42.

2- مبادئ التدقيق الخاصة بالتقرير، وهي:

أ- مبدأ تحقيق الاتصال:

بتفعيل قنوات الاتصال (الرأسية أو الأفقية) كأداة لنقل مسار العمليات الاقتصادية بالمؤسسة، لجميع الأطراف ذات العلاقة في صورة شفافة حقيقية، تبعث على الثقة لتحقيق الهدف من إعداد التقارير.

ب- مبدأ الإفصاح:

مراعاة للمستوى المناسب من إفصاح مدقق الحسابات لكل شاردة وواردة شأنها توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة محل التدقيق من: (التزام بتطبيق للمبادئ وتفعيل للإجراءات المحاسبية ونسبة التغير فيها، مصداقية المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية).

ت- مبدأ الإنصاف:

حيث تكون محتويات تقرير المدقق في الكم المعلوماتي منصفة لجميع المتعاملين داخليين أو خارجيين عن المؤسسة.

ث- مبدأ السببية:

باعتماد الأسباب والتقرير عنها للوصول إلى تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، لتبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب موضوعية حقيقية. بصفة عامة فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) المبادئ العامة للتدقيق، وأكد على أن يلتزم بها المدقق أثناء أدائه لمهامه وهي:

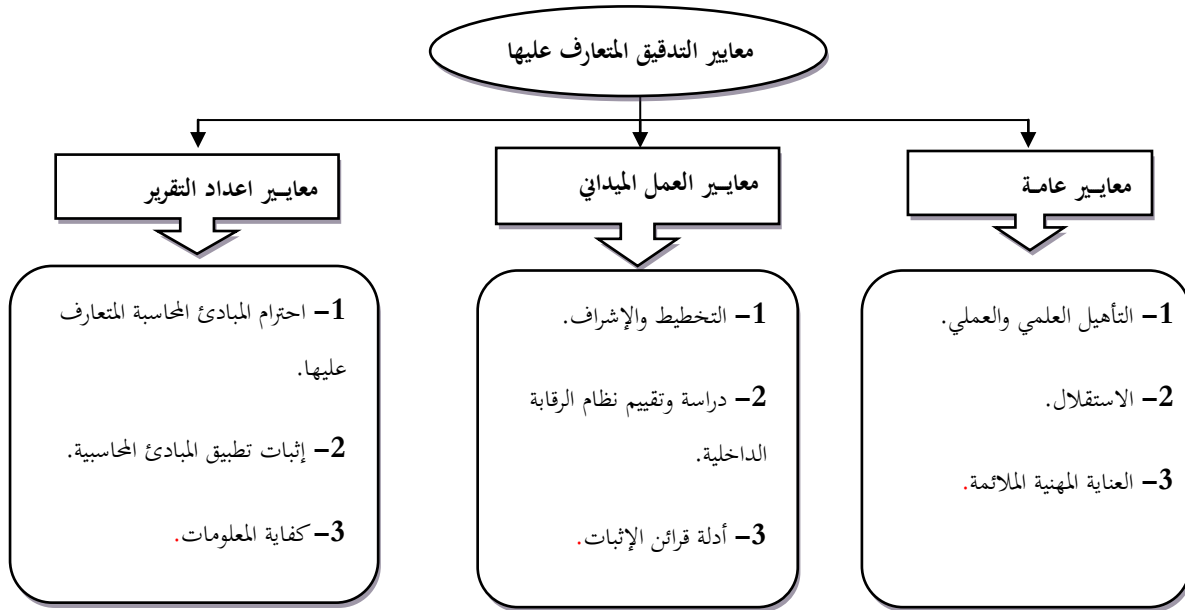
- الاستقلالية: عدم تابعيته لأي جهة تؤثر على عمله؛
- الأمانة: تحري الصدق والمصداقية في أداء عمله؛
- الموضوعية: إتباع الأسباب الحقيقية دون تحيز؛
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة: في احترام والتزام النصوص والتشريعات أثناء تأدية المهمة؛
- السرية: عدم إفشاء المعلومات وصونها في إطار حماية المنافسة الاقتصادية؛
- السلوك المهني: في الالتزام بالحقوق واحترام المسؤوليات؛
- المعايير الفنية: في إعداد التقارير وتنفيذ المهمة؛

ولعل أهم عامل مشترك بين هذه المبادئ هي المعايير الدولية للتدقيق التي تلزم المدقق على تنفيذها، وهي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، تحتوي كذلك على الإرشادات ذات العلاقة في شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى.

الفرع الثالث: معايير التدقيق

إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها ويسرون عليها في كافة مراحل العمل، ولمهنة التدقيق معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا، ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"¹، وقد قسمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

شكل رقم (1-1): يبرز أنواع معايير التدقيق



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا الى الدراسة النظرية.

1- معايير عامة²:

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

¹ - خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998، ص25.

² - فاتح سردوك، مرجع سابق، ص44.

أ- التأهيل العلمي والعملية:

يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.

ب- الاستقلال:

على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي ترتبط بالمهمة المكلف بها.

ت- العناية المهنية الملائمة:

على مدقق الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق ووضع التقرير، ويطلق على هذا المعيار كذلك بالحدز المهني المعقول.

2- معايير العمل الميداني¹:

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني كونها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية التدقيق وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبطة بالمعايير العامة.

تمثل معايير العمل الميداني مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى أدلة وقرائن الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات. وتشتمل معايير العمل الميداني على ثلاثة معايير كما يلي:

أ- التخطيط والإشراف:

إذ يجب على المدقق وضع مخطط شامل لعملية التدقيق، كما يجب عليه الإشراف على المساعدين الذين قد يستعين بهم.

ب- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المدقق القيام بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد ليكون منطلقا وأساسا يعتمد عليه أثناء قيام المدقق بمهمته.

ت- أدلة قرائن الإثبات:

يجب التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة التحري والإثبات، والذي من شأنه أن يكون أساسا معقولا ومبررا لإبداء الرأي الفني المحايد والمعلل حول المعلومات المحاسبية.

¹ - فاتح سردوك، المرجع نفسه، ص50.

3- معايير إعداد التقارير¹:

إن التقرير هو وسيلة الاتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر.

حيث أن تقرير المدقق وما يلعبه من دور مهم في عملية الاتصال، يجب أن تتوفر فيه عدة خصائص مرتبطة بالكفاية، والتجانس مع المبادئ المحاسبية وإثباتها، وصولاً إلى إبداء الرأي.

وتشتمل معايير إعداد التقرير لتدقيق الحسابات على أربعة معايير:

أ- احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

إذ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب- إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:

يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وثبات من سنة لأخرى.

ت- كفاية المعلومات:

يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

ث- إبداء الرأي:

يجب أن يبين التقرير رأي المدقق الفني المحايد والمعلل حول القوائم المالية، وفي حالة تعذر على المدقق إبداء رأيه يتوجب عليه ذكر الأسباب في التقرير.

¹ - فاتح سردوك، مرجع سابق، ص 53.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق إلى عدة أنواع، كل تقسيم ينظر إليها من خلال زاوية معينة، فمن هذه الأنواع يمكننا تمييز ما هو متداخل من حيث مادة التدقيق، ومنها ما هو مستقل تمام الاستقلال¹.

الفرع الأول: أنواع التدقيق المتداخلة

يقصد بالتداخل بين الأنواع هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة²، وعليه فإن نشاط التدقيق يختلف في جوانبه باختلاف الهدف الذي يرمي إلى تحقيقه المدقق والإطار القانوني الذي يمارس فيه هذا النشاط.

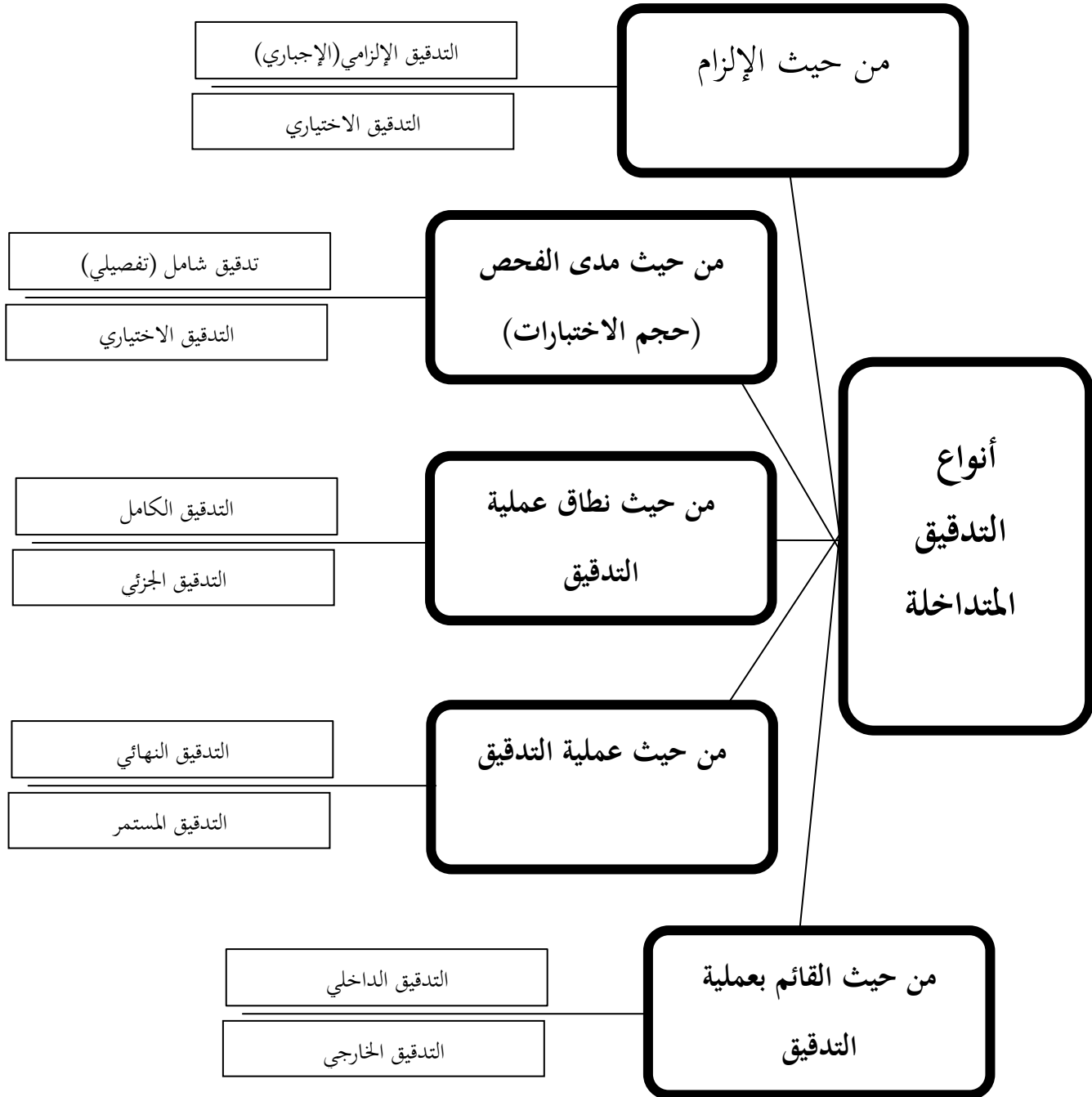
وعليه سوف نتطرق إلى أنواع التدقيق على النحو التالي³:

¹ - صالح حميداتو، مرجع سابق، ص54.

² - المرجع نفسه، ص54.

³ - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010-2011، ص11.

شكل رقم (1-2): يوضح أنواع التدقيق المتداخلة



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا إلى الدراسة النظرية

1- من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين هما: تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري.

1-1- التدقيق الإلزامي (الإجباري):

يحث القانون على المؤسسة القيام به (مثل شركات الأموال في الجزائر) حيث يلزمها بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

1-2- التدقيق الاختياري:

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون (مثل شركات الأشخاص في الجزائر) وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

2- من حيث مدى الفحص (الاختبارات)

وحسب هذا التصنيف ينقسم التدقيق إلى تدقيق شامل (تفصيلي) وتدقيق اختياري.

1-2- تدقيق شامل (تفصيلي):

والمقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

2-2- التدقيق الاختياري:

حيث ظهر هذا النوع مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز أساسا على فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

3- من حيث نطاق عملية التدقيق¹

يوجد نوعين من التدقيق هما التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي.

1-3- التدقيق الكامل:

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله

¹ - محمد أمين مازون، المرجع نفسه، ص 14.

والذي يتضمن رأيه الفني المحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

3-2- التدقيق الجزئي:

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي أتبعته والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمركز المالي و نتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، و يجب على المدقق الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها و نطاقها ليحمي نفسه و لا ينسب إليه تقصير في الأداء.

ملاحظة:

يجب عدم الخلط بين كل من التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي وكذا التدقيق الجزئي والاختياري، فقد يكون التدقيق الكامل تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والمستندات، وقد يكون اختياري إذا قام المدقق بفحص جزء معين من القيود وقام بتعميم نتائج الفحص على عملية التدقيق، وقد يكون التدقيق الجزئي تفصيلي عندما يتم فحص جميع عمليات ذلك الجزء المراد تدقيقه.

4- من حيث توقيت عملية التدقيق

وبدورها تنقسم إلى نوعين هما التدقيق النهائي والتدقيق المستمر.

4-1- التدقيق النهائي:

حيث تتم بعد إتمام أو إقفال الدفاتر وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية، فهي تتم في نهاية السنة المالية وتناسب عادة المؤسسات صغيرة الحجم، كما أنها تتميز بضمائها حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر بعد تدقيقها¹.

¹ - سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السادسة، مصر، 2001، ص31.

4-2- التدقيق المستمر:

وهي التي يبدؤها المدقق بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، ويستمر التدقيق جنباً إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية، حيث يتم المدقق عمله بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

5- من حيث القائم بعملية التدقيق¹

وبدورها تنقسم إلى نوعين هما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

5-1- التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي بأنه الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مدققين تابعين كموظفين في المؤسسة، ولعل السبب المنشأ لهذا النوع من التدقيق يرجع أساساً إلى كبر حجم المؤسسات و تعددها وتنوع عملياتها المالية، وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمؤسسة عن تفاصيل تنفيذ السياسات و الخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية تضمن التحقق من عمليات المؤسسة وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

5-2- التدقيق الخارجي:

يقوم به جهة مستقلة من خارج المؤسسة و قد يكون مكتب من مكاتب المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث أن الوظيفة الأساسية للتدقيق الخارجي هو فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً دقيقاً و محايداً للتحقق من أنها قد تمت فعلاً في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

ويمكن تصنيف المدققين الخارجيين إلى ثلاث تصنيفات حسب المهمة الموكلة لهم²:

أ- المدقق القانوني:

يتولى القيام بالتدقيق الإلزامي، مهمته المصادقة على الحسابات.

ب- المدقق التعاقدية:

يقود مهامه في إطار عقد يربطه بالمؤسسة طالبة للتدقيق من أجل تلبية حاجة معينة.

¹ - سلامة رأفت محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص39.

² - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص25.

ت- المدقق الحكومي:

وهم موظفون في الحكومات المركزية، أو من قبل إدارة الضرائب للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين ولوائح حكومية.

كما يمكننا أيضا أن نفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي¹:

أ- التدقيق القانوني:

ويعرف أيضا بمحافظته الحسابات، وهي التي يفرضها القانون على بعض أنواع من الشركات والهيئات، وتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وإنتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

ب- التدقيق التعاقدى:

يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المدقق وزبونه، ويقوم المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

ت- الخبرة القضائية:

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للإستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي²:

✓ كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.

✓ كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعبات والغش كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- وجود نظام للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير الوقت والجهد للمدقق فضلا عن كفاءة النظام المالي للتدقيق.
- إن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.

¹- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص27.

²- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من النهب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص ص 69-70.

أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

من حيث الهدف، ومن حيث العلاقة بالمنشأة، من حيث نطاق وحدود العمل، من حيث التوقيت المناسب للأداء، من حيث المستهدفين، وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي.

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء، ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، ويمكن اكتشاف الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظفين داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات يساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه قوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق
التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية - اختياريه وفقا لحجم المنشأة	- يتم الفحص مرة واحدة (مأثية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) - قد يكون كامل أو جزئي - إلزامية وفقا للقانون السائد
المستفيدين	إدارة المنشأة	- قراء التقارير المالية - أصحاب المصالح - إدارة المنشأة

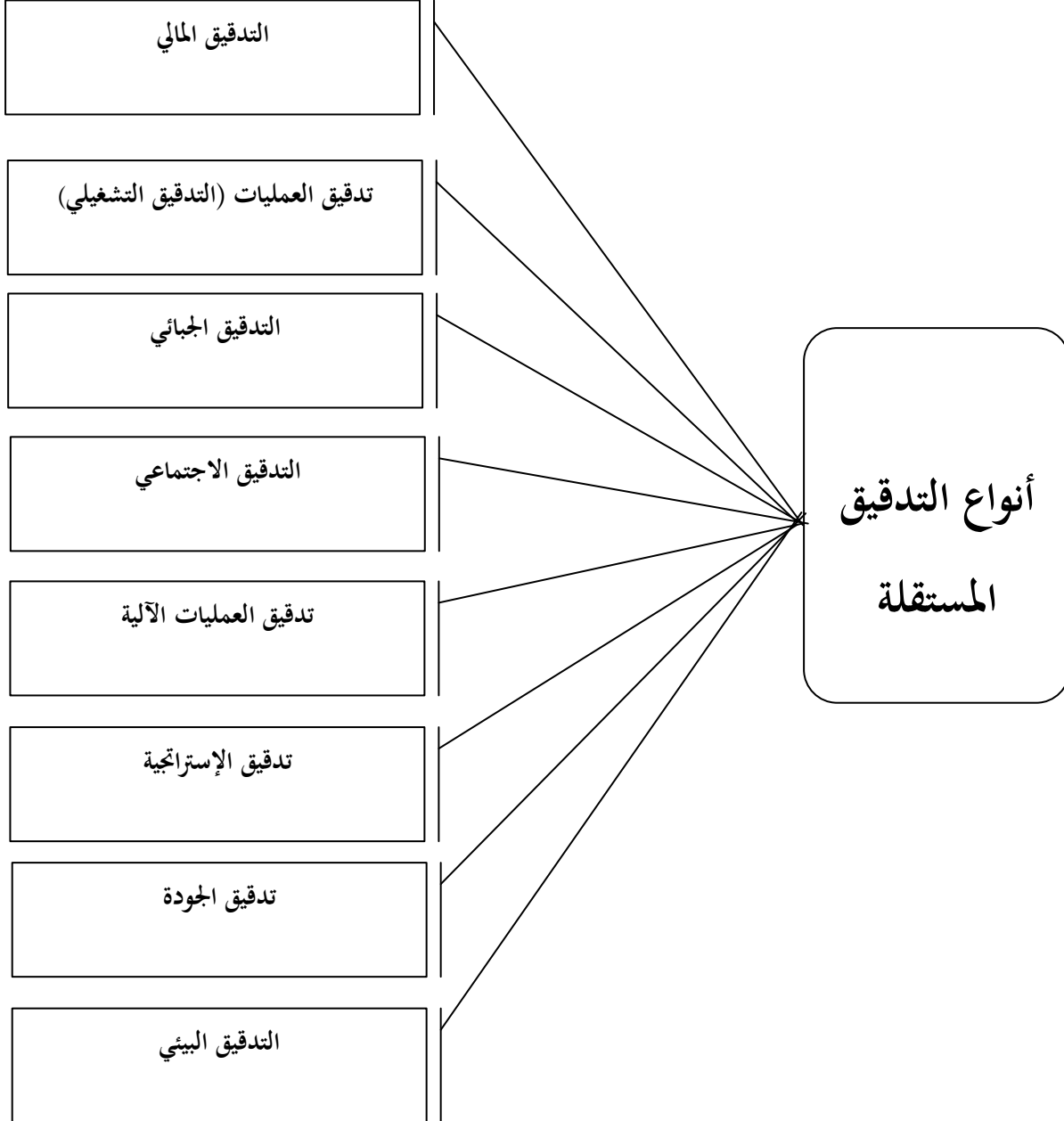
المصدر: سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 70.

وعليه لا بد من الإشارة أن المدقق الخارجي مسؤول أمام الجهات القانونية عندما يصادق على القوائم المالية إذا كانت غير مطابقة للواقع، أما المدقق الداخلي فهو مسؤول أمام الجهات القانونية في حدود مسؤوليته في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق المستقلة

يقصد بالأنواع المستقلة للتدقيق تلك التي تختلف فيها مادة التدقيق من نوع إلى آخر وأهمها ما يلي¹:

شكل رقم (1-3): يوضح أنواع التدقيق المستقلة



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا الى الدراسة النظرية

¹ - صالح حميدانو، مرجع سابق، ص ص 58-61، (بتصرف).

1- التدقيق المالي:

حيث يقوم المدقق بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه فيها وذلك بالمصادقة عليها اعتماداً على الأدلة والقرائن لتدعيم رأيه الفني والمحايد.

2- تدقيق العمليات (التدقيق التشغيلي):

إن هذا النوع يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، حيث يدرس مدى ناجعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذي القرارات بتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة.

3- التدقيق الجبائي:

هو عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، وسوف نتناوله أكثر في المبحث الثاني من الفصل الثاني.

4- التدقيق الاجتماعي:

وهو يهتم بالجانب الاجتماعي، وذلك بغرض التحقق من مدى تنفيذ المؤسسات للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، مثل أجور العمال، التأمين، التصريحات الاجتماعية، شروط العمل.

5- تدقيق العمليات الآلية:

وهو يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر تدقيق الإعلام الآلي، أي مستويات الخدمات والحسابات التي تستفيد منها وتستخدمها المؤسسة.

6- تدقيق الإستراتيجية:

ويهتم بتدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

7- تدقيق الجودة:

وهو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بفعالية.

8- التدقيق البيئي:

وهو عبارة عن فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة عن التأثيرات المختلفة لنشاطاتها على البيئة، وكذا الإجراءات المتخذة من أجل التقليل والكف عن التأثيرات السلبية عليها.

المبحث الثاني: أساسيات حول محافظ الحسابات

إن التدقيق الخارجي يعتبر وظيفة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها تدقيق البيانات الختامية وإبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات، ويطلق على الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق، وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمؤسسة، لفظ "المدقق"¹، قد يكون عبارة عن محافظ حسابات أو خبير محاسبي.

ويجب أن تتوفر في محافظ الحسابات صفات ومهارات ذاتية ومعرفية وإلمام واسع بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هذا بالإضافة إلى الإلمام التام بالأنظمة والقوانين سارية المفعول في البلد، وكذلك بالأصول والمبادئ التي تحكم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات.²

وعليه ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة هذه المهنة، وكذا إلى طرق تعيينه وكيفية أداء مهامه ومسؤوليته القانونية الملقاة على عاتقه.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

من خلال هذا المطلب سنعرض أهم التعاريف التي عرفت محافظ الحسابات، وكذا أهم شروط ممارسة هذه المهنة طبقاً للتشريع الجزائري.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

لقد تعددت واختلفت تعريفات محافظ الحسابات من مرجع لآخر وعليه سنبين منها.

1- التعريف الأول:

يعرف محافظ الحسابات بأنه شخص محترف ومؤهل، ذو كفاءة واستقلالية تامة، بحيث يقوم باختبار أو فحص القوائم المالية النهائية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، وذلك بالتباعد منهجية ذات تنسيق باستعمال مجموعة من التقنيات، ويقدم هذا الرأي في شكل تقرير مكتوب إلى الجهات التي قامت بتعيينه.³

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007، ص 107.

² - زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، دار البداية، عمان، الأردن، 2015، ص 99.

³ - حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 43.

2- التعريف الثاني:

لقد عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"¹.

3- التعريف الثالث:

عرف القانون رقم 01/10 المؤرخ في 28 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 جويلية سنة 2010 يتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات، وحسب المادة 22 يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².
من خلال التعاريف نستخلص أن محافظ الحسابات.

هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك بعد فحص وتدقيق حسابات المؤسسة والقوائم المالية ويصادق على صحتها وشرعيتها، مع إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

الفرع الثاني : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

نظرا للأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك بوضع شروط معينة سوى من ناحية التأهيل العلمي أو من ناحية الكفاءة المهنية أو الأخلاقية لممارسة المهنة، حيث تنص المادة 08 من القانون 01-10 لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أ- أن يكون جزائري الجنسية؛
- ب- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- ت- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ث- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة محلة بشرف المهنة؛

¹- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، 2007، ص 188.

²- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22، ص 7.

ج- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

ح- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 01-10 حيث تنص على ما يلي: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك كل الأمور سلوك المتصرف المحترم الشريف، والله على ما أقول شهيد"؛

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البند 02 أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمد من طرفه.

حيث لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم¹.

المطلب الثاني: تعيين و مهام محافظ الحسابات

سنتناول في هذا المطلب إلى شروط تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الإقتصادية، وكذلك المهام المخولة له في القوانين المعمول بها.

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

إن عملية اختيار محافظ الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم، وعليه سنتطرق إلى أهم الخطوات المتبعة لتعيين محافظ الحسابات، وذلك بالاستناد إلى نص المادة 26 من القانون 01-10:

✓ يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة فقط²؛

✓ يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته؛

✓ يجب الحصول على قائمة بجميع محافظي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم؛

✓ يتم اختيار ثمانية مدققين من تلك القائمة؛

✓ يطلب منهم تقديم عرض مبدئي؛

✓ يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق التدقيق؛

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المرجع نفسه، المادة 08، ص 05.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سابق، المادة 23، ص 7.

- ✓ يتم مقابلة محافظي الحسابات الثمانية، وطلب أي معلومة إضافية، ويتم تصفيتهم إلى ثلاث فقط؛
- ✓ يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل؛
- ✓ تتم المفاضلة بين محافظي الحسابات الثلاث بواسطة لجنة الاختيار؛

وتجدر الإشارة بالنسبة لتغيير محافظ الحسابات أو عزله يرجع إلى اللجنة التي قامت بتعيينه هي التي ينحدر لها ذلك في جميع المؤسسات، وعند تعيين محافظ الحسابات توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسة، وعند اتخاذ قرار العزل يعطى لمحافظ الحسابات الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي¹:

- ❖ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛
- ❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
- ❖ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المرجع نفسه، المواد 23، 24، 25، ص7.

❖ ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الإقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، ومن هذا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أماط من المسؤوليات وهي:

1- المسؤولية المدنية:

تنتج المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن أضرار لحقت إما بالعميل أو طرف ثالث أو إمتناع المدقق عن تنفيذ العقد أو التعمد لإلحاق الضرر أو عدم الوفاء بالالتزام نشأ عن سياسات إجتماعية أو سياسية أو اقتصادية وشروط العقد معا، كذلك يعتبر المدقق مسؤول أمام الطرف الثالث عن الغش والإهمال¹.
ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج².
ويكون المدقق مسؤول تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة إرتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 99.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المادة 59، ص 10.

ومن أهم نواحي القصور التي تعرض المدقق المسؤولية المدنية نجد¹:

- ✓ حالة إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛
- ✓ حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه؛
- ✓ عدم قيامه أصلاً بالتدقيق؛

2- المسؤولية الجزائية:

هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي²:

- ✓ تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع الأرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة؛
- ✓ تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛
- ✓ تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة؛
- ✓ إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة؛
- ✓ عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة؛

3- المسؤولية التأديبية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ✓ الإنذار،
- ✓ التوبيخ،
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،
- ✓ الشطب من الجدول،

¹ - محمد السيد السرياء، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل المعايير و القواعد ومشاكل التطبيق العملي، دار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص66.

² - محمد السيد السرياء، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص74.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها¹.

وعليه نجد أن محافظ الحسابات شخص مستقل له مهمة إبداء رأي فني محايد، ويتمتع بمجموعة من الحقوق إلا أنه مسؤول عن كل تقصير في أداء واجبه.

الجدول رقم (1-2) يبين المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات

النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف المراجع	العقوبة (السجن)	العقوبة (الغرامة المالية دج)
المادة 73 من القانون 01-10	- ممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي.	- في حالة العود: من ستة أشهر إلى سنة كاملة	- 500.000 إلى 2.000.000 - في حالة العود: تتضاعف الغرامة.
المادة 825 من القانون التجاري	- المنح عمداً أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعومة للبحث في حق إلغاء الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	من ستة أشهر إلى سنتين.	من 20.000 إلى 500.000
المادة 829 من القانون التجاري	- الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية	من شهرين إلى 06 أشهر	من 20.000 إلى 200.000
المادة 830 من القانون التجاري	- تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة، أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية	من سنة إلى 05 سنوات	من 20.000 إلى 500.000
المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	- إفشاء سر مهني	من شهر إلى 06 أشهر	من 500 إلى 5.000

المصدر: شريقي عمر، تنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، 2013،

جامعة سطيف، ص 147.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سابق، المادة 63، ص 10.

المبحث الثالث: منهجية مهمة محافظ الحسابات

تعتبر منهجية مهمة محافظ الحسابات من أهم الركائز الأساسية لعملية تدقيق الحسابات، والتي يجب عليه أن يكون على إلمام ودراية واسعة بها من الناحية العلمية والعملية، أي وضع خارطة طريق لهذه المهمة منذ بداية استلامه إلى غاية إعداده لتقريره الفني المحايد وإرساله إلى الأطراف ذات العلاقة. ومن خلال هذا المبحث حول منهجية مهمة محافظ الحسابات، سنتعرض إلى أهم الخطوات العامة للتدقيق، وكذلك معرفة مفهوم التقارير التي يعدها، والأحكام المتعلقة بإعدادها و سرد أنواعه المختلفة.

المطلب الأول: خطوات عملية التدقيق

تم تحديد ستة توصيات إلزامية والتي جاءت بها معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر وهو ما ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها والسهر على تطبيقها، والتي يمكن إنجازها فيما يلي¹:

1- قبول المهمة وبداية العمل

على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها:

- ✓ سالمة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- ✓ عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- ✓ التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها؛

2- ملفات العمل

أن كون التدقيق مستمر، فإن ذلك يجعل المدقق مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

3- التقارير

أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد محتوى معايير تقارير مدقق الحسابات، على مهام مدقق الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية وتدقيق صدق وتطابق المعلومات لتحضير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

¹ خديجة تمار، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول العربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ديسمبر 2017، ص 439.

4- التصريح بالأعمال غير الشرعية

قد يعثر مدقق الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء التدقيق والمراقبة، حماية ودفاعاً على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعلى المدقق باعتماده مساعداً للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.

5- إجراءات مدقق الحسابات

توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المدقق:

- ✓ مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة؛
- ✓ مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ مرحلة فحص الحسابات؛

6- فحص الحسابات

وهي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المدقق في المرحلتين السابقتين.

المطلب الثاني: مفهوم التقارير

ينبغي على محافظ الحسابات أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منها، من هذا المنطلق سنقوم بعرض المقصود من تقارير تدقيق الحسابات وخصائصه التي يتصف بها.

الفرع الأول: تعاريف متعلقة بالتقارير

1- التعريف الأول:

التقرير هو خلاصة ما توصل إليه محافظ الحسابات من خلال التدقيق والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية محافظ الحسابات¹.

3- التعريف الثاني:

التقرير هو المنتج النهائي للتدقيق من ناحية، وأداة اتصال من ناحية أخرى فتقرير محافظ الحسابات هو المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات على القوائم المالية مجال التدقيق الخارجي، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها محافظ الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.

مما سبق يمكن إدراج التعريف التالي لتقرير التدقيق الخارجي "إن تقرير المدقق هو عبارة عن ملخص مكتوب بواسطة مدقق الحسابات الخارجي الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول صحة البيانات الواردة في القوائم المالية التي تم تدقيقها والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات"².

الفرع الثاني: الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير الجيد

يعتبر تقرير مدقق الحسابات حلقة الوصل بينه وبين الأطراف المستفيدة من هذا التقرير، لذلك يفترض المستفيدون من هذا التقرير أن جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع التشكيك أو التحريف غير المقصود، ومن الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتوفر في التقرير الجيد ما يلي³:

¹ - هادي التميمي، مرجع سابق، ص 161.

² - محمد سمير الصبان وآخرون، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 366.

³ - أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 558.

- ✓ الإيجاز: أن يكون التقرير غير مطول أكثر من اللازم، وعدم اشتماله على تفاصيل كثيرة من شأنها تشتيت القارئ.
- ✓ الوضوح: أن يكون التقرير واضحاً، لا يشتمل على عبارات غامضة قد تفسر بأكثر من معنى.
- ✓ الأهمية: اشتمال التقرير على المعلومات ذات الأهمية النسبية الكبيرة.
- ✓ الصحة والدقة: من الضروري جداً أن تكون المعلومات صحيحة ودقيقة.
- ✓ الترابط: ترابط جمل التقرير تعطي للقارئ دفعه لإكمال قراءة التقرير حتى نهايته، دون تشتيت لذهن القارئ.
- ✓ الصدق والأمانة: بدون الصدق والأمانة لا فائدة من تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

المطلب الثالث: أحكام إعداد التقارير وأنواعها

على محافظ الحسابات التقييد بالأحكام المتعلقة بإعداد التقارير وبأنواعها المختلفة عند إبداء رأيه الفني المحايد.

الفرع الأول: أحكام معايير تقارير محافظ الحسابات

- على ضوء ما جاء في قرار الوزير المكلف بالمالية فإن للتقارير معايير محددة يجب أن يرفعها المدقق (محافظ الحسابات)، كأن يتقيد بما جاء في نصوصها عند إعداد تقريره، منها¹:
- ✓ يهدف معيار التقرير المتعلق عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقارير العام؛
- ✓ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويرسل للجمعية العامة العادية؛
- ✓ يجب أن ينتهي التقرير بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات في تعبيره عن رأيه أن يعبر على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة، كما أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية؛

¹ - القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ص ص 4-6.

- ✓ يؤسس محافظ الحسابات رأيه من خلال فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعترف للإختلالات التي إكتشفها؛
- ✓ يجب أن يحدد محافظ الحسابات في التقرير إذا ما كانت الحسابات السنوية أعدت وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي؛
- ✓ ينطلق محافظ الحسابات للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية لكل من الميزانية وحساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال وكذا الملحق؛
- ✓ يبين محافظ الحسابات القوائم المالية المدققة من خلال تأشيرته والتوقيع عليها بالأحرف الأولى؛
- ✓ لايسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى وأن تضمنت حسابات مالية لسنوات سابقة كما هو منصوص عليه في القانون 07-11؛
- ✓ يجب أن يتضمن التقرير حول الحسابات الفردية ما يلي:
- * إسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛
- * عنوان للتقرير يشير بأن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ أفعال دقيق؛

يتمحور التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، جزأين:

1- التقرير العام للتعبير عن الرأي، فيه:

❖ المقدمة

- يجب أن تتضمن العناصر التالية:
- ✓ التذكير بطريقة وتاريخ التعيين؛
- ✓ التعريف بالكيان المعني؛
- ✓ ذكر تاريخ إفعال السنة المالية المعنية؛
- ✓ الإشارة إلى إن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف مؤهل في الكيان؛
- ✓ التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية؛
- ✓ التذكير بمسؤولية في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
- ✓ تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وحساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الإقتضاء؛

❖ الرأي حول القوائم المالية

✓ الإشارة إلى طبيعة وأهداف مهمة المراقبة مع توضيح استخدام معايير المهنة كقاعدة للتعبير عن رأيه حول الحسابات؛

يعبر عن رأيه بحسب الحالة كما يلي:

* **القبول** (من خلال المصادقة على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالي ووضع الذمة والنجاعة وخزينة الكيان في نهاية الدورة).

* **التحفظ** (من خلال المصادقة بتحفظ أن القوائم المالية منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، غير أنه يجب على محافظ الحسابات أن يعبر في فقرة تسبق فقرة إبداء الرأي التحفظات المعبر عنها مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضع المالي).

* **الرفض** (من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، حيث يعبر في فقرة تسبق فقرة إبداء الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضع المالي للكيان).

❖ فقرة الملاحظات

تكون في فقرة منفصلة تلي فقرة التعبير عن الرأي لهدف لفت إنتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة في الملحق ومتعلقة بأحداث مستقبلية لها اثر على الحسابات السنوية فيلزم المحافظ بإبداء الملاحظات الضرورية.

2- المراجعات والمعلومات الخاصة، فيه:

✓ الفقرات الثلاثة المنفصلة حول (الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية، المعلومات التي يوجب القانون محافظ الحسابات الإشارة إليها)؛
 ✓ يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإبداء الرأي فيها في أجل لا يتعدى خمسة وأربعون (45) يوماً، من تاريخ استلام الحسابات المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، حيث يتطابق تاريخ تسليم التقرير مع تاريخ الإنتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

- ✓ إذا تعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات يجب التوقيع من طرف ممثل الشركة أو ممثل محافظي الحسابات أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة؛
- ✓ يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك في حال تعدد محافظي الحسابات الممارسين للمهمة في حالة الاختلاف في الرأي يدلي كل محافظ حسابات برأيه في التقرير المشترك؛

الفرع الثاني: أنواع تقرير مدقق الحسابات

هناك عدة أنواع لتقرير مدقق الحسابات الخارجي، حيث نستطيع تقسيمها إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي¹:

1- التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها:

أ- التقارير الخاصة:

وهي تقارير غير إلزامية، لم يلزم القانون المدقق بإعدادها، وترتبط بمهام محدودة وخاصة، ومثال على ذلك تقارير المشروعات الفردية والمراجعات الجزئية كتقييم الشهرة وتقييم الخسارة الناتجة عن حريق وما شابه ذلك.

ب- التقارير العامة:

وهي التي تعد حسب القوانين المنظمة للشركات وهي إلزامية، وتسمى أيضا بتقارير الميزانية، والتقارير العامة يوجب القانون نشرها في الصحف اليومية عند الانتهاء من إعدادها.

2- التقارير من حيث محتوياتها من معلومات:

تنقسم التقارير من حيث محتوياتها إلى عدة أقسام هي:

أ- التقرير القصير:

هو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه دوليا، ويتكون من فقرتين:

- فقرة النطاق: ويبين فيها مدقق الحسابات الخارجي مدى عملية التدقيق وشمولها وأغراضها.
- فقرة الرأي: وهي الفقرة التي يقوم بها مدقق الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد، والهدف منها توصيل المعلومات للطرف الثالث.

¹ - صالح كمال صهيون، أثر المحتوى الإعلامي لتقرير مدقق الحسابات الخارجي والقوائم المالية المدققة في ترشيد قرارات المستثمرين في بورصة فلسطين، قدمت خطة الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2012، ص 44-45.

ب- التقرير المطول:

التقرير المطول هو تقرير يتم إعداده لأحداث خاصة، تقدم المعلومات فيه بمزيد من الإسهاب والتفصيل ويتم تقديمه للإدارة، ويحتوي هذا النوع من التقارير على:

- جداول ومعلومات لبعض بنود القوائم المالية؛
- بعض المعلومات الغير محاسبية؛
- إجراءات التدقيق التي تم إتباعها في إعداد التقرير؛
- بعض الأشكال والبيانات الإحصائية؛
- بعض الحسابات التفصيلية؛

3- من حيث إبداء الرأي:

وهناك عدة أنواع تندرج تحت هذا القسم هي:

- الرأي بدون تحفظ (الرأي النظيف)؛
- الرأي بتحفظ (رأي مقيد)؛
- الرأي السلبي (المعاكس)؛
- الإمتناع عن إبداء الرأي؛

وهناك أنواع أخرى لتقرير مدقق الحسابات وهي¹:

1- تقرير مرفقات القوائم المالية:

وهو الكتيب السنوي الذي تصدره المنشآت والذي يتضمن ما تم تدقيقه من قبل المدقق الخارجي من القوائم المالية، وقد يحتوي هذا الكتيب على معلومات مالية وأخرى غير مالية وأمور أخرى.

2- تقرير فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية):

وهي التقارير التي تكون فترتها الزمنية أقل من سنة مالية وعادة ما تكون ثلاثة شهور (ربع السنة) أو ستة شهور (نصف السنة)، ومثل هذه التقارير توفر معلومات محاسبية في الوقت المناسب وباستمرار.

3- التقرير عن اختيار القوائم المالية التقديرية (المستقبلية):

يقصد بالمعلومات المالية المستقبلية، المعلومات التي تبنى على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل وردة فعل المنشأة المحتمل تجاهها.

¹ - صالح كمال صهيون، المرجع نفسه، ص48.

✚ أوجه التشابه والاختلاف بين التقارير:

❖ أوجه التشابه:

كل التقارير لا بد من إحتوائها على البيانات التالية:

- المخاطبون: حيث أن كل تقرير يكون معد إما إلى مجلس الإدارة إلى المساهمون... الخ
- اسم وعنوان التقرير:
- أن يكون لكل تقرير عنوانا خاص به.

☒ **فقرة المقدمة:** حيث تتكون من:

- الإشارة بقيام المدقق بأداء مهام التدقيق؛
- توضيح أنواع القوائم المالية التي تم تدقيقها بالإسم والفترة؛
- الإشارة أن إعداد القوائم المالية من مسؤولية الإدارة؛
- أن مسؤولية المدقق هي فقط إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية؛

☒ **فقرة المجال (النطاق):** تمثل فقرة المجال بيانا فعليا بما قام به المدقق، مع ذكر إتباع معايير التدقيق المتعارف

عليها؛

☒ **فقرة الرأي (النتائج):** ويتم فيها عرض النتائج التي توصل إليها المدقق من خلال عملية التدقيق، وتوصيل ذلك

إلى الأطراف ذات العلاقة؛

- **إسم المدقق:** يجب أن يذكر فيه اسم المدقق أو اسم مكتب التدقيق؛
- **تاريخ التقرير:** وهو ضروري حيث يجب على المدقق أن يوقع تقريره ويؤرخه في نفس اليوم الذي أنهى فيه اختباره، وهو يمثل التاريخ الأخير لمسؤولية المدقق على فحص الأحداث ذات الأهمية النسبية؛
- **عنوان المدقق:** يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق؛

❖ أوجه الاختلاف:

إن أوجه الاختلاف بين التقارير تتجسد في فقرتي النطاق والرأي المعبر فيه عن نتيجة التقرير حيث أنه لكل منها النطاق المحدد و الذي قام به المدقق بتدقيقه وكذا لكل تقرير نتيجة خاصة به أيضا إضافة إلى وجود فقرات أخرى خاصة في التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق كان ناتجا لتطور الواقع الإقتصادي آنذاك جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، كما اهتمت المنظمات المهنية في المحاسبة والتدقيق محليا ودوليا بوضع المعايير المهنية وقواعد الآداب والسلوك المهني، وهذا الإهتمام يتصف بالإستمرارية بهدف ملاحقة المستجدات والتطورات في البيئة الاقتصادية، وتزايدت هذه الأهمية من أجل تقديم خدمات مختلفة للمجتمع.

كما أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي في محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات، الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، وأن يكون على دراية وإلمام كامل بكل المستجدات القانونية والتشريعية لتسهيل مهامه في سير عملية التدقيق، وفي الأخير تقديم تقريره المفصل عن مهمته لإقناع الأطراف ذات العلاقة.

وحرصا على استكمال الهدف المرجو من عملية تدقيق حسابات الضرائب في المؤسسة الاقتصادية، كان لا بد أن يصاحبه معرفة كاملة للجانب العلمي والعملية للتدقيق في هذه الحسابات الضريبية، وهو موضوع الفصل الثاني الموالي .

الفصل الثاني

الجوانب العلمية والعولمية

لتدقيق الحسابات الضريبية

تمهيد الفصل:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتحقيق أهدافها وبرامجها الاقتصادية والاجتماعية، في حين تعتبر بالنسبة للمؤسسة من أهم النفقات التي تتطلب إستراتيجية واضحة المعالم فهي هاجسها الأول ولكي تتحكم فيها يتعين عليها حوكمة تسييرها الجبائي، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال تكريس التدابير الملائمة والتقنيات العلمية من خلال ترشيد النفقات وفق منهجية واضحة ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إعداد التصريجات الجبائية بطريقة مناسبة، وأي إخلال بتلك الالتزامات يعرض المؤسسة لمخاطر وأعباء جبائية إضافية.

وحتى تتمكن المؤسسة من ذلك فإنها لا تكتفي بنظام الرقابة الداخلية لتسيير عملياتها الجبائية، بل تتعداه إلى الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي المتمثل في محافظ الحسابات وحتى يستطيع الاطلاع بمهاته المهمة وجب أن يكون حاملا لمواصفات ومؤهلات علمية تمكنه من القيام بذلك، حيث يتبع مجموعة من الإجراءات العملية في عملية تدقيق الحسابات الضريبية ، ومنه يصل في النهاية إلى رفع جملة من التوصيات المرتبطة بعملية التدقيق بغية اتخاذ الإجراءات الضرورية لتفعيلها.

ومن خلال ما سبق سنستهل الفصل الثاني بالإجراءات العلمية والعملية لتدقيق الحسابات الضريبية والذي

يضم ثلاث مباحث:

- ❖ المبحث الأول: التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية
- ❖ المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الجبائي
- ❖ المبحث الثالث: الإجراءات العملية لمراحل تدقيق الحسابات الضريبية

المبحث الأول: التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

يعتبر التسيير الجبائي اليوم ممارسة جذرية في المؤسسات بمختلف وظائفه وعملياته ومستوياته التنظيمية ليصنع تفوقها التنافسي ويضمن ديمومتها، فينبغي على المكلفين الدراية الكاملة بالتصريحات الجبائية في ظل التحولات التي يشهدها محيط المؤسسة وذلك حسب نشاطهم الممارس سواء كان صناعيا أو تجاريا وتقديمها لإدارة الضرائب بشكل دقيق وصریح ممثلين للوضع الجبائية والمحاسبية الحقيقية للمؤسسة، لأن عدم الامتثال أو الإخلال بهذه الالتزامات سيعرض المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها بحسب نوع المخالفة.

لذلك سوف ينصب اهتمامنا في هذا المبحث إلى كل من ماهية التسيير الجبائي والتصريحات الجبائية كذلك إلى عقوبات عدم الانتظام بالتصريحات والاختيارات الضريبية الخاطئة.

المطلب الأول: ماهية التسيير الجبائي

يعد العامل الجبائي أحد العوامل المؤثرة على صنع القرارات أي لا بد من إدراجه في عملية اتخاذ القرار، وهو أساسا ما يصطلح عليه بالتسيير الجبائي، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم ومبادئ وحدود التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي

سنتناول مفهوم التسيير الجبائي من حيث تعريفه وكذلك خصائصه وأهدافه كالتالي:

أولا: تعريف التسيير الجبائي

هناك العديد من التعاريف التي تناولت التسيير الجبائي نذكر منها ما يلي:

1- التعريف الأول:

يعرف التسيير الجبائي على أنه: " فرع من فروع التسيير المالي ويتمثل في إدراج العامل الجبائي لاتخاذ القرار من أجل تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية وذلك من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن للطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي". وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار¹.

¹ - زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملحق الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 15-14 أفريل، 2009، ص02.

2- التعريف الثاني:

هو مجموعة من الإجراءات المتخذة بطريقة عقلانية لتخفيض العبء الجبائي دون مخالفة لأحكام القانون الجبائي¹.

يمكننا استنتاج أن التسيير الجبائي باعتباره مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف المؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية أصبح ضرورة لا مفر منها، خاصة وأنه يعبر عن إرادة حقيقية في التخفيف من ثقل الضريبة، وهذا عن طريق تحفيز المؤسسة من استعمال بعض التقنيات، فضلا عن هذا فإن التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضع المناسبة له، هذه الحرية لا حدود لها إلا في إطار ما يسمى بالمغلاة في استعمال القانون².

ثانيا: خصائص التسيير الجبائي

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين أساسيتين هما³:

1- استعمال الوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي:

من خصائص التسيير الجبائي هو استعماله للوسائل المشروعة قانونا من طرف التشريع الجبائي، لتحقيق الوفورات الجبائية وأن التسيير الجبائي هو مفهوم بعيد كل البعد عن التهرب الضريبي، فهو يعتمد على وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الالتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن والاستفادة من التسهيلات والتهورات القانونية الواردة بالقوانين واللوائح التنظيمية، والجدول الموالي يبرز بشكل أوضح الاختلاف بين هذه المفاهيم الثلاثة لكل من التسيير والتجنب والتهرب الضريبي لكل منهما:

¹ - أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد: 2017/17، ص 194.

² - حادري دنيا، أثر الإصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001، ص 175.

³ - محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة لنيل متطلبات شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، -2003 ص 04-05.

جدول رقم (1-2): الفرق بين التسيير الجبائي وكل من التجنب والتهرب الضريبي

المفهوم	البيان
تنظيم شؤون المؤسسة بحيث يمكنها الاستفادة من القانون الضريبي في تعظيم العائد بعد الضريبة، وبالتالي فهو وسيلة للبحث عن طرق قانونية للاستفادة من عدم دفع الضريبة المستحقة أو على الأقل تخفيضها، ومثال ذلك الاستفادة من الإعفاءات المختلفة أو توقيت تسجيل التدفق النقدي لخضوعه لشرائح ضريبية منخفضة.	التسيير الجبائي
استخدام المؤسسة لأساليب مشروعة في تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليها دون الالتجاء لأية عمليات مخططة.	التجنب الضريبي
استخدام المؤسسة لأساليب غير مشروعة لعدم دفع الضريبة وبالتالي هو عمل مخالف للقانون، يقوم على تقديم بيانات غير صحيحة لغرض التهرب من دفع الضريبة ويتعرض المتهرب من دفع الضريبة المستحقة إلى عقوبات مالية وأحيانا جنائية وقد تتضاعف العقوبات إذا حدث تكرار لواقعة التهرب.	التهرب الضريبي

المصدر: بن زاوي محمد صابر، فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015-2014، ص 52.

2- كونه ناتج عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة:

تتضمن عملية اتخاذ القرار اختيارا بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف مرغوب، بحيث يجرى انعدام البدائل عملية التسيير من معناها. إن القرارات التي تنتج عن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس إرادة المؤسسة، وليست مفروضة عليها، وعليه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي إذا لم تكن هناك خيارات وبدائل جبائية يمنحها المشرع للمؤسسة من أجل تسيير عملياتها المختلفة، إذ يصبح الأمر في مثل هذه الحالة مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية التي يحددها التشريع أو التنظيم.

ثالثا: أهداف التسيير الجبائي

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

1- تحقيق الأمن الجبائي:

تعمل المؤسسة على تحقيق الأمن الجبائي وذلك من خلال تفعيل الرقابة الداخلية وإنشاء وتطوير أدوات للتسيير الجبائي والتي تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة بهدف تفادي الخطر الضريبي¹.

¹-Youssef El Fellah, La gestion fiscale des entreprises (Cas de la Tunisie), Mémoire de fin d'étude de troisième cycle, spécialisé en finances publiques, 2003, p. 23.

2- التحكم في العبء الجبائي:

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة، بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها تجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح¹.

3- الفعالية الجبائية:

الفعالية تعني القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك والفعالية الجبائية وهي استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، مما يسمح لها بتحقيق وفورات مالية.

إذن فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى إدراك المؤسسة، وتمتع مسيرتها الجبائية بأفق واسعة، ودراية كبيرة تسمح لهم بإدراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الضريبية الأكثر نفعاً من أجل تعديل العبء الضريبي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الضريبي المعمول به².

4- خدمة إستراتيجية المؤسسة:

إن التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة، يجب أن يحدد أهدافه تبعاً للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، فمفهوم التسيير الجبائي يركز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضع المناسبة له، ونظراً لدور الجباية باعتبارها عنصراً فعالاً في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كإحدى محددات اتخاذ القرار الإستراتيجي³.

¹ - محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 08.

² - صالح حميدو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2011-2012، ص 95.

³ - محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 09.

الفرع الثاني: مبادئ وحدود التسيير الجبائي

تعتبر مبادئ وحدود التسيير الجبائي من أهم الدعائم التي تقوم عليها المؤسسات الإقتصادية وهي موضحة

كما يلي:

أولاً: مبادئ التسيير الجبائي

يعتمد التسيير الجبائي على مبدئين أساسيين¹:

1- مبدأ الحرية في التسيير

يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانوناً وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها. وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية اتجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به.

2- مبدأ عدم التدخل في التسيير:

إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقاً، فليس للإدارة الجبائية الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها ما دامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وأن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار. فمثلاً يحق للمسير أن يلجأ إلى الاستدانة من أجل توسيع استثماراته، وبالتالي يحق له خصم فوائد القروض من الربح الخاضع، حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل.

ثانياً: حدود التسيير الجبائي

إن حرية المؤسسة في تسيير جبايتها لا يعني عدم وجود حدود ينبغي التقيد بها فالمؤسسة عرضة للرقابة الجبائية وتماديها في مخالفة التشريعات الجبائية قد يؤدي إلى تصفيتها ومعاقبة مسيرها فضلاً على أن مخالفة التشريعات تولد أخطاراً مالية، وهو ما يعني أن التسيير الجبائي له حدود قانونية وحدود مالية².

1 - صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، المرجع نفسه، ص 96-97.

2 - الحواس زواق، مرجع سابق، ص 03.

1- الحدود القانونية للتسيير الجبائي:

إن عدم الالتزام بالتشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا والذي يتمثل مفهومه في كل عملية تتم في شكل عقد أو تصرف ينجم عنه إخفاء تحقيق أرباح أو تحويلها بطريقة غير قانونية، وقد يأخذ التعسف القانوني في الميدان الجبائي الأشكال التالية:

- التصرفات الوهمية، كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛
- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف كالتصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي؛

2- الحدود المالية للتسيير الجبائي:

تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيها.

المطلب الثاني: ماهية التصريحات الجبائية

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري أنه نظام تصريحي، وهي طريقة تعتمد على التصريح والإقرار المباشر التزاما من المكلف مباشرة أو من الغير، وفي هذه الحالة فإن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح للمكلف بالضريبة في شكل التزاما بالتصريح سواء منه مباشرة أو من غيره وللمصالح الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح، وستتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم كل من النظام الضريبي والتصريحات الجبائية وجودتها، وكذلك إلى أنواع هذه التصريحات الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي

يعتبر النظام الضريبي من أهم الأدوات والأساليب التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها. حيث أن النظام الضريبي يعتمد على نظامين هما النظام الحقيقي والنظام المبسط، وبما أننا بصدد دراسة حالة مؤسسة اقتصادية سنتطرق للنظام الحقيقي فقط.

أولاً: تعريف النظام الضريبي

لقد تعددت تعاريف النظام الضريبي سنوجز أهمها في ما يلي:

1- التعريف الأول:

عرف على أنه " مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح الضريبية من أجل تحقيق السياسة الضريبية"¹.

2- التعريف الثاني:

وعرف أيضًا على أنه " مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع"².

ومن خلال التعريفين يمكن استنتاج بأن النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب المحددة والمختارة من الصور الفنية للضرائب والمراد تطبيقها في بيئة تتلاءم معها، وذلك بواسطة القوانين والتشريعات المختلفة والمذكرات التفسيرية التي تسعى في النهاية إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

ثانياً: نظام الربح الحقيقي³**1- مفهومه:**

يعتبر نظام الربح الحقيقي من أهم أنظمة فرض الضريبة انطلاقاً من المبادئ المحاسبية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك، على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي.

2- الالتزامات الجبائية:

طبق هذا النظام على الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي الحدود " 30 مليون دج" وهذا لتحديد الربح الذي يندرج في أساس ضريبة الدخل، كما يطبق وجوباً على كل الأشخاص الذين تم استثناءهم من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، إضافة إلى أصحاب الامتياز، وكذا الأرباح الناتجة عن عملية إيجار العتاد، أو مواد

¹ - حجار مبروك، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، ص 21.

² - بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص 13.

³ - المرجع نفسه، ص 80-81.

الاستهلاك الدائمة، إلا إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية، إضافة إلى كل الأشخاص المعنويين، ويتعين على المكلفين التابعين لهذا النظام الالتزامات الجبائية التالية:

❖ اكتب تصريحاً خاصاً بمبلغ الربح الصافي للسنة المالية السابقة قبل 1 ماي من السنة التي تلي سنة الاستغلال .

- يجب أن يحتوي التصريح الخاص كل الوثائق والمعلومات التي تشمل على وجه الخصوص رقم الأعمال ورقم التسجيل في السجل التجاري، لقب المحاسب، أو المحاسبين، أو الخبراء المكلفين بمسك المحاسبة وكذا عناوينهم والتصريح فيما إذا كانوا من إجراء المؤسسة أو غير ذلك.
- يجب مسك محاسبة نظامية ويجب أن يقدموها عند الاقتضاء عند كل طلب لأعوان الإدارة الجبائية.
- يجب تحرير فواتير البيع مع إظهار معدل ومبلغ الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: مفهوم التصريحات الجبائية

وستتناول في هذا العنصر مفهوم التصريحات الجبائية وجودتها.

أولاً: تعريف التصريحات الجبائية

سنتعرض إلى أهم التعاريف التي تخص التصريحات الجبائية ومن بينها:

1- التعريف الأول:

هي " تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية"¹.

2- التعريف الثاني:

على أنه: " عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشر"².

¹ - سمية قحמוש، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 299.

² - سمية قحמוש، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2011 ص 47.

3- التعريف الثالث:

هي عبارة عن وثيقة يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف¹.

ثانيا: طرق تقديم التصريح الجبائي

وهنا يمكن للمكلف بالضريبة أو طرف آخر بتقديم تصريح لإدارة الضرائب وسنوضح ذلك فيما يلي:

1- التصريح المقدم من طرف المكلف:

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح².

2- التصريح المقدم من طرف الغير:

إن الوعاء الضريبي لا يلتزم المكلف بالضريبة فقط بالتصريح به وإنما كذلك الغير الذي يرتبط مع المكلف بعلاقة قانونية كتجار الجملة مع تجار التجزئة أو المنتج مع الموزعين أو العمال مع المؤسسة أو الإدارة، فهذه الطريقة لها امتيازات هامة للمصالح الضريبية حيث تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة³.

ثالثا: أهمية التصريحات الجبائية

تتمثل أهميتها فيما يلي:

1- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف:

- تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي، والذي هو تلقائي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو أدرى بمقدرته التكلفة ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعاته الذاتية في تحقيقه.
- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار أنه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به وترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به⁴.

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص 114.

² - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 147.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 56.

⁴ - العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة مقدمة لمتطلبات شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 35-36.

- يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تنمي 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 إيجاباً على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب¹.
- إن رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة خاصة المؤسسات، فالوصول على المعلومات الرقمية والبيانات الالكترونية أصبحت أكثر شيوعاً وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوروبية منها².

2- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب:

- وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب في:
- يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاوله نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها وحساب الضرائب وتحصيلها.
- يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية (مركز الضرائب)، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيراً من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات³.
- ومن جهة ثانية فالتصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتياً، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، والإدارة هنا أيضاً لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهي طريقة تعتبر مؤشر هام على تقدم النظام الجبائي⁴.
- يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبنى هذا النظام على ثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين⁵.

¹ - إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 50.

² - سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مرجع سابق، ص 49.

³ - إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحتها النهب من ضريبة في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص 62.

⁴ - سمية قحموش، المرجع نفسه، ص 50، 51.

⁵ - عيسى يوخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة النهب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004، ص 110.

رابعاً: جودة التصريحات الجبائية

إن توفير وتقديم المعلومات الموجودة على مستوى التصريحات الضريبية لمستخدميها ليس هدفاً في حد ذاته وإنما ضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى نافع، فالاستغلال والتحكم الأمثل لهذه المعلومات يحقق نجاحاً وضمناً لاستمرار وتطور المؤسسات حيث أن جودة أي نظام تتحد بدرجة كبيرة على موثوقية مخرجاته. إذا فإن جودة التصريحات الجبائية، تعني في هذا المجال صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ومنه فإن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق من استخدامها¹.

كذلك أن جودة التصريحات الجبائية تبين جودة المعلومات الواردة فيها، والتي تتحدد من خلال الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات الأهمية، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتعزيز المعلومات المحاسبية².

الفرع الثالث: أنواع ووزنات التصريحات الجبائية

سنوضح في هذا العنصر أهم أنواع ووزنات التصريحات.

أولاً: أنواع التصريحات الجبائية

على المكلفين أن يكتبوا في الآجال القانونية عدداً من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

1- التصريح بالوجود:

هو تصريح يخص المكلفين بالضريبة الجدد ومطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة³.

كما نصت المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في

¹ - ماجد إسماعيل أبو حام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 53.

² - سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مرجع سابق، ص 66.

³ - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، 2007-2006، ص 104.

الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة"¹.

ويجب أن يحتوي هذا التصريح على المعلومات التالية²:

- ✓ الاسم واللقب.
- ✓ العنوان بالجزائر وخارج الجزائر أن كان الكلف من جنسية أجنبية.
- ✓ النشاط الاجتماعي.
- ✓ طبيعة النشاط.
- ✓ رقم التعريف الإحصائي.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة، حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط وبدايته يسعى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.

2- التصريح الشهري³:

وهو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر (الرسم على النشاط المهني، التسيبقات على الحساب بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور، الضريبة على الدخل الإجمالي للمداخيل المنقولة، الضريبة على الدخل الإجمالي غير التجارية، والرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة) يتم إيداعه في العشرين يوما الأولى لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر مؤسسة المكلف، والخاضعون لهذا التصريح هم:

- التصريجات من الصنف (G50) باللون الأزرق: تلزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب.
- التصريجات من الصنف (G50A) باللون البني: تلزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

¹ - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

² - نوي نجة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص53.

³ - الدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، 2018، ص77.

3- التصريح السنوي¹:

وهو تصريح يلزم المكلفين التابعين للنظام الحقيقي والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية، أن يكتبوا قبل أول ماي من كل سنة تصريحا بمبالغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب لمقر فرض الضريبة، ونفس الشيء للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية وفلا حية أو لمهن غير تجارية هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مدا خيلهم الصنفية.

كما ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة باكتتاب التصريح الإجمالي والنتائج (Gn°01) قبل أول أفريل من كل سنة، ويحتوي هذا التصريح على ما يلي:

- ✓ العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- ✓ قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي.
- ✓ قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة.
- ✓ وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف.

4- التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:

يتعين على المكلفين بالضريبة في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل عشرة (10) أيام ما يلي²:

- تصريح إجمالي بالمداخيل.
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهاته التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

¹ - مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش والنهرب في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة أم البواقي، 2008، ص64.

² - رحال نصر، مرجع سابق، ص104.

ثانيا: رزنامة التصريحات الجبائية

توجد مجموعة من الوثائق التصريحية أقرها المشرع الجزائري، وألزم مسيري المؤسسات إكتمالها في الآجال القانونية لها، وفي حالة غيابها تعرض المؤسسة إلى أخطار جبائية، ومن بين هذه الوثائق نذكر منها ما يلي:

1- إيداع التصريح (Gn°50):

وهو تصريح ذو لون أزرق، تمنحه إدارة الضرائب، يتم إيداعه شهريا، يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد ويشمل كل الضرائب والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، ويتم إيداعه لدى قبضة الضرائب المختصة ودفع المبالغ المقابلة خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الاقتطاعات من المصدر.

إذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من 50.000 دج فإنه يرخص لدافع الضريبة في السنة الموالية

أن يصرح ويدفع هذه الحقوق في العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي يتضمن هذا التصريح ما يلي:¹

✓ اسم ولقب المكلف.

✓ طبيعة ونوع النشاط وعنوان مقر النشاط.

✓ الشهر الذي تم فيه النشاط.

ويجب التصريح فيه كذلك بـ:

✓ الرسم على النشاط المهني.

✓ التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات.

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي أجور والاقتطاعات الأخرى من المصدر ل (IBS-IRG).

✓ حق الطابع.

✓ الضرائب والرسوم الأخرى.

✓ الرسم على القيمة المضافة.

2- إيداع التصريح (Gn°1):²

يعتبر تصريح سنوي وجب على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حيث يوضحون فيه مبلغ

مداخيلهم مهما كانت طبيعتها، المقبوضة في الجزائر من جهة وفي الخارج من جهة أخرى، حيث وجب عليهم أن

¹ - Guide pratique des déclarations fiscale, Ministère des finances, Direction général des impôts , 2014p 16-17.

² - المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

يكتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب التابعة لمقر إقامتهم تصريحاً بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعة من قبل الإدارة الجبائية.

- عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى يوم الأول المفتوح الموالي.
- ويخضع لهذا الالتزام أيضا الإجراء الذين يتفاوضون فضلا عن أجرهم الرئيسي والمنح والتعويضات المتعلقة به، مداخيل أجره أو غير أجره، ما عدا:
 - ✓ الأجراء الذين يتفاوضون أجرا وحيدا.
 - ✓ والأشخاص الذين يمارسون فضلا عن نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاطا تعليميا أو يقومون ببحث بصفتهم مستخدمين مؤقتين أو شركاء في مؤسسة تعليمية.

3- إيداع التصريح (Gn°11):

وهو تصريح سنوي خاص بالمكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية (IRG/BIC) يقدم إلى مفتشية الضرائب التابعة لمقر نشاط المكلف قبل الفاتح ماي من كل سنة، ويرفق هذا التصريح بالميزانية الجبائية معرفا بنفسه من خلال (الاسم واللقب، المقر الاجتماعي، المبلغ الإجمالي لعمليات البيع، رقم التسجيل الخاص بالسجل التجاري)¹. وهناك تصريح آخر وهو (Gn°11 Bis) يختلف عن أول فقط في مكان إيداعه حيث يقدم هذا التصريح في مركز الضرائب (CID) التابع لمقر النشاط وليس في مفتشية الضرائب.

4- إيداع التصريح (Gn°4):

يعد تصريحاً سنويا خاصا بالأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، فيتعين على هؤلاء المكلفين تقديم هذا التصريح قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب التي تتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، حيث يكون موضح في التصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالنسبة للسنة المالية السابقة، وإذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط². إلى جانب تقديم التصريح فإن على المكلفين بالضريبة ملزمين بتقديم الوثائق التالية³:

- ✓ مستخلصات الحسابات الخاضعة لعمليات المحاسبة كما تحددها الأنظمة والقوانين المعمول بها.
- ✓ جدولا للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة.

¹ -Calendrier fiscal, Ministère des finances, Direction général des impôts,2018,P9-10.

² - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

³ - المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

- ✓ كشفًا للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور.
- ✓ كشفًا مفصلاً للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.
- أما المكلفين التابعين لمراكز الضرائب فتوجب عليهم التصريح بسلسلة (Gn°4) Ter.
- وبالنسبة لكبريات المؤسسات التي يتجاوز رقم أعمالها 100.000.000 دج فتتبع في تسييرها إلى مديرية المؤسسات الكبرى (DGE) وملزمة بدفع تصريح (Gn°4 Bis) يحمل نفس مواصفات (Gn°4).

5- إيداع التصريح (Gn°3):

وهو جدول مفصل خاص بالعملاء، حيث يتعين على تجار الجملة وكما يجب عليهم حسب شروط البيع بالجملة أن يدعموا تصريحاتهم بهذا الجدول متضمنًا المعلومات التالية عن كل زبون¹:

- ✓ رقم التعريف الجبائي.
 - ✓ الاسم واللقب أو العنوان التجاري.
 - ✓ مبلغ عمليات البيع المنجزة خلال السنة المدنية.
 - ✓ رقم التسجيل في السجل التجاري.
 - ✓ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة.
- وهذا من أجل الاستفادة من تخفيض قدره 30% من الرسم على النشاط المهني².

6- إيداع التصريح (Gn°29):

يعتبر تصريح سنوي خاص بالمرتبات والأجور حيث جاء في نص المادة 75-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ما يلي³:

يجب على كل شخص طبيعي أو اعتباري يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعاب أو معاشاً أو ريوعا عمرية أن يقدم ملفتش الضرائب التابع لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسة أو المكتب الذي أجرى الدفع خلال السنة السابقة، على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة جدولاً بما فيها على حامل معلوماتي يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية:

- ✓ الاسم واللقب والعمل والعنوان.
- ✓ الحالة العائلية.

¹ المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

² المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

³ المادة 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

✓ المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية والاقتطاعات الخاصة بالتقاعد والمبلغ الصافي بعد خصم هذه الاقتطاعات والاشتراكات للمرتبات والأجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية المعتبرة.

✓ مبالغ الاقتطاعات التي تتم من أجل ضريبة الدخل على المرتبات والأجور.
✓ الفترة التي تطبق عليها المدفوعات عندما تقل هذه الفترة من كل سنة واحدة.

والجدول التالي يلخص رزنامة التصريحات الجبائية على حسب النظام الحقيقي للتصريح وهو كالتالي:

الجدول رقم (2-2): يوضح رزنامة التصريحات الجبائية

نوع الوثيقة	تاريخ إيداع التصريح	مكان إيداع التصريح	طبيعة التصريح
Gn°8	في الثلاثين يوما الأولى من تاريخ بداية النشاط	مفتشية الضرائب التابعة لمقر الاجتماعي	تصريح بالوجود
Gn°50	في 20 يوما الأولى من كل شهر	قباضة الضرائب التابعة لمقر النشاط	تصريح شهري أو ثلاثي للضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر
Gn°1	على الأكثر في 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمقر الوجود	تصريح بالدخل الإجمالي
Gn°11	على الأكثر في 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمقر النشاط	التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية BIC
Gn°4	على الأكثر في 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمقر النشاط	تصريح بالضريبة على أرباح الشركات IBC
Gn°3	على الأكثر في 30 أبريل.	مفتشية الضرائب التابعة لمقر الوجود	تصريح سنوي
Gn°29	على الأكثر في 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لمقر الوجود	التصريح بالمرتبات والأجور
Gn°31	بالنسبة للبناءات الجديدة وكذلك تغير الشكل والانجاز خلال الشهرين الأولى من تاريخ الانجاز النهائي	مفتشية الضرائب التابعة لمكان وجود العقار	تصريح بالرسم العقاري للملكيات المبنية وغير المبنية.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الدليل التطبيقي للتصريحات الجبائية لوزارة المالية 2019.

المطلب الثالث: عقوبات عدم الانتظام بالتصريحات الجبائية والاختيارات الضريبية الخاطئة

إجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها في موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، ومن خلال هذا المطلب سنعرض عقوبات عدم الانتظام والنقص في التصريح وكذلك مخاطر الإختيارات الضريبية الخاطئة.

الفرع الأول: عقوبات عدم الانتظام الضريبي

بما أن التصريح الجبائي يعد إلزاما على المكلف بالضريبة، لذلك فإن الإخلال بهذه الالتزامات يعرض المؤسسة إلى عقوبات ناجمة عن سوء التحكم في المادة الضريبية من حيث الانتظام الضريبي ويمكننا توضيح جملة هذه العقوبات كما يلي:

أولاً: عقوبات الامتناع أو التأخير في إيداع التصريح

يتعرض المكلف إلى عقوبات جبائية في حالة امتناعه عن التصريح أو تأخره في إيداع تصريحه، سنتطرق لهذه

العقوبات في الجدول كالتالي:

الجدول رقم (2-3): عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في التصريح

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود	غرامة مالية تقدر ب: 30.000 دج	مدة التأخير شهر : ابتداء من تاريخ الحصول على السجل التجاري.
التصريحات الشهرية نموذج (Gn °50)	أخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة الجبائية إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة وإصدار ورد يستحق فورا.	عقوبة 10% عن الحقوق المستحقة. عقوبة 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعدادار المدين بالضريبة لتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.
التصريحات التي تحمل عبارة " لا شيء" والمستفيدين عن إعفاء جبائي والمحققين لحسارة.	عقوبة قدرها 500 دج عن كل شهر تأخير.	مدة التأخير شهر: 2500 دج. مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين: 5000 دج. مدة التأخير تتجاوز الشهرين: 1000 دج.
التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	أخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة الجبائية إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 35% من الحقوق المستحقة كعقوبة.	مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% عن الحقوق المستحقة. مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20% من الحقوق المستحقة. مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25% من الحقوق المستحقة. تسديد متأخر للضريبة تطبق 10% مع إضافة 3% عن كل شهر متأخر بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.
تصريح الضريبة على الأملاك	إن عدم اكتتاب التصريح المتعلق بالضريبة على الأملاك يؤدي إلى الإخضاع التلقائي للضريبة. لا تطبق إجراءات الإخضاع الضريبي التلقائي إلا إذا لم يسوي المكلف وضعيته في أجل ثلاثين يوما من تبليغ الاعذار الأول، غير أن تاريخ التسوية يمدد إلى شهرين في حالة وجود مبررات.	مدة التأخير لم تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% عن الحقوق المستحقة. مدة التأخير تتجاوز الشهر ولم تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 20% عن الحقوق المستحقة.
تصريح على الرسم العقاري	عقوبة قدرها: 5000 دج.	
التصريح بالضريبة على المرتبات والأجور	يحدد تلقائيا مبلغ الحقوق المستحقة بصدد ضريبة الدخل عن المرتبات والأجور لكل شهر من الشهور التي تأخر في دفعها. تحسب هذه الحقوق بتطبيق نسبة 20% على أساس تقدره الإدارة تلقائيا ويتعين على المكلف الدفع خلال 10 أيام التالية لتاريخ التبليغ.	
كل المواد القانونية التي تنطبق على العقوبات والغرامات الجبائية	المواد 133، 134، ، 192، 194، 226، 227، 228، 322، 360، 361، 402.	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مواد ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2019.

ثانيا: عقوبات النقص في التصريح

يتمثل الغش في التصريح هو كل نقص أو خطأ متعمد يرتكبه المكلف بغية إخفاء رقم أعماله أو ربحه المحقق أو دخله الإجمالي الخاضع للضريبة أو تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة بغية الاستناد عليها للحصول على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة أو الاستفادة من بعض الامتيازات الجبائية. وسنوضح في الجدول التالي عقوبات النقص والغش في التصريح.

الجدول رقم (2-4): عقوبات الغش والنقص في التصريح

عقوبات الغش والتدليس	عقوبات النقص في التصريح	
	نسبة العقوبة	الحقوق المتملص منها
عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.	نسبة الزيادة 10% .	مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.
لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100%.	نسبة الزيادة 15% .	مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.
وتطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.	نسبة الزيادة 25% .	إذا فاق مبلغ الحقوق المتملص منها 200.000 دج.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المادة 193 بناء على الفقرتين الأولى والثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2019.

الفرع الثاني: عقوبات مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة¹

تسعى المؤسسة إلى الاستفادة من المزايا والخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي وذلك بغية تدنئة الأعباء الضريبية، ولكن لتحقيق هذا الهدف تعترض المؤسسة عدة مخاطر، ومن بينها المؤسسات الاقتصادية التي استفادت من دعم الاستثمار عبر الوكالات التالية :

- ✓ الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDI؛
- ✓ الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ؛
- ✓ الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC؛
- ✓ الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM؛

¹ - صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مرجع سابق، ص ص 112-115 (بتصرف).

وأعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات (استثنى المشرع نشاط الشراء والبيع) عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالات الوطنية المذكورة سلفا، كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الاستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا الممنوحة فيما يخص مرحلتى الإنجاز والاستغلال.

ويمكن حصر هذه الامتيازات الجبائية حسب مرحلتى الاستثمار (الإنجاز والاستغلال):

أ- امتيازات مرحلة الإنجاز:

زيادة عن الحوافز الضريبية وشبه الضريبية والجمركية الممنوحة المنصوص عليها في القانون العام يستفيد المشروع

الاستثماري من المزايا التالية:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة والمستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من رسم الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني؛
- تطبيق نسبة مخفضة (5%) للحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار فيما يخص الوكالات (ANGEM-CNAC-ANSEJ)؛
- الإعفاء من جميع حقوق تسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات (ANGEM – CNAC - ANSEJ)؛

ب- امتيازات مرحلة الاستغلال:

يستفيد الاستثمار المحدد والمصرح به في هذا القرار من المزايا بعنوان الاستغلال بعد معاينة الشروع في النشاط

الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر.

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لا يعفي المؤسسة من إيداع التصريح الشهري نموذج G50، بل يجب توضيح رقم الأعمال الإجمالي وكذا رقم الأعمال المعفى والحقوق المعفاة عند كل تصريح؛
- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لا يعفي المؤسسة من إيداع التصريح السنوي.

وعليه وللإستفادة من هذه الامتيازات الممنوحة في قرار منح الامتياز لمرحلي الإنجاز والاستغلال لا بد من توافر الشروط التالية:

✓ يجب على المستثمر إيداع بيان سنوي لدى الشباك الوحيد اللامركزي المعني يشمل الوضعية المادية والمحاسبية خاص بوكالة (ANDI)؛

✓ ضرورة إيداع التصريحات الشهرية في آجالها القانونية؛

✓ ضرورة إيداع التصريح السنوي في الآجال المحددة؛

✓ ضرورة الاستجابة والسماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار؛

✓ ضرورة إيداع كشف تقدم الاستثمار تزامنا مع إيداع التصريح السنوي خاص بوكالة (ANDI)؛

✓ ضرورة إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات؛

✓ ضرورة استغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به والمبين في قرار منح المزايا الجبائية؛

✓ ضرورة تحقيق رقم الأعمال والربح بواسطة العتاد الذي تم اقتناؤه في إطار دعم الاستثمار؛

وفي حالة عدم الالتزام بهذه الشروط قد يعرض المؤسسة إلى مخاطر جبائية كالتالي:

✓ سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة 30% من الحقوق المعفاة؛

✓ في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتني خلال الفترة القانونية المحددة لإهلاكها، فإن على المؤسسة استرداد نسبة الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها، وتحسب النسبة

كما يلي: عدد السنوات المتبقية/ مدة الإهلاك.

✓ في حالة استغلال الاستثمار المقتني في الوجهة غير المخصصة له، يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي مع تطبيق عقوبة 25% من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الإستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء.

✓ في حالة عدم احترام المدة الممنوحة لإعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات،
يترتب إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية تقدر بـ 30%.

المبحث الثاني : عموميات حول التدقيق الجبائي

إن مفهوم التدقيق الجبائي يرتبط أساسا بوجود التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أن هذه التصريحات تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي. كما أن القيام بعملية التدقيق الجبائي يكون وفق إجراءات ونصوص تنظيمية وقانونية يحددها المشرع الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو كما يسمى بالرقابة الجبائية، وعلى الرغم من تعدد هذه المفاهيم إلا أنها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها، وضمن هذا المطلب سنتناول تعريف وأهمية وأهداف ومستويات التدقيق الجبائي.

أولا: تعريف التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف تناولت التدقيق الجبائي نذكر منها ما يلي:

1- التعريف الأول:

يعرف التدقيق الجبائي بأنه: " فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة وتدقيق التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول"¹.

2- التعريف الثاني:

هو فحص التصريحات وكل السجلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة ومقارنة كل التصريحات والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف².

ومما سبق يمكن إعطاء تعريف موحد وشامل للتدقيق الجبائي على أنه: " فحص شامل للتصريحات الضريبية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مهما كان نمط شخصيته الجبائية، وذلك بقصد التأكد

¹ - محمد زرقون، سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، الجزائر، ص 02.

² - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، -2008، ص 186.

صحة تلك المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتشريعات المعمول بها. كما يمكن اعتبارها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها"¹.

ويمكن تقسيم التدقيق الجبائي إلى نوعين:

❖ **النوع الأول** وهو التدقيق الذي تقوم به مصلحة الضرائب على السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسات مستندة في ذلك على التشريعات الجبائية المعمول بها.

❖ **النوع الثاني** فهو الذي تقوم به المؤسسة ذاتها بواسطة مختص سواء داخلي أو خارجي من أجل الفحص الإنتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة وذلك من أجل تسيير الخطر الجبائي.

ثانيا: أهمية التدقيق الجبائي²

✓ التدقيق الجبائي هو المحرك الأساسي للتشخيص الجبائي للمؤسسة والذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة وهذا بهدف تصحيح الأولي والاستغلال الأمثل للثانية، حيث يضمن حمايتها ويضمن كذلك أكبر أمن جبائي لها.

✓ التدقيق الجبائي يسمح بتقييم النجاعة للمؤسسة ويسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة. واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الجبائية، ومراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... الخ. وهذا لتقييم الصدق والأمن للمؤسسة موضوع التحقيق.

✓ في الواقع التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون، أو من ناحية الزمن فحقيقة المؤسسات تسهر على تطبيق النصوص القانونية الخاضعة لها، حيث يؤدي عدم احترامها إلى عقوبة كبيرة.

¹ - عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 53.

² - سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص 72-73.

ثالثا: أهداف التدقيق الجبائي

تتمثل أهدافه في أهداف رئيسية وأهداف ثانوية وهي كما يلي¹:

الأهداف الرئيسية:

- ✓ التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية.
- ✓ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- ✓ تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

الأهداف الثانوية:

- ✓ تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق الشيء للقواعد الجبائية.
 - ✓ تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر به، أو الإنقاص منه.
 - ✓ توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
 - ✓ إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.
- هذا من وجهة ومن جهة أخرى، فإن مهنة التدقيق الجبائي يمكن أن تخضع لأهداف أخرى منها²:
- ✓ قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها.
 - ✓ السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات

رابعا: مستويات التدقيق الجبائي³

إذا كانت مستويات التدقيق العادية تتمثل حسب الترتيب على: التدقيق المطابقة، التدقيق في المردودية، تدقيق التناسق، تدقيق الفرص، تدقيق القابلية فإن للتدقيق الجبائي مستويات تتمثل فيما يلي:

1- تدقيق الأمان:

يهدف هذا المستوى إلى التحليل النقدي وذلك لاحترام الإجراءات الجبائية وكذا السياسات والتسيير الجبائي.

¹ - بوعلام وهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر-، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومية العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 05.

² - بوعلام وهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي حالة الجزائر. رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 10.

³ - سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مرجع سابق، ص 21.

2- تدقيق المصادقية:

يهدف هذا المستوى إلى التحقق من مدى مصداقية المعلومات المستعملة من طرف أصحاب القرار. بالإضافة إلى تقييم أداء الرقابة الداخلية للعناصر الجبائية.

3- تدقيق الفعالية:

هذا القسم أو المستوى يهدف إلى الحكم على فعالية التسيير الجبائي ككل من منظور الأمن. والأداء.

المطلب الثاني: أسباب وأنواع التدقيق الجبائي

في هذا المطلب سنحاول التعرض إلى أسباب قيام التدقيق الجبائي وكذلك إلى أنواعه.

أولاً: أسباب قيام التدقيق الجبائي

هناك سببين رئيسيين لقيام التدقيق الجبائي ليقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية وهما كالآتي¹:

1- التدقيق الجبائي كوسيلة لمراقبة التصريحات الجبائية:

يعد التدقيق الجبائي وسيلة هامة لمراقبة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق التدقيق الجبائي يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضاً بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- التدقيق الجبائي كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها التدقيق الجبائي الذي يعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

ثانياً: أنواع التدقيق الجبائي²

يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الأساسية في إعداد تشخيص المؤسسة، وبالتالي فهو يضم مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي لها الأمر الذي أدى إلى بروز نوعين من التدقيق الجبائي:

¹ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة محمد

خيضر، بسكرة، 2011، ص 20.

² - سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 90-93

1- التدقيق الجبائي الداخلي:

وقد عرفه معهد المراجعين الداخليين، التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط مستقل هادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها".

ويقصد بالتدقيق الداخلي ذلك التدقيق الذي يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من التدقيق دورياً.

2- التدقيق الجبائي الخارجي:

هو عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة (مستمرة)، حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تكملة لمهام التدقيق الداخلي، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدى مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب للتدقيق بغرض إنجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بأنواع التدقيق الأخرى والمفاهيم المشابهة لها

باعتبار التدقيق الجبائي نوع من أنواع التدقيق، وعليه يتطلب منا توضيح علاقاتها بباقي أنواع التدقيق وكذا بالمفاهيم المشابهة لها.

أولاً: علاقة التدقيق الجبائي بأنواع التدقيق الأخرى¹

يتميز التدقيق الجبائي عن غيرها من خلال علاقته بأنواع التدقيق الأخرى وكما يلي.

1- التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي

هناك تشابه قائم بين تدقيق الحسابات والتدقيق الجبائي يكمن في آلية التدقيق ومراحلها المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المدقق الجبائي في عمله تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في مجال تدقيق الحسابات.

حيث يبدأان معاً بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والناتج، كما يستخدمان ذات الأدوات والفنيات اللازمة لأداء أعمال التدقيق الميدانية، كما يتطلب من كل من المدقق الجبائي ومدقق الحسابات أن يتمتع بمحد أدنى من المواصفات العامة أو الشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما، فههدف المدقق هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المدقق الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل المكلفين.

¹ - سمية قحوموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مرجع سابق، ص 24-25.

2- التدقيق الجبائي وتدقيق الآلية

يتم استخدام الكمبيوتر عند التدقيق من أجل تبسيط وتوسيع نطاق وسائل تحقيقها، والتدقيق المدعم بالحاسوب هي تلك العملية التي يكون فيها المدقق قادراً على الحصول على معظم بيانات المكلفين بالضريبة في شكل إلكتروني والتي يستخدمها لمساعدته في إجراء التدقيق، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تخفيض مقدار الوقت المستخدم لعملية التدقيق بأكبر قدر ممكن، ومعالجة الملفات والسجلات الخاصة بالمكلفين يكون بسرعة وأحسن كفاءة من الطرق التقليدية، كما أن تحليل البيانات يمكن أن يكون أكثر دقة كأن يستخدم المدقق الأساليب الإحصائية في تحليلها، وهذا ما يعطي نتائج أكثر موثوقية ومصداقية.

3- التدقيق الجبائي والتدقيق الداخلي

فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا يبقى من حيث المبدأ مسنداً للمدقق الداخلي، ومع ذلك يمكن لهذا الأخير في حالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الضريبي، وبالتالي المدقق الجبائي يمكن أن يكون أقرب للتوصيل للنتائج من خلال ما توصل إليه المدقق الداخلي.

4- التدقيق الجبائي والتدقيق الخارجي

يمارس التدقيق الجبائي في معظم الأحيان من قبل مدقق خارجي، وبالتالي المدقق تجب عليه وظيفتين أولاً تحليل الوضعيات، ثم اقتراح الحلول والاستراتيجيات، المدقق الخارجي يطبق تقنيات مشابهة تماماً لتلك التي نفذت من قبل المدقق الجبائي.

ثانياً: التدقيق الجبائي والمفاهيم المشابهة لها¹

حتى يتسنى لنا الفهم الجيد للتدقيق الجبائي وتحديد دوره بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، يجب التمييز بينه وبين بعض المفاهيم المشابهة له والمتمثلة في الاستشارة الجبائية والتسيير والتحقيق الجبائين.

1- التدقيق والاستشارة الجبائية

إن المدقق ملزم قانوناً بعدم التدخل في تسيير المؤسسة، إلا أن له إمكانية التعبير عن رأيه بتقديم توصيات وذلك في حدود مهمته، فهو يقترح حلولاً للمشاكل الجبائية التي اكتشفها خلال أداء مهمته، أما الاستشارة فهي تتم دون عملية مسبقة، إذن فالاختلاف الجوهرى بينهما هو أن المستشار الجبائي يعلم مسبقاً بالمشاكل التي يقترح لها حلولاً على عكس المدقق الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التحقيق التي يقوم بها.

¹ - صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مرجع سابق، ص 45 - 46 (بتصرف).

2- التدقيق والتسيير الجبائي

يرتكز التسيير الجبائي على التحكم في نوعين من القرارات وهي:

✓ القرارات القانونية أو الجبائية، وهي قرارات تركز على أفعال ذات طبيعة جبائية، والتي تترك مكانا لاستغلال هامش التصرف (المنافسة) الجبائي للقواعد القانونية والجبائية التي تخضع لها المؤسسة، وهذا للوصول إلى حل جبائي أمثل.

✓ قرارات خارجة عن المجال القانوني والجبائي، وهي قرارات تخص تسيير آثار الضريبة في حد ذاتها، فالمسيرين إذن لا يسعون من وراء هذه القرارات للوصول إلى أحسن حل جبائي بل يسعون للوصول إلى آثار ونتائج مثلى لحل جبائي معطى مسبقا.

أما التدقيق الجبائي فهو تقدير مدى استعمال المؤسسة للأدوات القانونية والجبائية المتاحة الذي يسمح لها بالوصول إلى حل جبائي ملائم، فهو يمثل مراقبة الخيارات الجبائية الإستراتيجية منها والتكتيكية.

إذن فالتدقيق الجبائي يعتبر أداة من أدوات التسيير الجبائي، باعتبارها تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة وتخفيض العبء الجبائي، وجعل التسيير أحسن أداء وأكثر فعالية.

3- التدقيق والتحقيق الجبائي

من خلال سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن التدقيق الجبائي والتحقيق الجبائي شيء واحد إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنه عقوبات مترتبة عن عدم الانتظام أما التدقيق الجبائي فتهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا.

المبحث الثالث : الإجراءات العملية لمراحل تدقيق الحسابات الضريبي

من خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على أهم المراحل التي يتبعها محافظ الحسابات عند قيامه بعملية التدقيق في المؤسسة بعد إجراءات قبول المهمة والشروع في تنفيذ بنود العقد والمتعلقة بمهمة التدقيق في الحسابات الضريبية للمؤسسة.

إن النموذج العام لسير عملية تدقيق الحسابات، والذي يتم دراسته من خلال مطالب هذا المبحث، انطلاقاً من عملية الإعداد للمهمة ، فتنفيذها، فإعداد التقرير النهائي وفق إجراءات محددة وأهداف معينة وكما يلي:

المطلب الأول: مراحل تنفيذ مهام محافظ الحسابات

يمكن إنجازها في ثلاثة مراحل أساسية وقانونية، وهو ما سوف نتعرض له من خلال الملخص أدناه:

جدول رقم (2-5): يبرز مراحل عملية تدقيق الحسابات الضريبية

المرحلة الأولى(1)	المرحلة الثانية(2)	المرحلة الثالثة(3)
<p>أ- الإجراءات</p> <p>الفرع الأول: مرحلة الإعداد للمهمة</p> <p>1/ الأعمال التحضيرية:</p> <p>جمع المؤشرات حول:</p> <ul style="list-style-type: none"> - المكونات التي تسمح بمعرفة المؤسسة. - الأدوات المستعملة في تسيير المؤسسة. - القطاعات التي يمارس فيه النشاط. <p>2/ التخطيط لبرنامج العمل:</p> <p>جمع معلومات حول:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الوثائق القانونية والمحاسبية للمؤسسة. - معلومات حول اتفاقياتها مع الغير. - معلومات بخصوص وضعيتها الجبائية. - علاقتها وصورتها مع إدارة الضرائب. <p>ب- الأهداف:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تحديد طبيعة المهمة و قبول طرقي العقد لبنوده (الشركة والمدقق الخارجي). - تقييم خلفية الشركة والأسباب وراء القيام بعملية التدقيق الخارجي. - مسح شامل للحصول على معلومات حول محيط الشركة (الداخلي والخارجي). - تحديد أعضاء فريق التدقيق ومهامهم. 	<p>أ- الإجراءات</p> <p>الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة</p> <p>1/ تقييم نظام الرقابة الداخلية:</p> <p>وذلك من خلال:</p> <ul style="list-style-type: none"> - إعداد قائمة الأسئلة للرقابة الداخلية المتعلق بالجباية. - القيام بعملية التحليل المالي لتصريحات المؤسسة. <p>2/ تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر:</p> <p>ويتم ذلك من خلال:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مراقبة قواعد المضمون. - مراقبة القواعد الشكلية الزمنية. <p>ب- الأهداف:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تقدير وتحديد مقدار دليل الإثبات. - فحص المطلوب من قبل مدقق الحسابات. - التأكد من عدم وجود أي تحريف في القوائم المالية. - اختبار الالتزام بضوابط الرقابة ودليل الإثبات - اختبارات التحقق الأساسية للعمليات. 	<p>أ- الإجراءات</p> <p>الفرع الثالث: مرحلة إعداد التقرير الجبائي</p> <p>1/ خصائص التقرير المتعلق بالتدقيق الجبائي:</p> <p>وذلك من خلال</p> <ul style="list-style-type: none"> - إبداء رأي حول الانتظام أو عدمه - تقييم الخطر الجبائي - تحدد العقوبات والغرامات المتحملة من طرف المؤسسة. - اقتراح الامتيازات وأفضل الخيارات الجبائية على المؤسسة. - وصف مختلف الأعمال والصعوبات التي اعترضته أثناء أداء مهمته. <p>2/ التوصيات المقدمة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - توصيات ذات طابع علاجي (تسمح بتصحيح الوضعية المحاسبية والجبائية للمؤسسة) - توصيات ذات طابع وقائي (كعدم الانتظام) <p>ب- الأهداف:</p> <ul style="list-style-type: none"> - اختيار أدلة الإثبات المؤيدة لضوابط الرقابة الداخلية. - التأكد من عدالة القوائم المالية. - المصادقة على الحسابات. - إبداء رأي فني ومحايد حول حسابات الشركة في شكل توصيات.

المصدر: من إعداد الطلبة استناداً إلى الدراسة النظرية

الفرع الأول: مرحلة الإعداد للمهمة

تعد هذه المرحلة من أهم المراحل التي يتركز عليها عمل محافظ الحسابات وتتم وفق الخطوات التالية:

1- الأعمال التحضيرية للمهمة

يبدأ المدقق أعماله بجمع المؤشرات والمعلومات العامة للمؤسسة بمعرفة:

✓ المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة؛

✓ الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة؛

✓ القطاعات التي يمارس فيها نشاط المؤسسة؛

فمعرفة المؤشرات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة موضوع التدقيق يساعد في تحديد مصادر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة على المستوى الداخلي والخارجي، وسواء تعلق بنشاطها أو تنظيمها الإداري والمحاسبي والجبائي مما يعزز فرص الوقاية منه قبل وقوعها وعلاجها والتخفيف من وطأها بعد وقوعها.

2- التخطيط لبرنامج العمل

بعد الخطوة الأولى والمتمثلة في جمع المعلومات حول المؤسسة من محيطها الداخلي والخارجي وهي في غاية الأهمية لفهم المؤسسة ونشاطها وعلاقتها مع الغير فيما بعد¹، تأتي الخطوة الثانية والمتمثلة في وضع خطة لمهمته تكون بمثابة خارطة طريق واضحة المعالم، حيث يكون وفق العناصر التالية:

✓ التعرف على المؤسسة (قطاع الإنتاج، تاريخها، الوسائل المستعملة، فروع المؤسسة المختلفة... الخ)؛

✓ التعرف على الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية للمؤسسة كقرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة؛

✓ التعرف على الاتفاقيات الرئيسية المبرمة من طرف المؤسسة مع الغير من خلال مسح وفحص لجميع عقود

الإيجار، عقود التأمين، القروض البنكية؛

✓ التعرف على الخصائص والخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة (النظام الجبائي، الاستفادة من الامتيازات،

طرق الإخضاع،... الخ)؛

✓ التعرف على علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب (تقييم الخطر الجبائي، تقييم العقوبات والتقويمات الجبائية

المستقبلية المحتملة، دراسة السوابق الجبائية للمؤسسة،... الخ)؛

¹ - عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2011، ص 12.

3- الأهمية المرجوة لهذه المرحلة

- ✓ توفر الإطار المرجعي لمحافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بتنفيذ عملية تقييم الخطر الجبائي؛
- ✓ تتيح لمحافظ الحسابات المعرفة بمحيط ومجال عملية التدقيق، وأيضا التنبؤ بالأخطار المحتملة قبل وقوعها؛
- ✓ تسمح لنا بالتعرف على المبادئ والإجراءات العملية وتقييم الموثوقية الشاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

يقوم محافظ الحسابات في هذه المرحلة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالناحية الجبائية قبل البدء في تنفيذ إجراءات التحقيق.

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائية

- تعد عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوة الأولى في هذه المرحلة حيث تهتم بضمان حماية الأصول والإبقاء على نوعية المعلومات وتطبيق التعليمات الإدارية وتحسين النجاعة الاقتصادية، ويبرز ذلك من خلال التنظيم وتطبيق طرق وإجراءات تقييم نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على إستمراريتها وكما يلي:
- ✓ إن الهدف من قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إبداء رأيه الفني والمحايد حول نوعية الإجراءات والإستراتيجية الجبائية المعمول بها في المؤسسة وهذا لاستنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف فيه؛
- ✓ إعداد قائمة الأسئلة والتي تتضمن المهام والإجراءات وكيفية تقسيمها وتعد هذه الأسئلة وفق الأهداف المرجوة؛
- ✓ إعداد استبيان نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي، حيث تعد هذه الأسئلة الاستقصائية مرجعية يعتمد عليها محافظ الحسابات لاستخدامها أثناء أداء مهامه ومنها:
- تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لإجراء ما، وعادة فإن الإجابات السلبية "لا" تدل عن نقاط الضعف والإجابات الإيجابية "نعم" تدل على نقاط القوة؛
- إحصاء جميع النقاط المراد فحصها ومعالجتها أثناء المهمة؛
- هل يوجد شخص أو مصلحة مكلف بجباية المؤسسة؛
- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منتظم أو بشكل مؤقت أو لا تتعامل معه؛
- هل توجد إجراءات تدقيق داخلية؛

✓ القيام بالتحليل المالي للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المؤسسة من خلال الوثائق الجبائية وذلك لمعرفة بصفة خاصة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة؛

✓ تحديد درجة الثقة لنظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته وكفاءته من خلال عمليات التشخيص والتحقيق؛

هذا التقييم يمكن إجراءه بطريقة إحصائية إذا تعلق بالخطر العام للتحقيق، هذه الرقابة التي تعتمد على

احترام القواعد الجبائية، إذ الهدف من هذه الخطوة هو إبداء الرأي حول قدرة المؤسسة على الامتثال

للتشريع الجبائي، ولهذا على المدقق أن يربط من ناحية احترام القواعد وبين مدة الالتزامات التصريحية¹

2- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر

التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف المسؤولين على العمليات الجبائية²، حيث تعتبر هذه الطريقة

الأكثر فعالية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، ويعتمد فيها على أسلوب العينة

لصعوبتها.

الفرع الثالث: مرحلة إعداد التقرير

في هذه المرحلة الثالثة على محافظ الحسابات إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، إضافة إلى

تضمينه جملة من التوصيات الموجهة إلى مسيري المؤسسة ويتضمن هذا التقرير ما يلي:

✓ إبداء رأيه في حالة اكتشاف حالات عدم الانتظام في التصريحات؛

✓ تقييم الخطر الجبائي من جراء عدم الانتظام، مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة؛

✓ اقتراح تصور مستقبلي لوضعية المؤسسة في حالة استغلالها للامتيازات الجبائية الممنوحة لها؛

✓ وصف جميع مختلف الأعمال التي قام بها أثناء أداء مهامه؛

✓ عرض مختلف الصعوبات التي واجهته أثناء عملية تنفيذ المهمة؛

وعليه فإن تقرير المدقق يهدف إلى :

✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

✓ تقييم عملية التسيير الجبائي للمؤسسة؛

✓ تقديم نتائج ملموسة ذات مصداقية إلى مجلس الإدارة؛

✓ تقديم توصيات ذات طابع علاجي وأخرى ذات طابع وقائي؛

¹ - سمية قحموش، مرجع سابق، ص33.

² - عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص74.

المطلب الثاني : التدقيق العملي للحسابات الضريبية داخل المؤسسة

إن الإجراءات المتبعة هي مزيج بين تقنيات التدقيق المحاسبي في جانبها الجبائي والتحقيق الجبائي الذي تقوم به مصلحة الضرائب والذي يعتبر أحد أوجه التدقيق الجبائي. وعليه يسعى المدقق إلى التأكد من احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية من جهة واستفادتها من كل الامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع الجزائري من جهة أخرى. والجدول التالي يبرز إجراءات التدقيق المختلفة للضرائب والرسوم في المؤسسة الاقتصادية، وهي كالتالي:

الجدول رقم (2-6): يبرز خطوات التدقيق في الرسوم على رقم الأعمال

الفرع الأول: التدقيق في الرسوم على رقم الأعمال	
ثانيا: التدقيق في الرسم على القيمة المضافة TVA	أولاً: التدقيق في الرسم على النشاط المهني TAP
1/ التدقيق في الحدث المنشئ للرسم	1/ التدقيق في الوعاء الضريبي
2/ التدقيق في الوعاء الضريبي	أ- التدقيق في التخفيضات
3/ التدقيق في المعدلات المطبقة	ب- التدقيق في العناصر التي لا تدرج في الوعاء الضريبي
4/ التدقيق في الحسومات الممنوحة	2/ التدقيق في التصفية والتسديد
أ- شروط الشكل	
ب- شروط المضمون	
ت- ج- الشروط الزمنية	
5/ التدقيق في المعلومات الواردة في التصريح	

الجدول رقم (2-7): يبرز خطوات التدقيق في الضرائب على النواتج

الفرع الثاني: التدقيق في الضرائب على النواتج	
ثانيا: التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	أولاً: التدقيق في الضرائب على أرباح الشركات IBS
1/ التدقيق في الوعاء الضريبي	1/ التدقيق في الوعاء الضريبي
أ- التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور IRG/Salaire	أ- التدقيق في كيفية تحديد النتيجة المحاسبية
ب- التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأرباح الصناعية والتجارية IRG/BIC	ب- التدقيق في النواتج الأخرى
2/ التدقيق في التصفية والتسديد	ت- التدقيق في كيفية تحديد النتيجة الجبائية
	2/ التدقيق في التصفية والتسديد

المصدر: من إعداد الطلبة استناداً إلى الدراسة النظرية



ويقوم المدقق هنا بإتباع الخطوات المذكورة في الجدول أعلاه خطوة بخطوة وكما يلي:

الفرع الأول: التدقيق في الضرائب على رقم الأعمال

ويشمل هذا النوع من التدقيق على نوعين من الرسوم وهما:

* الرسم على النشاط المهني TAP؛

* الرسم على القيمة المضافة TVA؛

أولاً- التدقيق في الرسم على النشاط المهني TAP

تعريفه:

وهو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي في كل بلدية تابعة لمقر إقامته، ويستحق هذا الرسم على¹:

❖ الإيرادات التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية.

○ ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم على النشاط المهني.

❖ كل رقم أعمال يحقق في الجزائر للأنشطة التي تخضع أرباحها لضريبة الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات في صنف الأرباح الصناعية والتجارية.

☒ الحدث المنشئ للرسم²:

حيث يكون الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

✓ بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛

✓ بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي؛

1- التدقيق في الوعاء الضريبي:

يقوم المدقق بعملية التحقق من أن الوعاء الذي يخضع لعملية الرسم على النشاط المهني يشمل الإيرادات

المهنية الإجمالية المحققة فعليا، أو رقم الأعمال دون احتساب الرسم على القيمة المضافة وتشمل عملية التدقيق

العناصر التالية:

1 - المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

2 - المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

أ- التدقيق في التخفيضات¹:

يقوم المدقق بالتحقق من أن التصريحات الجبائية التي تم إعدادها قد شملت التخفيضات المنصوص عليها.

❖ تخفيض قدره 30% وقد طبق على ما يلي:

- ✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.
- ✓ عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

❖ تخفيض قدره 50% وقد طبق على ما يلي:

- ✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة والخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر 50% من الحقوق غير المباشرة.
- ✓ مبلغ العمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية ، شرط أن يكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية، وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح ما بين 10% و 30%.

❖ تخفيض قدره 75% وقد طبق على ما يلي:

- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والمازوت؛

ملاحظة:

كما يستفيد أيضا من تخفيض مؤقت لمدة سنتين من تاريخ الشروع في النشاط بنسبة 30% لتجار التجزئة و الذين لهم صفة عضو جيش التحرير أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني أو أرامل الشهداء.

ب- التدقيق في العناصر التي لا تدرج في الوعاء الضريبي²:

حيث يقوم المدقق بالتأكد من:

- ✓ مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض؛
- ✓ مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛
- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 31/96 المؤرخ في 15 جانفي 1996؛
- ✓ العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة؛
- ✓ المبالغ المحققة بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار؛

¹ - المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

² - المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، لسنة 2019.

✓ الجزء المتعلق بتسديد القروض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي؛

2- التدقيق في التصفية والتسديد:

☒ المعدلات المطبقة¹:

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2 %؛

يخفض معدل الرسم إلى 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج؛

فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم بـ 2 % مع تخفيض بنسبة 35 %؛

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3 % فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب؛

يجب على المدقق التأكد من:

✓ التطابق في التصريجات (G11، G50)، الملحق د في الميزانية، كشف العملاء (ETAT G03).

✓ أن رصيد الحساب (ح/641 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة على الأجر) يساوي قاعدة

احتساب الضريبة مضروب في النسبة القانونية (2%)؛

✓ بالنسبة للعمليات التي تمت حسب شروط البيع بالجملة ، بأن المبالغ مطابقة لما ورد في كشف العملاء

الذي يجب أن يحتوي على المعلومات القانونية²؛

✓ أن الرسم يحسب باسم كل شركة على أساس رقم أعمالها المحقق من طرف المؤسسات التابعة لها أو وحداتها

في كل بلدية³؛

✓ مصدر نشوء الرسم ودورة الاستغلال ذات العلاقة خلال عملية التدقيق ؛

✓ طبيعة رقم الأعمال المعفى من الرسم ، وهذا من خلال فحص الوثائق القانونية ذات العلاقة؛

✓ أن التصريح المقدم لإدارة الضرائب يتضمن الجوانب الشكلية والموضوعية؛

✓ صحة العمليات الحسابية أثناء إعداد التصريجات؛

✓ تسديد الرسم على النشاط المهني من خلال التصريجات المكتتة لدى قابض الضرائب المختص إقليميا وفي

مواعيدها المحددة قانونا؛

¹ - المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، لسنة 2019.

² - المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

³ - المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

ثانيا: التدقيق في الرسم على القيمة المضافة TVA

مفهومه:

يعرف الرسم على القيمة المضافة على أنها "الثروة الإضافية المنشأة في المؤسسة باستعمال خدمات وموارد الغير وذلك بالإضافة إلى وسائلها الخاصة"

كما يعرف أيضا بأنه "ضريبة عامة على الإنفاق تمس السلع والخدمات الاستهلاكية في الجزائر"¹ يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشر، والتي تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي، ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة، وهي معرفة على أنها "الفرق بين الإنتاج العام والاستهلاك الوسيط للسلع والخدمات، بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الآتية من المتعاملين، ويدفعها المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة"².

حيث يشمل:

- الاستهلاك الوسيط على: السلع والموارد والخدمات المستعملة في الإنتاج؛
- الإنتاج على: المبيعات من السلع والإنتاج المباع والإنتاج المخزن والاستهلاك الذاتي للمؤسسة والخدمات المقدمة؛

مجال تطبيقه:

حيث يكمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، حسب المادتين 2-3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والتي تميز بين العمليات التي تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة والعمليات التي تخضع اختياريا.

1- التدقيق في الحدث المنشئ للرسم:

الحدث المنشئ للضريبة هو الواقعة التي يتولد عنها دين المكلف نحو الخزينة ويختلف حسب طبيعة العملية إن كانت محققة في الداخل أو عند الإستيراد أو التصدير.³

ويتمثل الحدث المنشئ للرسم في⁴:

- ✓ بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛
- ✓ الأشغال العقارية من قبض الثمن كليا أو جزئيا؛
- ✓ تسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية يتكون الحدث المنشئ من التسليم؛

✓ بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين لهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك؛

1 - نصر رحال ومصطفى عوادي، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، طبعة 2010/2011، مطبعة صخري، الوادي، ص22.

2 - منصور بن إعمار، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، صص46-47.

3 - نصر رحال ومصطفى عوادي، المرجع نفسه، ص28.

4 - المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

✓ بالنسبة للصادرات من المنتجات الخاضعة للضريبة، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصحح لدى الجمارك؛

✓ بالنسبة للخدمات عموماً بقبض الثمن جزئياً أو كلياً؛

يقوم المدقق التأكد من العناصر التالية:

✓ وجود الوثائق الثبوتية والملكية للحدث المنشئ؛

✓ عملية القبض الكلي أو الجزئي للحدث المنشئ؛

✓ عملية الاستلام والتسليم للحدث للمنشئ؛

2- التدقيق في الوعاء الضريبي¹:

على المدقق التأكد من أن الوعاء يتضمن العناصر التالية:

✓ ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المؤداة؛

✓ جميع المصاريف المفوترة للزبون؛

✓ الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة؛

✓ خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع؛

يجب على المدقق أخذ الحيطة والحذر من الحالات الآتية والتأكد من:

• المبيعات المنجزة ما بين الوحدات والفروع لنفس المؤسسة: أن المادة الخاضعة للضريبة تتكون من سعر

البيع المطبق من طرف المشتري حتى إن كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة؛

• التسليمات للذات: أن المادة الضريبية مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بسلع منقولة، وتكون من سعر الإنجاز إذا كان الأمر متعلقاً بعقارات.

• تبادل السلع: أن القاعدة الضريبية مكونة من قيمة السلع المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة أو قيمة السلع

الأخرى التي تعد تقدم كزيادة وهذا عند اختلاف قيمة السلعتين موضوع التبادل؛

ويحسب الرسم على القيمة المضافة وفق العلاقة التالية:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{الرسم المحصل على المبيعات} - \text{الرسم القابل للاسترجاع}$$

¹ - المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

حيث يقوم المدقق بالتأكد من:

- ✓ طبيعة النشاط الخاضع للرسم مع المعدل المطبق؛
- ✓ استفادة المؤسسة من إعفاءات جبائية بخصوص الرسم؛

3- التدقيق في المعدلات المطبقة:

على المدقق التحقق من تطبيق المؤسسة لمعدل الرسم المناسب، حيث يطبق معدلين للرسم على القيمة

المضافة في التشريع الجزائري وهما:

❖ **19% المعدل العادي¹**، ويطبق على المعاملات الغير خاضعة لمعدل المنخفض والمذكورة بالتفصيل في المادة 23

من الرسوم على رقم الأعمال؛

❖ **9% المعدل المنخفض²**، ويطبق على السلع والخدمات التي تمثل حالة خاصة في المجال الاجتماعي والاقتصادي

والثقافي، والمذكور بالتفصيل في المادة 23 من المرسوم على رقم الأعمال؛

4- التدقيق في الحسومات الممنوحة:

ينبغي على المدقق التحقق من عمليات الحسم ومدى صحة تطبيقها من خلال التصريحات الجبائية، وعليه التأكد

من توفر الشروط التالية:

أ- شروط الشكل:

من خلال هذا الشرط يجب على المدقق التحقق من حيازة الوثائق الثبوتية التالية:

✓ فواتير الشراء مطابقة للمرسوم التنفيذي 305/95 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995 والذي ينص على شكليات

إعداد الفواتير؛

✓ وثائق الاستيراد؛

✓ الوثائق القانونية والتصريحات الخاصة بالشركة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المسدد والخاص بتسليم

الشركة لذاتها؛

✓ إعداد كشف يتضمن الرسم على القيمة المضافة للفواتير القابلة للحسم مرفوعة بالتصريح الشهري ويحمل

المعلومات المبينة في المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

✓ ذكر في الفواتير أو الوثائق التي يكون محل خصم الرسم على القيمة المضافة مبلغ الرسم المحمل على

المشتريات؛

1 - المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

2 - المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

ب- شروط المضمون:

- ✓ يعمل المدقق على التأكد من الحسومات التالية:
- ✓ لا يمكن أن يتم الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز (100.000 دج) على كل عملية للضريبة نقدا¹؛
- ✓ أن يكون العنصر المستفيد من التخفيض مرتبطا بالاستغلال، وأن لا يكون مستثنى قانونا من الحق في الحسم*؛

ج- الشروط الزمنية:

- ✓ فيما يخص هذا الشرط الزمني على المدقق التأكد من²:
 - ✓ ميلاد الحق في الخصم الذي يتحقق بتحقق الحدث المنشئ؛
 - ✓ امتلاك الوثائق الثبوتية اللازمة؛
 - ✓ يمتد حق الخصم كحد أقصى إلى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشوء الحق؛
- ملاحظة:

فيما يخص المؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فإن المدقق عليه التأكد من التطبيق السليم للقاعدة النسبية، والتي من خلالها يتم حساب نسبة خصم الرسم على القيمة المضافة؛

5- التدقيق في المعلومات الواردة في التصريح:

في هذه المرحلة يقوم المدقق بالتأكد من:

- ✓ أن المؤسسة قد وضعت تصريحها الشهري (الوثيقة G50) في وقتها المحدد لدى قبضة الضرائب التابعة لمقر نشاط المؤسسة؛
- ✓ أن التصريح يتضمن مجموع الرسم على القيمة المضافة المجموع والقابلة للتخفيض من جهة ورقم الأعمال سواء كان خاضعا للرسم أو معفيا منه؛
- ✓ وجود تصريحات تصحيحية إذا لزم الأمر؛
- ✓ صحة الحسومات المدرجة في الوثيقة G50؛
- ✓ المعلومات المدرجة في الوثيقة أعلاه خاصة بالمؤسسة؛
- ✓ كون الرسم على القيمة المضافة يخص الفترة موضوع التدقيق؛

¹ - المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

* أنظر المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

² - صالح حميدواتو، دور المراجعة الجبائية في تدفئة المخاطر الجبائية، مرجع سابق، ص 68-69.

الفرع الثاني : التدقيق في الضرائب على النواتج

ويشتمل على نوعين من الضرائب وهما:

* الضريبة على أرباح الشركات IBS ؛

* الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ؛

أولاً: التدقيق في الضريبة على أرباح الشركات IBS

تعريفها:

ينص قانون الضرائب على أنه " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى الضريبة على أرباح الشركات "1. وتشمل عملية التدقيق في هذا النوع من حسابات الضرائب على ما يلي:

❖ الحدث المنشئ للضريبة:

إن الحدث المنشئ للضريبة على أرباح الشركات يتمثل في تحقيقها للأرباح المتولدة من نشاطها، وأن مجال تطبيقها وأصناف الشركات التي تخضع لهذه الضريبة وهي كمايلي²:

✓ الشركات مهما كان شكلها وغرضها؛

✓ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

ويستثنى من ذلك:

✓ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري؛

✓ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة أسهم؛

1- التدقيق في الوعاء الضريبي³:

في هذه المرحلة يجب التحقق من صحة الوعاء الخاضع للضريبة، حيث أن الربح الصافي هو وحده

الخاضع والمشكل للوعاء الضريبي، والنتائج عن العمليات المحاسبية مهما كانت طبيعتها. ويشمل كافة أنشطة المؤسسة ووحداتها المختلفة وعلى وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال ونهايته.

إذن النتيجة الصافية التي على أساسها تفرض هذه الضريبة هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

1 - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

2 - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

3 - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ص 125-130 (بتصرف).

أ- التدقيق في كيفية تحديد النتيجة المحاسبية: ويتم ذلك عن طريق:

✓ التدقيق في كيفية تحديد النواتج والأعباء بإجراء عمليات محاسبية وحسابية للتأكد من صحة إدراج العمليات؛

✓ كما تتم أيضا من خلال التدقيق في رقم الأعمال، بناء على إعادة تأسيسه والتأكد من المداخل التي حققتها المؤسسة، ويكون رقم الأعمال المراد تكوينه حسب هذه الحالة وكما يلي:

■ الطريقة الأولى: إعادة تأسيس رقم الأعمال حسب المداخل

رقم الأعمال المعاد تكوينه = الصندوق + الحسابات البنكية + تسيقات الزبائن في (01/01) + رصيد الزبائن في (12/31) - تسيقات الزبائن في (12/31) - رصيد الزبائن في (01/01).

وعند الحصول على رقم الأعمال المطلوب أي المعاد تكوينه واكتشاف الأخطاء إن وجدت

وعندما يتبين عدم التطابق نلجأ إلى الطريقة الثانية يقوم المدقق بطرح الأسئلة المناسبة للحدث على محاسبي الشركة للوقوف على الأسباب وللتأكد يقوم بإجراء الطريقة التالية.

■ الطريقة الثانية: إعادة تأسيس رقم الأعمال حسب الفواتير

حيث تعد الفواتير هي مصدر احتساب الضرائب، وتعتمد على أرصدة التسيقات للزبائن والتحصيل

والفواتير المصرح بها - أي من خلال المقبوضات - ويكون ذلك حسب القاعدة التالية:

الفترة المعاد تكوينها = التحصيلات المصرح بها - أرصدة الزبائن في (01/01) + تسيقات الزبائن في (01/01) + أرصدة الزبائن في (12/31) - تسيقات الزبائن في (12/31).

إن المدقق الجبائي الخارجي لا يكتفي بما سبق بل يتعداه إلى الإجراءات التالية:

✓ التأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة؛

✓ التأكد من عملية احترام قواعد تسجيل فواتير البيع في اليوميات؛

✓ التأكد من التطابق بين فواتير البيع ووصولات التسليم؛

✓ التأكد من أصناف البيع وما تم التصريح به في TVA و TAP؛

✓ التأكد من العمليات الحسابية في الفواتير؛

ب- التدقيق في النواتج الأخرى:

حيث يقوم المدقق بمراجعة النواتج الأخرى والمتمثلة في العناصر التالية:

✓ التأكد من التسجيل المحاسبي للحسومات المكتسبة؛

✓ التأكد من صحة وموضوعية تقييم المؤسسة لإنتاجها لحاجياتها الخاصة؛

✓ التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة؛

✓ التأكد من إدماج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الاستثمارات في نتجه الدورة المحاسبية وفقا للقواعد المنصوص عليها قانونا؛

ج- التدقيق في كيفية تحديد النتيجة الجبائية

ويتم الحصول على النتيجة الجبائية بضم الاستردادات واستبعاد التخفيضات من النتيجة المحاسبية، ثم يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من:

✓ أن عملية ضم بعض المصاريف تمت بطريقة سليمة قانونيا ومحاسبيا؛

✓ وأن المصاريف الواجب التأكد منها هي: الغرامات والعقوبات بشقي أنواعها؛

✓ الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهادي إذا تجاوزت الوحدة منها 500 دج؛

✓ أن عملية الاستفادة من التخفيضات قد تمت وفق الأطر القانونية؛

كما تشمل عملية التدقيق العناصر التالية:

✓ تدقيق نواتج الاستغلال التحقق من السلع المباعة والمبلغ المتحصل عليها والأعمال المحققة.

✓ تدقيق النواتج الاستثنائية الخاصة بالضريبة التحقق من المداخل العقارات والقيم المنقولة وتعويضات التأمين والتنازلات عن الديون الممنوحة والإعانات.

✓ تدقيق الأعباء القابلة للخصم) والمتعلقة بتخفيضات الأصول الميزانية الصافية، وارتفاع الديون.

✓ تدقيق التسجيل المحاسبي لعمليات الأعباء القابلة للخصم مبررة بالوثائق

✓ التدقيق في مدى ضرورتها لضمان السير الحسن للمؤسسة.

☒ المعدلات المطبقة

التأكد من صحة المعدل المطبق، لأن لكل نشاط معدل سنه المشرع الجزائري يتلائم مع طبيعته،

وعليه يجب على المدقق أن يكون على علم بطبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق حتى يتسنى له معرفة

المعدل الواجب تطبيقه، والمعدلات ثلاثة أنواع وهي كالتالي¹:

❖ المعدل 19%: بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

❖ المعدل 23%: بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء

وكالات الأسفار؛

❖ المعدل 26%: بالنسبة للأنشطة الأخرى؛

¹ - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

ملاحظة:

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، إن عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

2- التدقيق في التصفية والتسديد¹:

على المدقق التأكد من:

✚ أن الشركة قد قامت بعملية تسديد التسبيقات التي عليها وفق الرزنامة التالية²:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛
- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛
- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر؛

حيث يساوي كل تسبيق نسبة (30%) من مبلغ الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية³.

بالإضافة إلى ما سبق يقوم المدقق بالتأكد من حصول العمليات التالية:

- ✓ أن التسديد الذي طبقته المؤسسة يتماشى وطبيعة نشاطها من حيث الشكل والموضوع؛
- ✓ أن المؤسسة قامت بإيداع التصريح اللازم في الوقت والمكان المناسبين، والمتمثل في كل من الوثيقتين "Gn°4 و Gn°50"؛

ملاحظة:

أما فيما يخص المؤسسات الحديثة النشأة فيجب أن يكون التسبيق مساوي لنسبة 30% من الضريبة المحسومة على الحاصل المقدر بـ 5% من رأس المال الاجتماعي المصرح بها لدى الموثق.

ثانيا: التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تعريفها :

عرفه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة الأولى منه " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة⁴."

¹ - المادة 157 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019

² - المادة 356 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

³ - المادة 356 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

⁴ - المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

مجال تطبيقها:

لقد نصت المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "الأشخاص المعينون الخاضعون لهذه الضريبة"¹.

الإعفاءات:

✓ لقد نصت المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "الأشخاص المعفيين من هذه الضريبة"²؛

✓ كما نصت المادة الثالثة عشر من قانون الضرائب والرسوم المماثلة "الفئات التي تستفيد من إعفاءات مؤقتة"³

وهنا نميز بين نوعين من الضريبة على الدخل الإجمالي التي يجب التدقيق فيها كما يلي:

التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالرواتب والأجور (IRG/SALAIR)

التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بأصحاب الأرباح الصناعية و التجارية (IRG/BIC)

1- التدقيق في الوعاء الضريبي

حيث يقوم المدقق بالتأكد من العناصر التالية:

أ- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي على الرواتب والأجور:

على المدقق أن يقوم بالتأكد من أن وعاء الضريبة يحتوي على العناصر التالية:

- ✓ الرواتب والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريع العمرية⁴؛
- ✓ المبالغ الملحقة إلى الرواتب والأجور كتعويضات ومنحة المردودية؛
- ✓ التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري المؤسسة لقاء مصاريفهم⁵؛
- ✓ المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كإساتذة مساعدين بصفة مؤقتة وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري؛
- ✓ الامتيازات العينية الخاصة بالتغذية والمسكن والألبسة والتدفئة والإنارة⁶؛

1 - المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

2 - المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

3 - المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

4 - المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

5 - المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

6 - المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

- كما على المدقق أن يتحقق من عدم ضم العناصر الآتية إلى الوعاء¹:
 - ✓ تعويضات المناطق الجغرافية؛
 - ✓ المنح ذات الطابع العائلي وفق التشريعات المنصوص عليها (كالأجر الوحيد، والمنح العائلية، ومنحة الأمومة)؛
 - ✓ التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
 - ✓ التعويضات الممنوحة إجبارية بناء على قرار العدالة؛
 - ✓ الامتيازات العينية المتمثلة في التغذيةى والمسكن الممنوحة للعاملين في المناطق الواجب ترفيتها²؛
- كما يحرص المدقق على التأكد من أن المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد، والمساهمة العمالية في التأمينات الاجتماعية تم طرحها من الوعاء (المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة)³.
- ب- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأرباح الصناعية والتجارية:
 - ❖ المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:
 - يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، المداخيل الصافية للفئات التالية⁴:
 - ✓ الأرباح التجارية و الصناعية والحرفية؛
 - ✓ أرباح المهن الغير تجارية؛
 - ✓ عائدات المزارع؛
 - ✓ الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و الغير المبنية؛
 - ✓ مداخيل ريع رؤوس الأموال المنقولة؛
 - ✓ فوائض القيمة الناتج عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير المبنية؛

1 - المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

2 - المادة 72 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

3 - المادة 73 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

4 - منصور بن أعمارة، مرجع سابق، ص 57.

❖ معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي:

تحدد الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي الآتي:

الجدول رقم (2-8): يحدد الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة. دج
0%	لا يتجاوز 120 000
20%	من 120 001 إلى 360 000
30%	من 360 001 إلى 1 440 000
35%	أكثر من 1 440 000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2019.

2- التدقيق في التصفية والتسديد

حيث يقوم المدقق بالتأكد من:

- ✓ أن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب؛
- ✓ أن الضريبة تم احتسابها وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- ✓ أن التصريجات المعدة لهذا الغرض المتعلقة بالوثيقتين (G50) و (G29) على حسب الحالة، قد تم إيداعها وفقا للآجال المحددة قانونا؛
- ✓ أن إعداد التصريجات قد تمت بصورة لائقة من حيث الشكل والمضمون وفقا للنصوص التشريعية؛
- ✓ أنه قد تم احترام الآجال القانونية لعملية التسديد.
- ✓ أن إيداع التصريح كانت لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان الوجود؛

المطلب الثالث : التوصيات المرتبطة بتدقيق الحسابات الضريبية

في هذا المطلب سوف نتعرض لأهم التوصيات التي يتعين على المدقق الخارجي أن يتناولها بالذكر في تقريره الفني والمحايد والنهائي، وتعد هذه الأخيرة بمثابة ثمرة جهد المدقق الجبائي وتعد مطلب الجهة المكلفة بالمهمة، حيث يتضمن المدقق تقريره أهم التوصيات، والتي تصب في مجملها في كيفية تخفيض الخطر الجبائي والقضاء على مصادره ويمكن ذكرها فيما يلي:

1- توصيات ذات طابع علاجي (معالجة الخطر بعد وقوعه).

2- توصيات ذات طابع وقائي (التنبؤ بالخطر قبل وقوعه).

الفرع الأول: توصيات ذات الطابع العلاجي¹:

وتهدف هذه التوصيات إلى تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما يمكن تصحيح الانحرافات المحاسبية والتي يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- تصحيح الأخطاء في إعداد الإقرارات الضريبية، حيث تختلف تبعاً للتسوية فيما إذا كانت التجاوزات من التخلف أو التأخر في الإيداع أو عدم الدقة في المحتوى، ونشير هنا إلى ضرورة ووجوب تدخل محافظ الحسابات في تحديد تواريخ تدخل المدقق بعناية وذلك لتمكين المؤسسة من تدارك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب.
- تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية وهي عبارة عن أخطاء متعلقة بالالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة، لأنها ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعبر عن اعترافات و إفصاحات عادلة تعكس حقيقة الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة، لذا وجب أن تدرج هذه التوصيات والتصحيحات البعدية ذات الطابع العلاجي ضمن مخرجات التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

¹ - صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مرجع سابق، ص54.

الفرع الثاني: توصيات ذات طابع وقائي.

يهدف هذا النوع من التوصيات القبلية إلى تبصير المعنيين بالأمر بجملة من النصائح التي إن امتثلت المؤسسة لها تجنّبها مخاطر أكيدة أو على الأقل التقليل من عبئها الضريبي، والتي يمكن إنجازها في التوصيات التالية:

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة؛
- البحث عن الثغرات في طرق تنظيم المؤسسة والتي يمكن أن تسبب عدم الانتظام، وفيما يتعلق بالوقاية من الجانب الجبائي توجد توصيات وقائية من عدم الانتظام وأخرى خاصة بمراقبة عدم الانتظام؛
- اقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى، وعلى المدقق أن يهتم بمصدر الانتظام واقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة؛
- التركيز على مخالفات المؤسسة لأحكام التشريع الجبائي والقواعد الموضوعة من طرف الإدارة الضريبية، لذا فعلى المؤسسة الاعتماد على خبرة محافظ الحسابات في اكتشاف حالات عدم الانتظام التي لا تظهر من الأولى أو تلك التي يكون تحديدها صعبا، وهذا لإيجاد تبريرات أمام رقابة إدارة الضرائب عند اكتشافها لإجراءات متناقضة.

وعليه فإن تقرير محافظ الحسابات ليس مجرد وثيقة قانونية أو تعاقدية أو حتى قضائية ضرورية، بل هو وثيقة جوهرية تحمل في طياتها وصف للداء والمتمثل في الإحاطة بالمشاكل والصعوبات الجبائية والأخطاء المالية والمحاسبية للمؤسسة من جهة، وتقديم توصيات وإرشادات ذو الصبغتين العلاجي والوقائي، ومن ثم فإنه يتطلب من صاحبه بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم التهاون أو الاكتراث بالمعلومات المتحصل عليها من داخل المؤسسة أو خارجها والتي تخضع لعملية التمحيص والتدقيق والاختبار لإضفاء طابع المصدقية والموثوقية على تقريره ليكتسب طابع الفعالية والكفاءة والمرجعية.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى أهمية التسيير الجبائي وعلاقته بالتصريحات الجبائية وكلما كانت المؤسسة وفيه للالتزامات تتمكن من تحقيق الجودة المطلوبة في قوائمها المالية والعكس بالعكس ولا يتأتى ذلك إلا من خلال نظام رقابة داخلية فعال يحقق الأمن الجبائي في المؤسسة، لكن وبهدف الحصول على قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية تلجأ إلى استعانة بمحافظ الحسابات وما يتمتع به من مؤهلات علمية وعملية بهدف الحصول على نتائج ذات جودة يكشف من خلالها على نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وهذا من خلال الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه في العمل الميداني.

ومن هذا المنطلق سنقوم بإسقاط تلك المراحل العملية على الدراسة التطبيقية والميدانية، وهو ما سنقدمه في الفصل الثالث بخصوص موضوعنا المتعلق بالتدقيق في الحسابات الضريبية في المؤسسة الإقتصادية.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

تم التطرق فيما سبق إلى كون التدقيق الجبائي غير مطبق بصورة إجبارية على المؤسسة الجزائرية، وبعد أن خلصنا في الدراسة النظرية إلى ضرورة وجود ومرافقة مدقق جبائي خارجي ينحصر دوره في مساندة المؤسسة الاقتصادية للخروج الآمن وبأقل الأضرار الممكنة نتيجة للتهديدات المتوقعة.

إن المدقق الجبائي يعمل على توجيه وترشيد عمل المسيرين نحو النجاعة والفعالية في التسيير والكفاءة والتميز في الأداء، والعمل على التكيف مع التشريع الضريبي بالمرونة الممكنة واستغلال الخيارات الضريبية والامتيازات التي يطرحها للوصول إلى تخفيض الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى . وبالتالي كرسنا هذا الفصل لدراسة حالة مؤسسة إنتاجية، بهدف المعاينة الميدانية لمعرفة تأثير عملية التدقيق الخارجي على المخاطر الجبائية ونوعية التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية، والتي تهدف في المحصلة إلى تأمين المؤسسة وتقليل الأخطار، وتحسين صورتها لديها وتقديم رؤى إستراتيجية على أداؤها واستمرارية نشاطها.

ومن خلال هذا الفصل المتعلق بالدراسة التطبيقية لحالة شركة إنتاجية، قسمناه إلى ثلاث مباحث كما يلي:

❖ المبحث الأول: ماهية الشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

❖ المبحث الثاني: الإجراءات العملية لمحافظة الحسابات

❖ المبحث الثالث: تحليل مهمة محافظ الحسابات

المبحث الأول: ماهية الشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

استكمالاً للدراسة النظرية تم الشروع في هذه الدراسة التطبيقية من خلال إجراء دراسة ميدانية على المؤسسة الناشطة في الميدان الإنتاجي (حيث طلب منا حجب الإسم حفاظاً على السر المهني)، ومن خلال هذا المبحث تطرقنا إلى التعريف بالشركة ودوافع إختيارها، وكذلك إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية بها .

المطلب الأول: التعريف بالشركة ودوافع إختيارها

سنتناول في هذا المطلب التعريف بالشركة من حيث النشأة والتطور، ثم نتطرق بعد ذلك إلى شرح هيكلها التنظيمي من خلال العلاقات والمهام المرتبطة بمصالحها، ودوافع إختيارها كموضوع للدراسة.

الفرع الأول: التعريف بالشركة وهيكلها التنظيمي

إن الشركة الإقتصادية (SPA) موضوع الدراسة تعد من الشركات الرائدة في إنتاج مادة الجبس على المستوى الجنوب الشرقي.

أولاً: النشأة والتطور:

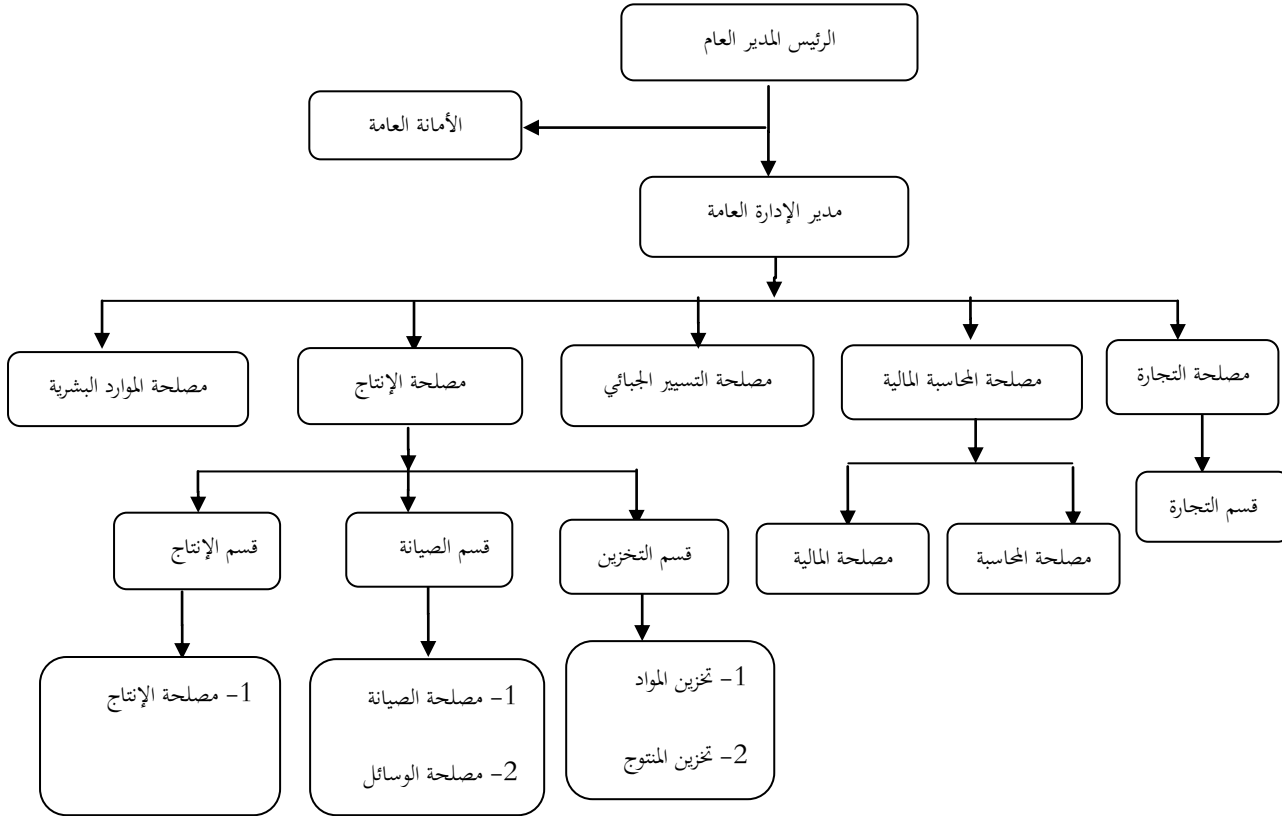
تأسست الشركة بتاريخ 1998/09/29 كشركة ذات أسهم رأس مالها الاجتماعي 5.832.000.00 دح مقسمة على 5832 سهم. مبلغ السهم الواحد 1000 دح مملوكة كلها من طرف المساهمين. وانطلقت الشركة الفتية في نشاطها عملياً بتاريخ 1998/12/01 بالجنوب الشرقي، وشهدت الشركة تطور معتبراً في نشاطها مما أكسبها زيادة في رقم أعمالها نتج عنه في سنة 2002 تنازل عن الأسهم وتداول بين المساهمين لتبقى عملية الاكتتاب مفتوحة.

وفي سنة 2006 تم دخول مساهم جديد يملك 171 سهم ليصبح رأسمال الشركة 6.003.000.00 دج مقسمة على 6003 سهم، وحالياً بلغ عدد المساهمين 42 مساهم.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للشركة:

تعد الشركة محل الدراسة ذات طابع إنتاجي، المتخصصة في إحدى مواد البناء والمتمثل في مادة الجبس، فبالرجوع إلى هيكلها التنظيمي نجدها تنقسم الى عديد من المصالح، متعاونة فيما بينها بهدف ضمان السير الحسن لنشاط الشركة، وتحقيق الأهداف المسطرة التي من أجلها أنشئت الشركة، والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للشركة.

الشكل (3-1): يوضح الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على تصريحات مسؤول الوسائل العامة بالشركة

ثالثا: شرح الهيكل التنظيمي للشركة:

بعد التطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة يمكن شرح الوظائف الأساسية التي تضمنها فيما يلي¹:

1- الرئيس المدير العام: وهو المسؤول الأول عن المؤسسة وتتم أعماله مع مدير الإدارة العامة وكذا المصالح المختلفة.

2- الأمانة العامة: الأمانة لكل المصالح الإدارية تتجلى أعمالها فيما يلي:

✓ تتلقى المعلومات مثل المراسلات والمكالمات الهاتفية؛

✓ تقوم بتسجيل المعلومات على المستندات الخاصة بها ثم ترتيبها؛

✓ تبليغ الأوامر والتعليمات الصادرة عن المدير؛

✓ حفظ المراسلات الخاصة المدير.

¹ بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

3- مدير الإدارة العامة: يقوم بالتنسيق مع المصالح المختلفة في المؤسسة كما يحدد القرارات مع المجلس الإداري عبر اجتماعاته الدورية.

4- مصلحة التجارة: وهي المصلحة المسؤولة عن بيع المنتج داخل وخارج الولاية وتضم قسم التجارة وهو المسؤول عن العلاقة التجارية بين الزبائن والمؤسسة.

5- مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر العمود الفقري للمؤسسة ولها مكانة متميزة وذلك بصفتها تشرف على وظيفة حساسة هي تقييم وتقويم دورات النشاط الخاصة بقيام المؤسسة من تمويل وتجهيز وهي المسؤولة عن تحصيل الحقوق وتسديد الديون وتضم كل من:

1-5- قسم المحاسبة والمالية: الذي يتولى تحصيل حقوق الزبائن بالتنسيق مع مصلحة التجارة.

2-5- قسم المستخدمين: وهو المسؤول عن العمال وكيفية توظيفهم ومعالجة أجورهم ومتابعة كل أمورهم وانشغالهم وطرحها للمجلس الإداري.

6- مصلحة التسيير الجبائي: تتولى متابعة وإعداد التصريحات الجبائية ، والقيام بعملية التنسيق بين الشركة وإدارة الضرائب، كما يتولى عملية الرد على كل المراسلات الجبائية من إدارة الضرائب، الإتصال والتنسيق مع محافظ الحسابات من أجل التحكم في المخاطر الجبائية.

7- مصلحة الإنتاج: عملها الأساسي إنتاج الألبسة الجاهزة والعمل على تطوير هذا الإنتاج، بحيث تنقسم هذه المصلحة إلى قسمين هما: قسم الإنتاج والمخبر.

1-7- تضم مصلحة الإنتاج العدد الأكبر من العمال الموزعين على مختلف ورشات الإنتاج وتهدف هذه المصلحة على تنفيذ البرنامج المسطر.

2-7- أما المخبر فمهامه أن يأخذ العينات من المواد الأولية ويقوم بتحليلها من أجل معرفة مدى مطابقتها للمقاييس المعمول بها.

8- مصلحة الصيانة: وتنقسم إلى قسمين: قسم الصيانة وقسم الوسائل العامة.

1-8- فقسم الصيانة يشرف عليها رئيس القسم بإصلاح وصيانة كل وسائل الإنتاج والإشراف على ورشة الميكانيك وإعداد برنامج سنوي للصيانة.

2-8- أما قسم الوسائل العامة تعمل على المحافظة على أماكن العمل داخل المؤسسة وتكفل بنقل البضاعة وجلبها وكذلك التكفل بنقل العمال في مهمات رسمية.

9- مصلحة التخزين: وتنقسم إلى:

9-1- تخزين المواد الأولية: حيث تخزن في حاويات كبيرة لمدة معينة ثم توجه إلى الإنتاج.

9-2- تخزين المنتج: فيخزن في مخزن خاص كبير يرأسه أمين المخزن يكون مسؤولاً عن دخول وخروج المنتج.

الفرع الثاني: دوافع إختيار الشركة الإنتاجية (موضوع الدراسة)

توجد هناك العديد من الدوافع التي تقف وراء إختيار هذا الموضوع لنوع من الشركات، فهي أكثر ملائمة من غيرها في مثل هذا النوع من الدراسات، إذ تحضى بالعديد من الإمتيازات الضريبية، ويمكن إنجازها في مايلي:

- إنها تلعب دوراً محورياً في خلق قيمة مضافة وإمتصاص البطالة؛
- تشعب عمليات الشركة وتعقدتها وتداخل الصلاحيات فيما بين مصالحها، مما يؤثر سلباً على عملية التسيير؛
- صعوبة التمويع في السوق نظراً للمنافسة الشديدة مما يؤدي بها عدم الإنتظام الضريبي؛
- إرتفاع تكاليف الإنتاج والتطوير، مما يؤثر سلباً على عملية دفع الضريبة؛
- تعدد الوثائق الثبوتية، مما يتطلب حسن تنظيمها وإستغلالها في الوقت المناسب عند إعداد التصريحات الجبائية؛

الفرع الثالث: نشاط الشركة وأهدافها

وفي هذا المطلب سنتناول أهم النشاطات التي تقوم بها الشركة من حيث التموين والإنتاج والتسويق والتوزيع، مبرزين أهم الأهداف التكتيكية والإستراتيجية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.

أولاً: نشاط الشركة:

يتمثل نشاط الشركة في القيام بمختلف العمليات والأنشطة التجارية من صناعة وتحويل وإنتاج وإنجاز وتسويق وتوزيع وبيع بالجملة والتجزئة، التصدير والاستيراد بالإضافة إلى تقديم مختلف أنواع الخدمات ومن أهم المجالات التي تمارسها تتمثل في²:

- ✓ إنتاج مختلف مواد البناء (جبس ومشتقاته، البلاط، القوالب الإسمنتية... الخ)؛
- ✓ إنجاز أعمال الأشغال العمومية؛
- ✓ أعمال المقاوله بمختلف أنواعها وأغراضها؛
- ✓ استخراج وصناعة وتحويل البناء بكل أنواعها؛
- ✓ أعمال الشحن والتفريغ والترحيل؛

² - القانون الأساسي للشركة

✓ كراء وسائل وعتاد الأشغال العمومية والبناء ووسائل النقل؛

ثانيا: أهداف الشركة:

تسعى الشركة من خلال نشاطها الاقتصادي وتطور رقم أعمالها، بفضل سياساتها التسييرية المتبعة ، والتي تهدف إلى تحقيق المزيد من الطموحات والأهداف الإستراتيجية ، من خلال تحقيق الجودة اللازمة والأسعار التنافسية والخدمات المقدمة للزبائن، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى قسمين هما:

- أهداف قصيرة الأجل (تكتيكية).

- أهداف طويلة الأجل (إستراتيجية).

❖ الأهداف القصيرة الأجل (التكتيكية)

وتتمثل فيما يلي:

1. توفير مناصب شغل؛
2. محاولة المحافظة على التموقع حيث تستحوذ على نسبة 80% من حجم السوق في الجنوب الشرقي ؛
3. تلبية الاحتياجات المتزايدة للزبائن وتقديم أحسن الخدمات لهم.
4. مساندة وتطوير التكنولوجيا لتطوير منتجات الشركة كما وكيفا.
5. تنويع المزيج التسويقي لاستقطاب حصص جديدة في السوق.
6. تحسين نوعية مادة الجبس وتطويرها؛
7. فتح مجالات صناعية أخرى وذلك من خلال تزويد مصانع التبشير والمراكز الصيدلانية من هذا المنتج؛

❖ الأهداف الطويلة الأجل (الإستراتيجية)

تتمثل فيما يلي:

1. توسيع وزيادة وحداتها الإنتاجية .
2. إنشاء وحدة إدارية مسؤولة عن نظام إدارة الجودة.
3. البحث عن أسواق خارجية لزيادة وتنويع حجم النشاط.
4. محاولة إيجاد توأمة مع شريك أجنبي لتفعيل الأداء وتصدير المنتج.
5. إدخال البرمجة الآلية في تسيير سلاسل الإنتاج.

الفرع الرابع: الضرائب والرسوم المفروضة على الشركة والإمميزات

حيث تخضع الشركة لبعض الضرائب والرسوم وفقا للتشريعات الجبائية ، وذلك من حيث الحدت المنشى ء والوعاء والمعدل والتسديد وآجال التصريح وكذلك الإمميزات الممنوحة و كما يلي:

أولاً: الضرائب والرسوم المفروضة على الشركة

الجدول أدناه يبين أهم أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة وهي موضحة كالتالي:

جدول رقم (3-1): يبين أنواع الضرائب والرسوم المفروضة على الشركة

الضريبة أو الرسم	الحدت المنشى	الوعاء	المعدل	آجال التصريح والتسديد
الرسم على القيمة المضافة TVA	- الخدمات: القبض الكلي أو الجزئي - البيع(الإنتاج): التسليم المادي أو القانوني للسلعة.	ثمن الحالة المسلمة	19 %	قبل 20 يوما من الشهر الموالي ضمن G50
الرسم على النشاط المهني TAP	- الخدمات: القبض الكلي أو الجزئي - البيع(الإنتاج): التسليم المادي أو القانوني للسلعة.	رقم الأعمال خارج الرسم (TVA)	1 %	قبل 20 يوما من الشهر الموالي ضمن G50
الضريبة على أرباح الشركات IBS	- تحقيق الأرباح	قيمة الأرباح	19 %	ق1: من 20 فيفري إلى 20 مارس ق2: من 20 ماي إلى 20 جوان ق3: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر يمثل كل قسط 30 % ضمن G50
الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور IRGS	- تحديد ودفع الأجور والرواتب	مبلغ الرواتب والأجور بعد طرح إقتطاعات الضمان الإجتماعي (9%)	حسب السلم	قبل 20 يوما من الشهر الموالي ضمن G50

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات من مصلحة المحاسبة بالشركة

ثانيا: الامتيازات الجبائية الممنوحة للشركة

تستفيد الشركة من جملة من الامتيازات الجبائية تتمثل في الإعفاءات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية

لتطوير الإستثمار، والجدول أدناه يوضح ذلك:

جدول رقم(3-2): الامتيازات الجبائية الممنوحة للشركة

ر.ت	الامتيازات الجبائية	مدة الإعفاء
1	الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات IBS	10 سنوات
2	الإعفاء من الرسم على النشاط المهني TAP	03 سنوات
3	الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVA	خلال مرحلة الإنجاز
3	الرسوم الجمركية	خلال مرحلة الإنجاز

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات من مصلحة المحاسبة بالشركة

الفرع الثالث: أسئلة موجهة إلى محافظ الحسابات

يمكن سرد مجموعة من الأسئلة على محافظ الحسابات المتعاقد مع الشركة من خلال معرفة مدى تأثيره على

نظام الرقابة الداخلية للشركة، والقيمة الإضافية التي يمكن إضافتها على أداء الشركة، وكالتالي:

جدول رقم (3-5): تقييم المؤهلات العلمية والعملية لمحافظ الحسابات

ر.ت	السؤال - الجواب	البيانات
1	السؤال	ما هي الشهادات المتحصل عليها؟
	الجواب	تحصلت على شهادة في المالية والمحاسبة ثم شهادة ماستر ثم دكتورا في الجباية.
2	السؤال	هل قمت بدورات تكوينية في ميدان تخصصك لاكتساب مزيد من الخبرة المهنية؟
	الجواب	نعم، قمت بذلك في العديد من مكاتب محافظي الحسابات وأجريت دورات تدريبية.
3	السؤال	في أي ميادين التدقيق ترى نفسك مرتاح وتمكننا أكثر؟
	الجواب	أرى نفسي أقرب في ميدان التدقيق في الحسابات الضريبية للشركات.
4	السؤال	هل لكم عدد من المساعدين في عمليات التدقيق وما هي مستوياتهم؟
	الجواب	نعم، يوجد لدينا عشرة موظفين جامعيين، يتلقون دورات مكثفة في ميدان التدقيق والتأهيل العلمي في تخصصهم باستمرار.
5	السؤال	هل تتعاملون مع شركات أخرى في إنجاز عمليات التدقيق؟ وهل تتابعون دورات علمية في ميدان التدقيق؟
	الجواب	نعم، لدينا العديد من الشركات المتعاونة معنا تتبادل التجارب والخبرات معها. كما أجرينا العديد من الدورات في الخارج.
6	السؤال	هل تتابعون آخر الإصدارات والمطبوعات في ميدان تخصصكم؟ وهل لكم مواقع عبر ألت تتعاملون معها؟
	الجواب	بصفة عامة لنا مكتبة داخل مكتبنا يتولى مهمة جمع وتلخيص أهمها، كما لنا اهتمامات عبر ألت في مجال تخصصنا.
7	السؤال	هل لك متابعات يومية ودورية لآخر المستجدات في قوانين المالية والضرائب؟
	الجواب	نعم أقوم باستمرار بتحديث معلوماتي في هكذا مواضيع وتداول ذلك إلكترونيا.
8	السؤال	ما هي أهم أصناف الشركات التي تتولون عملية التدقيق فيها؟
	الجواب	توجد العديد من الشركات الإنتاجية والخدمية التي تتعامل معها منذ سنين.
9	السؤال	هل لكم تدخلات في ملتقيات وطنية أو داخلية تتعلق بمواكبة المعايير الدولية ذات العلاقة بتخصصكم؟
	الجواب	في الحقيقة نتابع عن كثب آخر الإصدارات في مجال المعايير الدولية للتدقيق.

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الأسئلة الاستقصائية والمقابلة الشفهية.

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه علمنا أن محافظ الحسابات يملك مؤهلات علمية مرموقة ويتضح ذلك من خلال الشهادات العلمية والأكاديمية المتحصل عليها عبر مساره العلمي الغني بالشهادات، وبمساره العملي عبر الدورات التكوينية في مجال المالية والمحاسبة والتدقيق، كما أنه عنصر فاعل على المستوى الوطني والدولي من خلال مشاركته في العديد من المؤتمرات والملتقيات كما له العديد من الزبائن في مختلف القطاعات وله من الإطلاع الواسع حول القوانين والتشريعات المتعلقة بالمهنة ما يجعله أهلا لأداء مهامه على أحسن وجه ممكن، فضلا عن معلوماته حول

مختلف الامتيازات الجبائية المتعلقة بالاستثمار، مع الإحاطة بشتى الامتيازات الضريبية خاصة الأنواع الأربعة الأكثر تداولاً وتدقيقاً من محافضي الحسابات.

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لمحافظ الحسابات

سنحاول في هذا المبحث إلى التعرض لإهم الإجراءات العملية التي يسلكها محافظ الحسابات لأداء مهامه داخل الشركة، وهذا من خلال دراسة حالة الشركة موضوع الدراسة، وهذا للوقوف على الأخطار الجبائية المحتملة من طرف الرقابة الجبائية، وكبف يؤثر تدخل محافظ الحسابات في حماية الشركة من تلك الأخطار المحدقة بها والتخفيف من وطئتها على الشركة، بما يضمن تأمين الأمن الجبائي لها.

المطلب الأول: تحديد الخطر الناتج عن الرقابة الجبائية

بعد الإطلاع على وثائق الملف الدائم من طرف المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) المعين جديدا تبين بأن الشركة موضوع الدراسة قد صرحت من خلال تصريحاتها المكتتبه لدى إدارة الضرائب بأنها معفية من الرسم على القيمة المضافة لمدة ثلاث سنوات خلال فترة الإنجاز، في حين أنها معفية من الشراء بالأعفاء فيما يخص الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالتبثبات وماله علاقة بنشاط الشركة.

والجدول أدناه يوضح أهم المؤشرات التي إعتدنا عليها في دراستنا التطبيقية.

جدول رقم (3-6): بين التصريحات الجبائية الشهرية من خلال نموذج G50 للسنوات موضوع الدراسة

2018			2017			2016			البيان
TVA	TAP	رقم الأعمال	TVA	TAP	رقم الأعمال	TVA	TAP	رقم الأعمال	
230850	12150	1.215.000	معفى	معفى	950.000	معفى	معفى	850.000	جانفي
553128	29112	2.911.200	معفى	معفى	2.150.000	معفى	معفى	1.960.000	فيفري
588240	30960	3.096.000	معفى	معفى	2.900.000	معفى	معفى	2.050.000	مارس
939360	49440	4.944.000	معفى	معفى	3.591.324	معفى	معفى	3.855.000	أفريل
857006	45105	4.510.560	معفى	معفى	3.920.000	معفى	معفى	2.500.000	ماي
790248	41592	4.159.200	معفى	معفى	4.230.000	معفى	معفى	1.950.000	جوان
508440	26760	2.676.000	معفى	معفى	1.870.900	معفى	معفى	2.170.900	جويلية
455544	23976	2.397.600	معفى	معفى	1.672.500	معفى	معفى	2.106.200	أوت
621300	32700	3.270.000	معفى	معفى	3.665.800	معفى	معفى	1.983.500	سبتمبر
911791	47989	4.798.900	معفى	معفى	3.990.600	معفى	معفى	2.164.950	أكتوبر
1256436	66128	6.612.820	معفى	معفى	3.896.000	معفى	معفى	3.144.300	نوفمبر
548.910	28890	2.889.000	معفى	معفى	1.996.000	معفى	معفى	3.130.929	ديسمبر
		43.540.280			34.832.224			27.865.779	المجموع

الفرع الأول: تحديد الخطر الناتج عن رقم الأعمال

بالإعتماد على الوثائق والمستندات السابقة لأرقام الأعمال المفوتر للسنوات الثلاثة (2016- 2017-

2018)

و كما يلي:

❖ سنة 2016: 27.865.779 دج خارج الرسم (HT)،

❖ سنة 2017: 34.832.224 دج خارج الرسم (HT)

❖ سنة 2018: 43.540.280 دج خارج الرسم (HT)، رقم أعمال مصرح به مقبوض من طرف المؤسسة من

زبائنها.

أولا: سنة 2016:

1/ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

المبالغ	شرح العملية	التعيين	العملية
4.635.182 دج	17 x 27.265.779 %	مبلغ الحقوق	A
1.158.795 دج	25 x 4.635.182 %	عقوبات الوعاء	B
1.448.494 دج	25 x (A+B) %	عقوبات التحصيل	C
7.242.471 دج		المجموع	

ثانيا: سنة 2017:

1/ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

المبالغ	شرح العملية	التعيين	العملية
6.618.123 دج	19 x 34.832.224 %	مبلغ الحقوق	A
1.654.531 دج	25 x 6.618.123 %	عقوبات الوعاء	B
2.068.163 دج	25 x (A+B) %	عقوبات التحصيل	C
10.340.817 دج		المجموع	

ثالثا: سنة 2018:

في هذه السنة قامت المؤسسة بالتصريح برقم أعمالها طبقا لمقبوضاتها من زبائنها في حين أن الحدث المنشئ

لكل من TAP و TVA ، هو التسليم المادي والقانوني للبضائع وعليه سنبحث عن رقم الأعمال المفوتر من

خلال رقم الأعمال المقبوض وكما يلي:

رقم الأعمال المقبوض = 43.540.280 دج

(-) رصيد الزبائن في 01/01 = 1.850.900 دج

(+) رصيد الزبائن في 12/31 = 4.335.600 دج

(-) تسبيق الزبائن في 12/31 = لا شيء

(+) تسبيق الزبائن في 01/01 = لا شيء

= رقم الأعمال المفوتر = 46.024.980 دج

(-) رقم الأعمال المصرح به = 43.540.280 دج

الفارق في رقم الأعمال الخاضع للرسوم = 2.484.700 دج

1/ الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
24.847 دج	$1\% \times 2.484.700$	مبلغ الحقوق	A
6.212 دج	$25\% \times 24.847$	عقوبات الوعاء	B
7.765 دج	$25\% \times (A+B)$	عقوبات التحصيل	C
38.824 دج		المجموع	

2/ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
472.093 دج	$19\% \times 2.484.700$	مبلغ الحقوق	A1
118.023 دج	$25\% \times 472.093$	عقوبات الوعاء	B1
147.529 دج	$25\% \times (A1+B1)$	عقوبات التحصيل	C1
737.645 دج		المجموع	

3/ كشف تجميعي لمجموع الرسوم على رقم الأعمال (TAP+TVA) 2018.

المبلغ	التعيين	العملية	رت
496.940 دج	مبلغ الحقوق	A + A1	1
124.235 دج	عقوبات الوعاء	B + B1	2
155.294 دج	عقوبات التحصيل	C + C1	3
776.469 دج	المجموع		

الفرع الثاني: تحديد الخطر الناتج على النواتج

بالاعتماد على الوثائق والمستندات السابقة التي تبين رقم الأعمال المفوتر للسنوات الثلاثة 2016,2017,2018 وكما يلي:

أولاً: سنة 2016:

لقد قامت الشركة بتقديم (هدايا) في شكل رزنامة يومية عددها: 310 سعرها الوحدوي : 1000 دج، في حين أن القانون يسمح بحسم قيمة تلك الهدايا في حدود : 500 دج للوحدة .
أي أن الفرق يساوي: 310 (1000-500 دج) = 155.000 دج، وهذا المبلغ غير قابل للحسم.
لقد كان مبلغ الهبات التي تقدمت به الشركة لإحدى الجمعيات الخيرية في حدود: 400.000 دج، في حين إدارة الضرائب لا تقبل إلا في حدود: 200.000 دج، أي أن المبلغ الباقي غير قابل للحسم.

❖ **التكاليف أو الأعباء الغير قابلة للحسم**

- مبلغ أعباء غير متعلقة بنشاط الشركة (رزنامة يومية) من مطبعة المستقبل = 155.000 دج.....A
- مبلغ مصاريف الهبات المرفوض للشركة..... = 200.000 دج.....B

❖ حسب القاعدة المتعلقة بحساب النتيجة الجبائية فإن:

❖ النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات (الأعباء الغير قابلة للحسم) - التخفيضات .

وبالتعويض نجد الآتي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = 1.393.289 + 355.000 = 1.748.289 \text{ دج}$$

1/ الضرائب على أرباح الشركات "IBS" والعقوبات المرتبطة بها:

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
332.175 دج	19 % x 1.748.289	مبلغ الحقوق	A
83.044 دج	25 % X 332.175	عقوبات الوعاء	B
103.805 دج	25 % x (A+B)	عقوبات التحصيل	C
519.024 دج		المجموع	

2/ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS والعقوبات المرتبطة به:

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS

❖ أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS – IBS

■ ومنه IRG/ASS = 1.748.289 – 332.175 = 1.416.114 دج

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
141.611 دج	% 10 X 1.416.114	مبلغ الحقوق	A1
35.403 دج	% 25 x 141.611	عقوبات الوعاء	B1
44.253 دج	% 25 x (A1+B1)	عقوبات التحصيل	C1
221.267 دج		المجموع	

3/ كشف تجميحي لمجموع الضرائب على النواتج (IRG/ASS- IBS) 2016.

المبلغ	التعيين	العملية	رت
473.786 دج	مبلغ الحقوق	A + A1	1
118.447 دج	عقوبات الوعاء	B + B1	2
148.058 دج	عقوبات التحصيل	C + C1	3
740.291 دج	المجموع		

ثانيا: سنة 2017:

❖ التكاليف أو الأعباء الغير قابلة للحسم

لقد قامت الشركة بإقتناء سيارة سياحية حسب الفاتورة رقم : 2017/017 بتاريخ 2017/01/11 بمبلغ 3.500.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة (TVA)، علما أن هذه السيارة لا تشكل أداة رئيسية في نشاطها، ومنه فإن السقف المسموح به قانونا هو 1.000.000 دج قابل للإهلاك.

■ الإهلاك السنوي الثابت يساوي : $200.000 = 20\% \times 1.000.000$

لكن الإهلاك تم حسابه كما يلي :

■ مبلغ السيارة: $700.000 = 20\% \times 3.500.000$ دج وعليه فإننا نسجل ما يلي:

■ الفارق المدرج = $500.000 = 200.000 - 700.000$ دج و هو عبء غير قابل للحسم.

❖ حسب القاعدة المتعلقة بحساب النتيجة الجبائية فإن:

❖ النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات (الأعباء الغير قابلة للحسم) – التخفيضات .

وبالتعويض نجد الآتي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = 1.741.611 + 500.000 = 2.241.611 \text{ دج}$$

1/ الضرائب على أرباح الشركات IBS والعقوبات المرتبطة بها:

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
425.906 دج	$19\% \times 2.241.611$	مبلغ الحقوق	A
106.476 دج	$25\% \times 425.906$	عقوبات الوعاء	B
133.095 دج	$25\% \times (A+B)$	عقوبات التحصيل	C
665.477 دج		المجموع	

2/ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS والعقوبات المرتبطة به:

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS

❖ أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

▪ ومنه IRG/ASS = $425.906 - 2.241.611 = 1.815.705$ دج

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
181.570 دج	$10\% \times 1.815.705$	مبلغ الحقوق	A1
45.392 دج	$25\% \times 181.570$	عقوبات الوعاء	B1
56.740 دج	$25\% \times (A1+B1)$	عقوبات التحصيل	C1
283.702 دج		المجموع	

3/ كشف تجميعي لمجموع الضرائب على النواتج (IRG/ASS- IBS) 2017.

المبلغ	التعيين	العملية	رت
607.476 دج	مبلغ الحقوق	A + A1	1
151.868 دج	عقوبات الوعاء	B + B1	2
189.835 دج	عقوبات التحصيل	C + C1	3
949.179 دج	المجموع		

ثالثا: سنة 2018:

التكاليف أو الأعباء الغير قابلة للحسم

❖ الإهلاك السنوي الثابت يساوي : $200.000 = 20\% \times 1.000.000$

لكن الإهلاك تم حسابه كما يلي :

❖ مبلغ السيارة: $700.000 = 20\% \times 3.500.000$ دج وعليه فإننا نسجل ما يلي:

❖ الفارق المدرج = $500.000 = 200.000 - 700.000$ دج و هو عبء غير قابل للحسم.

حسب القاعدة المتعلقة بحساب النتيجة الجبائية فإن:

❖ النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات (الأعباء الغير قابلة للحسم) - التخفيضات.

وعليه فإن:

❖ النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات (الفارق في رقم الأعمال غير مصرح به + الأعباء الغير قابلة

للحسم) - التخفيضات.

وبالتعويض نجد الآتي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = 2.177.014 + 2.484.700 + 500.000 = 5.161.714 \text{ دج}$$

1/ الضرائب على أرباح الشركات "IBS" والعقوبات المرتبطة بها:

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
980.726 دج	$19\% \times 5.161.714$	مبلغ الحقوق	A
245.181 دج	$25\% \times 980.726$	عقوبات الوعاء	B
306.477 دج	$25\% \times (A+B)$	عقوبات التحصيل	C
1.532.384 دج		المجموع	

2/ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS و العقوبات المرتبطة به:

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS

❖ أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS-IBS

▪ ومنه $4.180.988 = 980.726 - 5.161.714 = \text{IRG/ASS}$ دج

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
418.099 دج	$10\% \times 4.180.988$	مبلغ الحقوق	1A
104.525 دج	$25\% \times 418.099$	عقوبات الوعاء	1B
130.656 دج	$25\% \times (A1+B1)$	عقوبات التحصيل	1C
653.280 دج		المجموع	

3/ كشف تجميعي لمجموع الضرائب على النواتج (IRG/ASS- IBS) 2018.

رت	العملية	التعيين	المبالغ
1	A + A1	مبلغ الحقوق	1.398.825 دج
2	B + B1	عقوبات الوعاء	349.706 دج
3	C + C1	عقوبات التحصيل	437.133 دج
		المجموع	2.185.664 دج

المطلب الثاني: تأثير عمل محافظ الحسابات على الخطر الجبائي

إن لجوء الشركة إلى المدقق الجبائي الخارجي كان بهدف ضبط وتقييم وضعيتها الجبائية تجنباً لمخاطر جبائية محتملة والتي قد تؤثر سلباً على نتيجتها جراء أي رقابة جبائية، ولذا فإن المدقق الخارجي يتدخل بناءً على تعاقدها معها وفق برنامج محضر سلفاً، للقيام بتشخيص وفحص انتقادي للتصريحات الجبائية المعدة من قبل الشركة.

الفرع الأول: تأثير عمل محافظ الحسابات على رقم الأعمال

لقد قامت الشركة بإيداع التصريحات الشهرية لسنتي 2016 و 2017 وفق ما ورد ذكره في الجدول رقم (3-6)، وأثناء تلك المدة قامت الشركة بالتصريح بعبارة معفى من الرسم على النشاط المهني (TAP) و الضريبة على أرباح الشركات (IBS) دون تسديد الحقوق الواجبة الدفع المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (TVA) و الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/ASS) رغم أنها حققت رقم أعمال كالتالي:

سنة 2016 وقدره 27.865.779 دج.

سنة 2017 وقدره 34.832.224 دج.

علماً أن قرار الإمتياز رقم 2014/152/0122 المؤرخ في 2014/12/24 ، يستثني الرسم على القيمة المضافة للمبيعات دون الرسم المتعلق بالقيمة المضافة للمشتريات أثناء فترة الإنجاز فقط.

لقد تدارك محافظ الحسابات بعد عملية الفحص والتحقيق في وثائق الشركة الخاص بملف (ANDI)، أن الشركة أساءت فهم وتطبيق قرار الإمتياز الممنوح لها، وأصبحت تواجه خطراً جبائياً حقيقياً نظراً لتقدمها لتصريحات خاطئة.

ولمواجهة هذا الخطر الجبائي قام المدقق الخارجي بتدخل استعجالي لتدارك الوضع وتخفيض حجم الضرر الضريبي من خلال:

■ القيام بإعداد تصريحات تصحيحية مكاملة شهرية في G50 تشمل جميع المعلومات المطلوبة والحقوق الواجبة الأداء لتجنب الشركة عقوبة الوعاء.

■ تقديم كشف تفصيلي للزبائن المنصوص عليه في التشريعات والقوانين (المادة 224 ق ض م ر م) والذي يشمل:

- ❖ رقم التعريف الجبائي.
- ❖ رقم المادة الخاضعة للضريبة.
- ❖ رقم التسجيل في السجل التجاري.
- ❖ الاسم واللقب أو العنوان التجاري.
- ❖ مبلغ المبيعات المنجزة للدورة.
- ❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة.

أولاً: سنة 2016:

1/ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

المبالغ	شرح العملية	التعيين	العملية
4.635.182 دج	17 % x 27.265.779	مبلغ الحقوق	A
1.158.795 دج	25 % x 4.635.182	عقوبات التحصيل	B
5.793.977 دج		المجموع	

ثانياً: سنة 2017:

1/ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

المبالغ	شرح العملية	التعيين	العملية
6.618.123	19 % x 34.832.224	مبلغ الحقوق	A
1.654.531 دج	25 % x 6.618.123	عقوبات التحصيل	B
8.272.654 دج		المجموع	

ثالثا: سنة 2018:

وخلال هذه السنة قامت بالتصريح برقم أعمالها وفقا لمقبوضاتها من زبائنها، علما أن الحدث المنشئ لكل من الرسمين (TVA و TAP) هو التسليم المادي أو القانوني للبضاعة - أي رقم الأعمال المفوتر- ومن ثم تم استخراج رقم الأعمال الخاضع (Rehaussement).

رقم الأعمال المقبوض = 43.540.280 دج

(-) رصيد الزبائن في 01/01 = 1.850.900 دج

(+) رصيد الزبائن في 12/31 = 4.335.600 دج

(-) تسبيق الزبائن في 12/31 = لا شيء

(+) تسبيق الزبائن في 01/01 = لا شيء

= رقم الأعمال المفوتر = 46.024.980 دج

(-) رقم الأعمال المصرح به = 43.540.280 دج

الفارق في رقم الأعمال الخاضع للرسوم = 2.484.700 دج

1/ الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
دج 24.847	1% X 2.484.700	مبلغ الحقوق	A
دج 6.212	25% X 24.847	عقوبات التحصيل	B
دج 31.059		المجموع	

2/ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
دج 472.093	19% x 2.484.700	مبلغ الحقوق	A1
دج 118.023	25% x 472.093	عقوبات التحصيل	B1
دج 590.116		المجموع	

3/ كشف تجميحي لمجموع الرسوم على رقم الأعمال (TAP+TVA) 2018.

المبلغ	التعيين	العملية	رت
دج 496.940	مبلغ الحقوق	A + A1	1
دج 124.235	عقوبات الوعاء	B + B1	2
دج 621.175	المجموع		

الفرع الثاني: تأثير عمل محافظ الحسابات على النواتج

بالاعتماد على الوثائق والمستندات السابقة التي تبين رقم الأعمال المفوتر للسنوات الثلاثة

2016, 2017, 2018 وكما يلي:

أولاً: سنة 2016

التكاليف أو الأعباء الغير قابلة للحسم:

▪ مبلغ أعباء غير متعلقة بنشاط الشركة (رزمة يوميات) من مطبعة المستقبل = 155.000 دج.....A

▪ مبلغ مصاريف الهبات المرفوضة للشركة..... = 200.000 دج.....B

حسب القاعدة المتعلقة بحساب النتيجة الجبائية فإن:

❖ النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات (الأعباء الغير قابلة للحسم) - التخفيضات.

وبالتعويض نجد الآتي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = 1.393.289 + 355.000 = 1.748.289 \text{ دج}$$

1/ الضرائب على أرباح الشركات "IBS" والعقوبات المرتبطة بها:

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
332.175 دج	19 % x 1.748.289	مبلغ الحقوق	A
83.044 دج	25 % X 332.175	عقوبات التحصيل	B
415.219 دج		المجموع	

2/ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS والعقوبات المرتبطة به:

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS

❖ أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS – IBS

▪ ومنه IRG/ASS = 332.175 - 1.748.289 = 1.416.114 دج

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
141.611 دج	10 % X 1.416.114	مبلغ الحقوق	A1
35.403 دج	25 % x 141.611	عقوبات التحصيل	B1
177.014 دج		المجموع	

3/ كشف تجميحي لمجموع الضرائب على النواتج (IRG/ASS- IBS) 2016.

رت	العملية	التعيين	المبالغ
1	A + A1	مبلغ الحقوق	473.786 دج
2	B + B1	عقوبات التحصيل	118.447 دج
	المجموع		592.233 دج

ثانيا: سنة 2017

التكاليف أو الأعباء الغير قابلة للحسم:

- مبلغ إهلاك السيارة سقف المبلغ المسموح به هو: 1.000.000 دج أي أن القسط السنوي يساوي :
 $200.000 = 20\% \times 1.000.000$ لكن الإهلاك تم حسابه كما يلي :
- مبلغ السيارة: $700.000 = 20\% \times 3.500.000$ دج وعليه فإننا نسجل ما يلي :
- الفارق المدرج = $200.000 - 700.000 = 500.000$ دج و هو عبء غير قابل للحسم.

حسب القاعدة المتعلقة بحساب النتيجة الجبائية فإن:

❖ النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات (الأعباء الغير قابلة للحسم) - التخفيضات.

وبالتعويض نجد الآتي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = 1.741.611 + 500.000 = 2.241.611 \text{ دج}$$

1/ الضرائب على أرباح الشركات IBS والعقوبات المرتبطة بها:

العملية	التعيين	شرح العملية	المبالغ
A	مبلغ الحقوق	$19\% \times 2.241.611$	425.906 دج
B	عقوبات التحصيل	$25\% \times 425.906$	106.476 دج
	المجموع		532.382 دج

2/ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS والعقوبات المرتبطة به:

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS

❖ أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

▪ ومنه IRG/ASS = 2.241.611 - 425.906 = 1.815.705 دج

المبلغ	شرح العملية	التعيين	العملية
181.570 دج	% 10 X 1.815.705	مبلغ الحقوق	A1
45.392 دج	% 25 x 181.570	عقوبات التحصيل	B1
226.962 دج		المجموع	

3/ كشف تجميعي لمجموع الضرائب على النواتج (IRG/ASS- IBS) 2017.

المبلغ	التعيين	العملية	رت
607.476 دج	مبلغ الحقوق	A + A1	1
151.868 دج	عقوبات الوعاء	B + B1	2
759.344 دج	المجموع		

ثالثا: سنة 2018

✚ التكاليف أو الأعباء الغير قابلة للحسم:

▪ مبلغ إهلاك السيارة يحسب على أساس أن سقف المبلغ المسموح به هو: 1.000.000 دج
أي أن القسط السنوي يساوي : 200.000 = %20 X 1.000.000 لكن الإهلاك تم حسابه
كما يلي :

▪ مبلغ السيارة: 3.500.000 X %20 = 700.000 دج وعليه فإننا نسجل ما يلي:
▪ الفارق المدرج = 200.000 - 700.000 = 500.000 دج و هو عبء غير قابل للحسم.

✚ حسب القاعدة المتعلقة بحساب النتيجة الجبائية فإن:

❖ النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات (الأعباء الغير قابلة للحسم) - التخفيضات.

وعليه فإن:

❖ النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات (الفارق في رقم الأعمال غير مصرح به + الأعباء الغير قابلة

للحسم) - التخفيضات.

وبالتعويض نجد الآتي:

النتيجة الجبائية = 2.177.014 + 2.484.700 + 500.000 = 5.161.714 دج

1/ الضرائب على أرباح الشركات "IBS" والعقوبات المرتبطة بها:

المبالغ	شرح العملية	التعيين	العملية
980.726 دج	5.161.714 x 19 %	مبلغ الحقوق	A
245.181 دج	980.726 X 25 %	عقوبات التحصيل	B
1.225.907 دج		المجموع	

2/ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS و العقوبات المرتبطة به:

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS

❖ أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS-IBS

▪ ومنه IRG/ASS = 980.726 - 5.161.714 = 4.180.988 دج

المبالغ	شرح العملية	التعيين	العملية
418.099 دج	4.180.988 X 10 %	مبلغ الحقوق	1A
104.525 دج	418.099 x 25 %	عقوبات التحصيل	1B
522.624 دج		المجموع	

3/ كشف تجميعي لمجموع الضرائب على النواتج (IRG/ASS- IBS) 2018.

المبالغ	التعيين	العملية	رت
1.398.825 دج	مبلغ الحقوق	A + A1	1
349.706 دج	عقوبات التحصيل	B + B1	2
1.748.531 دج		المجموع	

المبحث الثالث: نتائج مهمة محافظ الحسابات

لقد انتهج المدقق الجبائي في مهمته مراحل معينة ، تهدف إلى تحقيق أهداف حالية ذات طابع استعجالي الغاية منها القيام بإعداد تصريحات مكتملة للتصريحات المودعة، وهذا تجنباً لوقوع رقابة جبائية مفاجئة للشركة، قد تعرضها إلى أخطار وأعباء جبائية كبيرة هي في غنى عنها. فضلاً عن ذلك فهو سيقدم توصيات وقائية مستقبلية تهدف إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ولا يتأتى لها ذلك إلا من خلال رفع منسوب درجة الانتظام الضريبي وتجنب الوقوع في الخيارات الجبائية الخاطئة. وتبقى الغاية من كل ذلك العبور بالمؤسسة إلى بر الأمان الجبائي من خلال تحقيق أكبر قدر من الكفاءة وأقصى درجة من الفعالية في ظل إحترام التشريعات والقوانين السارية المفعول.

المطلب الأول: النتائج الإستعمالية للتدقيق الجبائي

إن تدخل المدقق الجبائي يسمح للمؤسسة بتفادي مخاطر عديدة، ويتجلى ذلك من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث يقوم بالتسويات اللازمة بتحرير تصريح G50 التكميلي من خلال ضبط المبالغ ذات العلاقة بالضرائب والرسوم المستخلصة من نتائج مهمة محافظ الحسابات وذلك من خلال الجداول المبينة أدناه.

الرسم على النشاط المهني TAP:

السنوات	الرسم على النشاط المهني	عقوبات التحصيل	المجموع
2016	معفى	/	/
2017	معفى	/	/
2018	24.847 دج	6.212 دج	31.059 دج
المجموع	24.847 دج	6.212 دج	31.059 دج

الرسم على القيمة المضافة TVA:

السنوات	الرسم على القيمة المضافة	عقوبات التحصيل	المجموع
2016	4.635.182 دج	1.158.795 دج	5.793.977 دج
2017	6.618.123 دج	1.654.531 دج	8.272.654 دج
2018	472.093 دج	118.023 دج	590.116 دج
المجموع	11.725.398 دج	2.931.349 دج	14.656.747 دج

الضريبة على أرباح الشركات IBS:

السنوات	الضريبة على أرباح الشركات	عقوبات التحصيل	المجموع
2016	دج 332.175	دج 83.044	دج 415.219
2017	دج 425.906	دج 106.476	دج 532.382
2018	دج 980.726	دج 245.581	دج 1.225.307
المجموع	دج 1.738.807	دج 435.101	دج 2.173.908

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS:

السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء	عقوبات التحصيل	المجموع
2016	دج 174.829	دج 43.707	دج 218.536
2017	دج 224.161	دج 56.040	دج 280.201
2018	دج 372.451	دج 93.113	دج 465.664
المجموع	دج 771.441	دج 192.860	دج 964.301

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة النتائج

مما سبق استنتجنا من الجداول المدرجة أعلاه قام المدقق الخارجي بإستخلاص مجموع مبلغ العقوبات المتعلقة بعملية التحصيل الجبائي للسنوات الثلاث والمقدر بـ: 3.565.522 دج، من أجل إدراج طلب لمديرية الضرائب بالولاية للاستفادة من التخفيض، بناء على حسن نية الشركة بتقديمها للتصريحات التكميلية المتعلقة بالتسوية، الموضح في الجدول أدناه قبل الرقابة الجبائية.

جدول رقم (3-7): يبين مجموع مبالغ عقوبات التحصيل المعنية

الرقم	السنوات	مبلغ عقوبة التحصيل
1	2016	دج 1.285.546
2	2017	دج 1.817.047
3	2018	دج 462.929
	المجموع	دج 3.565.522

وفي ما يلي عرض لنتائج مهمة محافظ الحسابات قبل أية رقابة جبائية لو حصلت، وبين عملية التدقيق الخارجي الإستباقية، مبرزين هامش الفروقات بينهما الذي يمثل نتائج مهمة محافظ الحسابات والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-8): يمثل نتائج مهمة المدقق الجبائي

السنة	نتائج المراقبة الجبائية	نتائج التدقيق الجبائي	القروقات
2016	7.982.762 دج	6.386.210 دج	1.596.552 دج
2017	11.289.996 دج	9.031.998 دج	2.257.998 دج
2018	2.962.133 دج	2.369.706 دج	592.427 دج
المجموع	22.234.891 دج	17.787.914 دج	4.446.977 دج

من خلال الجدولين المدرجين أعلاه يتضح الدور الأساسي الذي قام به محافظ الحسابات في تدنئة المخاطر الجبائية المتعلقة بعقوبات التحصيل من حيث إدراج طلب للإعفاء منها، وكذلك قيامه بالعمل الإستباقي لتصحيح الأخطاء المرتكبة وتصحيحها بما يحقق الأمن الجبائي للشركة.

وفيما يلي تحليل ومناقشة النتائج أعلاه.

- 1 - لقد جاءت النتائج لتوضح مدى تأثير محافظ الحسابات في تقليل فجوة المخاطر الضريبية، من خلال استباق عملية الرقابة الجبائية للشركة وتقديم الحلول العلاجية والوقائية.
- 2- بينت النتائج نقاط الضعف التي يعاني منها التدقيق الداخلي للشركة ، وكيف أن المؤهل العلمي وحده للمسير الجبائي لا يكفي لحماية الشركة ، بل لابد من تدعيمه بالتأهيل العملي المناسب.
- 3- أثبتت النتائج المتوصل إليها إلى أهمية دور محافظ الحسابات في تدنئة المخاطر الجبائية للشركة.
- 4 - يتضح من خلال النتائج المتحصل عليها مخاطر عدم الانتظام الضريبي ، وأضرار سوء فهم الخيارات الجبائية على نشاط الشركة بل على إستمراريتها ووجودها.
- 5 - إن القيام بالتصحيحات والتصويبات الضريبية في الكشوف ذات العلاقة من طرف الشركة قبل اكتشافها من طرف إدارة الضرائب يعد إثباتا لحسن نيتها ، مما يمكنها من الحصول على تخفيضات مستقبلية بشأن الغرامات والعقوبات.
- 6 - إن نتائج مهمة محافظ الحسابات أكبر من تكلفة التعاقد معه، وهذا في حد ذاته مكسبا للشركة وفائدة.
- 7- من النتائج المتحصل عليها أن نظام الرقابة الداخلية للشركة يعاني من نقاط ضعف عديدة، تعين على مسيري الشركة التنبؤ لها في المستقبل.

خلاصة الفصل:

من الاستنتاجات السابقة يقوم محافظ الحسابات بتقديم جملة من التوصيات الوقائية وكما يلي:

- 1- يمكن للشركة من خلال نتائج عملية التدقيق الإستفادة من مبلغ قدره 4.446.977 دج، يمثل الفارق بين عمل رقابة الإدارة الضريبية المحتمل وبين عمل محافظ الحسابات المتمثلة في نتائج المهمة.
- 2- إدراج طلب للإعفاء من غرامات التحصيل المقدرة بـ 3.565.522 دج ، بإعتبار أن الشركة قامت باستدراك النقائص قبل فوات الأوان وذلك بتقديمها لتصريح تكميلي يمكنها من الإستفادة القصوى من تخفيض عقوبات التحصيل.
- 3- ضرورة الالتزام برزمة التصريحات الجبائية والإجراءات القانونية الواجب إتباعها في عملية التصريح والدفع.
- 4- تبيان الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% مع توضيح حدود الحسومات المقبولة من الإدارة الضريبية.
- 5- يان الرسم على النشاط المهني المنخفض الذي تخضع له الشركة.
- 6- التأكد من قاعدة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي أي :
 $IBS = IRG/ASS$ أساس - IBS وأن المعدل المطبق هو 10%
- 7- ضرورة إعداد كشف يتضمن قائمة الفواتير لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة مرفقا بتصريح شهري نموذج G50 وفقا للمعلومات التي حددتها القوانين والتشريعات الممول بها..
- 8- عند تحديد الربح المحاسبي يجب الاحتياط من الأعباء الغير قابلة للحسم من الإدارة والتمييز بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب.
- 9- ضرورة البحث عن أسباب عدم الإنتظام الضريبي والعمل على تجنبها او الاقتراب منها مع اقتراح مقاييس وإجراءات فعالة لعدم الوقوع فيها.
- 10- يتعين على الشركة وضع رؤى وإستراتيجيات جبائية محددة تكفل التسيير الكفاء من خلال الإستغلال الأمثل للإمتيازات الجبائية الممنوحة للشركة ضمن الآجال القانونية.

الخطوة

العامة

الخاتمة العامة:

لقد حاولنا من خلال هذا البحث الذي يتمحور حول إبراز دور تدقيق الحسابات الضريبية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر محافظ الحسابات، وبالإجابة على الإشكالية المتمثلة في " ما هي الإجراءات العملية لتدقيق حسابات الضرائب في المؤسسة الاقتصادية"، وهذا ما سعينا للإجابة عنه بالبحث في مجال التدقيق عموماً والتدقيق الخارجي خصوصاً، بإعتباره وسيلة من الوسائل التي تلجأ إليها الشركة بهدف تدنئة المخاطر الجبائية وفق الضوابط والتشريعات القانونية، لقد قمنا بتحديد هذه المهمة لحساب الشركة، لما تمثله تلك الحسابات من هاجس يهدد استقرارها واستمرار نشاطها. وبهدف تحقيق الفعالية في النتائج والكفاءة في الأداء من خلال حسن إدارة الخيارات والامتيازات الضريبية لصالح الشركة والالتزام بالانتظام الضريبي.

قد بينا من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، كيف أن للتسيير الجبائي ونظام الرقابة الداخلية للشركة يمثلان نقطة الارتكاز في أي عملية تقييم وتدقيق الوضعية الجبائية.

ثم تناولنا الدور المحوري الذي يضطلع به محافظ الحسابات في تعامله مع تلك الحسابات الضريبية، ودوره في اكتشاف الثغرات والأخطاء في التصريحات الجبائية ذات العلاقة والعمل على تقديم الحلول الناجمة سواء كانت علاجية أو وقائية.

كانت الإجابة من خلال الدراسة البحثية حيث كرسنا في الفصل الأول وركزنا فيه على الإطار المفاهيمي للتدقيق، مركزين على أنواعه وأهم خصائصه وأهدافه ثم تطرقنا فيه أيضاً لأساسيات حول مهنة محافظ الحسابات من حيث شروط ممارستها ومسؤوليات التي يضطلع بها صاحبها، مبرزين أهم مراحل عملية التدقيق من خلال سرد مدخلات العملية ومخرجاتها.

أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لدراسة الجوانب العلمية والعملية لتدقيق الحسابات الضريبية من وجهة محافظ الحسابات انطلاقاً من التعرض لماهية التسيير الجبائي ومبادئه وحدوده بالشركة مروراً بأهم التصريحات الجبائية وأهم المخاطر الناجمة عن عملية عدم الانتظام الضريبي والخيارات الضريبية الخاطئة، والعقوبات والغرامات الناتجة عن ذلك. ثم توسعنا قليلاً في التدقيق الجبائي من حيث المفاهيم والأنواع وعلاقته بأنواع التدقيق الأخرى، وبعدها تناولنا الإجراءات العملية المتعلقة بالحسابات الضريبية سواء أكانت تلك الخاصة برقم الأعمال أو الأخرى المتعلقة بالنواتج. ثم عرجنا في آخر نقطة في الجانب النظري على أهم التوصيات التي يضمنها محافظ الحسابات في تقريره الفني المحايد والنهائي.

أما الفصل الثالث فتعلق بالدراسة الميدانية ، فقد جاء مكملا للدراسة النظرية، حيث تضمن الشق التطبيقي طرح جملة من الأسئلة الاستقصائية للمعنيين بعملية التدقيق من خلال جداول محددة للاطلاع على معرفتهم لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى قدراتهم ومؤهلاتهم فيما يخص التسيير الجبائي، ومدى فهمهم وإستيعابهم لدور محافظ الحسابات في تحقيق الأمن الجبائي لها، حيث تعمقنا أكثر في موضوع البحث للوقوف على مدى تحكم الشركة في حساباتها الضريبية وترشيد سياستها التسييرية ودور محافظ الحسابات في تدنئة المخاطر الجبائية.

نتائج البحث:

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي والإحاطة بأهم تفاصيله، توصلنا إلى مجموعة من النتائج منها ما هو خاص أي متعلق بفرضيات البحث و منها ما هو عام أي نتائج أخرى.

- فيما يخص الفرضية الأولى والتي تعتبر أن " للتأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات تأثير على أداء مهامه" لقد اتضح لنا من خلال الجانب النظري للدراسة وكذلك الجانب التطبيقي من خلال الإجابة على الأسئلة الاستقصائية كيف أن للمؤهلات العلمية والعملية أثر كبير على أداء محافظ الحسابات ، وهذا ما تجلّى في نتائج مهمته التي مكنت الشركة من توفير أعباء وتكاليف كانت ستحملها لولا تدخل محافظ الحسابات في الوقت المناسب وبالتالي فإن الفرضية الأولى تم إثباتها وعلى هذا الأساس تعتبر صحيحة .

✓ أما الفرضية الثانية والمتمثلة في "يشكل سوء التسيير الجبائي خطرا على استمرارية نشاطها" فقد أثبتت كل من الإجابة على الأسئلة الاستقصائية النظرية ودراسة الحالة التطبيقية أن للتسيير الجبائي السيئ عواقب وخيمة على نشاطها بل واستمراريتها وكيف أن الشركة تتحمل أعباء إضافية هي في غنى عنها لما أساءت فهم استغلال الامتيازات الضريبية لصالحها لولا أن تداركها محافظ الحسابات في وقت المناسب، حيث أنقض الشركة من سياسة سوء التسيير الجبائي، وهذا ما يثبت النظرية الثانية ويجعلها صحيحة.

✓ أما الفرضية الثالثة والمتمثلة في "يساهم محافظ الحسابات بدور فعال في توجيه وترشيد وحماية الشركة الاقتصادية" فمن خلال الإجابة على الأسئلة الاستقصائية النظرية ودراسة الحالة التطبيقية ندرك أن لمحافظ الحسابات دورا بارزا ساهم في عملية توفير الأعباء وترشيد النفقات وحماية الشركة من مخاطر الرقابة الجبائية الفجائية، بناء على ما أفرزته نتائج مهمته من خلال توصياته، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة و يجعلها صحيحة.

وخلصنا من خلال هذه الدراسة إلى جملة من النتائج العامة يمكن سردها كالتالي:

1- تسمح عملية التدقيق الجبائي:

- أ- بتكاملة مهام التدقيق الداخلي هذا من جهة ، والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية فيها وكشف نقاط القوة والضعف فيه من جهة أخرى.
 - ب- تلجأ الشركة إلى محافظ الحسابات للتأكد من وضعيتها الجبائية والتعرض لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها.
 - ت- يمكن الشركة من التحقق من أنه وفقا لهيكلها التنظيمي والقانوني أن التكلفة الجبائية في حدها الأدنى، وفيما إذا أدخلت أي تعديل من شأنه المساعدة في تخفيض تلك التكلفة.
 - ث- تحديد وتقييم الخيارات الجبائية التي أقدمت عليها الشركة ، ووضع مقاييس ومعايير ضريبية لاتخاذ قراراتها.
 - ج- كلما كانت التصريحات الجبائية تمتاز بالجودة والمصدقية والدقة كلما كانت مدخلات عملية التدقيق للوضع الحقيقية للمكلفين آمنة تجنبهم أعباء وتكاليف جبائية إضافية.
 - ح- كلما كانت عملية التسيير الجبائي داخل الشركة صائبة وموثوقة ، كلما أثر ذلك إيجابا على قراراتها التسييرية وأدائها الجبائي، ومن الزيادة في درجة فعاليتها.
 - خ- تقييم الخطر الجبائي المترتب عن عدم الانتظام الضريبي أو عن سوء اختيار أو عدم توفير شروط الاستفادة من امتياز جبائي معين يمكن الشركة من تحقيق وفرة مالية معتبرة.
 - د- بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي ، سواء أكان محاسبا أو جبائيا.
 - ذ- ضمان إيداع التصريحات الجبائية، من خلال الالتزام بالتشريعات والقوانين وحسن التكيف معها.
- 2- يعد التدقيق الجبائي أداة فعالة في التسيير ووسيلة هامة اتخاذ القرارات وتقدير الخطر الجبائي . ويساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية.**
- 3- يسمح التدقيق الجبائي من خلال تقرير محافظ الحسابات للأطراف العليا في الشركة من استغلال الجبائية لصالحها ومعرفة الأنظمة التفضيلية لها، دون خرق للقوانين والتشريعات الجاري بها العمل.**
- 4- يتعين على محافظ الحسابات عند تنفيذ مهمته الإحاطة بكل حسابات الشركة فحصا وتمحيصا وتشخيصا، وهذا حتى يوضح مواطن الخلل والضعف من أجل تحجيمها وإبراز نقاط القوة من أجل تعظيمها.**
- 5- إن تقرير محافظ الحسابات يوضح أهم النتائج التي تم التوصل -> إليها، تكفل شمولية عملية التدقيق، كما يقدم توصيات واقتراحات ذات طابع علاجي وأخرى ذات طابع وقائي لحماية الشركة من أخطار مستقبلية وتوفير الأمن الجبائي لها.**

6- تم التوصل إلى نتائج متقاربة مع دراسة "صالح حميداتو"، وذلك في التوصل إلى أن التدقيق الجبائي يحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة.

توصيات البحث:

- ✓ بالإضافة إلى ما سبق من خلال النتائج السابقة يمكننا تقديم جملة من التوصيات وكما يلي:
- ✓ ضرورة رفع منسوب الوعي الضريبي لدى الشركة من خلال تفعيل الوظيفة الجبائية وتأهيل وتدريب المعنيين بالتسيير الجبائي والاهتمام بالالتزامات الجبائية لتجنيبها أعباء ضريبية.
- ✓ العمل على الاستفادة القصوى من خبرات ومؤهلات محافظ الحسابات والمفاضلة بين تكلفته ومردوديته للشركة.
- ✓ يتعين على الشركة الاهتمام أكثر بعملية التدقيق الجبائي وجعله من صميم استراتيجياتها.
- ✓ أهمية إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التسيير الجبائي للشركة.
- إن بلوغنا لهذه النتائج والتوصيات السابقة يدفعنا إلى طرح أسئلة أخرى تتعلق بالتدقيق الجبائي وعلاقته بمحافظ الحسابات من جهة، وأهمية الحسابات الضريبية في أي عملية تدقيق جبائي من جهة أخرى والتي يتعذر الإتيان بها في هذا البحث، وبالتالي تعد صالحة للدراسة كإشكاليات مستقبلية ، لمواضيع لاحقة والمتمثلة في:

آفاق البحث:

- ✓ ما مدى تأثير مهمة محافظ الحسابات على ترشيد التسيير الجبائي بالشركة ؟
 - ✓ ما مدى تأثير التدقيق الخرجي على التسيير الجبائي بالمؤسسة ؟
 - ✓ ما هو محافظ الحسابات على تدنئة الأعباء الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟
 - ✓ هل هناك أدوار أخرى لمحافظ الحسابات غير تدنئة الوضعية الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية؟
 - ✓ ما مدى تأثير الثقافة الجبائية في تحسين العلاقة بين المؤسسة والإدارة الجبائية؟
- وفي ختام بحثنا هذا، نرجو أن نكون قد وفقنا في تناوله ومعالجة إشكاليته اعتمادا على ما تيسر لنا من أدوات ومعلومات ومراجع ونشكر الله عز وجل على ما تفضل به علينا من نعمة الصبر والمواظبة حتى يخرج هذا العمل على النحو الذي عليه .



المصادر و المراجع

أولاً: باللغة العربية

❖ الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 2- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- 3- أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 6- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998.
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 8- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007.
- 9- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
- 10- هير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، دار البداية، عمان، الأردن، 2015.
- 11- سلامة رأفت محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
- 12- سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السادسة، مصر، 2001.
- 13- صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019.

- 14- عبد الفتاح الصحن ،كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999.
- 15- عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2011.
- 16- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 17- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 18- محمد السيد السريا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 19- محمد السيد السريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل المعايير والقواعد ومشاكل التطبيق العملي، دار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007.
- 20- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- 21- محمد سمير الصبان وآخرون، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 22- محمد سمير صبان، عبد الله هلال، الأسس العامة والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 23- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004.
- 24- محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 25- منصور بن إعماره، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 26- نصر رحال ومصطفى عوادى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، طبعة 2010-2011 ، مطبعة صخري، الوادي.
- 27- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

- 28- وليم توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب، أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989.
- 29- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

❖ الرسائل والأطروحات الجامعية:

- 1- إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 2- إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحتها التهرب من ضريبة في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004.
- 3- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي حالة الجزائر. رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
- 4- بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012-2011
- 5- حادري دنيا، أثر الإصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001، ص 175.
- 6- حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.
- 7- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر.
- 8- رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007-2008.

- 9- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.
- 10- سميرة قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012 .
- 11- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015.
- 12- صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-2011-2012.
- 13- صالح كمال صهيون، أثر المحتوى الإعلامي لتقرير مدقق الحسابات الخارجي والقوائم المالية المدققة في ترشيد قرارات المستثمرين في بورصة فلسطين، قدمت خطة الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2012.
- 14- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
- 15- عيسى يولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004.
- 16- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004.
- 17- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 18- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

- 19- محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016-2017.
- 20- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010-2011.
- 21- محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة لنيل متطلبات شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003-2002.
- 22- مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريجات الجبائية للتقليل من الغش والتهرب في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة أم البواقي، 2008.
- 23- نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- 24- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006-2007.

❖ المجالات:

- 1- أميرة فتحية، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد: 2017/17.
- 2- خديجة تمار، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول العربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ديسمبر 2017.
- 3- سميرة قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريجات الجبائية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016، جامعة محمد خيضر بسكرة.

4- محمد زرقون، سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البديل الاقتصادي، الجزائر.

❖ التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، 2007.
- 3- الدليل التطبيقي، للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، 2018.
- 4- قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، 2019.
- 5- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، 2019.
- 6- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

❖ المؤتمرات والملتقيات:

- 1- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومية العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.
- 2- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أبريل، 2009.

أولاً: باللغة الفرنسية

❖ المراجع باللغة الفرنسية

- 1- Youssef El Fellah, La gestion fiscal des entreprise (Cas de la Tunisie),
Mémoire de fin d etude de troisième cycle, spécialisé en finances publiques,
2003.
- 2- Calendrier fiscal, Ministère des finances, Direction général des impôts,2018.
- 3- Guide pratique des géclarations, Ministère des finances, direction général
des impôts, 2014.



الملاحق

ملحق رقم 01 : يمثل حسابات النتائج للشركة موضوع الدراسة للسنوات : 2016,2017,2018

LIBELLE DE COMPTE	2016		2017		2018	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Ventes de marchandises						
Marchandises consommées	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Marge brute	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Production vendue		27.865.799.00		34.832.224.00		43.602.830.00
Production stockés						
Production pour Elle-même						
Matières et fournitures Cnsom	22.292.640.00		27.865.700.00		34.882.264.00	
Commission courtage remue-	390.500.00		256.000.00		166.000.00	
Frais de transports	1.100.150.00		950.000.00		1.250.500.00	
Ent-Rep-des biens meubles et imeubl	250.800.00		425.700.00		355.700.00	
Frais de PTT et GAZ eECT.EAU	178.400.00		187.500.00		200.500.00	
Autres Services						
Valeur Ajoutée		6.247.791.00		5.147.324.00		6.747.866.00
Frais personnel	1.920.500.00		1.980.500.00		2.200.500.00	
Taxes sur l'activité professionnelle					436.028.00	
Autres Impôts et Taxes	750.800.00		350.800.00		150.700.00	
Frais financiers	155.500.00		187.000.00		98.800.00	
Frais divers	427.800.00		628.000.00		151.824.00	
Dotation aux amortissent et provisions	1.599.902.00		259.413.00		1.533.000	
Résultat d exploitation		1.393.289.00		1.741.611.00		2.177.014.00
Résultat brut de l'exercice		1.393.289.00		1.741.611.00		2.177.014.00
Résultat net de l'exercice		1.393.289.00		1.741.611.00		2.177.014.00

ملحق رقم 02: يمثل ميزانية الشركة موضوع الدراسة لسنة 2016

ACTIF	Mont.Brut	Amor.Prvo	Mont.Net	PASSIF	Montant
Frais préliminaires				Capitaux propres	6.003.000.00
Immobilisation incorporelles	95.500.600.00	23.875.150.00	71.625.450.00	Résultats net –résultat p-groupe	1.393.289.00
Terrains	1.383.600.00		1.383.600.00	Autre capitaux propres-report	27.715.072.00
Bâtiments	14.200.500.00	1.420.050.00	12.780.450.00	Emprunt et dettes financières	52.535.900.00
Autres immobilisation .corporelles	11.200.500.00		11.200.500.00	Fournisseurs et comptes rattaches	17.526.120.00
Stocks et encours	6.500.000.00		6.500.000.00	Impôts	197.628.00
Clients	819.000.00		819.000.00	Autres dettes	6.409.091.00
Autres débiteurs	3.200.800.00		3.200.800.00		
Impôts et assimilés	2.569.800.00		2.569.800.00		
Trésorerie	1.700.500.00		1.700.500.00		
TOTAL GENERAL ACTIF	137.075.300.00	25.295.200.00	111.780.100.00	TOTAL GENERAL PASSIF	111.780.100.00

ملحق رقم 03: يمثل ميزانية الشركة موضوع الدراسة لسنة 2017

ACTIF	Mont.Brut	Amor.Prvo	Mont.Net	PASSIF	Montant
Frais préliminaires				Capitaux propres	6.003.000.00
Immobilisation incorporelles	95.500.600.00	28.875.150.00	66.625.450.00	Résultats net –résultat p-groupe	1.741.611.00
Terrains	1.383.600.00		1.383.600.00	Autre capitaux propres-report	18.315.272.00
Bâtiments	14.200.500.00	2.120.050.00	12.080.450.00	Emprunt et dettes financières	52.535.900.00
Autres immobilisation .corporelles	11.200.500.00		11.200.500.00	Fournisseurs et comptes rattachés	14.351.186.00
Stocks et encours	1.500.000.00		1.500.000.00	Impôts	278.971.00
Clients	819.000.00		819.000.00	Autres dettes	5.454.360.00
Autres débiteurs	1.500.000.00		1500.000.00		
Impôts et assimilés	1.750.800.00		1.750.800.00		
Trésorerie	1.820.500.00		1.820.500.00		
TOTAL GENERAL ACTIF	129.675.500.00	30.995.200.00	98.680.300.00	TOTAL GENERAL PASSIF	98.680.300.00

ملحق رقم 04: يمثل ميزانية الشركة موضوع الدراسة لسنة 2018

ACTIF	Mont.Brut	Amor.Prvo	Mont.Net	PASSIF	Montant
Frais préliminaires				Capitaux propres	6.003.000.00
Immobilisation incorporelles	95.500.600.00	33.875.150.00	61.625.450.00	Résultats net –résultat p-groupe	2.177.014.00
Terrains	1.383.600.00		1.383.600.00	Autre capitaux propres-report	18.315.272.00
Bâtiments	14.200.500.00	2.820.050.00	11.380.450.00	Emprunt et dettes financières	48.450.600.00
Autres immobilisation .corporelles	11.200.500.00		11.200.500.00	OFournisseurs et comptes rattachés	8.351.186.00
Stocks et encours	3.800.000.00		3.800.000.00	Impôts	6.541.828.00
Clients	4.200.500.00		819.000.00	Autres dettes	7.850.600.00
Autres débiteurs	350.000.00		4.200.500.00		
Impôts et assimilés	2.900.000.00		2.569.800.00		
Trésorerie	850.000.00		3.856.200.00		
TOTAL GENERAL ACTIF	134.385.700.00	36.695.200.00	97.689.500.00	TOTAL GENERAL PASSIF	97.689.500.00

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (exemple :325.620 D.A. 325.620 D.A)

A / Chiffres d'affaires imposables

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre-Affaires Total	C-Affaires Exonéré	C-Affaires imposable	Taux	Montant -Droits (en DA)
E3 B11	Biens produits et denrées visées par l'article 22 du C/TCA.....				9%	
E3 B12	Prestations de services visées par l'article 22 du T/TCA.....				"	
E3 B13	Opérations immobilières visées par l'article 22 du T/TCA.....				"	
E3 B14	acte médicaux				"	
E3 B15	Commission et courtiers				"	
E3 B16	Fourniture d'énergie				"	
E3 B21	Production:biens,produits,denrées visées sur art 21 du C/TCA.....	1,215,000		1,215,000	19%	230,850
E3 B22	Revente-État : biens,produits,denrées visées / art 21 du C/TCA..				"	
E3 B23	Travaux Immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				"	
E3 B24	Professions Libérales				"	
E3 B25	Opérations de Banques et d'Assurances				"	
E3 B26	Prestations de Téléphone et de Telex				"	
E3 B27	Fourniture d'Energie				"	
E3 B28	Autres Prestations de Services				"	
E3 B31	Débit de Boissons				"	
E3 B32	Production:biens,produits,denrées visées sur art 21 du C/TCA.....				"	
E3 B33	Revente-État : biens,produits,denrées visées / art 21 du C/TCA..				"	
E3 B34	Tabacs et allumettes				"	
E3 B35	Spectacles,jeux,divertissements autres que--- art 21 du C/TCA..				"	
E3 B36	Autres Prestations de Services visées à l'article 21 du C/TCA ..				"	
E3 B37	Consommations sur place				"	
TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES		1,215,000	0	1,215,000		230,850

B / Déductions à Opérer

NATURE DES DEDUCTIONS	MONTANT
Précompte antérieur (mois précédent)	5,588,633
T.V.A sur achats de biens,matières & services (art.29 C/TCA).	848,236
T.V.A sur achats de biens amortissables (art.38 C/TCA)	
Régularisat° du prorata (déduct° complémentaire) (art.40C/TCA)	
TVA à récupérer s/factures annulées-impayées (art.18 C/TCA).	
Autres déductions (Notification de précompte, etc...) régularisation	
T.V.A récupérer deux fois	
Total des déductions à opérer (B)	6,436,869

C / TVA à Payer

C	- Total des droits dûs.....	• 230,850
E3 B97	Régularisation - prorata (art.40 C/TCA) (+)	
	(déduction excédentaire)	
E3 B98	Reversement de-déduct° (art.37 TCA) (+)	
	TOTAL A RAPPELER (C)	230,850
	Total des déductions à opérer (B) (-)	6,436,869
	TVA à payer au titre du mois (C-B)	8
	(reporter dans -" Récapitulation" ligne 10)	
	Précompte à reporter-le mois suivant (B-C)	6,206,019

تصريح بالوجود

المديرية العامة للضرائب

يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

مديرية الضرائب

- الضريبة على أرباح الشركات
 - الضريبة على الدخل الإجمالي

ولاية

سلسلة G. رقم 8 (2007) المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :

اسم الشهرة التجاري :

عنوان المقر الإجتماعي :

رقم السجل التجاري : ح.ج. البريدي أو البنكي :

رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : الهاتف :

رت. الاحصائي : رت. الجبائي :

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :

صفة المصرح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :

تاريخ بدء النشاط :

الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> شركة تعاونية. | <input type="checkbox"/> مؤسسة فردية. |
| <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة). | <input type="checkbox"/> شركة فعلية. |
| <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية. | <input type="checkbox"/> شركة التضامن. |
| <input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط. | <input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية. |
| <input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). | <input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة. |
| <input type="checkbox"/> أخرى : | <input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة. |
| | <input type="checkbox"/> شركة المساهمة. |
| | <input type="checkbox"/> شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : |

طبيعة النشاط الرئيسي :

نشاطات ثانوية أخرى :

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :

.....

.....

.....

مكان مسك المحاسبة :

إسم وعنوان المحاسب :

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

ب في
الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى
المالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب
المؤهلة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة

رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

الضريبة على الدخل الإجمالي

سنة 20.....

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

ختم و تاريخ
المصلحة

I - تعريف المكلف بالضريبة :

اللقب (1) :
الأسماء :
(بين الاسم الشائع)
الجنسية :
رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب) :
تاريخ و مكان الازدياد :
المهنة :
عنوان الإقامة المعتادة :
إلى 1 جانفي 20..... :
الرمز البريدي :
إلى 1 جانفي 20..... :
الرمز البريدي :
(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بالنسبة للنساء المتزوجات يذكر لقب الأنسة.

II - الحالة العائلية (إلى 1 جانفي من سنة فرض الضريبة)

أعزب(عزباء) متزوج (ة) أرمل (ة) مطلق (ة) (ضع علامة X في الخانة الملائمة لحالتك)

اللقب العائلي والاسم المعتاد للزوج :
تاريخ و مكان الزواج :
بالنسبة للزوجة اذكر لقب الأنسة.
تاريخ و مكان ميلاد الزوج :

رقم التعريف الجبائي للزوج :
عدد الأطفال الأحياء :
عدد الأطفال المكفولين :

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج و الزوجة :

أنا الممضي أسفله :
و كذا زوجتي المولودة :
نطلب فرض الضريبة المشتركة من اجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 20.....

ب في
إمضاء الزوجين

IV - تفصيل أصناف المداخل الخاضعة للضريبة :

1- مداخل مقبوضة بالجزائر :

(1) مداخل عقارية متأنية من إيجارات الملكيات المبنية و الغير المبنية :
(إيجارات الأماكن المؤتثة ينبغي التصريح بها في الفقرة 3 أدناه)

عناوين الملكيات :

دج	المبلغ الخام للإيجارات (*)
.....
.....
.....
.....

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة.

(2) المداخل الفلاحية المستخلصة من الاستثمار المباشر :

عناوين المستثمرات :

.....

.....

.....

.....

لمستثمرات أطفالكم المكفولين	لمستثمرات زوجتكم (*)	لمستثمراتكم
.....
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص		

الدخل الجزافي للسنة المدنية

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة.

(3) أرباح مهنية :

عنوان المستثمرات :

المهن الممارسة

انتم :

الزوجة (*) :

الأطفال المكفولين :

الأطفال المكفولين	الزوجة (*)	انتم
.....
.....
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص		

ربح السنة

عجز السنة

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة.

عمود مخصص للمصلحة	(2) حسومات أخرى مرخص بها قانونياً : (باستثناء التكاليف المحسومة من المداخل الفنية)	
	دج	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نفقات الإطعام : ▪ إشهار التأمينات المقترضة من طرف الملك المأجر : ▪ اشتراكات تأمينات الشيخوخة و التأمينات المسددة بصفة شخصية :
		المجموع :
VI - تلخيص المداخل :		
(1) مداخل غير مجمعة :		
	دج	<ul style="list-style-type: none"> ▪ مداخل عقارية :
	دج	<p>(2) مداخل مجمعة :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ مداخل فلاحية : ▪ أرباح مهنية : ▪ مداخل رؤوس الأموال المنقولة : ▪ المرتبات والأجور : ▪ مداخل مقبوضة خارج الجزائر مباشرة أو غير مباشرة :
		مجموع المداخل المجمعة:
تكاليف تحسم :		
	دج	<p>1- فوائد القروض و الديون :</p> <p>2- حسومات مرخص بها :</p>
		مجموع التكاليف :
الفرق أو الدخل الصافي الإجمالي : (مجموع المداخل المجمعة – مجموع التكاليف)		
ب- في الإمضاء	المبلغ دج	<p>الإقتطاعات من المصدر المبررة التي تخول الحق في الإعتداد الضريبي المحسوم من الضريبة على الدخل الإجمالي السنوي</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ المرتبات والأجور: ▪ مداخل رؤوس الأموال المنقولة : ▪ الأتعاب المدفوعة من طرف الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية و المؤسسات لفائدة الأشخاص التي تمارس نشاطاً تابعاً للمهن الحرة : .. <p>مجموع الإقتطاعات التي تخصم :</p>

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة

رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

التصريح بالأرباح المهنية
الضريبة على الدخل الإجمالي
النظام الحقيقي
(الرسم على النشاط المهني)

ختم و تاريخ
المصلحة

سنة فرض الضريبة :
نتيجة السنة :
المدة من إلى.....

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

أ التعريف بالمؤسسة :

1) تعيين المؤسسة ((اسم و لقب و اسم الشركة).....

2) تاريخ و مكان الازدياد).....

3) طبيعة النشاط الممارس (مع توضيح النشاط الرئيسي).....

رمز النشاط : رقم السجل التجاري :

رقم الحساب البنكي أو البريدي.....

4) عنوان المقر الاجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة:.....

في 1 جانفي20.....

الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

في 1 جانفي20..... (في حالة تغيير العنوان خلال السنة) (*)

الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

5) عنوان المؤسسات الثانوية (في حالة عدم كفاية الإطار إرفاق جدول مماثل)

تعيين المؤسسة	العنوان	رقم المادة	البلدية	الولاية

6) عنوان السكن للمصرح او الشركاء في حالة شركات أشخاص و الرقم التعريف الجبائي لكل شخص منهم

الاسم و اللقب	العنوان	حصص من الربح	رقم التعريف الجبائي

مسك المحاسبة

مستخدم أجبر بالمؤسسة

مكتب المحاسبة :

العنوان

رقم التعريف الجبائي

رقم التعريف الجبائي

(*) في حالة تغيير العنوان خلال السنة اذكر ايضا العنوان القديم

ملخص العناصر الخاضعة :

1- الضريبة علي الدخل الإجمالي :

ا- النتيجة المحاسبية : ربح : خسارة :
 ب- النتيجة الجبائية : ربح : خسارة :
 دج

منها :

- الربح المعفي نسبة الإعفاء
 |
 |
- المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة :
 |
 |

المبلغ الخام لرقم الأعمال بدون تخفيض	طبيعة العمليات المنجزة	طبيعة العمليات
دج	العمليات الخاضعة
| .....	.....	مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
| .....	.....	مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
| .....	.....	مبلغ عمليات البيع بالجملة
| .....	.....	عمليات أخرى تستفيد من التخفيض
| .....	.....	مبيعات و عمليات لا تستفيد من التخفيض
| .....	.....	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1)
| .....	.....	عمليات معفاة
.....
.....
| .....	.....	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفي (2)
| .....	.....	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2)

ب في
 ختم و إمضاء المصرح

ملاحظة : إذا قمت بتصريح باسم شركة المكلّف بالضريبة المتوفى،
 اذكروا في أسفل الإمضاء أسمائكم وألقابكم و عنوانكم.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة

رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

التصريح بالضريبة على أرباح الشركات
(الرسم على النشاط المهني)

ختم و تاريخ
المصلحة

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

سنة فرض الضريبة :
التصريح المتعلق بالسنة المختصة
او المدة من إلى

أ التعريف بالمؤسسة :

1) تعيين المؤسسة (الإسم الاجتماعي، الشكل، الجنسية)

2) النشاط الممارس (مع توضيح النشاط الرئيسي) :

رمز النشاط : رقم السجل التجاري :
رقم الحسابات البنكية أو البريدية

3) العنوان بالجزائر :

- للمقر الاجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة :

في 1 جانفي 20.....

الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

في 1 جانفي 20 (في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

4) عنوان المؤسسات الثانوية : (في حالة عدم كفاية الإطار إرفاق جدول مماثل)

الولاية	البلدية	رقم المادة	العنوان	تعيين المؤسسة

5) لقب و إسم و عنوان الممثل القانوني في الجزائر للمؤسسات الغير المقيمة :

الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

مسك المحاسبة

مستخدم أجير بالمؤسسة

مكتب المحاسبة

العنوان

رقم التعريف الجبائي

مكتب المصادقة على الحسابات :

العنوان

رقم التعريف الجبائي

ب

ملخص العناصر الخاضعة :

1- الضريبة على أرباح الشركات :

ا- النتيجة المحاسبية (1) : ربح :

ب- النتيجة الجبائية (2) : ربح :

منها :

- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الموحد (تجمعات الشركات)
- الربح المعفى (3) نسبة الإعفاء %

- المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة (4) :

- الشركة الخاضعة للنظام الجبائي الخاص بتجمعات ا

الشركة الأم العضو

2- الرسم على النشاط المهني :

طبيعة العمليات

العمليات الخاضعة

مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من الحقوق غير المباشرة

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعه من الحقوق غير المباشرة

عمليات البيع بالجملة

عمليات اخرى تستفيد من التخفيض

مبيعات وعمليات لا تستفيد من التخفيض

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1)

عمليات معفاة

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفى (2)

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2)

(*)يجبر المبلغ المشار إليه في هذا التصريح إلى الدينار الأدنى إذا لم يصل إلى عشرة (1) و (2) أشهر على الخانة الفارغة في حالة ربح أو خسارة.

- (3) نتائج مستفيدة من إعفاءات أو تخفيضات (كلية أو جزئية) مهما كان نوعها.

- (4) إعادة الاستثمار المحقق طبقا لأحكام المادة 142 من ق ض م و المادة 57 من قانون

ج

عمليات المقاوله من البطن (المقيمين أو غير المقيمين)
(إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج)

المبلغ	مراجع العقد	العنوان	رقم المادة	رت ج (NIF)	تعيين (الاسم واللقب أو اسم الشركة)

د

حواصل و فوائد القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة
(إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج)

المبلغ	المدة	الطبيعة

هـ

الخصم :

- قرض ضريبي :
(ض أ ش) - إقتطاع من المصدر بعنوان رؤوس الأموال المنقولة المقبوضة :

القيم المنقولة	_____
عائدات الديون و الودائع و الكفالات	_____
خصم قروض أخرى	_____
مجموع الخصم بعنوان القرض الضريبي (*)	_____

(*) أرفق الإثباتات

و

توزيع عائدات الأسهم و الحصص الاجتماعية و كذا العائدات المماثلة الموزعة :

1 (المبلغ الإجمالي الخام الناتج عن توزيع أرباح - مداخيل و حصص إجتماعية (1)) : دج

مسددة من طرف الشركة نفسها	(أ) _____
مسددة من طرف مؤسسة مكلفة بمصلحة السندات	(ب) _____

2 (كشف تفصيلي للإقراضات أو التسبيقات الموضوعية تحت تصرف الشركاء إما مباشرة و إما بواسطة شخص أو شرك :
(إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج)

المبالغ المسددة (دج)	سنة التسديد	طبيعة التسديد	إسم و لقب، صفة (شريك، شريك مسير، مجلس إدارة الشركة) و العنوان الكامل لإقامة كل مستفيد هذا التوزيع
.....	رت ج
.....	رت ج
.....	رت ج
.....	المجموع (ج)

3 (كشف إسمي تفصيلي لتوزيعات أخرى بخلاف تلك المبينة في السطرين (1) و (2) أعلاه
(إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج)

المبالغ المسددة (دج)	سنة التسديد	طبيعة التسديد	التعيين
.....	رت ج
.....	رت ج
.....	رت ج
.....	المجموع (د)

4 (مجموع مبلغ المداخيل (مجموع أ + ب + ج + د) (هـ))

(1) يقصد بها فوائد - أرباح و عائدات أخرى من الأسهم و الحصص الاجتماعية و التي تسديدها يتطلب تحرير كشف و صولات .
(2) توزيعات أخرى كالتي ذكرت في السطرين المحددة في السطر (01) و (02) .
- النسب المنوية العادية و أتعاب مجلس إدارة الشركة غير القابلة للخصم من أجل حساب الربح .
- التوزيعات التي لا تستدعي تصريحات قانونية من الأعضاء المؤهلين للشركة .

ز

مكافآت مدفوعة لأعضاء بعض الشركات :

هذا الإطار يخص الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المساهمة، الشركات المدنية المنشأة في شكل شركات ذات أسهم و شركات الأشخاص التي اختارت نظام فرض الضريبة على الشركات ذات الأسهم (إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنفس النموذج).

المبالغ المسددة				بعنوان راتب، أتعاب راتب و تعويضات	سنة الدفع	بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة، عضو بحصص اجتماعية أو لأرباح موزعة على كل شريك.	1 أسم و لقب، عنوان، صفة و رقم التعريف الجبائي لـ : - كل الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة. - كل الشركاء في شركات المساهمة. - كل الأعضاء في الشركات المدنية المنشأة في شركات ذات أسهم. - كل الشركاء في شركات الأشخاص التي اختارت نظام فرض الضريبة على شركات الأموال.
المقدمة في شكل تعويضات، مهمة و تنقلات		تعويضات جزافية					
تعويضات	تعويضات جزافية	تعويضات	تعويضات جزافية	4	3	2	1
8	7	6	5				
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	رت ج.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	رت ج.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	رت ج.....

ح

إطار مخصص للإدارة :

ب..... في.....
ختم و إمضاء

مستخرج من قانون الضرائب المباشرة

المادة 227 - المقطع 2

«وعلاوة على ذلك، دون الإخلال بالغرامات المنصوص عليها فيما يلي، فإن عدم تقديم الكشف المنصوص عليه في البند الثالث من الفقرة 1 للمادة 224 يترتب عنه عدم الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219.»

المادة 228 - الفقرة الأولى

«كل خطأ أو سهو أو بيان غير صحيح وجوده في الكشف التفصيلي للعمالء المنصوص عليه في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة، يؤدي إلى تطبيق غرامة مالية تتراوح بين 1000 و10.000 د.ج. ويتكرر توقيع هذه الغرامة بعدد المرات التي يتكرر فيها الخطأ أو السهو، أو عدم صحة البيانات المطلوبة.»

الفقرة الثانية

«مع مراعاة العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، يعاقب، كل من يثبت عليه أنه إستعمل طرقا إحتيالية في الإدلاء بالمعلومات غير الصحيحة التي ذكرها في الكشف التفصيلي للعمالء بقصد التهرب من الضريبة أو تصفيتيها، بغرامة مالية تتراوح بين 5.000 و50.000 د.ج.

وتطبق العقوبة السابقة إذا تبين أن عمليات الجملة كما هي ثابتة في الكشف التفصيلي للعمالء تتضمن معلومات غير صحيحة من شأنها الإضرار بالرقابة على الإقرارات الضريبية المقدمة من عملائه.»

مستخرج من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001
المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

المادة 35 : «دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به، يترتب على عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة تعليق :

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة،
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب،
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 1-219 و219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة،
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسم،
- إكتتاب استحقاقات للدفع.»

EXTRAITS DU CODE DES IMPOTS DIRECTS

Article 227 - L'ALINEA 2

«En outre, sans préjudice des amendes prévues à l'article ci-après, le défaut de production de l'état visé au troisième alinéa, du paragraphe 1 de l'article 224, entraîne la perte de la réfaction prévue par l'article 219.»

Article 228 - Paragraphe I

«Les erreurs, omissions ou inexactitudes dans les renseignements figurant sur l'état détaillé des clients prévu par l'art. 224 du C.I.D. peuvent donner lieu à l'application d'une amende fiscale de 1.000 à 10.000 dinars, encourue autant de fois qu'il est relevé d'erreurs, d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements exigés.»

Paragraphe II

«Sans préjudice des peines correctionnelles prévues à l'article 303 du C.I.D., quiconque par le moyen de renseignements inexacts portés dans l'état détaillé des clients se sera rendu coupable de manœuvres destinées à le soustraire à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt, est passible d'une amende fiscale de 5.000 à 50.000 D.A.

La même amende est applicable lorsque le relevé des opérations réalisées dans les conditions de gros, tel qu'il figure sur l'état détaillé des clients, comporte des inexactitudes qui portent préjudice au contrôle des déclarations fiscales souscrites par ses clients.»

Extrait de la loi n° 01-21 du 22 décembre 2001 portant loi de finances pour 2002.

Article 35 : «Sans préjudice des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur, le défaut de production du numéro d'Identification Statistique ou la communication de renseignements inexacts entraînent la suspension de :

- la délivrance des différentes attestations de franchise TVA;
- la délivrance de l'extrait de rôle;
- les réfections prévues à l'article 219-1 et 219-bis du code des impôts directs et taxe assimilées;
- l'octroi des sursis légaux de paiement des droits et taxes;
- la souscription des échéanciers de paiements.»

La présente déclaration doit parvenir au centre des impôts avant le 1er avril qui suit l'année pour laquelle les sommes ont été retenues.

I. - RECAPITULATION GENERALE

MOIS auquel se rapportent les sommes versées	DATE de la quittance	SOMMES VERSEES				RETENUES A LA SOURCE VERSEES			
		des traitements servant de base au calcul des retenues I.R.G.		des pensions servant de base au calcul des retenues I.R.G.		I.R.G. traitements, Salaires		I.R.G. Pensions	
Mois de Janvier.....									
Mois de Février.....									
Mois de Mars.....									
Mois d'Avril.....									
Mois de Mai.....									
Mois de Juin.....									
Mois de Juillet.....									
Mois d'Août.....									
Mois de Septembre.....									
Mois d'Octobre.....									
Mois de Novembre.....									
Mois de Décembre.....									
Complément 15 %.....									
TOTAL IMPOSABLE.....									
Montant des salaires exonérés.....									

I. التصريح العام
يجب أن يسلم هذا التصريح إلى مركز الضرائب قبل أول
أفريل الموالي للسنة التي اقتطعت من أجلها المبالغ

ب - قيمة الحقوق المستحقة على المكافآت المدفوعة خلال سنة Montant des droits dus à raison des rémunération versées pendant l'année

Imprimerie Officielle (7), Alger (2009)

طبيعة الضرائب والرسوم NATURE des impôts et taxes	MONTANT TOTAL DES APPOINTEMENTS, SALAIRES PENSIONS ET RETRIBUTIONS QUELCONQUES ALLOUES AU COURS DE L'ANNEE.....				Montant net des sommes imposables (col. 2 + col. 3 + col. 4 + col. 5)	Montant total des sommes dues	Montant total des sommes versées	RESTE DUE ou trop versé
	Sommes payées en espèces	Rémunérations allouées en nature	Salaires imposables	Pourboire indemnités diverses				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور I.R.G. sur Salaires.....								
الضريبة على الدخل الإجمالي للمعاشات I.R.G. sur les Pensions.....								

(ب) إذا كان المبلغ المسجل في هذا العمود، مطابقاً لنقص في الدفع يقدم فوراً إلى القابض مع حافظة إشعار السلسلة (G n° 50) وفي حالة العكس، فإن الفائض يتم ضمه إلى الدفع القادم أو يطلب

إسترجاعه من مدير الضرائب للولاية قبل أول أفريل

TOTAL (6)

(b) La somme inscrite dans cette colonne sera, si elle correspond à une insuffisance de versement, remise immédiatement au receveur avec un bordereau avis, Série G n° 50. Dans le cas contraire, l'excédent sera imputé sur le prochain versement ou réclamé au directeur des impôts de wilaya, en restitution, avant le 1er avril

REMARQUE PREALABLE. - Les sommes considérées comme mensualité distincte pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en interligne en dessous de la base mensuelle normale.

والريوع مدى الحياة الخاضعة للإقتطاع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي. II. — APPOINTEMENTS, SALAIRES RETRIBUTIONS DIVERSES PENSIONS ET

II — الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة : المبالغ المعتبرة كمبالغ شهرية متميزة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (المكافآت والعلاوات ذات الطابع السنوي، الشهر الثالث عشر) ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدة الشهرية العادية.

REMARQUE PREALABLE. - Les sommes considérées comme mensualité distincte pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en interligne en dessous de la base mensuelle normale.

والريوع مدى الحياة الخاضعة للإقتطاع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي. II. — APPOINTEMENTS, SALAIRES RETRIBUTIONS DIVERSES PENSIONS ET

II — الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة : المبالغ المعتبرة كمبالغ شهرية متميزة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (المكافآت والعلاوات ذات الطابع السنوي، الشهر الثالث عشر) ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدة الشهرية العادية.

REMARQUE PREALABLE. - Les sommes considérées comme mensualité distincte pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en interligne en dessous de la base mensuelle normale.

والريوع مدى الحياة الخاضعة للإقتطاع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي. II. — APPOINTEMENTS, SALAIRES RETRIBUTIONS DIVERSES PENSIONS ET

II — الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة : المبالغ المعتبرة كمبالغ شهرية متميزة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (المكافآت والعلاوات ذات الطابع السنوي، الشهر الثالث عشر) ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدة الشهرية العادية.

يشهد بصحته من طرف الممضي أسفله
Certifié exact par le soussigné,

le..... في A.....

الإمضاء
Signature,

يشهد بصحته من طرف الممضي أسفله
Certifié exact par le soussigné,

le..... في A.....

الإمضاء
Signature,

يشهد بصحته من طرف الممضي أسفله
Certifié exact par le soussigné,

le..... في A.....

الإمضاء
Signature,

يشهد بصحته من طرف الممضي أسفله
Certifié exact par le soussigné,

le..... في A.....

الإمضاء
Signature,

الفهرس

الصفحة	الفهرس
V -III	الإهداء
VI	الشكر
VII	ملخص
VIII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة المختصرات والرموز
XII	قائمة الملاحق
أ-خ	المقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق ومحافظ الحسابات	
02	تمهيد
24-03	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق
08-03	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
05-03	الفرع الأول: تعريف التدقيق
06-05	الفرع الثاني: خصائص التدقيق
07-06	الفرع الثالث: أهداف التدقيق
08-07	الفرع الرابع: أهمية التدقيق
15-09	المطلب الثاني: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق
10-09	الفرع الأول: فروض التدقيق
13-11	الفرع الثاني: مبادئ التدقيق
15-13	الفرع الثالث: معايير التدقيق
24-16	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
22-16	الفرع الأول: أنواع التدقيق المتداخلة
24-23	الفرع الثاني: أنواع التدقيق المستقلة
31-25	المبحث الثاني: أساسيات حول محافظ الحسابات
27-25	المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة
26-25	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

27-26	الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
29-27	المطلب الثاني: تعيين ومهام محافظ الحسابات
28-24	الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات
29-28	الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات
31-29	المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات
35-32	المبحث الثالث: منهجية مهمة محافظ الحسابات
33-32	المطلب الأول: خطوات عملية التدقيق
34	المطلب الثاني: مفهوم التقارير
34	الفرع الأول: تعاريف متعلقة بالتقارير
35-34	الفرع الثاني: خصائص متعلقة بالتقارير
40-35	المطلب الثالث: أحكام إعداد التقارير وأنواعها
38-35	الفرع الأول: أحكام متعلقة بالتقارير
40-38	الفرع الثاني: أنواع التقارير
41	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الجوانب العلمية والعملية لتدقيق الحسابات الضريبية
42	تمهيد
59-43	المبحث الأول: التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
48-43	المطلب الأول: ماهية التسيير الجبائي
46-43	الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي
48-46	الفرع الثاني: مبادئ وحدود التسيير الجبائي
48	المطلب الثاني: ماهية التصريجات الجبائية
50-48	الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي الجزائري
53-50	الفرع الثاني: مفهوم التصريجات الجبائية
59-53	الفرع الثالث: أنواع ووزنات التصريجات الجبائية
65-60	المطلب الثالث: عقوبات عدم الانتظام بالتصريجات الجبائية والاختيارات الضريبية الخاطئة
62-60	الفرع الأول: عقوبات عدم الانتظام الضريبي
65-62	الفرع الثاني: عقوبات مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة
72-66	المبحث الثالث: عموميات حول التدقيق الجبائي

69-66	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي
67-66	الفرع الأول: تعريف التدقيق الجبائي
67	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الجبائي
68	الفرع الثالث: أهداف التدقيق الجبائي
69-68	الفرع الرابع: مستويات التدقيق الجبائي
70-69	المطلب الثاني: أسباب قيام التدقيق الجبائي وأنواعه
69	الفرع الأول: أسباب قيام التدقيق الجبائي
70-69	الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي
72-70	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بأنواع التدقيق الأخرى والمفاهيم المتشابهة له
71-70	الفرع الأول: علاقة التدقيق الجبائي بأنواع التدقيق الأخرى
72-71	الفرع الثاني: التدقيق الجبائي والمفاهيم المتشابهة له
76-73	المبحث الثالث: الإجراءات العملية لتدقيق الحسابات الضريبية
76-73	المطلب الأول: مراحل تنفيذ مهام محافظ الحسابات
75-74	الفرع الأول: مرحلة الإعداد للمهمة
76-75	الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة
76	الفرع الثالث: مرحلة إعداد التقرير
91-77	المطلب الثاني: التدقيق العملي للحسابات الضريبية
84-78	الفرع الأول: تدقيق الضرائب على رقم الأعمال
91-85	الفرع الثاني: تدقيق الضرائب على النواتج
93-92	المطلب الثالث: التوصيات المرتبطة بتدقيق الحسابات الضريبية
92	الفرع الأول: التوصيات ذات الطابع العلاجي
93	الفرع الثاني: التوصيات ذات الطابع الوقائي
94	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية للشركة (موضوع الدراسة)	
96	تمهيد
102-97	المبحث الأول: ماهية الشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
97	المطلب الأول: التعريف بالشركة ودوافع اختيارها
100-97	الفرع الأول: التعريف بالشركة وهيكلها التنظيمي

100	الفرع الثاني: دوافع اختيار الشركة الإنتاجية
101-100	الفرع الثالث: نشاط الشركة وأهدافها
102	الفرع الرابع: الضرائب والرسوم المفروضة على الشركة والامتيازات
106-103	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
103	الفرع الأول: أسئلة موجهة للمدير العام لشركة
104	الفرع الثاني: أسئلة موجهة للمسير الجبائي
106-105	الفرع الثالث: أسئلة موجهة لمحافظ الحسابات
120-107	المبحث الثاني: الإجراءات العملية لمحافظ الحسابات
107	المطلب الأول: تحديد الخطر الناتج عن الرقابة الجبائية
109-107	الفرع الأول: تحديد الخطر الناتج عن رقم الأعمال
114-110	الفرع الثاني: تحديد الخطر الناتج عن النواتج
114	المطلب الثاني: تأثير عمل محافظ الحسابات على الخطر الجبائي
116-114	الفرع الأول: تأثير عمل محافظ الحسابات على رقم الأعمال
120-117	الفرع الثاني: تأثير عمل محافظ الحسابات على النواتج
124-121	المبحث الثالث: نتائج مهمة محافظ الحسابات
122-121	المطلب الأول: النتائج الاستيعابية للتدقيق الجبائي
123-122	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة النتائج
124	خلاصة الفصل
129-126	الخاتمة
137-131	المصادر والمراجع
149-139	الملاحق
154-151	الفهرس