وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية، تجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
عنوان المذكرة

# مهام محافظ الحسابات والآليات القانونية للتحصيل الجبائي

من إعداد:
بلحوة مصطفى

الاستاذ :
أ. عكرمي حمو محمد

أعضاء لجنة المناقشة

| الصفة | الإسم واللقب | الرتبة | الجامعة |
|---|---|---|---|
| رئيسا | بوزيان العجال | أستاذ مساعد "أ" | مستغانم |
| مقررا | حمو محمد عكرمي | أستاذ مساعد "أ" | مستغانم |
| مناقشا | مكاوي محمد | أستاذ مساعد "أ" | مسغانم |

السنة الجامعية: 2022/2021

# شـكر و التـقدير

## شكر وعرفان

الحمد الله عز و جل الذي ألهمنا القوة و الصبر و الإرادة لإتمام هذه الرسالة.

نستهل بتوجيه جزيل الشكر و خالص الامتنان إلى الأستاذ المشرف "حمو محمد عكرمي"

لقبوله الإشراف على هذا العمل، لما أفادانا به من إرشادات و ملاحظات و توجيهات

و نصائح قيمة التي كانت عونا لنا و على حرصه الدائم لاستكمال هذه المذكرة.

# الإهـــــداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع:

إلى الوالدين الكريمين

حفظهما الله و أطال في عمرهما.

إلى كل إخوتي و أخواتي

أسماء– مختار-محمد – فاروق- مصطفى-بدر الدين

إلى كل أصدقائي و زملائي في الدراسة وإلى محافظ الحسابات

السيد : مخاطرية محمد وطاقم عمله .

والمتخرجون في دفعة ماستر2022/2021 تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير.

إلى كل الأساتذة الذين أفادوني طيلة مشواري الدراسي.

و طبعا أهدي هذا العمل إلى كل طالب علم.

# فهرس المحتويات


| الموضــوع | الصفحة |
|---|---|
| شكر والتقدير | |
| الإهداء | |
| فهرس محتويات | -I- |
| قائمة الأشكال | -II- |
| قائمة الجداول | -III- |
| المقدمـة | أ.ب.ت |
| **الفصل الأول: الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات** | **01** |
| تمهيد | **01** |
| **المبحث الأول: محافظ الحسابات وفق الاطار المفاهيمي و القانوني** | **03** |
| المطلب الأول: التطور التاريخي لمحافظ الحسابات في الجزائر | **04** |
| المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات | **07** |
| المطلب الثالث: الجانب القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر | **11** |
| **المبحث الثاني: تنفيذ مهنة محافظ الحسابات حسب معيار 210** | **16** |
| المطلب الأول: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات. | **22** |
| المطلب الثاني: خطوات تنفيذ مهنة محافظ الحسابات | **27** |
| أولا:مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق | **27** |
| تانيا:مرحلة فحص الحسابات | **32** |
| **المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات** | **35** |
| المطلب الأول: مفهوم تقارير محافظ الحسابات وأهميتها | **36** |
| المطلب الثاني: محتويات تقارير محافظ الحسابات | 38 |
| المطلب الثالث: أنواع تقارير محافظ الحسابات | **41** |
| **خلاصة الفصل** | **44** |
| **الفصل الثاني: التصريحات الجبائية وفق النظام الجبائي الجزائري** | **45** |
| تمهيد | **46** |
| **المبحث الأول : نظام الضريبي في الجزائر** | **47** |
| **المطلب الأول : النظام الجبائي الجزائري** | **48** |
| **اولا : نشأة النظام الجزائري** | **48** |
| **ثانيا : تعريف النظام الجبائي** | **51** |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة | **52** |
| المطلب الثالث: الربح الحقيقي. | **53** |
| المطلب الرابع : أهم الضرائب والرسوم المطبقة بعد الإصلاحات الجبائية | **54** |
| أولا: -مفهوم الجباية و الضريبة والرسم و الإتاوة | **54** |
| ثانيا:: الضرائب على النتائج | **56** |
| ثالثا: الرسوم على رقم الأعمال | **60** |
| **المبحث الثاني :ماهية التصريحات الجبائية.** | **62** |
| المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية. | **63** |
| أولا: تعريف التصريح الجبائي | **63** |
| ثانيا: تقديم التصريح | **64** |
| المطلب الثاني: خصائص وأهمية التصريحات الجبائية. | **65** |
| أولا: الخصائص | **65** |
| ثانيا :أهمية التصريحات الجبائية. | **66** |
| المطلب الثالث: رزنامة التصريحات الجبائية وفق أنظمة الإخضاع الضريبي. | **68** |
| أولا: رزنامة التصريحات الجبائية. | **68** |
| ثانيا: العقوبات الجبائية الناجمة عن الإخلال بمواعيد التصريحات الجبائية. | **70** |
| **خلاصة الفصل.** | **73** |
| **الخاتمة** | **74** |
| **المصادر والمراجع** | **76** |
| **الملخص** | **80** |

## قائمة الاشكال


| رقم الشكل | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | الجهات المستفيدة من تقارير محافظ الحسابات | 09 |
| 02-01 | نموذج رسالة المهمة | 20 |
| 03-01 | **الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة المثقفة** | 27 |
| 04-01 | **تقييم الرقابة الداخلية** | 28 |
| 05-01 | **التدقيق في الحسابات** | 32 |
| 06-01 | تقرير نموذجي غير متحفظ | 40 |

## قائمة الجداول


| رقم الجدول | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01-01 | أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة | 02 |
| 02 | يوضح معدلات ضريبة على الدخل الإجمالي | 57 |
| 03 | معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على ارباح الشركات. | 59 |
| 04 | رزنامة التصريحات الجبائية | 72 |

**مقدمة:**

في خضم التحولات التي تشهدها بيئة الأعمال الدولية , وحرصا منها على مواكبة الركب الاقتصاد العالمي, باشرت الجزائر العديد من الإصلاحات في مختلف المجالات على غرار المجال المحاسبي و منظومة التشريع الجبائية , حيث قامت باستحداث نظام محاسبي جديد و أطرت له مجلسا وطنيا , يسعى هذا الأخير و بقدر كبير من خلال العديد من الخبراء بالتقيد بالمعايير الدولية , و معايير إعداد التقارير المالية , وكذا المعايير التدقيق الدولية .

و تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إحدى هيئات هذا المجلس , حيث يقوم محافظو الحسابات بإعداد تقارير التدقيق لكافة المؤسسات الوطنية و الأجنبية ,و إبداء رأيهم الفني و المحايد حول صحة و صدق المعلومات التي تضمنتها تقاريرهم المالية و المحاسبية , خصوصا متعلق منها بالشق الجبائي وهذا إضفاء للشفافية و المصداقية .

و سعيا من المؤسسات لتطبيق ماجاءت به المنظومة التشريعية الجبائية الجزائرية من إصلاحات ,تقوم هذه الأخيرة باكتتاب هذه التصريحات الجبائية الشهيرة و أخرى السنوية و في أجال محددة قانونا,تعكس من خلالها الصورة الحقيقية لنشاطاتها بكل شفافية ,ولتأكيد هذه النقطة يأتي د ومحافظ الحسابات من خلال تقاريره و التي يبدي فيها رأيه الفني و المحايد.

1. **إشكالية البحث:**

من خلال ما سبق يمكن التوصل إلى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي :

كيف يساهم المحافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية و الاليات القانونية للتحصيل الجبائي.....

ويمكن تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية منهجية محافظ الحسابات في إعداد التقارير .....
- ماهي أهم التصريحات الجبائية التي يحاول محافظ الحسابات التركيز عليها ...
- مامدى خطورة إخلال المؤسسة بالتزاماتها الجبائية التصريحية ....

2. **فرضيات البحث :**

للإلمام بحيثيات الموضوع تمت الاستعانة بالفرضيات التالية :

- إتباع محافظ الحسابات منهجية عمل واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني .
- محافظ الحسابات له دور مهم في تأثير على جودة التصريحات الجبائية .
- إن إخلال المؤسسات بالتزاماتها التصريحية يؤدي إلى تحمل إعمال الجبائية .

3. **أهمية البحث :**

تكمن اهمية البحث في تبيان دور المحافظ في سلامة و دقة البيانات المالية , ومنها الجبائية على وجه الخصوص , و التعرف على أهم التصريحات الجبائية التي أقرتها النصوص و القوانين التشريعية للنظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات .

4. **أهداف البحث:**

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- الدور الفعال لمحافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية .
- دور المؤسسات في تحسين جودة التصريحات الجبائية و الاليات تحصيلها .
- تحديد المسؤوليات التي تقع على المحافظ الحسابات و كذا المؤسسات في حالة إخلالهما في أداء مهامهما .
- معرفة الآليات اللازمة لزيادة فعالية هذا الدور خاصة لمدى مساهمته في تحسين جودة التصريحات الجبائية .

5. **أسباب اختيار الموضوع :**

إن اختيار هذه الدراسة له أسباب موضوعية و أخرى ذاتية:

1) **الأسباب الموضوعية :**

يعمل محافظ الحسابات على التأكد من شفافية , و سلامة و دقة المعلومات و البيانات المالية , كون المؤسسة مليئة بالمخاطر وأي تهاون قد يحملها أعباء هي في غنى عنها .

2) **الأسباب الذاتية :**

- ✓ الإلمام بالتخصص دراسة المحاسبة و التدقيق .
- ✓ الرغبة في التعرف على منهجية عمل محافظ الحسابات و اكتساب الخبرة .
- ✓ ارتباط هذا البحث بمجال عمل الذي نزاوله.

- **الفصل الأول:الإطار العام لمحافظ الحسابات:**

ومنه تم التطرق في هذا الفصل لمختلف الجوانب الخاصة بمحافظ الحسابات في الجزائر من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: محافظ الحسابات وفق إطارها المفاهيمي والقانوني .

المبحث الثاني: منهجية مهمة محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: إعداد تقارير محافظ الحسابات.

**الفصل الثاني: التصريحات الجبائية وفق النظام الجبائي الجزائري**

المبحث الأول : نظام الضريبي في الجزائر

المبحث الثاني :ماهية التصريحات الجبائية.

# الفصل الأول:

## الإطار العام لمحافظ الحسابات

**تمهيد:**

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشأة فإن هدف المراجعة وتدقيق الحسابات أضحى أعم وأوسع، مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها و وسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين.

ظهرت الحاجة لمهنة محافظ الحسابات بهدف اكتشاف الغش و الأخطاء و التلاعب ، و لا بد للشخص الذي يقوم بهذا العمل أن يتمتع ببعض الصفات و المزايا من أهمها مستوى معين من الذكاء وقوة الشخصية وعادات التفكير السليم و رغبة في امتهان مهنة محافظ الحسابات ، الذي ينهي مهمته بإعطاء رأيه حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة و قرائن إثبات ،أي معرفة هل الحسابات تعكس كليا، جزئيا أو لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة موضوع الدراسة، في الوقت التي تسعى فيها إدارة المؤسسة لإعداد القوائم المالية بطريقة محكمة قد لا يكون الغرض منها تقديم المعلومات المالية ذات مصداقية بقدر ما هو تهرب من التزاماتها.

**جدول 01/01أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة وكما هو موضح في الجدول**

| الفترة | الهدف من عملية المراجعة | مدى الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|---|---|---|---|
| قبل عام 1500 | اكتشاف التلاعب والاختلاس | بالتفصيل | عدم الاعتراف بها |
| 1850-1500 | اكتشاف التلاعب والاختلاس | بالتفصيل | عدم الاعتراف بها |
| 1905-1850 | 1- اكتشاف التلاعب والاختلاس.<br>2 – اكتشاف الأخطاء الكتابية | بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية | عدم الاعتراف بها |
| 1933-1905 | 1 – تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.<br>2- اكتشاف التلاعب والأخطاء. | بالتفصيل ومراجعة إختبارية | اعتراف سطحي |
| 1940-1933 | 1– تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.<br>2- اكتشاف التلاعب والأخطاء. | مراجعة إختبارية | بداية في الاهتمام |
| 1960-1940 | تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. | مراجعة إختبارية | اهتمام وتركيز |

**المبحث الأول: محافظ الحسابات وفق الإطار المفاهيمي والقانوني:**

يختص هذا المبحث في توضيح مختلف الجوانب المفاهمية والقانونية لمحافظ الحسابات، من خلال مفهومه وشروط ممارسة مهنة تعيينه وموانع تعيينه وكذلك مهامه ومسؤولياته. بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي.

**المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.**

إهتم المشرع الجزائري بتنظيم وإرساء الأسس والقواعد العامة التي توجه عمل محافظ الحسابات، وذلك بتكوين هيئات مهنية تشرف على مهنة المراجعة وترفع من مستواها بما تصدره من توصيات وما تقوم به من أبحاث في هذا الميدان.

لهذا سوف نتطرق في هذا المطلب الأهم تطورات مهنة محافظ الحسابات.

**1- مهنة محافظ الحسابات قبل 1988:**

فقد مورست مهنة محافظة الحسابات منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكان ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية التي تواصل العمل بها إلى غاية تاريخ إنشاء القانون التجاري، أما مراقبة الشركات الوطنية فقد كرست قانونا بمقتضى الأمر رقم 69-107 الصادر في 31/12/ / 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 بحيث نصت المادة 39 منه بأن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم. ويجوز أن يعين للغرض نفسه محافظي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، ولقد جاء فيما بعد المرسوم 70- 173 الصادر في 16/11/1970 المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات والذي اعتبر محافظي الحسابات كمراقبين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه عمومية يعينهم وزير المالية من بين المراقبين العامين المالية أو مراقبي المالية أو مفتشي المالية، ويمكن بصفة استثنائية عند الحاجة اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.[1]

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام أعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تكرس أيضا في المهام الموكلة لموظفي الحسابات والمتمثلة في - المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية،مباشرة وغير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة؛ - متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة؛ - فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالي؛ - ضمان انتظام ونزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية الكل مؤسسة.

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام ونزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقيم نوعية التسيير المالي والتجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

[1] بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011، ص:8

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية، واستخدام أشخاص أقل كفاءة؛

- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمها.[1]

وتواصل العمل على هذا النحو حتى تاريخ إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية تحت تأثير دستور 1976 الذي عرف وأعاد تنظيم وظيفة الرقابة، أنشأ المشرع مجلس المحاسبة بتاريخ بمقتضى الأمر 80-05 الصادر بتاريخ 01/03/1980 هذا القانون ألغى المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وكذا المرسوم 70-173 السالف الذكر، وبموجب نص المادة 05 منه أصبح مجلس المحاسبة هو المكلف بمراقبة المؤسسات العمومية وأصبحت مهنة محافظة الحسابات تحت وصاية وزير المالية على خلاف ما هو عليه الحال في فرنسا أين نجدها تحت وصاية وزير العدل.

ولقد تميزت هذه الفترة بوجود محافظي حسابات مع انعدام نظام قانوني يحكمهم وينظم مهامهم، ولقد دام ذلك إلى غاية إصدار القانون رقم 84-21 المؤرخ في : 24/12/1988.

المتضمن قانون المالية لسنة 1985 حيث نصت المادة 169 منه على أنه يتم تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام لدى الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها، وكان من المفروض أن يتبع ذلك مرسوم تنظيمي يحدد كيفية تطبيقه إلا أنه لم يحدث ذلك وقد أرجعه البعض إلى الظروف الاقتصادية التي عاشتها البلاد آنذاك حيث استوجب الاهتمام بمهام أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات من جهة، ومن جهة أخرى إلى نقصان محترفي الرقابة القانونية حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين في حين أن عدد المؤسسات كان يقارب ال 1600 مؤسسة إضافة إلى غياب نظام مهني للمهنة حيث لو وجد لكان لا محالة يهتم بمصير هذه المهنة وجلب اهتمام السلطات المعنية حول الدور الذي يمكن أن يؤديه هذا الجهاز.[2]

2- مهنة محافظ الحسابات بعد 1988 : بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدي للعيان عدم نجاح الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة ،أصدر المشرع الجزائري القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية

[1] قليل الهادي، دور محافظ الحسابات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية واضفاء الثقة على القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق،
جامعة المسيلة، 2013 ، ص:16

[2] بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص.8

01-88 المؤرخ في 12/01/1988 والذي أخضع المؤسسة العمومية لقواعد القانون التجاري والقانون المدني في حال غياب أحكام خاصة.

، وبهذا نظمت وظيفة الرقابة التي ترجمت على المستوى القانوني بإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وتأسيس المراقبة الداخلية في المؤسسات العمومية وذلك حسب نص المادة 40 منه.

وبعد ذلك أصدر المشرع القانون 08-91 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأتبعه بالمرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاث السالفة الذكر وتلاه المرسوم التنفيذي 96 -136 المؤرخ في 15/04/1996 المتضمن قانون أخلاقيات المهن الثلاثة.[1]

[1]. بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص8

**المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات .**

**1- تعريف محافظ الحسابات**

حسب المادة 22 من قانون 10-01 المؤرخ في 29-07-2010 المتعلق بمهن خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد عرفه على انه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها الأحكام التشريع المعمول به "[1]

حسب القانون التجاري عرف محافظ الحسابات في المادة 715 مكرر 4 على أنه الشخص الذي يتحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة، وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك. يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ". [2]

وتعتبر مهنة محافظة الحسابات عملية منظمة التجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في المؤسسة، أو هي الرقابة الممارسة من طرف جرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة ومصداقيتها ويسمى هذا الحرفي محافظ الحسابات.[3]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن محافظ الحسابات هو كل شخص يتمتع باستقلالية كاملة في ممارسة مهامه، التي تهدف للتأكد من صحة الحسابات ودقتها وإبداء رأيه الفني المحايد، تحقيقا لمصلحة المؤسسة والمصلحة العامة.

**2- دواعي الحاجة إلى مهنة محافظ الحسابات**

تعتبر المراجعة المستقلة و التدقيق من أهم الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات المجتمع، ومما لاشك فيه أن هذه الخدمة لم توجد لو لم تكن هناك حاجة لها، و من أهم الأسباب التي دعت إلى وجود مهنة محافظ الحسابات هي [4]

الحاجة إلى وجود بيانات مالية بدءا من المنشآت الفردية إلى شركات المساهمة العملاقة، وذلك

التوثيق كافة المعاملات المالية اليومية الجارية في المنشأة.

- الحاجة إلى توفير هذه البيانات الإدارات المنشآت العليا والوسطى، وإلى الأطراف الخارجية الأخرى

[1] -الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم10 ،01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ، العدد42 ص ،07

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي ، 2007 ،الجزائر ،ص : 18

[3] -بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص:65

[4] حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2003 ، ص: 28

كالمستثمرين والموردين لتلبية احتياجاتهم منها؛ - الحاجة الى البيانات غير متحيزة لغرض قيام الجهات المستفيدة باتخاذ القرارات المطلوبة، نظرا لأن المعلومات المالية غير المحققة لا يمكن الاعتماد عليها كثيرا؛ الحاجة إلى فحص مستقل للبيانات وذلك بالاعتماد على محافظ الحسابات محايد ومؤهل، وذلك

بسبب التعارض بين المصالح والأهداف معطي المعلومات المالية وبين الأطراف الخارجية المعنية المستخدمة لهذه المعلومات؛

**3- أهمية محافظ الحسابات:**

تكمن أهمية محافظ الحسابات في البيانات المالية التي تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا عليها، حيث تعتبر الأطراف التالية من أهم الجهات التي تهتم بتقارير محافظ الحسابات:

- **أصحاب المنشأة**: سواء كان المالك فردا أو شركاء أو مساهمين فإن تقرير المراجع يعتبر أداة فعالة

تمكنهم من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في المنشأة.[1]

**إدارة المنشأة:** تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل محافظ.

الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم.

- **المستثمرين**: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد

الحرب العالمية الثانية وتوزع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين محافظ الحسابات مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المحافظ بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

- **البنوك :** تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض،

وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة.

الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في

المواعيد المحددة.

- **الجهات الحكومية**: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا و إبداء الرأي الفني المحايد و العادل عليها[2]

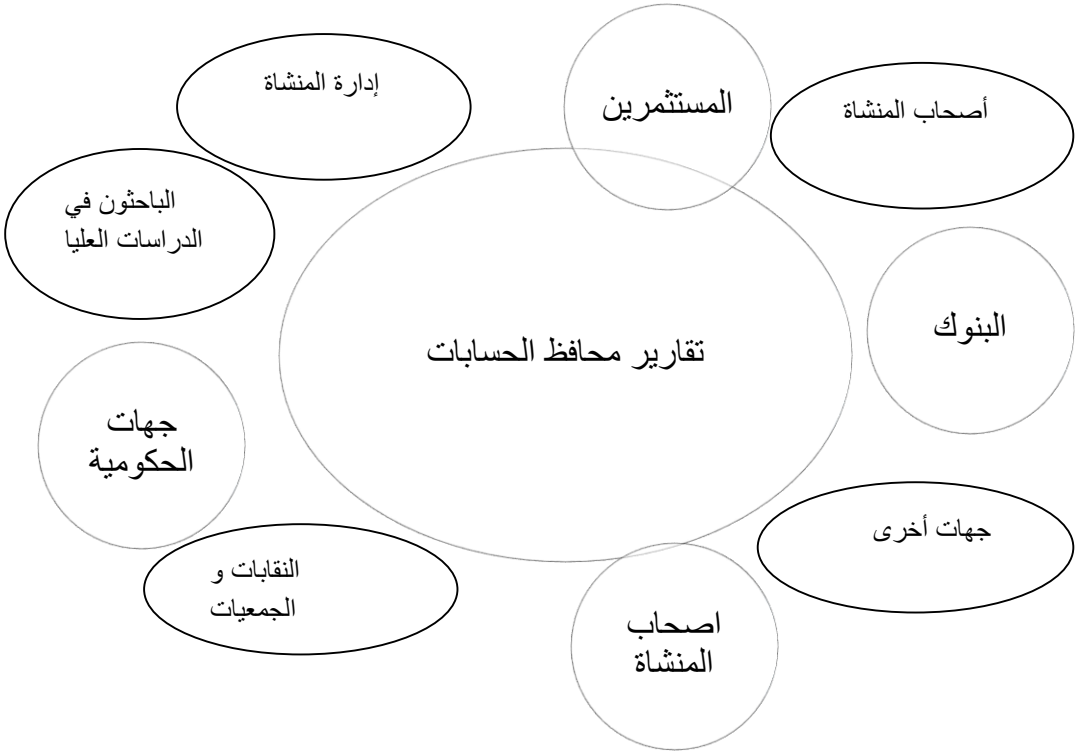
[1] - حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص:33

[2] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات( بين النظرية والتطبيق)، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 ، ص8 :9

1 - الباحثون وطلبة الدراسات العليا، باعتبار القوائم المالية من المصادر والمراجع المهمة لبحوثهم، وأن مصداقية هذه المصادر تكون أعلى في حالة كونها موقعة من محافظ الحسابات؛

- النقابات والجمعيات المهنية والعمالية: لغرض التحقق من س ير أعمال المنشآت، وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة، كما يعتمد ممثلوا الموظفين والعمال على النتائج المالية المدققة عند القيام بالتفاوض مع الادارة حول مرتباتهم وأنصبتهم من الأرباح؛ - جهات أخرى : إضافة للجهات المشار إليها أعلاه، فإن هناك جهات أخرى تحتاج إلى خدمات المراجع ووجود قوائم مالية مدققة كشركات التأمين في حالة تعويض الخسائر ، و الشركاء في حالة انضمام شريك جديد، و البائعين و المشترين المؤسسة ما لتحديد قيمة أصولها و التزاماتها و شهرة المحل.

**الشكل رقم 1-1: الجهات المستفيدة من تقارير محافظ الحسابات**




**-من إعداد الطالب إعتمادا على البيانات السابقة**

**4- أهداف مهنة محافظ الحسابات.**

يمكن تقسيمها إلى أهداف عامة وأخرى خاصة كالتالي:

**4-1- الأهداف العامة:**

حيث يقوم بالفحص الإنتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحقة بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس إدارة المؤسسة موضوع المراقبة فهدفه:

- إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين الإثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق، وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المحافظ حسب جمعية المحاسبين الأمريكية يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي

حول الصورة الفوتوغرافية للوضعية المالية، نتائج العمليات، تطور تلك الوضعية احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها؛[1]

- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنين و البنوك و الدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرر ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات للشركة أو لا، و باختصار مراجعة الخطر السنوي بناء على البيانات المالية التي يعتمدها محافظ الحسابات، إن صدور التقارير المالية و توقيع محافظ الحسابات عليها يزيد الثقة بها كما يزيد درجة الاعتماد عليها ؛[2]

. اطمئنان أصحاب المنشأة على سلامة إدارة المنشأة وسلامة أموالهم المستثمرة؛ - سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المحققة عند تقدير الضريبة المستحقة.

**4-2 الأهداف الخاصة .**

**اكتشاف الأخطاء والغش؛**

**- اعتماد إدارات الأقسام المنشأة على حسابات المحققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر** والمستقبل؛ - تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المؤسسة؛ - قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولا بأول ، وتهيئة كافة الدفاتر و السجلات و جعلها جاهزة للمراجعة في أي وقت.[3]

صحيح أن محافظ الحسابات يسهر على الحفاظ على ذمة المؤسسة وحماية المساهمين وكل المتعاملين معها وما يهمه، أن تتحسن وضعية المؤسسة و ازدهارها. لكن ينبغي عدم المبالغة وعدم الذهاب بعيدا، والحذر كل الحذر والعمل على عدم المساس بمبدأ الاستقلالية والحياد أثناء أداء المهمة وذلك احتراما للقوانين والأخلاقيات.[4]

[1] . محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات م النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، الجزائر 2008 ، ص:29

[2] . يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص:8

[3] . حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص 28.30

[4] . محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص3

**المطلب الثالث: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.**

**1- تنظيم مهنة محافظ الحسابات:**

**1-1- شروط ممارسة المهنة:**

الممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

. أن يكون جزائري الجنسية.

• أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها

- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

• أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛ . أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

**• أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".**

ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو

محافظو الحسابات المنتهية عهدتاهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات الفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات. - العناصر المرجعية المفصلة الموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها

. - نموذج رسالة الترشح.

- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين الوضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا لأحكام التشريعية .

- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية

**حسب المادة 05**: يتحصل محافظ الحسابات المترشح على ترخيص مكتوب من الكيان لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

تنظيم الكيان وفروعه. - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهنة .ويتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

**حسب المادة 06:** يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

**حسب المادة 07:** يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:

- الموارد المرصودة. - المؤهلات المهنية للمتدخلين.

- برنامج عمل مفصل.

- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها. . أجال إيداع التقارير.

**المادة 08:** يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (03) سنوات مالية متتالية موافقة.

العهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

**المادة 09:** يمكن أن تترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط. المادة 10: يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي و مبدأ الاستقلالية كما يشترطان لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها .

**المادة 11:** في حالات تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلتزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديدة. |

**المادة 12:** يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني و العرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات. غير أنه يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (2/3) سلم التنقيط الإجمالي .

**المادة 13:** تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم

العروض تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا. غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

**المادة 14:** يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة والمؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه

**1-2-2- تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء:**

المادة 15: طبقا لأحكام المادة 715 مكررة من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسئول الأول للكيان.

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة لتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول به.

**حالات التنافي وموانع:**

حدد القانون 10-01 حالات التنافي حيث يجب عدم توفر ما يلي: [1]

**حسب المادة 64:**

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية. - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- كل عهدة برلمانية. - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة خبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية؛

**المادة 65: يمنع محافظ الحسابات من:**

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

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

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

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

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

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42 ، مرجع سبق ذكره، ص 11 ، أنظر للملحق

شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته؛

**المادة 66:** زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو معنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبي قات أو ضمانات من المؤسسة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء مؤسسات محافظة الحسابات.

حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المدرين أو مجلس مراقبة للمؤسسات التي تملك عشر (1/10

رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه المؤسسة. - أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المدرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

**- مهام محافظ الحسابات:**

تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين و حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.

تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.

-إقتراح التعديلات اللازمة ، تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

يتأكد من سلامة تطبيق سلامة تطبيق دليل إجراءات التسيير.

**2-2 - مسؤوليات محافظ الحسابات:**

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، وهو مسؤولا مسؤولية مدنية، جنائية وتأدبيه:

**المسؤولية المدنية**: إن محافظ الحسابات مسؤول تجاه المؤسسة و تجاه الغير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر المادي أو المعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة إرتكاب أخطاء و تقصير، الناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء و ذلك التقصير.. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها و في حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.[1]

**المسؤولية الجنائية:** قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض النصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية:

تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛

- عدم احترام سر المهن.[2]

**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 .

[1] . الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 ، مرجع سبق ذكره ص 10 ، أنظر للملحق

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 57

**المبحث الثاني: تنفيذ مهنة محافظ الحسابات حسب معيار210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق**

من أجل تحقيق محافظ الحسابات لأهدافه، يقوم بإتباع منهجية معينة تحتوي على عدة معايير و خطوات يسير عليها محافظ الحسابات باعتماد على وسائل و تقنيات تساعده في أداء مهامه ، سنوضح في هذا المبحث هذه المنهجية كالتالي:

- **.مجال تطبيق المعيار:**

1 . يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

2 .يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

3 . لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

4 .يقصد بالمدقق في هدذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة .

- **الأهداف :**

5 .إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.

ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، و بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على أحكام مهمة التدقيق.

.يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة.
يجب أن يدون في مل عمله كل اختلا محتمل.

- **الشروط المسبقة للتدقيق**

7 .يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما:

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدد كشوفه المالية،

- الإدارة تعتر ، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوف المالية،

- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال.

- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة.

- **محتوى رسالة المهمة**

**3.1 .الأحكام الأساسية لرسالة المهمة**

.يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن:

هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق،القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق.

- مسؤوليات المدقق.

- مسؤوليات الإدارة.

- تعري المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية.

- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.

- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.

- مخطط وتنفيذ التدقيق.

- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق و كذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على وجود اختالالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح؛

- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها،

- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة.

- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية و التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

.من جهة أخرى، إذا طرأت الحالات التالية، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.

- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.

- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

من جهة أخرى، لا سيما في الحالات التالية:

- بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.

- إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.

- التعامل مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

**التدقيقات المتكررة**

يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته لاسيما عند:

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق.

- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله.

- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين.

- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان.

- وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طر المدقق.

تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية .يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. مثال، لا يمكن الإدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق إذا كان الهد من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة.

.قبل انتهاء مهمة التدقيق ، و إذا طولب المدقق بتعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة.

إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها.

فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي.

إن تقرير المدقق لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية كمرجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي تضمنتها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات

. إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك.

- تحديد وجود أي نوع من الالتزام ، تعاقدي أو شكل آخر، و آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.

**.خصوصيات أخرى**

.في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية.

.في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم.

.عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة دهو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات.

.عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه.

**الشكل 01-02 نموذج رسالة مهمة.**

**نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية)**

**مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات**

**رأسية المكتب:**
**رقم الاعتماد:**
**رقم التسجيل في الجدول:**
**العنوان:**
**الهاتف/الفاكس:**
**المكان والزمان**

**موجه إلى إدارة الكيان**

سيدة/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن ،ن+1 ،ن+2.

**1.هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية**

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

و سيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر.هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سبر، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

**2.مسؤولية محافظ الحسابات**

يستوجب علي أن أشير أنه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة للتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديدها.

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور أنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

**3.مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان**

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،

- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.

- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين و الذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير ، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأتدخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم : (على سبيل المثال)

- الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

**4.مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة**

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي:.....

فيفري:.....

الخ:.....

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على اقتراض أن حساباتكم تم إقفالها و عرضها علي في الآجال المتفق عليها و التي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

***(تحديد الهوية ،المؤهلات المهنية و المركز).***

عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي.

**5.رسالة** التأكيد

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق).

**6.الأتعاب**

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي بـ.....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

---

***(وضع رزنامة الفوترة والدفع)***

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها.

أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

محافظ الحسابات
الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

**المطلب الأول: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات**

حتى يقدم محافظ الحسابات رأيه بشكل محايد ومستقل لا بد من معايير تحكم عملية التحقيق، حيث أن محافظ الحسابات ليس مجبرا على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق لعدم وجود أي قانون جزائري يجبره على ذلك، حيث أنه مجبر فقط على تطبيق مجموعة نصوص قانونية و تشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة و الصادرة عن وزارة المالية، وقد تم إصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو التالي:

**1- المعايير العامة**

**1-1- معايير الأداء والكفاءة :**

إن التدريب اللازم لمهنة محافظ الحسابات يشمل منهجا علميا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة و المواد المترابطة بها، و يتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة.

- **الاستقلال** غالبا ما يشار إلى استقلال محافظ الحسابات بأنه حجر الزاوية في المراجعة، فبدونه تفقد مهنته موثوقيتها و قيمتها، تتبع أهمية الاستقلال من أن مدى الثقة و درجة الاعتماد على رأي محافظ الحسابات يتجددان بمدي استقلال و حياد محافظ الحسابات في إبداء ذلك الرأي. فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير، و من ثم فهي تحتاج إلى رأي محايد عن الأحوال المالية للمشروع، و من ثم يلجأ المراجع الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقد مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة ولذلك يتعين على المحافظ الابتعاد عن تلك المواقف التي قد تثير الشكوك في درجة الحياد أو الاستقلال الواجب توافرها ، و من ثم التأثير على درجة الثقة و مدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره [1]

**1-3- بذل العناية المهنية المعقولة:**

يتعلق هذا المعيار بما يقوم به المحافظ وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المحافظ في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته المهنية والقانونية، هذه العناية تتطلب انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم و ضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات و الخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.[2]

**2- معايير العمل الميداني:**

[1] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، دار الجامعية، الاسكندرية، 2003 ، ص6

[2] زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية ، عمان،33 2009

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى محافظ الحسابات بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المحافظ بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني. تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المحافظ خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوط به، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات.

و المداومة على الاطلاع على المجالات و النشرات و البيانات و النصوص التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعني بالمحاسبة ، كما ينطوي التدريب على الإشراك بانتظام في الاجتماعات و الندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة و إنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال و الاقتصاد و الإحصاء و غيرها.

على إختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

**2-1- التخطيط وإشراف الملائمين :** تمكن عملية التخطيط محافظ الحسابات من تحديد ما يجب القيام به في عملية المراجعة، و من س يقوم به و الزمن اللازم لتنفيذ مهام عملية المراجعة، و يحتوي معيار التخطيط على القواعد التي يجب على المراجع الالتزام بها عند تصميم و تطوير خطة المراجعة ، و عند إعداد البرنامج الزمني لتنفيذها، وعند تخصيص إمكانيات المراجعة على الأوجه التي تتميز بارتفاع مخاطرها، بما يمكن من رفع كفاءة و فعالية تنفيذ مهام المراجعة و تحقيق أهدافها، و يعد التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة، حيث يتم وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع ووضع برنامج مراجعة، ويمكن تعديل الخطة العامة وبرنامج المراجعة في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة، علاوة على ذلك يجب على المحافظ توثيق الخطة بالمستندات.[1]

**2-2 - الفهم الكافي للرقابة الداخلية:** المغزى من هذا المعيار هو قيام المحافظ بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها محافظ الحسابات، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة. وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المحافظ كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.[2]

ويمكن لمحافظ الحسابات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:

---

[1] . لقليطي الأخضر مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجيستير، جامعة باتنة، 2009 ، ص3

[2] . محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى أمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر، 2011

ص: 33

الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛ استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية، إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية؛ وبعد الدراسة السابقة يقوم المحافظ بإعداد ورقة عمل تتضمن:

نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات المقترحة للمؤسسة محل المراجعة.

**1 2-3- جمع أدلة التدقيق الكافية:**

لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى التدقيق بأنها وسيلة أو عملية منتظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة، و الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد في مدي صحة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم والسجلات المحاسبية والتي هي أساس الرأي الذي يبديه محافظ الحسابات، فكلما يصل المحافظ إلى جمع أكبر حجم الأدلة كلما كان رأيه النهائي ذو صحة ومصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب على المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.[1]

**2-4- أوراق العمل:** يخصص محافظ الحسابات الجزء الكبير من وقته لتخطيط وإعداد ومراجعة أوراق العمل، لأنها تزيد من الكفاءة في أداء المهام الملقاة على عاتقه، وتشمل كل الأدلة والقرائن التي تم تجميعها لإظهار ما قام به من عمل، وطرق و إجراءات التي أتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى محافظ الحسابات الأسس التي يستند إليها في إعداد التقارير.

وحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين فإن محافظ الحسابات يمكن أن يصنف أوراق العمل إلى ملفين هما ملف دائم، وملف جاري، بحيث يستعمل الملف الدائم طيلة مدة التوكيل أما الثاني فيحتوي على كل العناصر والبيانات المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراجعة للدورة الحالية، حيث تساعد هذه الملفات على التخطيط والتنفيذ عملية المراجعة، كما تمثل عمل ملموس على الأعمال المنجزة

والتي يستند عليها رأي المحافظ النهائي.[2]

**3- معايير إعداد تقارير:**

يعتبر تقرير محافظ الحسابات بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية المراجعة، ولذلك فإن المهم جدا إعداد هذا التقرير بطرقة مهنية. وتحقيقا لذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أربعة معايير تعتبر كإرشادات عامة لإعداد التقرير، وتختص هذه المعايير على

[1] . محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008 ، ص50

الدولية[2] والمعايير المحاسبية الدولية المعايير مواجهة في المالي المحاسبي النظام الدولية، المراجعة معايير محمد، حولي منصور، أعمارة . بن للمراجعة، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 ، ص:14

التوالي، بكل من الإشارة إلى معيار قياس الصدق، ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية الإفصاح ووحدة الرأي، ونتعرض في هذا الإطار لهذه المعايير الأربعة ببعض التفصيل، على النحو التالي:

**3-1 - مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.** يعني هذا المعيار أن يتضمن توضيحا من المحافظ حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية: المجموعة الأولى:

المبادئ العامة مبدأ الحيطة والحذر.

- مبدأ الثبات؛ مبدأ الشمول.

- مبدأ الأهمية النسبية،

- مبدأ الإفصاح

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

**المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.**

يمكن إجمال هذه المبادئ كالآتي :

.مبدأ تحقق الإيراد.

مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

**المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي. تتضمن المبدأ الآتي:**

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

مبدأ التكلفة التاريخية؛[1]

**3-2 - مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف**

يتطلب هذا المعيار أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية السابقة. والهدف منه تمكين محافظ الحسابات من إجراء المقارنة بين الفترات المختلفة، وذلك نتيجة لعدم وجود تغيرات جوهرية في المبادئ المحاسبية المطبقة، وفي حالة وجود تغيرات جوهرية يقوم المحافظ بالإشارة إلى ذلك في تقريره[2]

**3-3 - مدى كفاية الإفصاح الكافي:** يقتضي هذا المعيار من المحافظ ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

[1] . محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص2

[2] . لقليطي الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص35

المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

**3-4- إبداء الرأي :** يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير محافظ الحسابات عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

أما في حالة امتناع المحافظ عن ابدأ رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب الامتناع وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المحافظ بالقوائم المالية، أي عند موافقته على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص محافظ الحسابات ودرجة المسؤولية التي يتحملها [1]

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره ، ص.26

**المطلب الثاني: خطوات تنفيذ مهمة محافظ الحسابات**

**اولا: مراحل مهمة التدقيق**

إن مسؤولية إعداد القوائم المالية في المؤسسة يقوم بها المحاسب بينما المدقق يقوم بفحص المعلومات في تلك القوائم المالية لإضافة الثقة والمصداقية عليها، فهي تبدأ بعد ا المحاسبة وهذا لا يعني أن المدقق لا ينتظر حتى نهاية السنة المالية ليؤدي وظيفته يمكن له القيام بوظيفته خلال السنة ولكن خلال فترات منقطعة( غير مستمرة).[1]

حيث يجب على المدقق ان يتعرف علي المؤسسة التي اسند إليه تدقيق حساباتها ومن هده الناحية تختلف المؤسسات باختلاف الشكل القانوني لها ومن المهم جدا معرفة عمل العميل فعلي المدققين إن يفهموا المحيط الاقتصادي الواسع الذي يعمل به العميل بما في ذلك اثر السياسة الاقتصادية العامة والمناطق الجغرافية التي يعمل ضمنها العميل وظروفها الاقتصادية وتطور التنظيمات المحلية و الصفات الخاصة بالصناعة التي يزاولها العميل فيجب التعرف على الأشخاص والمنتجات وطرق المحاسبة المطبقة عليه فان المدقق الخارجي يقوم في المرحلة الأولى هن مراحل التدقيق الخارجي بمجموعة من الخطوات الفرعية والمتمثلة في الأشكال التالية توضح ذلك :

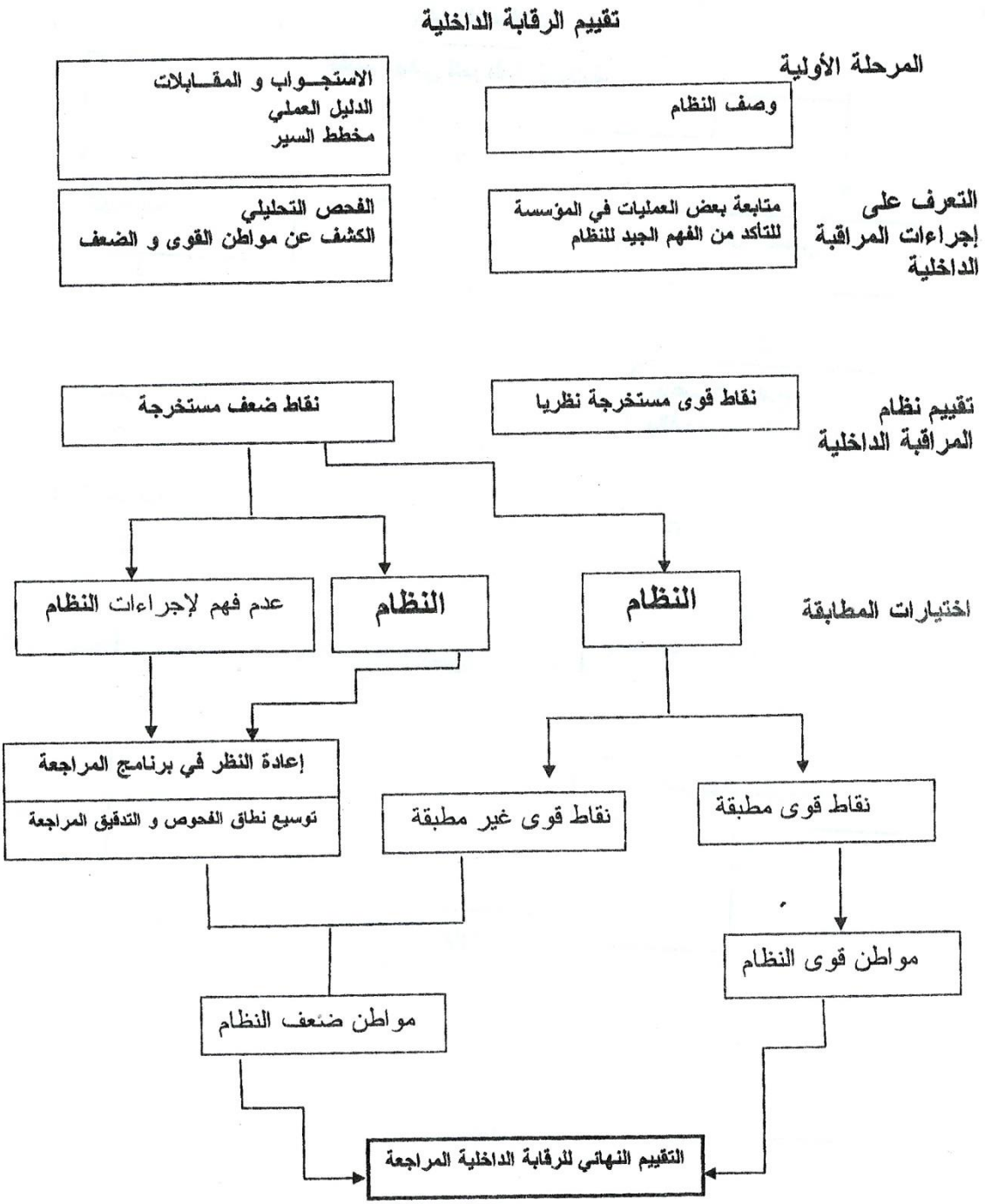
**الشكل03/01 الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة المدققة**

| | |
|---|---|
| **أشغال أولية :** | **-التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة**<br>**-التنظيم المهني**<br>**-العناصر المقارنة مابين المؤسسات** |
| **اتصالات أولى مع المؤسسة :** | **-حوار مع المسؤولين- زيارات ميدانية**<br>**-التعرف على الوثائق الداخلية**<br>**-** |
| **انطلاق الأشغال:** | **-تكوين الملف الدائم**<br>**-إعادة النظر في برنامج التدخل** |

[1] .مرجع محمد بوتين

**الشكل04/01: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة المثقفة**

**الشكل 04/01: تقييم الرقابة الداخلية**



**ملفات العمل:**

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظي الحسابات مراجعة مستمرة يجعله إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي ولو لا هما لما استطلع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جميع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي، المدعم بالأدلة حول الحسابات التي فحصها ووجدها يمثل.

**ملف دائم** :يحتوي البيانات الثابتة على المؤسسة موضوع المراجعة، ويتضمن ما يلي:[1]

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها الوثائق العامة).

- نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام استمارات الداخلية، خرائط التتابع ....الخ)؛

- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبية مستعملة، طرق العمل المحاسبي، حجم العمليات بحسب طبيعتها،

طرق إجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة.

معلومات قانونية( القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعين محافظي الحسابات وأدلة الإثبات)؛

- خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات موقع المؤسسة في السوق).

- معلومات حول خريطة تنظيمه لمصلحة المعلوماتية العتاد والأنظمة المستعملة البرامج والوثائق المطبوعة.

- نسخة عن القرارات الهيئة العامة مجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمراجع والمراجعة.

**2 الملف السنوي: يحتوي هذا الملف كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة، وتتضمن هذه البيانات التالية:**

- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية، متابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين،تاريخ فترة وتواريخ تقديم التقارير)؛

- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع، تقييم المراقبة الداخلية، نظام الإجراءات، طرق المحاسبية).

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 44-45.

- أوراق العمل(العينات الإجراءات، طرق المحاسبية).

- مراقبة الحسابات السنوية( برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة الوثائق(أو نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبرر لمبالغ الحسابات التي تم فحصها).

- حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة الحالية حول المصادقة.

**وسائل الحصول على أدلة الإثبات.**

يقوم المدقق الخارجي بالعمل على الحصول على أدلة الإثبات التي تبين مدى صحة الوضعية المالية المقدمة من طرف المؤسسة لدعم موقفه من هذه الوضعية ومن القوائم لمالية بشكل عام ويعمل على جمع هذه الأدلة من انطلاقه في مهمته إلى غاية انتهائه ويستعمل المراجع الخارجي في هذا الإطار عدة وسائل تمكنه من جمع ما يكفي من أدلة تساعده على تأسيس رأيه وتبرره. ونذكر من هذه الوسائل ما يلي: [1]

**الجرد الفعلي :** يمثل الجرد الفعلي احد أهم الطرق والوسائل التي تمكن المراجع من جمع أدلة الإثبات حيث أن

عملية الجرد تعتبر إلزامية بالنسبة لجميع المؤسسات علي الأقل مرة واحدة في السنة وذلك وفق ما نص عليه الأمر الرئاسي رقم المؤرخ في جانفي حيث يلتزم المراجع بحضور الجرد المادي ويقدم دليلا ملموسا عن ممتلكات المؤسسة وذلك عن جدول مفصل وممضي عليه من طر ف المراجع الخارجي .

**المراجعة الحسابية:** يلجا المدقق الخارجي في بعض الأحيان إلى التأكد من الحسابات والأرقام الموجودة في القوائم

المالية المقدمة إليه وذلك حني يفهم الأرقام والنتائج التي تحصل عليها محاسبو المؤسسة كما انه يضطر أحيانا لتأكد حسابيا حتى من مبالغ الفواتير حتى يقف علي التصريحات المقدمة فيما يخصا لرسوم الرسم علي القيمة المضافة، والرسم علي النشاط المهني وغيرها من الرسوم المفروضة علي رقم الإعمال وغيرها من العماليات للحسابية التي يستعملها المراجع الخارجي كطريقة للحصول على أداة الإثبات في هذه المهمة ؟

**المراجعة المستندية :** يعتمد هنا المدقق الخارجي علي مراجعة التسجيلات المحاسبية للعمليات التي قامت đا

المؤسسة من اجل جمع أدلة الإثبات حيث يقوم هذه الخطوات đدف التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية

[1] طواهر محمد التهامي، المرجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ،ص139-136.

ومطابقتها الشروط الشكلية والموضعية الواجب توفرها فيها وكذلك يتأكد من وجود الوثائق الازمة لتبرير التسجيلات المحاسبية وان هذه الأخيرة شملت كل العمليات التي قامت đا المؤسسة دون الزيادة ولا نقصان .

**المراجعة القياسية:** " يلجا المدقق الخارجي إلى المراحل القياسية đدف الحصول علي نتائج معينة في وقت قياسي

ويقوم فيها بقياس عنصر من عناصر القوائم المالية بعنصر أخر ومقارنتها وهي تعتبر وسيلة تأكد من حد ذاتها حيث يمكن له إن يقيس الرسم علي النشاط المهني بالنسبة إلي رقم الإعمال كما يمكنه مقارنة نفس العنصر في دورات محاسبية مختلفة.

**المصادقات المباشرة:** يحصل المدقق على المصادقات المباشرة من المتعاملين الخارجيين مع المؤسسة كموردين،

العملاء والبنوك وحتى الضرائب وهذا التأكد من الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.

- **المصادقات البيضاء:** يحصل المدقق وفق هذا النوع على توضيح الرصيد من طرف العميل في هاته الدورة المالية دون إعلامه بالرصيد في الرد المرسل وفي هذه الحالة يتأكد المراجع من ذلك الرصيد من دفاتر المؤسسة ودفاتر العميل.

- **المصادقات الايجابية:** تتمثل في ذكر المراجع للرصيد من البيانات المرسل للعميل والطلب من العميل الرد

بالمصادقات في جميع الحالات سواء كان الرصيد صحيحا أو خاطئا.

- **المصادقات السلبية:** في هذا النوع يطلب المدقق من العميل إرسال المصادقة في حالة كون الرصيد غير صحيح فقط أم عدم الرد فتعبر عن صحة الرصيد.

**الاستفسارات:** يكون الاستفسار كتابيا أو شفويا من طرف الإدارة وموظفي المؤسسة حيث تعتبر هذا النوع أقل

حجية من باقي الأنواع الأخرى على اعتبار أن الإدارة تكون لها مصلحة في إخفاء بعض المعلومات عن المراجع.

**المستندات:** يعتبر المستند من أكثر الأدلة التي يعتمد عليها المراجع كونه يتم التأكد من صحة من خلال القيود

بالدفاتر المحاسبية.

**وعلى المدقق في هذه الحالة التأكد من:**

أن يكون تاريخ المستند واقعا في الفترة المالية الخاضعة للمراجعة وليس بفترة خارج هذه الفترة.

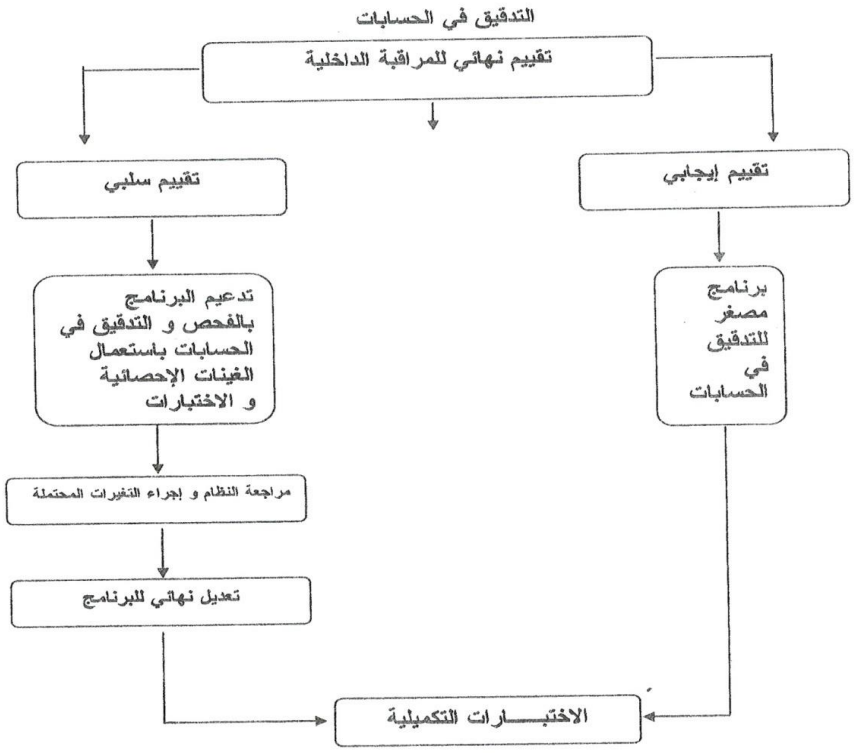
أن يكون القيد المحاسبي المبني على المستند الصحيح يصور الرقم الصحيح.

أن توضع على المستند علامة بعد مراجعته تقيد بذلك حتى لا يقدم ثانية لتعزيز عمليات أو قيود أخرى.

**ثانيا: مرحلة فحص الحسابات:**

تمثل هذه المرحلة أخر مرحلة في عملية المراجعة قبل إبداء المدقق لرأيه في القوائم المالية للمؤسسة وهي مرحلة جد مهمة لأنه ليس من الممكن المدقق الخارجي إبداء رأيه في القوائم المالية لو لم يقم بفحصها وتدقيقها بطريقة تجعله متأكد من رأيه وواثقا منه، ويتوقف حجم الفحص الذي يقوم به المراجع على نتائج المرحلة السابقة، ففي حالة امتلاك المؤسسة لنظام رقابة ذو جودة عالية فإنه على المدقق أن يكتفي بالحد الأدنى من الفحص من برنامج عمله في المؤسسة أو في حالة وجود نظام ضعيف في المؤسسة فإنه يجب على المراجع توسيع برنامج تدخله وزيادة الفحص لما لنقاط الضعف من تأثير سلبي على صدق ومشروعية القوائم المالية في المؤسسة وتنجز هذه لمرحلة في خطوات متتالية وهي كالتالي :

**الشكل05/01: تدقيق في الحسابات**



**إنهاء عملية المراجعة وإبداء الرأي:** بعد قيام المدقق بهذه المراحل والخطوات يكون المدقق قد جمع ما يكفي من

المعلومات لإبداء الرأي وكذلك ما يكفي من الأدلة والإثباتات التي تؤديه هذا الرأي وتدعمه ولم يبقي للمراجع قبل

أن يبدي رأيه في هذه القوائم إلا أن يتأكد من أوراق عمله وان يقوم بمراجعة مختلف العمليات التي تمت بعد

الدورة المحاسبية والتي تكون لها اثأر علي القوائم المالية أو تقدم تفسيرات لعمليات تمت في الدورة المحاسبية

المراجعة ’ومن اجل القيام هذه الخطوات علي أكمل وجه يستعين المدقق في مهامه بعدة تقنيات وطرق تساعده

وتسهل عليه تنفيذ عمله وتضمن له النتائج التي سيتوصل إليها تتصف بالصحة والدقة والشمولية ومن بين التقنيات التي يستعملها المدقق في المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة ما يلي:

تحديد اثأر تقييم المراقبة الداخلية, تمثل هذه الخطوة بالنسبة للمدقق نقطة انطلاق في فحص الحسابات ,حيث يقوم فيها المدقق بإعادة النظر في برنامج تدخله علي ضوء النتائج التي توصل إليها في المرحلة السابقة فيقوم بتوسيع وتضيق تدخله وفق حجم نقاط القوة ونقاط الضعف وجود نضام الرقابة الداخلية .

**المشاهدات العينية:** تعتبر المشاهدة العينية أنجح وسيلة لتأكد من صحة الجرد فيما يتعلق بالمحزونات والاستمارات وكذاك الخزينة وليس المقصود هنا أن يعين المراجع جميع المخزونان والاستمار ات وإنما يقوم بفحص ألانتقادي الطريقة التي تتم بها عملية الجرد في المؤسسة ثم المراجعة باستعمال تقنيات السير.

**اختبارات السريانية**. يقوم المدقق الخارجي في هذه الخطوة بالتحقق من تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية

والمعلومات حول العمليات من عدمه واكتشاف الانحرافات وذلك تطابق المعلومات الحاسبية والمعلومات حول

العمليات من عدمه واكتشاف الانحرافات وذلك بالاطلاع علي مختلف الوثائق المالية والمحاسبية وخصوصا موازنين

الحسابات والقيود الكبر وتدقيق العمليات الممركزة . وكذا الاطلاع علي المعلومات خارج المحاسبة كالموازنات لوحة

القيادة والعقود ومحاضر الاجتماع ومقارنة هذه المعلومات من سنة إلي أخري كما يقوم المراجع بالاختبارات السريانية .

لتسجيلات والأرصدة بالاعتماد علي الوثائق الداخلية المتمثلة في الفواتير ووصلات الاستلام وملف الجرد الدائم

وغيرها من الوثائق محل المراجعة كما يعتمد المدقق علي المصدقات الخارجية من طرف الموردين والعملاء والبنوك ومختلف المتعاملين الخارجين وكذلك يمكنه الاعتماد علي المشاهدة العينية للتأكد من عملية الجرد وتقييم المخزونان والاستثمارات وكذلك الخزينة .

**وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** كما سبق الذكر فوجود نظام فعال للرقابة الداخلية من شأنه أن يقلل في فرض ارتكاب الأخطاء والغش إلى اقل حد من ممكن وسرعة اكتشافها عند حدوثها وهو يعتبر نوعا من التأكيد على أن البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهرها الدفاتر صحيحة ويمكن الاعتماد عليها.

**المراجعة الحسابية:** يقوم المدقق وفق هذا النوع بالتأكد من أن التسجيل المحاسبي يتم وفق المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها ويعتبر دليل يستعمله المراجع للحكم على صدق القوائم المالية النهائية.

**الربط بين المعلومات والمقاربات:** يتمثل هذا النوع في إيجاد ارتباط بين عناصر القوائم المالية بمثيلاتها في السنوات السابقة أو نفس السنة لمعرفة الظروف التي تؤثر فيها مثل القروض والفوائد وهي أدلة غير ايجابية تخضع للتقدير الشخصي بدرجة كبير.

**المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات**

الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية، وإبداء المحقق لرأيه يتم من خلال التقرير والذي يعتبر الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه في عدالة القوائم المالية ويقدم للأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية، وبذلك يعتمد الكثير من الأطراف على تقرير محافظ الحسابات وعلى ما يحتويه من معلومات لاتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية.

**المطلب الأول: مفهوم تقارير محافظ الحسابات وأهميتها**

**1- مفهوم تقارير محافظ الحسابات:**

هناك العديد من الأطراف قامت بتعريف تقرير محافظ الحسابات حيث عرفه البعض بأنه عبارة عن رأي معطي بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها ، و يجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة. كما عرفه البعض الأخر على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد يهدف لإعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة و عادلة عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.[1]

كما تتصف التقارير بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:

- يعتبر تقرير محافظ الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسي بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛ - من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا؛ . يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة؛ - لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة ، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة؛ [2] . يجب أن يكون تقرير محافظ الحسابات مدعما بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب **عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.**[3]

**2 4- أهمية تقارير محافظ الحسابات:**

تتبع أهمية تقرير محافظ الحسابات كونه يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم. أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتتبع أهميته من كونه الأساس الذي يعتمد عليه الفئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية و المستقبلية، لذلك ونظرا لأهمية تقرير محافظ الحسابات فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين و المدققين و التشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجبة مراعاتها عند إعداد هذا التقرير[4]

[1] . أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ، ص450

[2] حكيمة مناعي ، مرجع سبق ذكره، ص:57

[3] جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05 2012، ص22

[4] . غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 114

تزايد على الرأي الفني المحايد للمراجع المنتج النهائي لعملية المراجع نتيجة لما يواجه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الاعتماد عليها، وذلك نظرا لتوفر العوامل الآتية:[1]

- تضارب المصالح بين الأطراف المعنية، فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا فعليا

ومحتملا بين مصلحته وبين مصلحة من يقوم بإعداد تلك المعلومات، فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات وخاصة عن طريق شخص متخصص يتمتع بالاستقلال في إبداء

الرأي؛ - صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها، مما يجعل مستخدم المعلومات غير

قادر على استيعابها، وارتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم اكتشافها. ومن هنا تظهر الحاجة إلى وجود شخص متخصص يعاون المستخدم على تحديد جودة هذه

المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها؛ - الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة: فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عند اتخاذ القرار، تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.

- الفصل بين مستخدمي المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية، وبعد مستخدم المعلومات عن

الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى: ويتحقق هذا الفصل والبعد إما بطريقة طبيعية وأما بواسطة بعض الموانع القانونية وعوامل الوقت والتكلفة التي تجعل من غير الممكن لمستخدم المعلومات إجراء مراجعته وتقييمه للمعلومات المقدمة إليه للحكم على مدى جودتها.

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ص163.164.

**المطلب الثاني: محتويات تقارير محافظ الحسابات**

**1- أركان التقارير الشكلية:**يجب أن يتوفر في تقارير محافظ الحسابات الأركان الشكلية التالية :

**-تحديد الفترة التي يتناولها التقرير:** حيث أن عملية المراجعة تحدد بفترة مالية معينة، مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير من تلك فترة، تحديدا لمسؤولية المراقب عنها.

**ذكر إسم المؤسسة:** يجب أن يكون موضحا بالتقرير بكل دقة إسم المؤسسة المقدم عنها التقرير و حتى لا يستقدم التقرير المؤسسة أخرى.

**الدقة والوضوح:** يجب أن يكون التقرير مصاها بألفاظ سهلة يسهل على القاري فهمها، وأن يضمنه عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معنى واحد، لا ليس فيها ولا إلتواء.

**توقيع المحافظ:** أن يوقع المحافظ على التقارير بالقسه، وليس من أحد موظفيه حيث أن المسؤول من أية وثائق أو تقارير يصدرها مكتبه سواء قام بأعدادها بنفسه أو بواسطة المحافظ - أن يشمل على البيانات التي إستوجبها قانون الشركات أو أي قانون خاص، أي بيانات أخرى يتضمنها القانون النظامي للشركة.

**2 - عناصر التقارير**

يشير معيار التدقيق الدولي (700) في أن الإنساق في تقرير المحافظ عند اجراء عملية التدقيق وقفا لمعايير التدقيق و التأكيد الدولية يزيد من المصداقية في السوق العالمي، فقد طور مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي محتوى معيار التدقيق الدولي (700) ليتضمن المتطلبات الخاصة بالعناصر التالية:

**عنوان التقرير:** يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير والتفريق بينه وبين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى مثل تقرير مجلس الإدارة.

**-الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يجب أن يوجه تقرير المدقق حسبما تطلبه ظروف العملية ، كثيرا ما تحدد القوانين أو الأنظمة الوطنية لمن يجب ان يوجه تقرير المحافظ حول البيانات المالية ذات.

**الغرض العام في ذلك الإختصاص المعين** ، و عادة يوجه الشرير ذات الغرض العالم إلى أولئك الذين أحد من أجلهم التقرير ، و كثيرة ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين برقابة المؤسسة الذين يتم تدقيق بياناتهم المالية.

**الفقرة التمهيدية، يجب أن تتضمن مايلي:**

- يجب أن يحدد تقرير المحافظ البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق و الفترة التي تغطيها البيانات المالية.

يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن أعداد البيانات المالية من مسؤولية الإدارة، وتعد ربحها بأن مسؤولية المدقق إبداء الرأي بالبيانات المالية إستنادا على عملية التدقيق؛ البيانات المالية هي عرض من الإدارة، حيث أن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بفعل تقديرات واجتهادات محاسبية مهمة، وكذلك تحديد المبادي والطرق المحاسبية المناسبة المقيمة في إعداد البيانات وعلى عكس من ذلك فان مسؤولية المحافظ في تحقيق هذه البيانات العالية لغرض إبداء الرأي بشأنه.

**فقرة النطاق:** يجب أن تتضمن فقرة النطاق ما يلي:

يجب أن يصف تقرير المحافظ نطاق التدقيق و ذلك ينص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفها المعايير الدولية للتدقيق أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم لكلمة نطاق تشير إلى أن بإستطاعة المحافظ القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف ، و يحتاج الفاري إلى ذلك لتأكيد لأن عملية التدقيق، قد أنجزت متماشية مع المعايير أو الممارسات الراسخة أو ما لم يتم النص على العكس فإن معايير أو ممارسات التدقيق المتبعة يفترض أن تكون تلك المتبعة في الفطر المشار إليه بعنوان المدقق؛

يجب أن يتضمن التغرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها بغرض الحصول على ثقة

معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة؛

يجب أن يصف تقرير المدقق حماية التفريق بأنها قد تضمنت:

-- فحص على أساس الإختبار، بأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية.

- تقييم المبادئ المحاسبة المستخدمة في اعداد البيانات المالية.

- تقويم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند أعداد البيانات المالية.
يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المحافظ بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه

**فقرة الرأي:** يجب أن تنص فقرة الرأي المحافظ بشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم إستخدامها في إعداد البيانات المالية ويجب أن يلمس تقرير بشكل واضح على رأي المحافظ إذا ما كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية أو عادلة وفق لإطار التقارير المالية، إضافة الى اشترته بينما كان مناسبا إذا ما كانت مالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية؛

**تاريخ التقرير** ، وجب على المحافظة أن يؤرخ التقرير بتاريخ اتمام حمارة تحقيق بما أن مسؤولية هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا يجب على محافظ الحسابات علم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات:

**عنوان المحافظ:** يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير محافظ الحسابات مكتبه المسؤول على عملية التدقيق تلك.

**توقيع محافظ الحسابات:** يجب ان يوقع التقرير بإسم المؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمحافظ أوكلاهما معا وحسبما هو مناسب.[1]

**الشكل 06/01: تقرير نموذجي غير متحفظ**

العنوان.....تقرير مدقق الحسابات

الى.....الجهة المناسبة

الفقرة التمهيدية: لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة للشركة أ ب ج كما في 12/31/--20 ، وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ و إن تلك القوائم المالية تعتبر مسؤولية إدارة الشركة، و إن مسؤوليتنا تتمثل في إبداء الرأي عن هذه القوائم المالية إستنادا إلى التدقيق الذي قمنا به.

فقرة النطاق: لقد قمنا بإجراء عملية التدقيق بناءا على معايير التدقيق المتعارف عليها، تلك المعايير تتطلب من أن نقوم بتخطيط و إجراء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بخصوص اذا ما كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، إن عملية التدقيق تتضمن فحص لأدلة الأثبات على أساس إختباري ، المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية ، كذلك تتضمن من عملية التدقيق تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التي قامت بأجرائها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، و في إعتقادنا بأن تدقيقنا يوفر أساسا معقولا لإبداء رأينا.

فقرة الرأي: في رأينا أن القوائم المالية المشار اليها أعلاه عرضت بعدالة و صدق، في كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة المؤرخ في 12/31/--20 ونتائج اعمالها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

تاريخ ..... المدقق

.....

العنوان ..... التوقيع .....

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 122.120.

المصدر: غسان فلاح مطاربة ، تدقيق حسابات المعاصر ( الناحية النظرية ) الطبعة الأولى ، دار المسير ، عمان،2006.ص122.

**المطلب الثالث: أنواع تقارير محافظ الحسابات**

تختلف التقارير باختلاف الزاوية التي ينظر لها ومنها ونستطيع تقسيمها بصورة إجمالية من حيث النواحي التالية :

**1- درجة الإلتزام في إعدادها:**

**1-1- التقارير الخاصة:** [1]

يقصد بالتقارير الخاصة، تلك التقارير التي يلتزم محافظ الحسابات بتقديمها في مناسبات خاصة حددها

المشرع، فمصدر التزامه في القانون مباشرة فلا يحتاج إذن إلى تكليف خاص من قبل المؤسسة الأجزائها وانما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية لدى المؤسسة كما رسم المشرع معالمها.

وتسمى هذه التقارير بالتقارير الخاصة تسييرا لها عن التقرير العام، لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط

المؤسسة، وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، كما أنها تقدم على إستقلال من التقارير العامة، نظرا

لأهمية المسائل التي تعد بشأنها وحتى لا تختفي في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام، لعل أهم

الحالات التي يحي محافظ الحسابات أن يتقدم تقارير خاصة عنها هي:

-الإتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها؛

-إصدار السادات.

-المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة؛ زيادة رأس مال المؤسسة وتخفيضه

-الدماج شركة المساهمة.

**1-2 - التقارير العامة "** [2]: ويقصد بالتقرير العام أو كما يطلق عليه التقرير السنوي، ذلك التقرير الذي. يلتزم مراجع الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة للمساهمين التي تعقد سنويا لإعتماد حساباتها السنوية، وهو

[1] . حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص9

[2] المرجع السابق، ص77

بمثابة الحصيلة السنوية للعناية التي يقلها في فحص دفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها، فعلى محافظ الحسابات أن يرفع سنويا تقريرا عاما إلى الجمعية العامة للمساهمين ، يتضمن محصلة ما بذله من عملية فحص دفاتر المؤسسة و مراجعة حساباتها و قوائمها المالية، ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج.

**-2من حيث المحتويات[1]:**

**2-1التقارير المختصرة:** وهو النوع الشائع الاستخدام، ويطلق عليه البعض تقرير الميزانية، ويتضمن هذا التقرير الرأي الفني المحايد المراقب الحسابات فيما يتعلق بدفاتر المؤسسة وحساباتها والقوائم المالية التي تعدها الإدارة من نتائج أعمال المؤسسة خلال الفترة المالية محل المراجعة، وعن المركز المالي للمؤسسة في نهاية هذه الفترة.

**-2-2التقارير المطولة:** وتأتي هذه التسمية لتميزه عن التقرير الخارجي للمراجع أولا، ولأنه يسهل في شرح أمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر، وإن ذكرت فلا تعدوا كونها تلميحات إلى هذه الأمور أو إشارة مقتضبها لها، مع عدم الإخلال بوضوحها.

ويعد المحافظ هذا النوع من التقارير ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة، ولا تؤثر على القوائم المالية كإحتوائه على قوائم إحصائية وشرح مسهب لوضع بعض القوائم .

3 . **من حيث إبداء الرأي** : تقسم التقارير حيث إبداء الرأي إلى الأقسام التالية:

من حيث إبداء الرأي: نقسم التقارير من حيث إبداء الرأي إلى الأقسام التالية:

**3-1-الرأي المطلق:** ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو إقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر على صحة القوائم المالية، أي أن القوائم المالية ممثلة لواقع المشروع، وأن المحافظ كون هذا الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقا للمعايير المتعارف عليها ، و أن البيانات المالية كانت معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن تلك المبادي طبقت كما في السنة السابقة، و أنها تحتوي كافة المعلومات الإضافية اللازمة،

**3-2 التقرير المقيد:** يعتبر التقرير مقيدا بأمور لا تؤثر على رأي المحافظ، وذلك في حالة إضافة فقرة تأكيدية، أو يعتبر مفيدا بأمور تؤثر على رأي المحافظ في ظروف قد تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ، رأي سلبي، أو عدم إبداء الرأي.

[1] ، حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص299

**1-2-3- الأمور التي لا تؤثر على رأي المحافظ:** تأكيد لأمر ما في بعض الحالات ، قد يقيد المحافظ تقريره بإضافة فقرة تأكيدية لأسر ما ، وذلك لإلقاء الضوء على أمر يؤثر على القوائم المالية و الذي تم إدراجه كملاحظة مراقة بهذه القوائم، الشرح الأمر بشكل مفضل، إن إضافة مثل هذه الفقرة التفسيرية لا يؤثر على رأي المحافظ، و يفضل إدراجه بعد فقرة الرأي، و التي تشير إلى حقيقة كون رأي المحافظ غير متحفظ إزاء هذا الموضوع . ويبين الشكل الموالي نموذجا لرأي يتضمن تأكيدا لأمر ما[1].

**2-2-3الأمور التي تؤثر على رأي المحافظ**

-رأي المتحفظة ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لابد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه و أثره على القوائم المالية إن أسكن، أما إذا كان التحفظ يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلابد من الإمتناع عن إبداء الرأي ، أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المحافظ بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير مسألة لواقع المشروع، ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسطية بين فقرتي النطاق و الرأي، وتقسم التحفظات إلى الأقسام التالية:

•التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المحافظ ومثال ذلك ما يقرره المحافظ عادة من أنه إعتمد

حسابات الفروع مع أنه لم يقم بزيارتها شخصيا، أو لم تصل إليه ردود المصادقات من المدنيين؛

• التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة والتي غالبا ما تشير إلى مخالفة الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل عدم كفاية مخصصات الإستهلاكات أو مخصصات الديون المشكوك فيها .

• التحفظات التي تشير الى مخالفات القانون الشركات او لنظام الشركة الداخلي[2]

- **الرأي السلبي:** ويصدر هذا الرأي عندما يتأكد المحافظ أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح

للمشروع سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقع على محافظ

الحسابات مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها، [3]

[1] حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص 299-300

[2] . خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص9

[3] . نفسه، ص100

**عدم ابداء الرأي:** يجب أن يتم إصداره في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المحافظ فيها من الحصول على أدلة الإثبات كافية ملائمة، وبالتالي لا يستطيع ان سيدي رأيا حول القوائم المالية.[1]

**خلاصة الفصل**

من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن مهنة محافظ الحسابات هي عملية منتظمة عرضها الأساسي إعداد تقارير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية والتحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وتوافق المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذا الكفاءة المهنية وخبرة، يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية و يرفع من درجة اللغة فيها، كما تقدم تقارير محافظ الحسابات مختلف المؤسسات و البنوك على اختلافهم، لتبين أن المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها ، في حين أن السلطات الجبائية و الرقابة ترى في تقرير محافظ الحسابات تأكيد على التزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات، وإضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب، غش أو إختلاس في هذه المؤسسة.

تكون المؤسسة بدراية بكل ما يخص بيانتها المالية و محاسبية ، و ذلك لعند إتباعها لمنهجية معينة في شهير أرصدتها العالية وفق قوانين ومعايير معينة، تجنبها من الإقلاع في المشاكل عند الرقابة الجبائية.

[1] حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص 302

# الفصـــــل الثـــانـي

## التصريحات الجبائية وفق النظام الجبائي الجزائري

**تمهيد**

لا يختلف النظام الضريبي الجزائري عن غيره من أنظمة الدول المتقدمة, فهو نظام تصريحي يوجب المكلفين بالضريبة طبيعيين كانوا أو معنويين التصريح بمداخليهم ومعاملاتهم الخاضعة للضريبة قصد اقتطاعهما هو واجب دفعه لخزينة الدولة, وعليه ينبغي على المكلفين الدراية الكاملة بالتصريحات الشهرية والسنوية الملزمين بوضعها لدى الإدارة الجبائية, حسب طبيعة نشاط الممارسة سواء كانت صناعية , تجارية , خدماتية ,حرفية أو مهنا حرة وتقديمها بشكل دقيق ,صريح,وصادق لتعكس الوضعية الجبائية والحقيقية لهم , لانعدام الامتثال أو الإخلال بهذه الالتزامات سيعرض المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا بحسب نوع المخالفة لدلك سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين الأول فيها يتناول أنظمة الاخصاع الضريبي للنظام الجبائي الجزائري , وكذا أهم الضرائب والرسوم المطبقة فيه , إما في المبحث الثاني سنوضح من خلاله ماهية التصريحات الجبائية وأهميتها مرورا بخصائص المعلومات المتضمنة في هذه التصريحات, بالإضافة إلى رزنامة التصريحات التابعة لكل نظام وأهمها العقوبات الجبائية الناجمة عن عدم الامتثال أو الإخلال بها .

## المبحث الأول: نظام الضريبي في الجزائر

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على نظامين اثنين في تحديد ارقام اعمال المكلفين بالضريبة وكذا مداخيلهم , وهما نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ونظام الربح الحقيقي , وهذا ما جاء به قانون المالية 2017 بعد ان الغى المشرع الجبائي الجزائري انظام الربح المبسط وكذا نظام الصريح المراقب وهدا لسلسلة التدابير التي يقوم بها بهدف تبسيط الجباية .

**المطلب الأول : النظام الجبائي الجزائري**

**أولا :نشأة و مفهوم النظام الجبائي الجزائري.**

الجباية هي الأداة الأساسية المؤثرة و الحركة للنشاط االإقتصادي، لذلك كانت كافة الدول مبا فيها المتقدمة و السارية في طريق النمو، تحاول دوما تكييف سياستها الجبائية و الواقع االإقتصادي المعاش.

لكل دولة نظام جبائي خاص بها، حيث تستعمل الجباية كوسيلة أساسية من أجل تحسين وضعيتها االإقتصادية، وهذا مر النظام الجبائي بمراحل منذ العهد الإستعماري إلى وقتنا الحالي ويمكن تلخيصه فيما يلي:

الفترة ما بين 1830- 1918 : في هذه المرحلة الضرائب الإسلامية بقيت، لكن كان الإهتمام بالتقنيات أكثر من المبادئ الدينية، حيث أصبحت الضريبة ليست هلا صفة دينية، إذ ألغيت بعض الضرائب الإسلامية التي كانت سارية المفعول مع بقاء العشور والزكاة[1] .

الفترة ما بين 1918-1948 في هذه المرحلة وبتاريخ 30 نوفمبر 1918 ألغيت العشور إلغاء مطلقا وألغيت الزكاة في الجنوب[2]

.الفترة ما بين 1948-1962 :في هذه المرحلة اكتسب النظام الضريبي الجزائري إستقلالية طفيفة مقارنة بالنظام الجبائي الفرنسي وإبتداءا من سنة 1962 كان النظام الضريبي الجزائري يتكون من الضرائب المباشرة وغري المباشرة .

الفترة ما بعد الإستعمار 1962-1975 لقد ظل النظام الضريبي قبل 1962 قائما حتى ت بعد الإستقلال وبفضل القانون رقم 91-911 وبتاريخ 09 ديسمبر 9191 أصدر أول إجراء ضريبي مت فيه إمتداد للقوانين المعمول بها لقبض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هلا القائمة قبل الإستقلال،

ففي الفترة ما بني1962- 1975 طرأت بعض الإصلاحات أدت إلى عملية تسهيل حساب المداخيل الجبائية إلى الجزائر بقيت تطبق القانون الضريبي المخطط هلا و لذلك إلى غاية نشر أمر بتاريخ 1 جويلية 1975 مما أدى إلى ضرورة إنشاء قوانين جديد.

[1] - مناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي، دار هومة، الجزائر 2002 ،ص57.
[2] فيصل كلثوم، ضريبة الدخل، جملة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد91 ،العدد الثامن، 9111 ،ص93.

تعتبر الجزائر كغيرها من الدول التي انتهجت النظام الاشتراكي، حيث عانت من عدة مشاكل اقتصادية واجتماعية خاصة مع التحول الذي شهدته أواخر الثمانينات من القرن الماضي الناتج عن الأزمة النفطية لعام 1986م، الأمر الذي جعلها مجبرة على اللجوء إلى المنظمات العالمية من بينها صندوق النقد الدولي، حيث ظهر اقتناع السلطات الجزائرية بضرورة وحتمية الاندماج في النظام الاقتصادي العالمي الجديد، حيث شرعت الجزائر في تطبيق حزمة من الإصلاحات الاقتصادية منذ بداية عقد التسعينيات من أجل تغيير نمط تسيير الاقتصاد من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، ٍ فساح المجال للمبادرة الخاصة وتقليل تدخل الدولة في الاقتصاد، وا . ويعتبر صدور القانون رقم /90 10 المتعلق بالنقد والقرض بتاريخ /14/ 04 1990، بمثابة الوثبة النوعية في تجسيد عملية الإصلاحات الاقتصادية التي وضعتها الجزائر للانتقال من اقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، حيث جاء قانون النقد والقرض لإصلاح النظام البنكي وعطاء المهام الحقيقية لكل من الخزينة العمومية والبنك المركزي، والبنوك التجارية، وكذا تحديد العلاقة بصفة واضحة بين مختلف الفاعلين في النظام البنكي والمالي، ويعتبر إصلاح النظام البنكي من أهم مشاريع الإصلاح الجاري مباشرتها في الجزائر ضمن مجموعة الإصلاحات الاقتصادية الأخرى، وتستمد عملية الإصلاح البنكي أهميتها كون القطاع يشكل أحد أهم العوامل التي تحدد مستقبل العلاقات الاقتصادية بين الجزائر وشركائها الاقتصاديين، فالعمل البنكي لم يعد محصورا في نطاق ضيق التطبيق بين مجموعة من المتعاملين، بل أصبح قطاعا يؤثر في سلوكيات الأفراد والمؤسسات على اختلافها، وهو يسعى لتوفير الظروف الملائمة التي تسمح للاقتصاد بالتطور والنمو وتحقيق الاستقرار الضروري لإحداث التنمية الاقتصادية.

الأسباب التي دفعت إلى الإصلاحات البنكية في إطار قانون النقد والقرض رقم -90 10 إن إصدار القانون رقم 10 -90 المتعلق بالنقد والقرض، يمثل منعطفا حاسما فرضه منطق التحول إلى اقتصاد السوق من أجل القضاء على نظام التمويل القائم على المديونية والتضخم، حيث وضع قانون النقد والقرض النظام البنكي على مسار تطور جديد تميز بإعادة تنشيط وظيفة الوساطة المالية وبراز دور النقد والسياسة النقدية، ونتج عنه تأسيس نظام بنكي ذو مستويين، وأعيد للبنك المركزي كل صلاحياته في تسيير النقد والائتمان في ظل استقلالية واسعة، وللبنوك التجارية وظائفها التقليدية بوصفها أعوان اقتصادية مستقلة .ومن أهم النقاط التي تضمنها قانون النقد والقرض، هو إحداث علاقة جديدة بين مكونات المنظومة البنكية من جهة، وبين المؤسسات الاقتصادية العمومية من جهة أخرى، حيث أصبحت البنوك بموجب القانون تضطلع بدور مهم في الوساطة المالية سواء من خلال جمع الودائع وتعبئتها، أو في مجال منح القروض وتمويلها لمختلف الاستثمارات، وبهذا جاء قانون النقد والقرض بمجموعة من التدابير نذكر أهمها فيما يلي :

منح استقلالية للبنك المركزي الذي أصبح يسمى "بنك الجزائر" واعتباره سلطة نقدية حقيقية مستقلة عن السلطات المالية، يتولى إدارة وتوجيه السياسة النقدية في البلاد، إلى جانب إعادة تنظيمه، وذلك بظهور هيئات جديدة تتولى تسيير البنك وإدارته ومراقبته

تعديل مهام البنوك العمومية لزيادة فعاليتها في النشاط البنكي، بقيامها بالوساطة المالية في تمويل الاقتصاد الوطني، وذلك بإلغاء التخصص في النشاط البنكي، وتشجيع البنوك على تقديم منتجات وخدمات بنكية جديدة، ودخول الأسواق المالية ومواجهة المنافسة نتيجة انفتاح السوق البنكية على القطاع الخاص الوطني والأجنبي

إبعاد الخزينة عن منح القروض للمؤسسات العمومية، وبالتالي تخليها على التسيير المركزي للموارد المالية مع وضع حد لعجز الخزينة وتمويل الدين العمومي بتسبيقات من بنك الجزائر، والقيام بدفع كل ديونها السابقة في أجل أقصاه 15 سنة، ولا يمكن لبنك الجزائر تقديم قروض بأكثر من 10 %من الموارد 3العادية للدولة للسنة السابقة لتمويل الاستثمارات العمومية .

إزالة كل العراقيل أمام الاستثمار الأجنبي في ممارسة الأنشطة البنكية في السوق المحلية

**ثانيا : تعريف النظام الجبائي :**

عرف النظام الجبائي بالمعنى الواسع على أنه مجموعة التشريعات أو السياسات والأجهزة التي تنظم و تخطط وتدبر و تنفذ عمليات تعبئة و جباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيون و المعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية مقابل خاص و مباشر [1]

للنظام الضريبي عدة تعاريف وهناك من يرى أن مفهوم النظام الضريبي يف جمال الضريبة يتحمل مفهوما واسعا وآخر ضيقا و وفقا للمفهوم الواسع، فإن النظام الضريبي هو" مجموع العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض لتؤدي إلى كيان ضريبي معني ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام و الذي تختلف صورته قي المجتمع الرأسمالي عن صورته في المجتمع الإشتراكي كما تختلف صورته من مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع مختلف و بينما يقابل مفهومه الضيق " مجموعة من القواعد القانونية و الفنية" ويقصد بالقواعد القانونية تلك التي ذكرها "أدم سميث" في كتابه ثروة الأمم و التي تتمثل في قواعد العدالة، اليقين الملائمة في الدفع، و الإقتصاد في التحصيل الضريبة

[1] أحمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1331، ص 1

**المطلب الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة [1]**

نصت المادة282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي : تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على ارباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني .

**مجال التطبيق:** يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيون او المعنويون و الشرات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا او تجاريا او حرفيا او مهنة غير تجارية والدين لايتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج .كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستتمرون الذين يمارسون انشطة او ينجزون مشاريع والمؤهلين

للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب او الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر

او الصندوق الوطني للتامين على البطالة معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة : جاء في نص المادة 282مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماتلة تحديد لمعدلات الضريبة الجزافية كما ياتي :

5٪ بالنسبة لانشطة الانتاج وبيع السلع

12٪ بالنسبة للانشطة الاخرى

[1] . المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2018 ، ص 74

**المطلب االثالث: الربح الحقيق**

يطبق هدا النظام على الاشخاص الطبيعين الذين لايتجاوز رقم اعمالهم السنوي حدود 30.000.000 دج , وهذا لتحديد الربح الذي يندرج في اساس ضريبة الدخل , كما ينطبق وجوبا على كل الاشخاص الذين تم استثناؤهم من الضريبة الجزافية الوحيدة , اضافة الى اصحاب الامتياز, وكذا الارباح النتاتجة عن عملية ايجار العتاد , اومواد الاستهلاك الدائمة الا اذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا او ملحقا لمؤسسة صناعية او تجارية, اضافة الى كل الاشخاص المعنيين ,كذا كل انواع الشركات المشار اليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يتعين على المكلفين التابعين لهذا النظام مسك محاسبة نظامية طبقا للقوانين و الانظمة المعمول بها

و تقديمها عند كل طلب من الادارة الجبائية التابعين لها كما انهم ملزمون بتحرير فواتير البيع.

**المطلب الرابع: أهم الضرائب و الرسوم المطبقة بعد الإصلاحات الجبائية.**

.سن النظام الضريبي الجزائري عدة ضرائب و رسوم تطبق في مجال معين حسب طبيعة المكلفين بالضريبة

و طبيعة النشاط الذي يزاولونه و بهذا الصدد سنحاول التركيز على اهم الضرائب و الرسوم المطبقة وفق نظام الربح الحقيقي سواء كانوا اشخاصا طبيعيين او معنويين .

**أولا: -مفهوم الجباية و الضريبة والرسم و الإتاوة:**

**1-1: مفهوم الجباية:**

تعرف على أنها مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم كل من

الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية، من هذا التعريف يتضح أن مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم.

فالجباية وفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات والمساهمات

الاجتماعية وتأخذ الضرائب حصة الأسد من الجباية من حيث حجم المداخيل ومجال فرضها، ولأن

الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه، إياها كما هو الشأن بالنسبة

للرسم يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) إلى التهرب وإتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة بمحاربة مثل هذه الظواهر ومن . أهمها الرقابة الجبائية [1]

**2-1 : مفهوم الضريبة**

في ظل سكوت المشرع الجزائري عن تعريف شامل للضريبة ، يمكن تعريف الضرائب على انها :

[1]: بن التومي عادل ، وهاب مباركة ، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، العلوم المالية والمحاسبة ، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016-2017 ،ص 7.

- الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا بغرض إستخدامه لتحقيق أهداف عامة.[1]
- الضريبة هي إقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدد الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.[2]
- هي فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية نهائية مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة .[3]
- الضريبة تدفع بشكل نهائي : إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها [4]

**3-1 مفهوم الرسم :**

الرسوم هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها ، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء ورسوم تسيير السيارة لمن من يطلب من الدولة الإنتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة[5]

**4-1 مفهوم الإتاوة** تعرف بانها : " مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على اصحاب العقارات بنسبة المنفعة التي حققوها من جراء قيامها ببعض الاشغال او الاعمال العامة " ومن امثلتها الطرق والكهرباء والماء الى آخره من الاعمال التي يمكن ان تقوم بها الدولة .[6]

[1] : خليفة أسعيد ، الرقابة الجبائية ، العلوم السياسية والحقوق ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، سنة 2013-2014 ،ص 7
[2]: خليفة أسعد ، مرجع سبق ذكره ص7
[3]: خليفة أسعد ، مرجع سابق ذكره ،ص 8.
[4]: مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ISSN1112-6132 المجلد 14 /العدد (19) 2018، ص251-262.
[5] :ساعد نبيلة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في المحاسبة المالية، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، علوم المحاسبة والمالية، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة ، سنة 2014-2015، ص20.
[6] ساعد نبيلة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في المحاسبة المالية، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، علوم المحاسبة والمالية، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة ، سنة 2014-2015، ص20.

**ثانيا: الضرائب على النتائج**

ا_الضريبة على الدخل الإجمالي .مفهوم الضريبة على الدخل الاجمالي كما جاء في المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة هو تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي .

تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلفين بالضريبة.

من اهم خصائصها ما يلي :[1]

- تطبق الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين.

-تعد ضريبة سنوية اي تؤسس كل سنة على الارباح و المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبة اة التي يتحصلون عليها خلال سنة معينة .

- تعد ضريبة اجمالية اس شاملة لكل المداخيل تمس الدخل الصافي الاجمالي و هذا بعد خصم الاعباء المحددة قانونا .

- تعد ضريبة ووحيدة اي تشمل و تضم كل اصناف الدخل .

-تعد ضريبة تصاعدية اي انها تطبق من خلال معدلات متزايدة و بصورة متصاعدة .

- تعتبر ضريبة تصريحية حيث وجب التصريح بها من طرف المكلف .

**المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي ..**

تخضع الضريبة على الدخل الاجمالي للمداخيل الصافية التالية[2]..

[1] . ولهي بوعلام جباية المؤسسة الجزء الاول دار الهدى للنشر الجزائر 2018 ص 24 .

[2] . المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2018 ، ص11 -20

_ الارباح الهنية .

_ الايرادات الفلاحية .

_ الريوع العقارية .

_ريوع رؤساء الاموال المنقولة .

_المرتب و الاجور و المنح و الريوع العمرية .

_ فوائض قيم التنازلات بمقابل عن العقارات المبنية و الغير مبنية.

**معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي..**

تحسب الضريبة على الدخل الجمالي تبعا للجدول التصاعدي الاتي :

**الجدول 02/01 يوضح معدلات الضريبة على الدخل الاجمالي**

| قسط الدخل الخاضع للضريبة | نسبة الضريبة |
|---|---|
| لايتجاوز 120.000 | 0٪ |
| من 120.001 إلى 360.000 | 20٪ |
| من360.001إلى 1.440.000 | 30٪ |
| أكثر من 1.440.000 | 35٪ |

المصدر المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

**الضريبة على أرباح الشركات :** " تعد ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح او المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الاشخاص المعنيون المشار اليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .وتسمى هذه الضريبة الضريبة على ارباح الشركات ".[1]

من خصائصها: [2]

_ تعد ضريبة وحيدة لانها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الاشخاص المعنويون.

_ضريبة عامة لكونها تفرض على مجمل الارباح دون تمييز لطبيعتها.

[1] . . المادة 135 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2018 ، ص 32

[2] ولبي بوعلام، المرجع السابق، ص54

_ ضريبة سنوية .اذ ان وعائها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة .

_ ضريبة نسبية. لان الربح الضريبي خضع لمعدل واحد ليس الى جدول تصاعدي.

_ضريبة تعتمد على التصريح الاجباري للمكلفين من خلال ارسال ميزانيةجبائية لمصلحة الضرائب قبل الفاتح من ما يمكن لسنة ثم فيها تحقيق ارباح.

تستحق هذه الضريبة عن الارباح المحققة في الجزائر و تعتبر ارباحها محققة بالجزائر على الخصوص [1]

_ الارباح المحققة في شكل شركات و العائدة من الممارسة العادية انشاط ذو طابع صناعي او تجاري او فلاحي .

_ارباح المؤسسات و ان كانت تماك اقامة او ممثلين معينين، إلا انها تمارس بصفة مباشرة او غير مباشرة نشاط من العمليات التجارية .

_ارباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

معدلات الضريبة على ارباح الشركات [2]

معدل 19 ٪ يطبق على انشطة انتاج السلع .

معدل 23٪ يطبق على انشطة البناء و الاشغال العمومية و الري، و كذا الانشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الاسفار.

معدل 26٪ بالنسبة للأنشطة الأخرى

كما توجد معدلات اخرى تقتطع من المصدر نوضحها في الجدول التالي :

[1] المادة 137 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجمهورية الجزائرية 2018 ص 33

[2] . المادة 150 ، المرجع السابق، ص 39-40.

**الجدول 03/02 معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على ارباح الشركات.**

| | |
|---|---|
| مداخيل الديون و الودائع و الكفالات | 10% (قرض ضريبي) |
| الايرادات المتاتية من سندات الصندوق غير الاسمية | 50% (محررة من الضريبة) |
| الايرادات المحصلة في اطار ادارة الاعمال | 20 % ( محررة من الضريبة) |
| مداخيل المؤسسات الاجنبية التي ليس لها منشات دائمة في الجزائر و المحققة في اطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات | 24% |
| المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة، أومسلمة بالجزائر | 24% |
| العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج، مقابل منح رخصة استغلال براءة اختراعهم، أو بيع، أو التنازل عن علامات صنع، أو طرق أو صيغ. | 24% |
| مداخيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري.عندما تخضع بمدانيم المؤسسات الجزائرية العاملة في مجال النقل البحري لضريبة. يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل .عندما تقوم هذه الدول بتطبيق معدل يزيد أو يقل عن النسبة المطبقة في الجزائر. | 10% |
| الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر .أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي. | 15 ٪ |
| الحواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة المحققة في إطار عملية الدخول في البورصة. | 20٪ |

**المصدر: ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى لمنشر، الجزائر، 2018 ، ص75**

**ثالثا: الرسوم على رقم الاعمال**

**أ الرسم على النشاط المهني :** ويستحق هذا الرسم سنويا على رقم الاعمال الذي يحقق في الجزائر للاشخاص الطبيعيين والمعنوين والذين يمارسون نشاطا تخضع ارباحه للضريبة على الدخل الاجمالي في صنف الارباح المهنية او للضريبة على ارباح الشركات [1]

ويقصد برقم الاعمال الايرادات المحققة على كافة عمليات البيع او الخدملت من النشاطات , اما بالنسبة لوحدات مؤسسات الاشغال العمومية والبناء يتكون رقم الاعمال من مبلغ قبوضات السنة المالية .

**ينشا الرسم على النشاط المهني :**

بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني او المادي للبضاعة

بالنسبة للاشغال العقارية وتادية الخدمات عند القبض الكلي او الجزئي للثمن . يحص

يحصل هذا الرسم بنسبة 2٪ يخفض 1٪ بالنسبة لانشطة الانتاج بدون الاستفادة من التخفيضات' اما فيما يخص نشاط البناء والاشغال العمومية والري تحدد نسبة الرسم 2٪ مع تخفيض 25 ٪.

غير ان معدل الرسم على النشاط المهني رفع الى 3٪

فيما يخص رقم الاعمال الناتج عن نشاط المحروقات بواسطة الانابيب .

الرسم على القيمة المضافة : يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي او الحر , يتحملها المستهلك , غير انها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم .

[1] . ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى لمنشر، الجزائر، 2018 ، ص75

**تخضع للرسم على القيمة المضافة :[1]**

1-عمليات البيع والاعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابع صناعيا او تجاريا او حرفيا ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية او عرضية ويطبقه ذا الرسم ايا كان :

- الوضع القانوني للاشخاص اللذين يتدخلون في انجاز الاعمال الخاضعة للضريبة او وضعيته ازاء جميع الضرائب الاخرى .
- شكل وطبيعة تدخل هؤلاء الاشخاص .

**2- عمليلت الاستيراد .**

يخضع هذا الرسم لمعدلين هما :

المعدل العادي : تنص المادة 21 من قاتون الرسوم على رقم الاعمال :"يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته ٪19".

المعدل الخاص : تنص المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال:" يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ٪9 ".

ويتميز الرسم على القيمة المضافة بالخاصيات التالية [2] :

- ضريبة حقيقية تخص استعمال المداخيل اي المصاريف او الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات .
-ضريبة غير مباشرة تدفع للخزينة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي و لكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج و توزيع السلع و الخدمات.
-ضريبة نسبية القيمة تحصل بنسبة قيمة المنتجات و ليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج
- ضريبة محايدة بالنسبة للمدنيين الضرعيين بما انه متحمل من طرف المستهلك النهائي.
-ضريبة تصريحية فالمكلف ملزم بتقديم تصريح للمصالح الجبائية موضحا فيه كل مبيعاته و مشترياته.

[1] . . المادة 01 ، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية، 2018 ، ص4

[2] . المديرية العامة للضرائب ,الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة , الجزائر, 2018ص7.8

**المبحث الثاني ماهية التصريحات الجبائية .**

يفرض المشرع الجبائي الجزائري على المكلفين بالضريبة بتقديم إقراراتهم و تصريحاتهم الجبائية كإلزام لهم و هذا بغية تحديد وعائهم الضريبي, و مدى شفافية تلك التصريحات وجودة المعلومات التي تضمنها وعليه فان للسلطة الضريبية كامل الحق في مراجعة و مراقبة هذا التصريح , لذلك سيكون محور حديثنا في هذا المبحث حول مفهوم التصريح الجبائي خصائصه النوعية , أنواعه و كذا العقوبات الناجمة عن الإخلال بمواعيد إيداعها.

**المطلب الأول مفهوم التصريحات الجبائية**

تعد التصريحات الجبائية أداة مهمة للاتصال بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة و التي تعبر عن قيمة الحق الجبائي الواجب السداد للإدارة الضريبية .

هدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تعتبر المراجعة الجبائية أحد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي التصريحي لما لها من قدرة على إدارته بعدالة وا نصاف، فهي إجراء رقابي يخوّل لإدارة الضريبية التأكّد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة

**أولا : تعريف التصريح الجبائي :**"هو وثيقة موقعة قانونيا تملا من طرف المكلف سواء كان طبيعيا

و معنويا ليقوم بإرسالها إلى لمصالح المختلفة ، مصلحة الضرائب ،الضمان الاجتماعي ) وله مواعيد يحددها القانون , يتضمن تصريح المادة الخاضعة، للضريبة الخاصة بها استنادا إلى ما تحتويه دفاترهم و مستنداته مع احتفاظ الإدارة لنفسها بحق الرقاة على التصريح في حالة ما بني على خطا أو غش كما يمكن كما يمكن أن يقدم التصريح من طرف شخص آخر شريطة أن تربطه علاقة بالمكلف" .[1]

[1] . لطيفة غولة،الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة ميدانية لمؤسسات اقتصادية -،مذكرة ماستر، غير .منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012 ، ص56

**ثانيا: تقديم التصريح بالضريبة :** ينقسم المكلفون بالضريبة الى مكلف قانوني و مكلف حقيقي :

**- تصريح مقدم من طرف المكلف الحقيقي** [1]

يلتزم المكلف بالضريبة بمختلف التصريحات عن نتائجه و أرقام أعماله الخاضعة للضريبة , كما هو مدون في دفاتره و مستنداته المحاسبية إلى إدارة الضرائب التي يتبعها

تتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية , لان المكلف بالضريبة هو من يقوم بالتصريح, فهي من جهة تعم على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا نهائيا ومن ثم فان ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف .

-**تصريح مقدم من طرف المكلف القانوني :** تلزم الإدارة الضريبية بموجب هذه الطريقة شخصا غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح و يشترط أساسا أن يكون للمكلف الحقيقي علاقة قانونية معا لشخص مقدم التصريح.[2]

تعد هذه الطريقة اكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة, خاصة ان الغير ليست لهم مصلحة في اخفاء مقدار الدخل و التهرب من الضريبة, بل العكس هو الصحيح فصاح العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صحيح و مطابق للواقع ليجنب العقوبات و الجزاءات التي من الممكن ان تقع عليهم في حالة المخالفة.[3]

**.2 عصام خالدي , المراجعة الجبائية و دورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية , مذكرة ماستر, جامعة ورقلة , الجزائر , 2017,ص7.**

**[2] عصام خالدي , المرجع السابق , ص 7 ص 8 .**

**[3] محمد عباس محرزي , اقتصاديات الجباية و الضرائب' دار هومة للنشرة , الجزائر , 2004 ص 145.**

**المطلب الثاني خصائص و أهمية التصريحات الجبائية:**

**أولا: الخصائص:**

تتمثل أهداف التصريحات الجبائية في توفير المعلومات الضرورية واللازمة للإدارة الجبائية و عليه كان لزاما على المكلفين بالضريبة تجري الشفافية التامة في تقديم هذه المعلومات,وذلك بناءا على مجموعة من الخصائص النوعية نذكر منها : [1]

* **الجودة** :وتعني صحة و مصداقية المعلومات المفصح عنها في هذه التصريحات, وان تكون معبرة حقيقة عن أرقام الأعمال و النتائج المحققة, فالملومات الجيدة هي تلك الأكثر فائدة و لتحقيق ذلك يجب لن تخلو من كافة الأعمال التدلسية كالغش أو التضليل.

* **الدقة و الوضوح**: أي أن المعلومات يجب أن تكون واضحة و دقيقة مع احترام الشروط الشكلية لهذه التصريحات, مما يساهم في شفافية أفضل.

* **الإفصاح**:الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الأهمية في القوائم المالية خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي يتم أساسا على ما تم تقديمه في التصريحات الجبائية

* **الملائمة** :يجب ان تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من اجله, كما ينبغي أن تكون أكثر أحداثة ووقتية باحترام أجال إيداعها.

[1] عصام خالدي, المرجع السابق , ص 15 ص 16

**ثانيا: اهمية التصريحات الجبائية .**

تزداد أهمية التصريحات الجبائية كلما زادت جودتها و ذلك من خلال لتوضيحك لاعمال التي قام بها المكلف خلال الألسنة و الشهر بهدف معرفة الوضعية الجبائية الحقيقية للمؤسسة و تسويتها اتجاه إدارة الضرائب.

و تشمل هاته الأهمية المكلف و كذا إدارة الضرائب كما سنوضحها كما يلي :

**أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب:** [1]

يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة, حيث مكنا لإدارة من اطلاع بمكان مزاولة المكلف نشاطه و بدايته ليتسنى لها ممارسة الضرائب و تحصيلها وتكمن أهميتها في ما يلي :

-يعتبر التصريح وسيلة فعالة تمكنا لإدارة الضريبية من تتبع كل مدا خيل المكلف

يسهل التصريح العمل الملقي على كاهل الإدارة الضريبية حيث يوفر الكثير من الوقت و كذلك يسهل إجراءات التحصيل يعتبر التصريح غير مكلف للمصلح الضريبية باعتباره أن تأسيسه كاف ذاتيا, حيث لا يمكن للمكلف أن يطعن فيه, يسهل على الإدارة الضريبية الإحصاء الجبائي لفئة المكلفين بالضريبة يعتبر نظاما لتصريح أداة اتصال بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية , يبين على الثقة المتبادلة بين الدارة و المكلفين, يتسنى لإدارة الضرائب مراقبة المكلفين و مدى صدقهم في تصريحاتهم.

**اهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف :**

وتتمثل هذه الاهمية فيما يلي :[2]

يرضي التصريح المكلف لانه هو أدرى بمقدراتها التكليفية ولذلك فان الوعاء المحدد ينطاق من قناعتها الذاتية في تحقيقه,يضمن اسلوب التصريح لعدالة بالنسبة للعبئ الضريبي على المكلف باعلبار انه ادرى بوضعية

[1] . سمية قحموش دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية , مذكرة ماجستير,غير منشورة , جامعة ورقلة , الجزائر 2012, ص50 ص 51 .

[2] . سمية قحموش ، المرجع السابق، ص 49

السيولة الخاصة به, وتترجم درجة الوضع الضريبي, حيث ان الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين ( جانب الالتزام بالتصريح وجانب الالتزام بالتسديد بما هو مصرح به).

-يعتبر التصريح الوسيلة الاكثر سهولة بالنسبة للمكلف, حيث تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضرائب المستحقة عليه , فكلما شعر المكلف بانه شريك في عملية تقدير و تحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاتهم ما ينعكس ايجابا على ارتفاع حصيلة الجبائية من الضرائب .

-تسوية وضعية المكلف بينه و بين ادارة الضرائب و تجنبه لعقوباته و في غنى عنها.

**المطلب الثالث: رزنامة التصريحات الجبائية وفق أنظمة الإخضاع الضريبي .**

**أولا: رزنامة التصريحات الجبائية .**

بما ان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فاوجب على المكلفين إيداع تصريحاتهم وفقا لرزنامة محددة مسبقا , و يختلف ايداع التصريحات حسب نوع الضريبة و كذلك النظام الضريبي المتبوع عليه يمكننا توضيح هذه الرزنامة التالي :

**1_ التصريح بالوجود :**[1] يتم اكتتاب التصريح بالوجود سلسلة ج _08 من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي , او الضريبة على ارباح الشركات في اجل اقصاه 30يوما ابتداءا من بدء النشاط .

يتم التصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة مشاط المكلف و يتضمن المعلومات التالية :

الاسم و اللقب

العنوان بالجزائر و خارج الجزائر

**2_ التصريح في حالة التنازل او التوقف او الوفاة :**[2] يتعين على المكلفين بالضريبة في حالة التنازل , او التوقف الجزئي او الكلي للمؤسسة , او التوقف عن ممارسة مهنة حرة , او استغلال مستثمرة فلاحية , اكتتاب تصريح خاص بالضريبة على الدخل الاجمالي و التصريح الخاص في اجل 10 ايام ابتداءا من تاريخ التنازل او التوقف عن النشاط .

اما في حالة الوفاة يتم التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة من خلال تصريح اجمالي , و تصريح خاص ,يتم اكتتابها من طرف ذوي حقوق المتوفي .

**3_تصريحات الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة :**

**التصريح التقديري سلسلة ج_12**[3] : يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة

اكتتاب تصريح تقديري بارقام الاعمال التي من الممكن تحقيقها خلال السنة و ذلك في الفترة الممتدة ما بين 01و 30 جوان لنفس السنة .

يقوم المكلف بالدفع عند اكتتاب هذا التصريح على النحو التالي :

[1] . المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي لمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018 ، ص 76

[2] . المديرية العامة للضرائب , الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة , الجزائر, 2018,ص 85.

[3] . المادة 01 ، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 20

***طريقة الدفع الكلي :** اذ يتعين على المكلف دفع كامل المبلغ عند ايداع التصريح و الذي يعتبر كاشعار بالدفع , و في الاجال المحددة قانونا .

***طريقة الدفع المجزأ :** وفق هذه الطريقة يتعين على المكلف تسديد 50 من قيمة الضريبة عند ايداع التصريح ,و المبلغ المتبقي من قيمة الضريبة يسدد على دفعتين متساويتين ,الدفعة الاولى 25 تسدد من 01 الى 15 سبتمبر , و الدفعة الضانية 25 تسدد من 01 الى 15 ديسمبر من نفس السنة عن طريق جدول اشعار بالدفع سلسلة ج_ 50مكرر .

**التصريح التكميلي سلسلة ج_12 مكرر 1** [1] **:** يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح تكميلي في حالة تحقيق رقم اعمال يتجاوز ذلك المصرح بها فى التصريح التقديري بعنوان السنة و ذلك فل الفترة لممتدة من 20جانفي الى 15 فيفري من السنة .

حيث يخضع الفرق بين رقم الاعمال المحقق و ذلك المصرح به الى الضريبة وفق المعدل الموافق له.

اما في حالة ما اذا حقق المكلف رقم اعمال يتجاوز السقف المحدد قانونا اي 30 مليون دج , فعليه بالدفع التلقائي لكافة الحقوق المستحقة اي الفارق وفق تصريح تكميلي يعتبر كاشعار بالدفع , ليصب بعدها في النظام الحقيقي .

**التصريح التقديري للمكلفين بالضريبة الجدد سلسلة ج_ 12 مكرر :** نصت المادة 282مكرر 3 على الزام المكلفين بالضريبة باكتتاب تصريح تقديري للضريبة الجزافية الوحيدة في اجل

اقصاه 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط شريطة ان يكون تاريخ بداية النشاط جاء بعد انتهاء مدة التصريح التقديري الاول اي بعد 30 جوان من نفس السنة.

يعتبر هذا التصريح تصريحا نهائيا تدفع فيه كامل الضريبة المذكورة في التصريح.

4 **تصريحات الخاضعين للنظام الحقيقي:** يتوجب على المكلفين بالضريبة و الخاضعين لهذا الظام, طبيعين كانوا او معنويين ايداع تصريحات ضهرية و اخرى سنوية.

-**التصريح الشهري 1** [2] **سلسلة ج_50_/ ج50:** هو تصريح وحيد يعتبر كجدول اشعار بالضربة و الرسوم المحصلة نقدا او عن طريق الاقتطاع من المصدر يتضمن مايلي:

[1] . المادة 282 مكرر 02 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2018

[2] المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي لمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018 ، ص77

الرسم على النشاط المهني , التسبيقات على الحساب ) الضريبة على ارباح الشركات,الضريبة عاى الدخل الاجمالي, الضريبة عاى الدخل لاجمالي ) اجور , ضريبة على الدخل الاجمالي ) مداخيل لأموال المنقولة , الرسم الداخلي للاستهلاك , الرسم على القيمة المضافة .

يتم ايداع التصريح في 2 يوما الاولى من الشهر ج_50 لون بني من طرف الادارات العمومية.

-**التصريحات السنوية:** يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي ايداع تصريحات سنوية نموذج :

**ج-01:** تصريح بالضريبة على الدخل الاجمالي

**ج-04:**تصريح بالضريبة على ارباح الشركات

**ج-11:** تصريح بالارباح الصناعية و التجارية

بالإضافة الى الميزانية الجبائية .

**ثانيا: العقوبات الناجمة عن الإخلال بمواعيد التصريحات الجبائية.**

بما ان التصريح الجبائي يعد إلزاما على المكلف بالضريبة, لذلك فان الإخلال بهذه الالتزامات سيعرض المؤسسة إلى عقوبات ناجمة عن سوء التحكم في المادة الضريبية من حيث الانتظام الضريبي و يمكننا توضيح جملة هذه العقوبات كما يلي : [1]

**ا – عقوبات الامتناع أو التأخير في إيداع التصريح .**

يتعرض المكلف إلى عقوبات مالية جبائية في حالة امتناعها عن التصريح او تأخر في أيذاع تصريحه كما سنوضحه فيما يلي :

**1 – تصريح ج-50:** في حالة غياب التصريح تقوم الإدارة الضريبية بإخطار المؤسسة بتسوية وضعيتها في اجل أقصاه 30 يوما , وعند عدم التجاوب تلجا الى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة ب 25 ٪ .

**2- تصريح ج-50 الذي يحمل عبارة لا شيء :**

تطبق عقوبة قدرها 500دج عن كل شهر تأخير.

[1] . المديرية العامة لضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية،201

**3-التصريحات الخاصة بضريبة الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات :**

في حالة غياب التصريح تقوم الادارة باخطار المؤسسة المعنية من اجل التسوية في اجل اقصاه 30 يوما, وعند عدم التجاوب تلجا الى اصدار ورد يستحق فورا مع تطبيق زيادة بنسبة 35٪ كعقوبة.

اما في حالة التاخير في ايداع التصريح و كانت المدة تقل عن الشهر فانه تطبق زيادة ب 10 ٪ على الحقوق المستحقة, و ان تعد التاخير شهرا فتطبق زيادة 25٪

**ب – عقوبات الغش و النقص في التصريح:**

المديرية العامة للضرائب , قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , الجمهورية الجزائرية ,2018.

الغش في التصريح هو كل نقص أو خطا متعمد يرتكبه المكلف بغية إخفاء رقم أعمالها أو ربح المحقق أو دخلها الإجمالي الخاضع للضريبة أو تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة بغية الاستناد عليها للحصول على تخفيضات و إعفاء لو استرجاع للرسم على القيمة المضافة آو الاستفادة من بعض الامتيازات الجبائية.

حيث جاء في نص المادة 193من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة العقوبات والغرامات التالية:

-إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000دج أو يساويه تطبق نسبة زيادة ب 10٪ .

-إذا فاق مبلغ الحقوق المتملص منها 50.000دج و قل عن 200.000دج أو ساواه فتطبق زيادة

ب 15٪ .

-أما إذا فاق المبلغ قيمة 200.000دج فتطبق زيادة ب 25 ٪.

-عند القيام باعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة , لا تقل هذه الزيادة عن 50 , ترفع الى نسبة 100٪ في حالة عدم التسديد .

-تطبق نسبة 100٪ عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجبة الدفع عن طريق الاقتطاع من المصدر.

**الجدول 01/ 04: رزنامة التصريحات الجبائية**

| طبيعة التصريح | مكان إيداع التصريح | التاريخ المحدد لإيداع التصريح | الوثيقة المستخدمة |
|---|---|---|---|
| 1- التصريح الوجود | مفتشية الضرائب لوجود المقر الإجتماعي | خلال 30 يوما من بداية النشاط | سلسلة G N08 |
| 2-التصريح الشهري للضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أوعن طريق الإقتطاع من المصدر TAP.TVA.IRG.IBS<br>نظام حقيقي دفعات مسبقة.<br>IBS دفعات مسبقة IRG مداخيل رؤوس الأموال المنقولة | قباضة الضرائب مكان وجود النشاط | خلال العشرين 20 يوما الأولى من كل شهر | سلسلة G 50<br>سلسلةG50 A |
| 3تصريح إجمالي للمداخيل RG والضريبة على الدخل الإجمالي IRG | مفتشية الضرائب لمكان الإقامة | على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة | سلسلة G N01 |
| 4. أرباح مهنية | مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط | على الأكثر يوم30 أفريل من كل سنة | سلسلة G N11 |
| 5- أرباح فلاحية | مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط | على الأكثر يوم30 أفريل من كل سنة | سلسلة G N15 |
| 6- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة | مفتشية الضرائب التي يتبع لها المواطن الجبائب للمستفيد | على الأكثر يوم30 أفريل من كل سنة | - |
| 7- رواتب وأجور | مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل او مقر مؤسسته او المكتب الذي قام بعملية الدفع.<br>مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لها مهما كان محل دفع المداخيل الخاضعة للضريبة | على الأكثر يوم30 أفريل من كل سنة ( تصريح يكتتب من طرف المستخدم او المدين) | سلسلة G N29 |
| 8- تصريح الضريبة على أرباح الشركات IBS | مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط | قبل 30 أفريل من كل سنة | سلسلة G N04 |
| 9- تصريح الرسم العقاري للملكيات المبنية وغير المبنية | مفتشية الضرائب لمكان وجود العقار | في أجل شهرين من الإنجاز النهائي للبناءات الجديدة وكذا التغيرات أوالتحويلات التي أدخلت على شكل أو التخصيص الملكية | سلسلة G N31 |
| 10- تصريح بالضريبة على الممتلكات ISP | مفتشية الضرائب لمكان إقامة | كل اربع سنوات على الأكثر يوم 31 مارس من السنة الرابعة تطبيقا للمادة 281 مكرر 11 من قانون الضرائب المباشرة. | سلسلة G N37 |

المصدر: من إنجاز الطالب إعتمادا على الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة DGI .2021

**خلاصة الفصل :**

تعد التصريحات الجبائية من اهم الادوات التي تستغلها الادارة الجبائية من اجل تحصيل الموارد المالية وتمويل الخزينة العمومية , باعتبارها وسيلة ضريبية و قانونية هامة و فعالية , و عليه كلما كان التصريح ذا جودة و مصداقية متضمنا في طياته معلومات صحيحة و دقيقة و معبرا عن الوضعية الحقيقية للمكلفين , جنبهم ذلك عقوبات و غرامات قد تسلط عليهم في حالة قيامهم بإعمال تدريسية أو غش او عدم الإفصاح الحقيقي عن اربحاهم و أرقام أعمالهم , و هنا يبرز الدور المنوط بالمحاسبين و محافظي الحسابات باضفاء كافة الشفافية على هذه التصريحات

و لذا وجب على المكلفين بالضريبة الالتزام باكتتاب و ايداع تصريحاهم في الأوقات و الأماكن المحددة مسبقا وفق القوانين و التشريعات المنصوص عليها و المعمول بها .

**الخاتـمة**

من خلاله البحث و الذي يتمحور حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية، ومن خلال دراسة الحالة التطبيقية لشركة خاصة، وبعد البحث والدراسة تم توصل إلى :

أولا نتائج الدراسة :

- مهنة محافظ الحسابات هي الأداة الفعالة والركيزة الأساسية لإثبات صحة وصدق القوائم المالية من خلال الأدلة والقرائن التي تثبت سلامتها ومطابقتها لمعايير المعمول بيا.

الجانب الجبائي لعملية التدقيق والفحص تحظى بأهمية بالغة من طرف محافظ الحسابات وذلك من خلال مدى التزام المؤسسة باحترام التشريع الجبائي، وكذا معرفة وضعية المؤسسة مع الإدارة الجبائية.

- أي تهاون أو إخلال بهذه الإلتزامات سيحملها أعباء إضافية يمكن تجاوزها، حيث يكمن هنا الدور الفعال لمحافظ الحسابات من خلال تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا : إختبار صحة الفرضيات .

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة التطبيقية توصل البحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى :** والمتعلقة بمنهجية عمل محافظ الحسابات، فقد تحققت هذه الفرضية بناءا على ما تم تناوله في الجانب النظري، وتم تأكيده من خلال الدراسة الميدانية، حيث وقفنا على إلتزام المحافظ وتقيده الصارم بما نصت عليه مواد القانون التجاري، في طبيعة العمل الذي يزاوله والمسؤوليات التي تقع عمى عاتقو، وذلك من خلال حرصه على تدقيق وفحص كافة الوثائق والمستندات المالية والمحاسبية، وكذا الزيارات الميدانية ليقف عمى حقيقة ما تقوم به المؤسسة وتقييم نظام رقابتها الداخلية.

**الفرضية الثانية:** والمتعمقة بالدور الفعال لمحافظ الحسابات في جودة التصريحات الجبائية حيث تحققت هذه الفرضية من خلال التدقيقات التي وقفنا عليها ،والتي أكدت في مجملها العمل والجهد الكبير الذي يقوم بو محافظ الحسابات في عملية الفحص والمراجعة وهذا من اجل إبداء رأيه بكل حياد وموضوعية.

**الفرضية الثالثة:** والمتعلقة بالعقوبات الجبائية الناتجة عن إخلال المؤسسة بالتزاماتها التصريحية فقد تم تأكيدىا من خلال د راسة كافة القوانين والتشريعات المتعمقة بيذا الجانب ،والتي أقرها المشرع الجبائي سواء تعمق الأمر بالنقصان أوالغش في التصريحات ، وأن أي إخلال بها سيؤدي حتما إلى تحمل المؤسسة لأعباء مالية إضافية.

**ثالثا : الإقتراحات والتوصيات**

من خلال هذا البحث ونتائجه المتوصل إليها، تم اقتراح جملة من الاقتراحات نعتقد أن تجسيدها له أهمية بالغة على المؤسسة ومن أهمها:

على المؤسسة التقيد التام بتوجيهات محافظ الحسابات بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية .

يجب على المؤسسة الالتزام بقوانين التشريع الجبائي وبالتحديثات التي تطرأ عليه من حين لآخر.

-على المؤسسة ضمان إيداع التصريحات الجبائية في وقتيا المحدد لتفادي أي عبء إضافي، والعمل أكثر عمى تحسين جودتها.

إعادة هيكلة النظام الإداري للمؤسسة بإضافة مصالح أخرى كمصلحة التدقيق الداخلي والتي نرى بضرورتها، خصوصا وأن المؤسسة تسعى إلى تحقيق استثمارات أخرى في السنوات القادمة، وهذا ما يقلل من نسبة الأخطاء التي من الممكن أن تقع.

**رابعا :آفاق البحث**

من خلال بحثنا هذا نرى أن بناك مواضيع وآفاق قابلة للبحث مستقبلا منها:

-العلاقة التكاملية بين محافظ الحسابات والإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

-ما مدى تأثير المراجعة الجبائية في جودة تقارير محافظ الحسابات.

## المصادر والمراجع :

### المراجع باللغة العربية :


**1-** أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .

**2-** بن أعمارة منصور، حولي محمد، معايير المراجعة الدولية، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية.

**3-** بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011.

**4-** ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى لمنشر، الجزائر، 2018 .

**5-** حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2003 .

**6-** محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات م النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، الجزائر 2008 ، ص:29.

**7-** زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية ، عمان،33 2009

**8-**طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات اطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005،ص136-137

**9-**يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات( بين النظرية والتطبيق)، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 ، ص8 :9


### القوانين والمراسيم :


**10-**الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42 ، مرجع سبق ذكره، ص 11 ،

**11-**الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم10 ،01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ، العدد42

**12-**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي ، 2007 ،الجزائر.


### المواد القانونية :


**13**المادة 01 ، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية، 2018 .

**14**المادة 135 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2018 .

15- المادة 137 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجمهورية الجزائرية 2018 .

16-المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2018 .

**المواقع الإنترنت :**

17-سعيد علي محمد العبيدي ، إقتصاديات المالية العامة ،ص149 تاريخ الإطلاع على الموقع 14-04-2010
www.books.google.fr

18-المديرية العامة للضرائب مختلف أنواع الرقابة التي يمكن ان يخضع لها المكلف ،ص1/1 تاريخ الإطلاع على الموقع
www. mfdgi.gov.dz 29-03-2017

المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2018 ، ص11 -20

**المذكرات والمجلات :**

19- لقليطي الأخضر مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجيستير، جامعة باتنة، 2009 ..

20-جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد05 2012.

21-سمية قحموش دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية , مذكرة ماجستير,غير منشورة , جامعة ورقلة ,الجزائر 2012.

22-عصام خالدي , المراجعة الجبائية و دورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية , مذكرة ماستر, جامعة ورقلة , الجزائر , 2017.

23-قليل الهادي، دور محافظ الحسابات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية واضفاء الثقة على القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة المسيلة، 2013 .

24-لطيفة غولة،الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة ميدانية لمؤسسات اقتصادية -،مذكرة ماستر، غير .منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012 ، ص56

25-محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى أمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر، 2011.

26-محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008 ، ص50

الجمـــهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة

وزارة المالية

مقرر رقم ....001.... المؤرّخ في 04 FEV. 2016 .... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزيـــــــــــر الماليـــــــــــــــة،

- بمقتضـــى الأمـــر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدّل و المتمّم،

- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل،

- و بمقتضى القانـــون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المـــؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو ســـنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدّل،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- و بمقتضى المرســـوم التّنفيذيّ رقم 11- 24 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يـــناير ســـنة 2011 و الذي يحدد تـــشكيلة المجلس الوطـــني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرســـوم التّنفيذيّ رقم 11- 25 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتـــنظيمه وقـــواعـــد سيره،

- و بمقتضى المرســـوم التّنفيذيّ رقم 11- 26 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير ســـنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضـــى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

- و بمقتضى المرســـوم التّنفيذيّ رقم 11-202 المؤرّخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،

- و بمقتضى القرار المؤرّخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،

- و بمقتضى القرار المؤرّخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

-2-

يـــــــقـــــــــرر:

**المادة الأولى:**

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -505- "التأكيدات الخارجية"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- "التصريحات الكتابية".

**المـــادة 2 :**

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

**المـــــادة 3:**

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

04 FEV. 2016

حرر بالجزائر، في

وزيـــــر المالـــيـــــــة

وزيـــر المـالـيـة
محمد الرحمان بن خلفة

**الملخص:**

تعتبر مهنة محافظ الحسابات من بين المهن التي لها أهمية بالغة في حياة المؤسسة كونها تلعب دور الوسيط بين المؤسسة والملاك وكافة الأطراف الأخرى التي لها مصالح مشتركة مع هذه المؤسسات وقد جسد المشرع الجزائري هذه الأهمية من خلال القانون 10-01 الذي تطرق بالتفصيل إلى كافة الشروط التي يجب ان تتوافر في كل من يرْغب في ممارسة مهنة محافظ الحسابات وكذا المهام و المسؤوليات المنجزة عنها، بحيث أن مهنة محافظ الحسابات هي الأداة الفعالة والركيزة الأساسية لإثبات صحة وصدق القوائم المالية من خلال الأدلة والقرائن التي تثبت سلامتها ومطابقتها لمعايير المعمول بيا.

ا لجانب الجبائي لعملية التدقيق والفحص تحظى بأهمية بالغة من طرف محافظ الحسابات وذلك من خلال مدى التزام المؤسسة باحترام التشريع الجبائي، وكذا معرفة وضعية المؤسسة مع الإدارةالجبائية.

وقد حاولنا من خلال هذا العمل أن نبين الخطوات التي يجْب على محافظ الحسابات السير عليهْا من أجل إنجاز مهمته بنجاح وشفافيةٌ تامة، وخدمة كافة الأطراف التي يعنيها التقرير النهائي الذي يعْده دون تحيزٌ لأي طرف مهما كان.

**الكلمات المفتاحية :** محافظ الحسابات –– القوائم المالية – التشريع الجبائي – الإدارة الجبائية.

**Summary:**

The profession of account keeper is among the professions that are of great importance in the life of the institution as it is

Play the role of mediator between the institution and the owners and all other parties that have common interests

With these institutions, the Algerian legislator has embodied this importance through Law 10-01, which touched upon in detail all the conditions that must be met by everyone who wishes to practice the profession of account keeper, as well as the tasks and responsibilities performed by it, so that the profession of account keeper is the effective tool and the foundation The basic principles for proving the validity and truthfulness of the financial statements through evidence and evidence that prove their integrity and compliance with the applicable standards.

The fiscal aspect of the audit and examination process is of great importance on the part of the account keeper

This is through the extent of the institution's commitment to respecting the tax legislation, as well as knowing the institution's position

with the tax administration.

Through this work, we have tried to show the steps that the account keeper must follow in order to complete his mission successfully and with complete transparency, and to serve all parties concerned by the final report that he returns without prejudice to any party whatsoever.

**Keywords**:

account keeper - - financial statements - fiscal legislation - fiscal administration.