وزارة التعليـم العالـي والبحث العلمـي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير
قسم: المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة

دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية التصريحات الجبائية

دراسة حالة في مكتب محاسب معتمد

تخصص : تدقيق و مراقبة تسيير

من إعداد الطالب (ة):
- بن عدودة إيمان
- نموس مروى

تحت إشراف الأستاذ(ة):
د. مرحوم محمد الحبيب

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الصفة	عن جامعة
د. مقراد عبد الله	رئيسا	جامعة مستغانم
د. مرحوم محمد حبيب	المشرف و المقرر	جامعة مستغانم
د.مقيدش فاطمة الزهراء	مناقشا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2022

نوقشت في : 15 / 06 /2023

شكر وتقدير

الحمد لله الذي خلق الكون ونظمه، وخلق الإنسان وعلمه وكرمه، وسن الدين ووضع البيت ورحمته، ونادى موسى وكلمه، وأرسل محمدا صلى الله عليه وسلم بالحق، وعلمه مكانه وأعظمه وما أكثر جوده وأكرمه.

نتقدم بأسمى عبارات التقدير إلى كل من حمل القلم وبه علم وفهم وأنار درب الجهل بعلمه وتكرم .

الى الأستاذ المؤطر حفظه الله ورعاه وسدد خطاه الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته الذي أسداها لنا طوال فترة إنجاز هذا العمل .

كما نشكر المحاسب على مساعدته لنا و مد يد العون لنا وصبره علينا أثناء فترة التربص والذي لم يبخل علينا بالمعلومات جزاه الله عنا خير الجزاء .

كما ندعو الله أن يبارك لنا في هذا العمل استدلالا بقوله تعالى(**فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ**) .

إهداء

إلى من شجعني على المثابرة طوال عمري، إلى الرجل الأبرز في حياتي

(أبي العزيز)

إلى من بها أعلو ، وعليها أرتكز ، إلى القلب المعطاء

(أمي الحبيبة)

إلى كل من بذل جهدا و ساعدني وكان سندا لي

إخواني وأخواتي

إلى أسرتي ، إلى أصدقائي ..

إلى كل من ساهم ولو بحرف في حياتي الدراسية ...

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع الذي أسأل الله تعالى أن يتقبله خالصا ..

شكر وتقدير	
الإهداء	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول و الأشكال	
مقدمة	**أ- هـ**
العنوان	**الصفحة**
تمهيد	**01**
الفصل الأول : الإطار النظري لمحافظة الحسابات	
المبحث الأول : عموميات حول محافظ الحسابات	**01**
المطلب الأول : مهنة محافظ الحسابات	**01**
أولا: تعريف محافظ الحسابات	**01**
ثانيا : تاريخ مهنة محافظ الحسابات	**02**
ثالثا : شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات	**05**
رابعا : مهمة محافظ الحسابات	**06**
المطلب الثاني : الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات	
أولا: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات	**07**
ثانيا : مهام و إنهاء مهام محافظ الحسابات	**11**
ثالثا : حقوق و واجبات محافظ الحسابات	**13**
المطلب الثالث : معايير و مسؤوليات محافظ الحسابات	
أولا : المعايير المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات	**15**
ثانيا : مسؤوليات محافظ الحسابات	**19**
المبحث الثاني : الإطار العملي لمنهجية محافظ الحسابات في عملية التدقيق	
المطلب الأول : مرحلة التخطيط لعملية التدقيق	
أولا : مفهوم التدقيق	**21**
ثانيا: مراحل التخطيط لعملية التدقيق	**22**
المطلب الثاني : تجميع أدلة و قرائن الإثبات	
أولا: أنواع أدلة و قرائن الإثبات	**25**
ثانيا : كفاية و حجية أدلة و قرائن الإثبات	**26**
المطلب الثالث : تقرير محافظ الحسابات	
أولا : مفهوم تقرير محافظ الحسابات	**27**
ثانيا : أنواع تقارير محافظ الحسابات	**27**
خلاصة الفصل	**31**
الفصل الثاني : التصريحات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري	
المبحث الأول : عموميات حول الضريبة	**33**
المطلب الأول : مفهوم الضريبة	**33**
أولا : تعريف الضريبة	**33**
ثانيا : خصائص الضريبة	**34**
ثالثا : مبادئ فرض الضريبة	**35**
رابعا : أهداف الضريبة	**37**
المطلب الثاني : مكونات النظام الضريبي الجزائري	**38**
أولا : أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر	**38**
ثانيا: الضرائب ورسوم مباشرة	**39**
ثالثا: الضرائب والرسوم الغير مباشرة	**49**

المطلب الثالث : الالتزامات التصريحية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة	**53**
أولا : مفهوم المكلفين بالضريبة	**53**
ثانيا : الالتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة	**53**
ثالثا : الالتزامات المحاسبية للمكلفين بالضريبة	**54**
المبحث الثاني : التصريحات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري	**54**
المطلب الأول : مفهوم التصريحات الجبائية	**54**
أولا : تعريف التصريحات الجبائية	**54**
ثانيا : تقديم التصريح	**54**
المطلب الثاني : خصائص و أهمية التصريحات الجبائية	**55**
أولا : خصائص التصريحات الجبائية	**55**
ثانيا : أهمية التصريحات الجبائية	**55**
المطلب الثالث : رزنامة التصريحات الجبائية حسب النظام الاخضاع الضريبي الجزائري و العقوبات و الغرامات الجبائية	**56**
أولا : رزنامة التصريحات الجبائية حسب نظام الاخضاع الضريبي الجزائري	**56**
ثانيا : العقوبات و الغرامات الجبائية للإمتناع أو تأخير إيداع التصريح	**59**
ثالثا : دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية التصريحات الجبائية	**60**
خلاصة الفصل	**61**
الفصل الثالث : دراسة حالة في مكتب محاسب معتمد	
المبحث الأول : لمحة عامة عن المكتب محل الدراسة	**63**
المطلب الاول : التعريف بمكتب المحاسب المعتمد	**63**
المطلب الثاني : التعريف بالشركة المدروسة	**64**
المطلب الثالث : الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة	**64**
المطلب الرابع : النتيجة الجبائية للمؤسسة	**70**
المبحث الثاني : مراجعة محافظ الحسابات للتصريحات الجبائية	**72**
المطلب الاول : التدقيق في الرسم على القيمة المضافة TVA	**72**
المطلب الثاني : التدقيق في الرسم على النشاط المهني TAP	**73**
المطلب الثالث : التدقيق في النتيجة الجبائية للمؤسسة	**73**
المطلب الرابع : تقرير محافظ الحسابات و تقرير التسيير	**74**
خلاصة الفصل	**79**
خاتمة	**80**
نتائج الدراسة	**81**
اختبار صحة الفرضيات	**81**
قائمة المراجع	**83**

قائمة الأشكال و الجداول :

جدول رقم	العنوان	الصفحة
1.2	الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية الخاصة بالأراضي العمرانية	49
2.2	تطبيق حقوق التسجيل والأساس الخاضع والنسب المطبقة	52-51
3.2	آجال ومكان إيداع التصريح و النظام الضريبي الخاضع له	59-58
1.3	ميزانية أصول للمؤسسة	66-65
2.3	ميزانية خصوم للمؤسسة	67-66
4.3	حساب النتائج	69-68-67
5.3	تحديد النتيجة الجبائية	71
6.3	جدول الرسم على القيمة المضافة للمشتريات والمبيعات	72
7.3	تسديدات الشركة للرسم على النشاط المهني	73
8.3	تعويضات العاملين	75
9.3	تطور نتائج آخر أربع سنوات مالية	76

شكل رقم	العنوان	الصفحة
01	(GAAS)ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها	19

مقدمة :

تسعى الجزائر كغيرها من الدول النامية لتحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات ، وذلك من خلال عدة وسائل أهمها تطوير النظام الجبائي و تكييفه مع مقتضيات النظام الاقتصادي ، و تفعيل آليات الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري .

حيث قامت باستحداث نظام محاسبي مالي جديد و أطرت له مجلسا وطنيا ، يسعى هذا الأخير وبقدر كبير من خلال العديد من الخبراء بالتقيد بالمعايير المحاسبية الدولية ، و معايير إعداد التقارير المالية ، وكذا معايير التدقيق الدولية .

و تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إحدى أهم هيئات هذا المجلس حيث يقوم محافظو الحسابات بإعداد تقارير التدقيق لكافة المؤسسات الوطنية و الاجنبية ، وإبداء رأيهم الفني والمحايد حول صحة وصدق المعلومات التي تضمنتها تقاريرهم المالية والمحاسبية ، خصوصا ما تعلق منها بالشق الجبائي مما يضفي إليها الشفافية والمصداقية .

وسعيا من المؤسسات لتطبيق ما جاءت به المنظومة التشريعية الجبائية الجزائرية من اصلاحات ، تقوم هذه الاخيرة بإكتتاب تصريحات جبائية شهرية وأخرى سنوية وفي الآجال المحددة قانونا ، حيث تعكس من خلالها الصورة الحقيقية لنشاطاتها بكل شفافية ، ولتأكيد هذه النقطة هنا يأتي دور محافظ الحسابات من خلال تقاريره التي يبدي فيها رأيه الفني و المحايد .

1) الإشكالية : و على هذا الأساس فإن السؤال الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه يمكن صياغة إشكاليته على النحو التالي :

– ماهو دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية التصريحات الجبائية ؟

ويمكن تقسيم الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية و التي سيتم الإجابة عنها لاحقا ، تتمثل في :

– ماهي مهنته الأساسية والقوانين والمعايير الذي يلتزم بها أثناء كتابة التقرير ؟

– كيف تتم مراجعة التصريحات الجبائية من قبل محافظ الحسابات ؟

– ما مدى خطورة إخلال المؤسسة بالتزاماتها الجبائية التصريحية ؟

2) فرضيات البحث :

– محافظ الحسابات له دور فعال في التأثير على صحة وجودة التصريحات الجبائية

– يتبع محافظ الحسابات إجراءات العمل الميداني أثناء مراجعة التصريحات الجبائية

– إن إخلال المؤسسة بالتزاماتها الجبائية يؤدي الى تحمل أعباء جبائية .

3) أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في معرفة دور محافظ الحسابات وأهميته في الحرص على سلامة و دقة التصريحات الجبائية كجزء خاص والمعلومات المالية بصفة عامة .

ومعرفة مختلف وأهم التصريحات الجبائية وإبداء رأيه فيها حول صحة ومصداقية هذه التصريحات .

4) أهداف البحث : تسعى هذه الدراسة لتحقيق أهداف منها :

- إظهار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات و بيان مسؤوليته من حيث التصريحات الجبائية و شفافيتها .

- الاطلاع على أهم التصريحات الخاصة بالمؤسسة .

- محاولة أخذ نظرة عامة حول النظام الضريبي الجديد و كذا التزامات المؤسسات بالقوانين الجبائية ومدى احترامها .

5) أسباب اختيار الموضوع :

أسباب إختيار الموضوع تكمن في أسباب شخصية وأخرى موضوعية

الأسباب الشخصية :

- الرغبة في إثراء الرصيد المعرفي و القدرات في مجال التدقيق .

- الرغبة في التعرف على منهجية عمل محافظ الحسابات و اكتساب خبرة .

- ارتباط هذا البحث بمجال تخصصنا الجامعي .

- الرغبة في معرفة الجانب الجبائي .

الأسباب الموضوعية :

- المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية و علاقة محافظ الحسابات بها .

- النظام الجبائي الجزائري ملئ بالمخاطر مما وجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها و هذا لا يكون إلا من خلال نظام رقابة فعال حيث يعمل محافظ الحسابات من التأكد من سلامة و دقة المعلومات المالية .

6) حدود الدراسة : حاولنا البحث بكل تفاصيل الموضوع ، ولكن نظرا لإتساع مجاله والكم الهائل من المعلومات ، قمنا بالتركيز على المفاهيم والمكونات الرئيسة والأساسية ، لكل من محافظ الحسابات و التصريحات الجبائية من أجل إبراز العلاقة بينهما ، إضافة الى دراسة حالة في مكتب خبير محاسب .

- **الحدود الزمانية :** تمت الدراسة خلال شهر مارس إلى غاية شهر أفريل 2023 .

- **الحدود المكانية :** مكتب محاسب معتمد عبد الله تمار، حيث تمت دراستنا في المكتب بولاية مستغانم

7) منهجية البحث : تم استخدام وإتباع المنهج الوصفي في كل من الجزء النظري (الفصل الأول والثاني) من خلال استخلاصه من الدراسات ، الكتب ، المقالات العلمية وحتى النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية ، أما الجزء التطبيقي فاتبعنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت دراسة هذه الحالة في المكتب و تحليل مختلف التصريحات ، الميزانية والقوائم المالية وكذا التقارير .

8) دراسات سابقة :

الدراسة الأولى : دراسة لسمير بدار وعزوز جعيجع تحت عنوان دور محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية –دراسة حالة مؤسسة ستيل شنافي للاستيراد و التصدير– 2018 تحت الإشكالية التالية : كيف يساهم محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية ، حيث أن أهم ما خلصت اليه الدراسة ان مهنة محافظ الحسابات هي الأداة الفعالة والركيزة الأساسية لإثبات صحة وصدق القوائم المالية من خلال الأدلة والقرائن التي تثبت سلامتها للمعايير المعمول بها ، وأيضا ما يخص 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 .

الدراسة الثانية : دراسة عصام خالدي ، تحت عنوان المراجعة الجبائية و دورها في تحسين حودة التصريحات الجبائية – دراسة حالة مؤسستي الإخوة عموري للآجر2017– تحت الإشكالية التالية : إلى أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، حيث لخصت الدراسة إلى أن للعامل البشري دور كبير في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، وذلك إلى جانب وجود نظام رقابة داخلية يمتاز بنوع من الأمثلية إضافة إلى وجود برمجيات معلوماتية التي تلبي متطلبات العمل الجبائي والمراجعة الجبائية ، كما يستلزم الى وجوب احتواء البرمجيات على جانب خاص يهتم بالتسيير الجبائي وكذلك إعداد التصريحات الجبائية ، والتي تساهم في جودة التصريحات الجبائية .

الدراسة الثالثة : دراسة لواج عبد الرحيم ، تحت عنوان فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية –دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل 2016– حيث كانت إشكالية هذه الدراسة كالتالي : ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية ، وقد لخصت الدراسة أن انخفاض درجة التزام المكلفين بأداء واجباتهم التصريحية المنصوص عليها وامتناع فئة معتبرة من المكلفين عن ايداع تصريحاتهم الجبائية ، وهذا يعود بالدرجة الأولى الى انخفاض مستوى الوعي الجبائي لدى فئة كبيرة من المكلفين ، رغم الجهود المبذولة من طرف الإدارة الضريبية في هذا المجال .

9) صعوبات البحث : الصعوبات التي لاقيناها لإعداد بحثنا هي :

- ندرة الكتب حول محافظ الحسابات في المكتبة الخاصة بجامعتنا

- صعوبة إيجادنا لكتب حول التدقيق بصفة عامة وكذلك ما هو متعلق بالتصريحات الجبائية .

- ضيق الوقت .

- قلة المصادر والدراسات المتعلقة بموضوع بحثنا .

- انشغال مكتب محاسب معتمد في إعداد التقارير وأعمال نهاية السنة .

10) هيكل البحث :

لمعالجة وحل الإشكالية والتساؤلات المطروحة ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول ، تسبقهم مقدمة البحث وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيصا صغيرا شاملا للبحث ، تم عرض النتائج التي توصنا إليها من خلال :

الفصل الأول و الذي تناولنا فيه كل ماهو نظري حول محافظ الحسابات ،حيث تم تقسيمه الى مبحثين كل مبحث يتضمن ثلاث مطالب ، تم الدراسة في المبحث الأول عموميات حول محافظ الحسابات و أما في المبحث الثاني تم التطرق الى الاطار العملي لمنهجية عمل محافظ الحسابات في عملية التدقيق و كذا اعداد للتقارير ؛

أما الفصل الثاني كان تحت عنوان التصريحات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري ، حيث تم تقسيمه الى مبحثين وكل مبحث قسم الى ثلاث مطالب ، فقد تم الدراسة في المبحث الأول عموميات حول الضريبة ، أما المبحث الثاني تناولنا فيه التصريحات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري ؛

أما الفصل الثالث فهو فصل اهتم بالجانب التطبيقي حيث تم فيه معالجة وتحليل ودراسة حالة مؤسسة في مكتب محاسب معتمد حيث تطرقنا فيه الى مبحثين وتم تقسيم كل من المبحثين الى أربع مطالب حيث كان المبحث الأول عبارة عن لمحة عامة عن المكتب محل الدراسة ، وأما المبحث الثاني فكان حول مراجعة محافظ الحسابات للتصريحات الجبائية.

الفصـــل الأول

تمهيد:

تلعب مهنة محافظ الحسابات دورا هاما في الحياة الإقتصادية ، فهي من بين المهن التي أولتها التشريعات العالمية أهمية جد بالغة نظرا لحساسية التقارير التي تعدها هاته المهنة على كافة قرارات مستخدمي القوائم المالية ،حيث وضعت العديد من القيود على المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات أثناء أداء مهنته.

و تعتبر هذه المهنة نشاطا مستقلا تقع تحت مسؤولية محافظ الحسابات و على غرار كافة التشريعات، فان المشرع الجزائري وضع شروط لتعيين محافظ الحسابات ومهام ممارسة مهنته.

تسعى المؤسسات إلى تطبيق النظام التشريعي الضريبي الجبائي الجزائري من خلال اكتتاب مجموعة من التصريحات الجبائية الملزم وضعها لدى الإدارة الجبائية وتقديمها بشكل صادق، تعكس الوضعية الجبائية الحقيقية فالإخلال بهذه الالتزامات تعرض المكلف لعقوبات وغرامات منصوص عليها قانونيا.
بناءا على ما سبق ذكره قمنا بتقسيم الفصل الأول إلى مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول محافظ الحسابات من خلال التعريف بالمهنة و شروط الإلتحاق بها و ممارستها ، و كيفية و موانع تعيينه و كذا المهام والمسؤوليات و المعايير المتعلقة بالمهنة .

أما المبحث الثاني يتناول الإطار العملي لمهنة محافظ الحسابات في عملية التدقيق و إعداد التقارير والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب تضمنت مراحل التخطيط لعملية التدقيق ، تجميع الأدلة وقرائن الإثبات و كذا تقرير محافظ الحسابات .

المبحث الأول : عموميات حول محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالمؤسسة وتتمثل في المهمة الموكلة له وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد حول نتائج القوائم المالية المتوصل إليها ، سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف محافظ الحسابات ، الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات و كذا معايير مهنة محافظ الحسابات و مسؤولياته.

المطلب الأول : مهنة محافظ الحسابات

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف محافظ الحسابات, تاريخ و شروط الإلتحاق بمهنة محافظ الحسابات و كذا مهمة محافظ الحسابات .

أولا: تعريف محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

1- عرف القانون الجزائري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه:" الشخص الذي يدقق في صح المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها. و يصادق على إنتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة، و صحة لذلك و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين". [1]

2- يعرف أيضا:" بأنه ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني و حجمها و ذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين و في أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها و الهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية. [2]

3- حسب المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 : " هو كل شخص يمارس بصفة عادية و بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها". [3]

4- من خلال التعاريف السابقة نستخلص تعريفا مبسطا أن : محافظ الحسابات هو شخص مهني مستقل تماما ، مؤهل علميا و عمليا لتدقيق الحسابات و نظام الرقابة الداخلية ، هدفه الرئيسي المصادقة على القوائم المالية طبقا للأحكام القانونية المعمول بها.

ثانيا: تاريخ مهنة محافظ الحسابات

1. مهنة محافظ الحسابات قبل 1988

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه ما يلي:" يكلف وزير المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي و التجاري ، و في الشركات التي تملك فيها الدولة أو الهيئة العامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية و نزاهة حساباتها و تحليل حالتها الأصولية و الخصومية" و في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية، و قد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى الى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

- ✓ مراقبون عامون للمالية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيوني، 2007 ، الجزائر، ص188

[2] بالخير بوهايشة، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ، جامعة ورقلة مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية 2014،ص20

[3] مولود ديدان ، "مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد"، طبعة2014، دار بلقيس للنشر،دار البيضاء،الجزائر،ص11

- ✓ مفتشون ماليون.
- ✓ موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية.

و يتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام أعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، و هذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، و الذي تكرس أيضا في المهام الموكولة لموظفي الحسابات و المتمثلة في:

- ✓ المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها إنعكاسات إقتصادية و مالية، مباشرة و غير 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 الإقتصادية أو المالية.

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام و نزاهة المعلومة المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير ، و تقييم نوعية التسيير المالي و التجاري للهيئة التي تمت مراجعتها ، و هو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

و مما 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، و عدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية و تنامي حجمها من جهة ثانية ، و استخدام أشخاص أقل كفاءة .
- ✓ الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة ، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه.
- ✓ إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة و ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة و الذي أنشئ، بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 و الذي ألغى صلاحية المادة 39 من الأمر 69-107 و ضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظ الحسابات و المشار إليهما أعلاه حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الإختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات التي تسير أموال العمومية. و منه أصبحت مهنة محافظ

الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 21-84 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا. [1]

2. مهنة محافظ الحسابات بعد 1988 :[2]

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاح الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر و انكشفت عيوب و أساليب تسيير الإقتصاد الوطني ، و بدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا ، و هكذا أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري. و تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة ، و من ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي ، و قد ترتب على ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية ، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظ الحسابات و انحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة:

- مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية بإختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية .
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي .
- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين و حماية الإجتماعيين .
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة .
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الإجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية .

سعت الجزائر كباقي دول العالم الثالث إلى تدارك التأخر في مراجعة الحسابات و مواكبة التطورات الإقتصادية و ذلك من خلال سنها للعديد من القوانين التي تنظم و تحكم مهنة المراجعة و لعل اخرها القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، و كان من أبرز نتائجه حل المصف الوطني و تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و كذا تحديد مهام كل مهنة ، حيث ينتظر من هذا القانون تحقيق مكاسب سواء لممارسي المهنة أو المؤسسات التي تطلب خدماتهم.

[1] بن يخلف أمال ،" المراجعة الخارجية في الجزائر" ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستر في علوم التسيير فرع نقود و مالية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، 2002 ، ص 96-99 .
[2] بن يخلف أمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 100-101

ثالثا : شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات

حسب المادة 8 من القانون 10-01 يجب أن تتوفر الشروط الاتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات :[1]

1. أن يكون جزائري الجنسية .
2. أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها .
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية .
4. أن لا يكون قد صدر في حقه بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .
5. أن لا يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 10-01 " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، و الله على ما أقول شهيد " .

فيشترط كذلك في الشركات محافظة الحسابات و التي تتضمنها كل من المواد 46، 48 ، 50 ، 51 ، 52 كما يلي :

1- يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية المحدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الاخرى للشركات ، لممارسة مهنتهم ، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية .

2- تؤهل شركات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا ، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ، و يمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال ، تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة " شركات محافظة الحسابات " .

3- يشترط في الثلث (3/1) الشريك الغير المعتمد و غير المسجل في الجدول ، أن يكون جزائري الجنسية و حاملا شهادة جامعية و له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة .

4 - للحصول على الإعتماد ، يجب على شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و التجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات ، زيادة على ذلك أن تتوفر فيه الشروط الاتية :[2]

- أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات .
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء ، المسجلون في الجدول فقط .
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمنة القانون 10-01 ، المؤرخة في 11 يوليو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ص 05

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره ، ص09 .

- أن لا تملك مساهمات مالية في المؤسسات بمهنة محافظ الحسابات يمكن للغرفة الوطنية الترخيص بأخذ المساهمة .
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية اما للجهاز الإجتماعي المؤهل لذلك و اما لحاملي الحصص الإجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف .

رابعا : مهمة محافظ الحسابات [1]

حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة و إنتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري و كذا لدى الجمعيات و التعاضديات الإجتماعية و النقابات .

من هذا التعريف نستنتج أن لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسين :

1- المهمة الأساسية تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية و سلامة الحسابات .

2- مهام قانونية خاصة تتعلق ببعض العمليات .

و من ثم يمكن ترتيب مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة (مستمرة و دائمة) و خاصة ، يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي :

1) المهام العامة : إن المهمة الأساسية و العامة هي مراجعة محاسبة الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها و قيمها و ممتلكاتها ، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة خارجية قانونية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري .

أما عن غاية هذا الفحص فهي مصادقة على الحسابات ، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة و شفافية القوائم المالية (الميزانية و جدول حسابات النتائج و عملية الجرد و كل الجداول الملحقة الأخرى) ، و من ثمة فمحافظ الحسابات يفحص و يتأكد من احترام التعليمات القانونية و التشريعية و طرق تقييم بنود الميزانية و جدول حسابات النتائج لتقديم رأي إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، و هذا وفقا لأسس عمل مهنية و معايير اختبار توصي بها و تحبذها الهيئات المختصة .

و هذه المهمة تسمح كذلك ب :

- تأكيد و تكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين بنص المادة 28 من القانون 91-08 السطر 2 .
- تقييم شروط غقد الإتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة و المؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها ، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة بنص المادة 28 من القانون 91-08 السطر2 .
- إعلام المسيرين و الجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن استمرار نشاط المؤسسة بنص المادة 28 من القانون 91-08 السطر 3 .

[1] بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر ،جامعة مستغانم ، 2018/2017 ، ص 7-8

- إصدار رأي عن التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة .
- التنبيه إلى الأخطاء و المشاكل المكتشفة .
- تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشاطات المراجعة المالية و المحاسبة الداخلية.
- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقيما و مكافأة في المؤسسة (عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68 و 10 أشخاص حسب المادة 819) .

هذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة (نص المادة 29 من القانون 91-08) .

2) المهام الخاصة : المشرع الجزائري كلف محافظو الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة ، هذه المهام الخاصة و المتعددة ذات الطابع الظرفي يمكن ذكر منها ما يلي :

- إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الإجتماعي (بالزيادة أو التخفيض) .
- إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري) .
- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723) .
- تقييم اقتراحات تعديل الأشكال و الطرق الخاصة لحسابات النتائج و الميزانية (المادة 715) .
- ممارسة الحق التفضيلي للإكتتاب .
- فحص متطلبات التنازل و الدمج و الإنفصال و تصفية الشركات (المادة 750) .
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621) .

المطلب الثاني : الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات

أولا: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

تكمن مهنة محافظ الحسابات أهمية بالغة ، حيث حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها من خلال القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 ، والذي حدد فيه كيفية تعين محافظي الحسابات والموانع التي تحول دون تعيينهم.

1.1 حسب المادة 26 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا و على أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية ، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم .[1]

أما المادة 27 ، فقد حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين الا بعد مضي ثلاث سنوات ، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك .

و صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط كما يلي :

1.1.1 خلال أجل أقصاها شهر بعد إقفال اخر دورة لعهدة محافظ الحسابات ، يتعين على مجلس الادارة أو المكتب أو المسري أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة .

2.1.1 يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة ووحداتها و فروعها في الجزائر و في الخارج ؛
- ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم ، و كذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات ؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات و التقارير الواجب إعدادها ؛
- الوثائق الادارية الواجب تقديمها ؛
- نموذج رسالة الترشيح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- المؤهلات و الامكانيات المهنية و التقنية .

3.1.1 يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات ، يسمح له بالإطلاع على ما يأتي :

- تنظيم الكيان و فروعه؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة؛

[1] نسرين حشيشي ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماجستير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2012/2011 ص 12

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ، دون نقل الوثائق أو نسخها ، خلال أجل يحدده دفتر الشروط .

4.1.1 يلزم محافظ الحسابات و مساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمحافظ الحسابات .

5.1.1 يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا إلى العناصر المذكورة أعلاه ، ما يأتي :

- الموارد المرصودة ؛
- برنامج عمل مفصل ؛
- المؤهلات المهنية للمتدخلين ؛
- التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها ؛
- اجال إيداع التقارير ؛

6.1.1 يجب أن تتوافق الاجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة ، التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظ الحسابات ، مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي .

7.1.1 يمكن أن يترتب على عدم إحترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط .

8.1.1 يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشيح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين ، كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية إحترام حالات التنافي ومبدأ الإستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به .

9.1.1 في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته ، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد .

10.1.1 يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل إختيار محافظ حسابات .

11.1.1 تقوم الهيئات و المؤسسات 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 سابقا؛
- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم .

12.1.1 يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية ، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام ، بعد تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه .

13.1.1 طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب ، كأن يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناءا على عريضة من المسؤول الأول للكيان .

2.1 إن ضرورة الإستقلالية و الحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات ، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة و ضمان مصداقية عملهم ، فقد جاء في أحكام المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري عدم إمكان تعين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية :[1]

1.2.1 الأقرباء و الأصهار حتى الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمون بالإدارة ، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة .

2.2.1 القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات .

3.2.1 أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا ، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة .

4.2.1 الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو اعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداءا من تاريخ إنهاء وظائفهم .

حدد القانون رقم 91-08 حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي :

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات ؛
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ؛
- أن يشتغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهدته ؛
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الإشتراك أو إحلال محل مسيرين ؛

[1] بن جبور سهيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 10

– مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة ؛

– مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة .

ثانيا : مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات

1.2 تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي :[1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات .
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين .
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي يكون فيها القائمون بالإدارة أو المسيرون للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .
- تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير .
- وعندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة ، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و إنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :

–تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة ، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر .

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو المدمجة ، عند الإقتضاء .

– تقرير خاص حول الإتفاقات المنظمة .

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره ، المواد 23،24،25 ، ص 07 .

– تقرير خاص حول تفاصيل على خمس تعويضات .

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على الإستمرار .

2.2 إن أسباب توقف مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين : [1]

1.2.2 الأسباب العادية : و تعني بها انهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات .

2.2.2 الأسباب الفجائية أو الإستثنائية : مثل : الموت ، المرض ، عدم القدرة على العمل ، الإستقالة ...الخ ، حيث نصت المادة 76 من القانون 10-01 في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها و يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيسة مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية ، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية اجراء التصفية أو مع زوال المانع .

على غرار أية مهنة أخرى فإن محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته ، سواء كان السبب هو الموت أو كان محافظ الحسابات هو السبب ، ويمكن تلخيص الأسباب في النقاط التالية :

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التخلص من التزاماته القانونية ، وعليه ، يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر ، كما يتوجب عليه أن يقدم تقديرا حول المراقبة والمعاينات التي قام بها وهذه الاستقالة ينبغي أن لا تكون الهدف من ورائها الاضرار بالشركة .
- يمكن فسخ العقد وانهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو تدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي .
- إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو إنحلال الشركة محل المراجعة يؤدئ بالضرورة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى الى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل كلي .
- إن الشركات التي تم إبتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها ، و عملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات كما تنتهي مهام هذا الأخير اذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني ، التحول مثلا من شركة مغفلة الى شكل آخر .

[1] لعيدي فاطمة ، بروابن مروى، دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر ، جامعة مستغانم ، 2020/2019،ص 55

- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أو أي خرق للقانون والأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة .

ثالثا : حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء مهامه بكفاءة وفعالية ، ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق و سلطات وما عليه من واجبات وفقا لما تقضي به قواعد و مبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى ، وسنعرض هذه العناصر فيما يأتي : [1]

1) حقوق محافظ الحسابات :

للقيام بمهنة محافظ الحسابات يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك ، ويمكن ذكر أهم الحقوق على النحو التالي :

1. حق الإطلاع والتقصي عن البيانات والإيضاحات

– يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات و المراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة .

– و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات بكل التفتيشات التي يراها لازمة .

– يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .

– يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل ، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .

– يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته ، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري .

– يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته .

2. حق طلب البيانات و الإيضاحات

يحق لمحافظ الحسابات طلب البيانات و الإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها ، للقيام بمهمته بالشكل المناسب ، و يعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات و الإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي و مدى ارتباطها بعملية التدقيق .

[1] المواد 31،32،33 من القانون 10-01 ، مرجع سابق ذكره

في حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات و الإيضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن إمتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات ، و ذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن الحصول على المعلومات و البيانات الضرورية لأداء مهمته .

3. حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين

من حق مدقق الحسابات الحصول على صورة الإخطارات و البيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين .

4. حق إستدعاء محافظ الحسابات للجمعية العامة

و قد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 677 من القانون التجاري ، و هذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية ، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية إستدعاء الجمعية العامة الإستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (4/3) رأس المال الإجتماعي . في حين لم ينص القانون 10-01 على حق استدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين . [1]

حيث لمحافظ الحسابات الحق في استدعاء الجمعية العامة العادية أو الجمعية العامة غير العادية حسب المادة 715 مكرر 11 فقرة 2 و 3 : " ... في حالة انعدام الرد أو إذا كان الرد ناقصا يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين إستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة ، ويتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة " .

5.حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة ، و هو في الواقع حق وواجب ، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره .

غير أن القانون 10-01 لم ينص على إستدعاء محافظ الحسابات لإجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين في حين نصت المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري على ذلك :" يتم إستدعاء مندوبي الحسابات لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية و كذا لكل جمعيات المساهمين".[2]

6. حق احتجازه للأوراق و المستندات حتى يحصل على أتعابه

يحق لمدقق الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق و المستندات للمطالبة بأتعابه و الحصول عليها كاملة و لا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه و تكاليف إستخراج تلك المستندات .

7. تحديد وقت الجرد

يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة و إلتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية التي تمت لواقع المنشأة ، و أن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه و إلا من حقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه . [1]

[1] الأزهر عزة ، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الإقتصادية و المالية ، العدد 05 ، ص 211
[2] مولود ديدان ، القانون التجاري ، طبعة 2006 ، دار بلقيس للنشر ، دار البيضاء ، الجزائر ، ص 211

2) واجبات محافظ الحسابات :

تتلخص واجبات محافظ الحسابات فيما يلي : [2]

- ✓ فحص حسابات الشركة و التحقق من القيود و الكشف عن الأخطاء و التحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع و أن الميزانية العمومية صحيحة .
- ✓ التحقق من قيم الأصول و الخصوم و أنه مطابق للأسس العامة المحاسبية .
- ✓ أن يقدم الإقتراحات التي تعني له و التي يراها صالحة لحسن سير الشركة .
- ✓ على محافظ الحسابات أن يتحقق من أن المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة
- ✓ التزام محافظ الحسابات بالمحافظة على السر المهني : يترتب على محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله واجب المحافظة على الأسرار المهنية ، حيث نص المشرع الجزائري على هذا الإلتزام في المادة 71 من القانون 10-01 :" يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كتم السر المهني". [3]
- ✓ الإلتزام بعدم التدخل في التسيير : لقد أكد المشرع الجزائري على أهمية مبدأ عدم التدخل في التسيير للمؤسسات العمومية و الإقتصادية حيث نصت المادة 23 من القانون 10-01 على أن :" يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية... و تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير ". [4]
- ✓ الإلتزام ببذل العناية المهنية : حيث نصت المادة 59 من القانون 10-01 على أن :" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ". أي أنه على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بعملية التدقيق .
- ✓ الإلتزام بتقديم الضمان و التأمين : لقد نص المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 في المادة 75 منه أنه : "يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم ".

المطلب الثالث : معايير ومسؤوليات محافظ الحسابات

أولا : المعايير المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

سوف نحاول في هذا المطلب التطرق إلى معايير المتعارف عليها المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات ، فمنها ما يعتبر عاما و منها ما يتعلق بالعمل الميداني و كذا معايير إبداء رأيه في شكل تقارير .

---

[1] المواد 35،36 من القانون 10-01 ، مرجع سابق ذكره .
[2] غسان فلاح مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2005 ، ص 90 -91
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، مرجع سبق ذكره ، ص11 .
[4] مولود ديدان ، "مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد" ، مرجع سبق ذكره ، ص 12 .

1.1 المعايير العامة [1]

1.1.1 معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية : بحكم المهام المنوطة لمحافظ الحسابات أثناء عملية المراجعة ، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام و الكفاء بهذه المهمة ، فحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط الراغب في الحصول على الإعتماد كمراجع للحسابات الشروط التالية :

- أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة .
- أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص .

و في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة ، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية و العلمية و الميدانية على حد سواء ، و تمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية .

2.1.1 معيار الإستقلال : يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للإعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية ، إذ أن تحديد مدى الإعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس استقلالية المراجع ، لذا ينبغي توافر النقاط التالية :

- عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و أن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع ، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلالية في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية .
- استقلال المراجع في اعداد برنامج المراجعة و خطوات العمل و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل .
- استقلال المراجع في مجال فحص جميع المستندات و البيانات و السجلات و الوثائق و اختيار حجم العينة المراد فحصها من مجموع المفردات .
- الاستقلالية في إعداد و كتابة التقرير الوضع لعملية الفحص و التحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص و إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية .

3.1.1 معيار العناية المهنية : يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الإنتهاء منها .

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية و المحاسبية الناتجة عن نظام المولد لها ، تكون من خلال تحديد و أداء الإختبارات المطلوبة و اللازمة و محتوى

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2006 ، ص 39 ، 40 .

و شكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات و السجلات المحاسبية ، يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة و هي :

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطار الغير منتظرة .
- أخذ بعين الإعتبار الظروف الغير عادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها .
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات و غش و لا يمنع حدوث أخطاء .
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية .

2.1 معايير العمل الميداني [1]

1.2.1 التخطيط السليم لعملية المراجعة : يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك ، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة ، وتقوم المراجعة على النقاط التالية :

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض .
- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها .
- تنسيق العمل المراد تنفيذه .

2.2.1 معيار تقييم نظافة الرقابة الداخلية : يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها ، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن نظام المولد لها ، فإحترام مقوماته و الإلتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها لذا و بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع و الحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير القيام بخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية و هي :

- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية .
- اختبارات الإلتزام بالإجراءات و السياسات .
- الإختبارات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية .
- إعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية .

3.2.1 معيار كفاية الأدلة : في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية ، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية والمدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من كل

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية) ، مرجع سبق ذكره ، ص 44 ، 45 .

البيانات المسجلة لها مستندات تثبث صحتها ، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات ، وكذا من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

من هنا يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما :

- أدلة داخلية و تشمل على الدفاتر و السجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة .
- أدلة خارجية وتشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك وكالات التأمين و إدارة الضرائب نشير في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الادلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص .

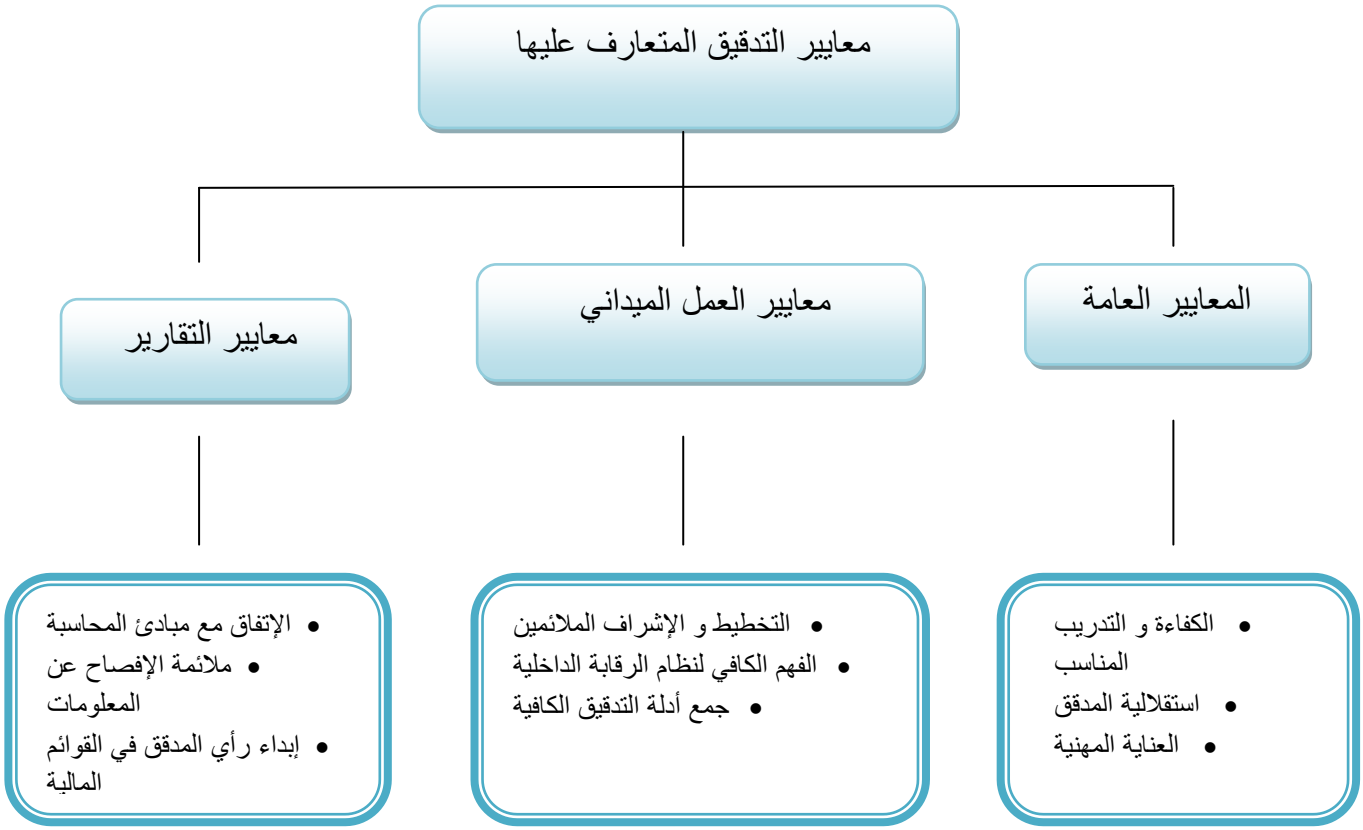
3.1 معيار إبداء الرأي [1]

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الإلتزام به ، إذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية :

- مدى سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وإحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة
- يجب أن يحتوي التقرير بتعبير متفق عليه على رأيه الإجمالي عن القوائم المالية ، أو على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي :
  - عندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي للقوائم ، يجب أن يذكر بالتقرير أسباب ذلك
  - عمدما يقترن اسم المدقق بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير ، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع و درجة مسؤوليته .[2]

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره ، ص53 .
[2] بهلولي نور الدين، أثر معايير التدقيق الدولية في تطور مهمة التدقيق في الجزائر ، أطروحة دكتورة طور الثالث : 2017 ص 18 .

الشكل رقم (1) : ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص42

ثانيا : مسؤوليات محافظ الحسابات [1]

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة ، و على كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه ، خبراء يختارهم هو ، و من هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات:

1- المسؤولية المدنية ؛

2- المسؤولية الجزائية ؛

3- المسؤولية التأديبية ؛

[1]Recontre national- les entreprises publiques Economiques et le comissaire aux compte – SNC juin 1989 p 26

1- المسؤولية المدنية: بموجب المادة 715 مكرر 14 (المرسوم التشريعي رقم 93-08) من القانون التجاري و المادة (45) من القانون رقم 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث : محافظو الحسابات يعدون مسؤولون اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون .

و لا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة ، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها .

يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤول إتجاه طرفين :

من جهة مسؤول أمام الشركة ، حيث تبدأ مسؤوليته اتجاهها ابتداءا من الإمضاء على العقد الذي بينهما أي انطلاقا من سريان الوكالة ، ويكون مسؤولا مدنيا عن الافعال التالية :

- الغياب أو القيام برقابة غير كافية ؛
- تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات ؛
- عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته.

كما يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الغير قد يكونون مساهمين، شركاء، المدنيين الإجتماعيين ، و بصفة عامة كل الآخرين الذين تضرروا من أفعال محافظ الحسابات .

2- المسؤولية الجزائية: بموجب المادة (52) من القانون 91-08 تنص على أنه "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون

ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بإلتزام قانوني " .

ومن هنا يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية :

مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات و نعني بها القيام بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري :

- ✓ القيام عمدا بممارسة أو الإحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري) ؛
- ✓ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة ؛
- ✓ عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من القانون التجاري) ؛
- ✓ إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري) ؛
- ✓ عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية ؛
- ✓ الممارسة الغير قانونية لمهنة محافظ الحسابات (المادة 54 من القانون 91-08) .

و هناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالإشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت الأفعال الجزائية ، كتقديم معلومات خاطئة ، التستر على أفعال المسيرين ، النصب و الإحتيال...إلخ .

3- المسؤولية التأديبية : بموجب المادة 53 من القانون رقم (91-08) المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، و التي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي :

- ✓ مخالفة قوانين وتنظيمات المهنة ؛
- ✓ الإهمال المهني الفضيع ؛
- ✓ السلوك المخالف لشرف المهنة .

المبحث الثاني : الإطار العملي لمنهجية محافظ الحسابات في عملية التدقيق

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يجمع بمختلف جوانب عمله، حيث يكمل مهمته بمنهجية تكون واضحة حيث يقوم أولا تخطيط لعملية التدقيق و جمع الأدلة و في الأخير ينهي عمله بكتابة التقرير .

المطلب الأول : مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

أولا : مفهوم التدقيق

إن مصطلح التدقيق واسع الإستعمال في شتى المجالات ، حيث تعددت تعاريفه من مرجع إلى آخر ، وسنبرز البعض منها فيما يلي :

1- التدقيق هو فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات النقدية من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات .[1]

2- " هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانوني " .[2]

3- " هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل : الجرد ، حسابات النتائج ، الميزانية ".[3]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي : " هو عملية فحص منتظمة يقوم بها مهني محترف خارجي و مستقل تعتمد على التخطيط المسبق بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى سلامة وشفافية القوائم المالية ومدى صحتها ومطابقتها للمستندات والدفاتر .

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية، دار المسيرة- عمان 2009 ، ص 14 .
[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية ، دار النشر ، عمان ، الأردن، 2000 ، ص 20 .
[3] Mokhtar belaiboud , **pratique de l'audit** , Berti édition , Alger, 2005,p4

ثانيا: مراحل التخطيط لعملية التدقيق

يقوم محافظ الحسابات بدوره القائم على عملية التدقيق بالتخطيط الملائم لعمله ، حيث يساعده في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطت مجالات هامة في عملية التدقيق .

والتخطيط يعني وضع إستراتيجية لطبعة إجراءات التدقيق المتوقعة ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عمله في الوقت المناسب . [1]

لذلك يجب على محافظ الحسابات عند مباشرة مهامه في أي مؤسسة إعداد خطة للسير عليها وتشمل خطة التدقيق على العموم الأهداف المراد تحقيقها والزمن اللازم لإنجاز خطة التدقيق والتعليمات الفنية .

1) مرحلة إعداد خطة التدقيق

يجب على محافظ الحسابات قبل الشروع في إنجاز المهمة التي كلف بها إعداد خطة شاملة للإسترشاد بها في كافة مراحل عملية التدقيق ، و حتى يتسنى له ذلك لا بد من أخذه بعين الإعتبار عند إعداد خطة التدقيق هي :[2]

1.1 المعرفة العامة حول المؤسسة محل التدقيق:

أول ما يبدأ به محافظ الحسابات هو جمع كل المعلومات التي تخص المؤسسة محل التدقيق، حيث أن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التي تمكن المحافظ من تكوين نظرة شاملة تساعده في إعداد خطة محكمة تمكنه من تنفيذ مهمته بنجاح ، و من بين هذه المعلومات نذكر مثلا :

- ما هو القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة ، هل هو تجاري ، صناعي ...إللخ؛
- مكانة المؤسسة في السوق؛
- ظروف العمل و التنظيم الإداري؛
- الوسائل التقنية المستعملة؛
- التعرف على مسيري و عمال المؤسسة و إجراء المقابلات معهم؛
- الإطلاع على الوثائق و المستندات مثل : القانون الأساسي ، محاضر إجتماعات مجلس الإدارة و حاملي الأسهم...إلخ .

2.1 دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تنطلق مهمة محافظ الحسابات من دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى و نطاق الفحص الذي يقوم به محافظ الحسابات ، و على أساس هذا التقييم إذا اتضح له أن نظام الرقابة الداخلية سليم و فعال فإنه يختصر عليه جزء كبير في عملية التدقيق ، أما إذا إتضح العكس فعليه بتوسيع نطاق الفحص و الجهد لأداء مهمته .

[1] حسين يوسف القاضي ، حسين أحمد دحدوح،**"مراجعة الحسابات المتقدمة"**، دار الثقافة و النشر و التوزيع،عمان،الأردن، 2009 ،ص242 .
[2] محمد بوتين،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص67 .

3.1 تخصيص المساعدين و الإشراف و المتابعة :

يتطلب التخصيص السليم للمساعدين أثناء عملية التدقيق، أن يحدد محافظ الحسابات احتياجات العمل من العنصر البشري آخذا بعين الإعتبار نوعية الكفاءات المطلوبة التي يحتاجها، و يجب عليه شخصيا متابعة هؤلاء المساعدين وتوجيههم و الإشراف عليهم في تنفيذ المهام الموكلة لهم ، من أجل ضمان تنفيذ مهمته على أكمل وجه . [1]

2) مرحلة إعداد برنامج التدقيق

يمثل برنامج التدقيق أهم مرحلة من مراحل عنصر التخطيط، حيث يعطي توضيح للخطوط العريضة التي يقوم عليها ، و يساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات وتحديد أوقاتها بطريقة منتظمة مع إبلاغ هذه التعليمات إلى كافة الأطراف التي تدخل في عملية التدقيق. [2]

و يعد برنامج تدقيق الحسابات متاحا لإستخدام محافظ الحسابات وموظفي مكتبه فقط بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون متاحا للعاملين بالمؤسسة التي يتم فحصها ، وينبغي أن يكون هذا البرنامج مكتوبا على الآلة الكاتبة وموقعا من محافظ الحسابات الذي قام بإعداده ، وكذلك توقيع من قام بتدقيقه والمسؤول الذي اعتمده مع تاريخ كل توقيع من تلك التوقيعات .

وبناءا عليه يجب على محافظ الحسابات أثناء إعداد برنامج التدقيق أن يأخذ بعين الإعتبار :[3]

- إعداد برنامج المراجعة في حدود نطاق الفحص الموكل إليه ، بحيث إذا كانت عملية التدقيق كاملة يتعين أن يتضمن البرنامج الخطوات اللازمة لتنفيذها ، أما إذا كانت العملية جزئية فيجب أن يعد البرنامج في حدود ذلك .
- تحديد مستوى التدقيق وفقا لنتائج الفحص الأولى وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية .
- تحديد الاهداف المراد تحقيقها من كل خطوة من خطوات وإجراءات التدقيق .
- تجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات .
- تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من مراحل التي يتكون منها برنامج التدقيق .

3) توثيق عملية التدقيق

تم تعريف أوراق العمل على أنها تشمل كل الأدلة والقرائن التي تم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، و بواسطتها يكون لدى محافظ الحسابات الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لدى الفحص الذي قام به، و الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص. [4]

و سنميز بين أنواع أوراق العمل في النقطتين التاليتين : الملف الدائم و ملف الدورة الحالية

1.3 الملف الدائم : يحتوي الملف الدائم على العناصر الآتية :

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان، الأردن ، 2009، ص26 .
[2] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2004، ص31 .
[3] احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص141 .
[4] محمد سمير صبيان، **"دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية"** ، الدار الجامعية ، الإسكندية ، 1997 ، ص337 .

- عموميات : تشمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة ، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الاشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها .
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية : يشمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف .
- الحسابات السنوية و التقارير: يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطالب و حسابات النواتج والأعباء وحسابات النتائج وبرامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية ، وكذا التقارير العامة و الخاصة والإستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة .
- التحاليل الدائمة للحسابات: يكون من المفيد أن يحتفظ محافظ الحسابات في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة.
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والإجتماعي : يحتفظ محافظ الحسابات بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها ، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية و الإشتراكات في الضمان الاجتماعي "CNASAT" نظرا لأهميتها وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الإجتماعي داخلها .
- كل ما يتعلق بالجانب القانوني : تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة ، مثل : محاضر الإجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية .

2.3 ملف الدورة الحالية : يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص جمع كافة الأدلة و القرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، و الطرق المتبناة خلال الدورة موضوع المراجعة، لذلك نستطيع أن نقول بأن هذا الملف يحتوي على :

- برنامج تفصيلي لعملية المراجعة .
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة .
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم . [1]
- الملاحظة الناجمة عن الحسابات المفحوصة .

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، "المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية" ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2005 ، ص 129 -130 .

-كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون .

المطلب الثاني : تجميع أدلة و قرائن الإثبات

سنعالج في هذا المطلب أدلة الإثبات بإعتبار أن محافظ الحسابات يقوم بفحص البيانات المحاسبية والمستندات والتحقق من المعلومات المحاسبية المقدمة بعد المعالجة بغية التقرير عليها وإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى تعبير نتيجة أعمال المؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

و يعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة ، أما القرينة فستعمل للاستعاضة بها عن الدليل، حيث يلجا محافظ الحسابات إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع .[1]

أولا: أنواع أدلة وقرائن الإثبات

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات و قرائنها نلخصها فيما يلي :[2]

1. **الوجود الفعلي :** يقصد به التأكد من وجود الحسابات ماديا عن طريق المعاينة و المشاهدة فالمدقق مثلا يستطيع التأكد من صحة حساب معدات النقل من خلال معاينتها ، غير أن التأكد الفعلي للحساب لا يعتبر دليل قاطع على صحته ، فقد يكون موجود و لكنه ليس ملكا للمؤسسة ، أو تم تقييمه بطريقة غير سليمة فمثلا ، قد تكون البضاعة موجودة فعلا في المخازن و كميتها صحيحة لكنها غير صالحة للإستعمال .
2. **الفحص المستندي :** هي جميع الأوراق التي تثبت حدوث العملية المسجلة في دفاتر المؤسسة مثل : فواتير الشراء و البيع ، وصل الاستلام والطلب ...إلخ .

و تعتبر هذه المستندات أكثر أدلة الإثبات شيوعا التي يعتمد عليها المدقق ، وتنقسم هذه الأخيرة إلى قسمين :

- مستندات داخلية تنشا لدى المؤسسة مثل محاضر الإستلام ونسخ فواتير البيع ...إلخ
- مستندات خارجية تنشأ من خارج المؤسسة مثل فواتير الشراء ، كشف الحساب البنكي ...إلخ

3. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة :** إن قوة و سلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية ، كون أن هذا النظام يستعمل كمحددا أساسيا لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص ، إذ تستمد هذه الاخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية .[3]
4. **الإقرارات المكتوبة من خارج المؤسسة :** عندما يقوم محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية فقد يحتاج إلى الإتصال بجهات من خارج المؤسسة مثل : المدينين و الدائنين فيراسلهم المراجع للتأكد من صحة أرصدتهم ، و الشهادات التي يحصل عليها منهم تعتبر من الأدلة القوية لأنه تم الحصول عليها من خارج المؤسسة . [4]

---

[1] يوسف محمد جردوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن،2007،ص 175 .
[2] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 170 .
[3] محمد التهامي طواهر ، مرجع سبق ذكره ، ص 135 .
[4] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 170 .

5. الإقرارات المكتوبة من داخل المؤسسة : يحتاج محافظ الحسابات اثناء عمله إلى طلب بعض البيانات و الشهادات مع إدارة المؤسسة وقد تكون مكتوبة أو شفوية فالمكتوبة مثلا تخص الديون المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة ، وبالنسبة للشفوية فقد يحتاج المحافظ إلى السؤال عن بعض المعالجات المحاسبية المبهمة غير أن الشهادات الشفوية تعتبر اقل حجية فقد تكون لإدارة المؤسسة مصلحة في إخفاء بعض المعلومات أو تقديم معلومات خاطئة .[1]

6. التأكد من العمليات الحسابية : يقوم محافظ الحسابات ببعض العمليات الحسابية ليتأكد من صحة بعض أرصدة الحسابات الموجودة في القوائم المالية ، مثلا قد يعد حساب مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها و مراجعة بعض المجاميع الحسابية وطرق إحتساب العمولات وهذه العمليات هي أيضا من ادلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق .

7. نتائج تتبع الاحداث اللاحقة : من المعروف أن عمل محافظ الحسابات يبدأ بعد إنتهاء الدورة المالية للمؤسسة ، أي بعد إعداد القوائم المالية وخلال هذه المدة قد يحدث بعض العمليات التي تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض عناصر القوائم المالية ، فمثلا يتأكد محافظ الحسابات من صحة إلتزام موجود في الميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الإلتزام قد سدد في الفترة اللاحقة .[2]

ثانيا : كفاية و حجية أدلة وقرائن الإثبات

إن الاقتناع بأدلة وقرائن الإثبات وحجيتها يعتمد على كميتها فضلا عن نوعيتها وجودتها فالأدلة والقرائن يجب أن تكون كافية ، ونقصد هنا بالكفاية أن تكون كمية الأدلة معقولة ومتاحة لتدعيم و تأكيد رأي محافظ الحسابات ، ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد حجم الأدلة ، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس ومعقول لتكوين رأي سليم .

أما الخاصية الثانية فتتعلق بالنوعية ، بمعنى أن الدليل والقرينة يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة ، و حتى تتوافر هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب و فعال من خلال الإعتماد على الموضوعية فضلا عن خلوه من التحيز و قابليته للقياس . ولكي يتصف الدليل بالكفاية والحجية لابد من توافر مجموعة من الخصائص :

- مدى ملائمة الدليل أو القرينة لطبيعة العنصر محل الفحص ، أي أن الأدلة والقرائن تختلف بإختلاف العنصر محل الفحص .
- أهمية العنصر الذي يقوم محافظ الحسابات بفحصه ، فكلما كان العنصر له أهمية كلما قام بجمع أكبر كمية من القرائن والأدلة ، لتدعيم صحة رأيه .
- توقيت و كلفة حصول محافظ الحسابات على الدليل أو القرينة ، حيث إذا تم الحصول على الدليل بعد نهاية المدة يفقد الدليل أهميته .[3]

المطلب الثالث : تقرير محافظ الحسابات

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 171 .
[2] المرجع نفسه ، ص 171 .
[3] سمير بدار ،عزوز جعيجع، **دور محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية** ، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، 2018/2017 ، ص 25-26 .

أولا : مفهوم تقرير محافظ الحسابات

يعتبر تقرير محافظ الحسابات باقورة عملية المراجعة، والمنتج النهائي لها، و إعداد هذا التقرير يمثل الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة، فهو لا يعد إلا بعد إستكمال مراجع الحسابات لإختباراته الأساسية، وموافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية، وإعادة التبويب والملاحظات اللازمة لتوفير الإفصاح الكافي .[1]

ثانيا : أنواع تقرير محافظ الحسابات

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات وهو نوعان التقرير العام والتقرير الخاص .

1. التقرير العام (السنوي)

يقصد بالتقرير العام ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات و يتم إستخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية ، و بصفة خاصة المساهمين من ذوي المصلحة في المنشأة ، و هو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المنشاة و ينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية.

1.1 مضمون التقرير العام : عند إعداد محافظ الحسابات لتقريره السنوي ، يجب أن يتضمن المعلومات التالية: [2]

1.1.1 عنوان التقرير: ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له ، و يفضل إستخدام اصطلاح (تقرير مدقق مستقل) في العنوان ، و ذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين ، مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة ، أو عن مجلس الإدارة ، أو عن تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة التي يلتزم بها المدقق المستقل.

2.1.1 الجهة التي يوجه إليها التقرير: ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الإرتباط بالتدقيق، و يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة يحدد تقرير المدقق الشركة موضوع التدقيق و ليس إلى إدارة الشركة.

3.1.1 الفقرة التمهيدية (الإفتتاحية) : ينبغي أن تحتوي البيانات المالية التي تم تدقيقها و تاريخها و الفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية . فضلا عن ذلك يجب أن يبين في التقرير أن القوائم المالية و إعدادها هي من مسؤولية الإدارة و أن دور محافظ الحسابات ينحصر في إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم ، و أن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى، و يمكن أن تأخذ الفقرة التمهيدية الشكل التالي: لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة...، كما هي في 2017/12/31 و بيانات الدخل و بيان التغيرات في حقوق الملكية و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ و ملخص للسياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى .

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، و محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص391 .
[2] حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، مذكرة ماجيستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2010/2009 ، ص 80،81 .

4.1.1 مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية : يجب أن يبين رأي محافظ الحسابات أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد و العرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق و أن هذه المسؤولية تشمل ما يلي :

- تصميم و تنفيذ و المحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد و العرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ .
- إختيار و تطبيق السياسات المحاسبية الهامة .
- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف .

5.1.1 مسؤولية محافظ الحسابات : يجب أن يبين التقرير أن مسؤولية محافظ الحسابات هي إبداء الرأي حول البيانات بناءا على المهمة التي كلف بها، كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية ، كما يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية ، و أن على محافظ الحسابات تخطيط و أداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .

6.1.1 فقرة الرأي : يجب أن يبين تقرير محافظ الحسابات بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية و أن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية ، و يمكن أن يتم إستخدام تعبير آخر عن العدالة مثل تمثل بصورة دقة و عادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية . و يتم تحديد إطار إعداد التقارير و القوائم المالية بوساطة معايير المحاسبة الدولية .

7.1.1 تاريخ التقرير : يؤرخ التقرير بتاريخ إنتهاء العمل الميداني . و يبين هذا التاريخ أن محافظ الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية .

8.1.1 عنوان محافظ الحسابات : يجب أن يذكر التقرير إسم المدينة أو الموقع و الذي يمثل مكان وجود مكتب محافظ الحسابات الذي يتحمل مسؤولية المهمة التي كلف بها .

9.1.1 توقيع محافظ الحسابات : يجب أن يوقع التقرير بالإسم الشخصي لمحافظ الحسابات عند الإنتهاء من إعداده .

2.1 أنواع المصادقات المتضمنة في التقارير العامة (السنوية)

نصت المادة 25 من القانون رقم 10-01 غلى أن مهمة محافظ الحسابات تؤدي إلى إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ و إذا إقتضى الأمر رفض المصادقة المبرر على الحسابات السنوية . و عليه ، فإن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى الشهادات أو المصادقات التالية :[1]

1.2.1 المصادقة (الشهادة) بدون تحفظ

[1] سمير بدار، عزوز جعيجع، **"دور محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية"**، مرجع سبق ذكره ، ص29 ، 30 .

المصادقة أو الشهادة بدون تحفظ ، تعني أن القوائم المالية المراقبة تتصف بمستوى عالي من الصحة و الشرعية ، مما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه ، و حتى يكون له الأدلة الكافية لإبداء الرأي .

2.2.1 المصادقة (الشهادة) بتحفظ

عندما تكون الأهمية نسبية للأخطاء و الإنحرافات أو عدم الصحة الملاحظة ، ليست ذات طبيعة مؤثرة جوهريا في شرعية و مصداقية الحسابات السنوية ، يقوم محافظ الحسابات بتنسيق شهادته بالإحتياط و هو ما يطلق عليه بالمصادقة بتحفظ ، و في هذا الشكل من المصادقة ، يلتزم محافظ الحسابات بالدقة و الوضوح في تصريح و تقدير التحفظات ، كما يجب عليه أن يحدد بالتدقيق طبيعة و مضمون التحفظات و إظهار تأثيرها على الحسابات و على نتيجة النشاط .

و من بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظ الحسابات إعطاء رأي تحفظي ، نذكر مثلا ما يلي :

- وجود إهمال أو أخطاء بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- التغيرات الحاصلة في طرق التقييم (تقييم المخزونات مثلا)؛
- فيما يخص المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة؛
- استحالة القيام ببعض الفحوصات؛
- الشكل الذي قدمت فيه الميزانية؛
- عدم تطبيق الأحكام القانونية (مثلا ، فيما يخص توزيع النتيجة)؛
- الأحداث المحتملة و غير المؤكدة؛

3.2.1 رفض المصادقة (الشهادة)

يرفض محافظ الحسابات ، الشهادة على الحسابات السنوية إذا ما تبين له أن هناك مجموعة من الاخطاء ، و التلاعبات في إعداد القوائم المالية ، حيث أن القوائم المالية لم تقدم كل ضمانات الدقة و المصداقية أي أن درجة اللاشرعية التي تم الوقوف عليها كبيرة مما جعل الحسابات غير شرعية و الوضعية المالية للمؤسسة غير صادقة .

2. التقرير الخاص

لقد ألزم القانون محافظ الحسابات بالإضافة إلى التقارير العامة ، تقديم تقارير خاصة لا يحتاج إلى إذن من المؤسسة من أجل إعدادها بل هي جزء لا يتجزأ من مهمته التي كلف بها ، و نميز منها :[1]

1.2 التقرير الخاص حول الإتفاقيات التنظيمية :

يتعلق التقرير الخاص بالإتفاقيات المبرمة خلال الدورة و المسموح به قانونا ، و التي أعلم بها من طرف الاجهزة المسيرة أثناء النشاط ، و يحتوي التقرير الخاص على ما يلي :

- قائمة الإتفاقيات التي تعرض لمصادقة الجمعية العامة؛

[1] لقليطي الأخضر ، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة ماجيستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005 ص 81 .

- التعريف بالمستفيدين منها؛
- طبيعة و موضوع الإتفاقيات؛
- الرأي حولها.

قبل تحرير التقرير الخاص يتحقق محافظ الحسابات من عدم وجود اتفاقيات أخرى ، بغض النظر عن تلك التي اعلم بها ، و هذا عن طريق فحص محاضر مجلس الإدارة ، و كذا حسابات القروض .

و في حالة اكتشافه لاتفاقيات ممنوعة ، عليه بالإعلام عن هذه المخالفة في تقريره العام للشهادة على الحسابات السنوية .

و مهما يكن ، فحتى في حالة غياب اتفاقية مباحة ، يجب على محافظ الحسابات إعداد تقريره الخاص الذي يشير فيه إلى غياب الإتفاقيات .

2.2 تقارير خاصة أخرى :

حسب المادة 25 من القانون 10-01 بالإضافة إلى التقرير الخاص حول الإتفاقيات التي تبرمها المؤسسة خلال الدورة ، يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقارير خاصة أخرى حول :[1]

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على اتمرار الإستغلال .
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو الحصة الإجتماعية .

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية ، القانون 10-01 ، مرجع سابق ذكره ، المادة 25 ، ص 7 .

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات لها أهمية بالغة في تطور مجال العلاقات الاقتصادية، فقد أحاطها المشرع بالعديد من القوانين و جعله يقوم بهذه المهام بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته الشخصية ، بحيث تقوم المؤسسات بتعيين محافظ الحسابات لمراجعة التصريحات الجبائية و التي شملت التحقيق و المراجعة في صحة ما تضمنته تصريحات المؤسسة الجبائية، مع الدور الكبير الذي يلعبه في إضفاء الثقة و الشفافية على صحة التصريحات الجبائية من خلال المراجعات السابقة للضرائب و الرسوم التي تخضع لها المؤسسة والتحقق من صحتها و مواعيد تسديدها.

الفصل الثاني

تمهيد :

إن النظام الضريبي الجزائري يعد نظاما تصريحيا كالعديد من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة ، لأن للضرائب أهمية بالغة بإعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة المالية للدولة و بفضلها يتم تحقيق عدة أهداف في مختلف المجالات الاقتصادية ، الاجتماعية وحتى السياسية ، كما إنها تعد من أهم الايرادات العامة المستخدمة لتمويل النفقات العامة ، لذلك يرتكز هذا النظام على تصريح المكلفين بمداخيلهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي ، إنطلاقا من وعيهم بأهمية الضريبة ، و عليه فان المسؤولية تحديد الضريبة تقع على كاهل المكلف بالضريبة ، هذا النظام يكون في صالح حالة بلوغ المكلفين الى المستوى الذي يسمح لهم بالتجرد من أنانيتهم بصورة كاملة تمكنهم من تفضيلهم للمصلحة العامة عن مصالحهم الشخصية و إلا فان أي تقاعس أو تأخير أو تهرب سيعرض المكلف بالضريبة الى عقوبات و غرامات هو في غنى عنها .

لذلك سنحاول إن شاء الله من خلال هذا الفصل و الذي خصصناه لدراسة التصريحات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري ، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين (2) هي :

- المبحث الأول : تناولنا فيه عموميات حول الضريبة من حيث التعريف ، خصائص ، أنواع ، مبادئ ، أهداف و الالتزامات التصريحية و المحاسبية للمكلفين بالضريبة .

- المبحث الثاني : فقد خصصناه بالتصريحات الجبائية ، حيث تم التطرق لها من حيث المفهوم ، خصائص و أهمية و كذا رزنامة التصريحات الجبائية و العقوبات و الغرامات التي تكون جراء تأخر أو عدم إيداع التصريح الجبائي .

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

سنتناول بإذن الله في هذا المبحث كل ما يخص الضريبة حيث سنتطرق في المطلب الأول الى اعطاء مفهوم للضريبة ، خصائصها ، مبادئها وأهدافها أما في المطلب الثاني فسنتطرق الى مكونات النظام الضريبي الجزائري حيث سنذكر انواع أنظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر و الضرائب بنوعيها المباشرة و الغير مباشرة الى حقوق التسجيل و الطابع ، و أما المطلب الثالث فسنتناول الالتزامات التصريحية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة .

المطلب الأول : مفهوم الضريبة

اولا : تعريف الضريبة

لقد تعددت تعاريف الضريبة وفق الباحثين من الزوايا المختلفة ، القانونية والاجتماعية ، حيث لا يمكننا تعريف الضريبة بدون الرجوع الى النظريات القديمة التي اعتبرتها " ثمن خدمة مقدمة من طرف الدولة او علاوة التامين المقدمة من الاشخاص من اجل ممارسة حقوقهم "[1] .

ونظرا للصعوبات الكثيرة التي واجهها الفقهاء قصد تحديد مفهوم الضريبة ، ظهرت تعاريف مختلفة Gaston Jezeحسب مذهب أصحابها والأسس المعتمدة عليهما في التعريف

عرفها بأنها " اقتطاع نقدي يلزم الافراد بشكل اجباري ونهائي وبدون مقابل وذلك الأعباء العامة "[2].

[1] Andrè turice fiscalitè de l'entreprise 3em èdition sirey , p 05
[2] Andrè turice opcit p 05

أما الأستاذ عبد الحميد دراز فعرفها على أنها " فريضة الزامية تحددها الدولة و يلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحديد أهداف المجتمع " [1]

وعرفها رفعت المحجوب "على انها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من الثورة الاشخاص الآخرين ودون مقابل لدافعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام " [2]

من خلال هذه التعاريف نلخص الى التعريف الآتي :

"الضريبة اقتطاع مالي نقدي إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية تستاديه الدولة من أموال الأفراد و الجماعات المحلية "[3] .

ثانيا : خصائص الضريبة

يمكننا استخراج من التعاريف السابقة خصائص الضريبة و المتمثلة في :

1- الضريبة اقتطاع نقدي : الضريبة التزام يفرض أساسا في الصورة نقدية خلافا لما كان سائدا في الانظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تحي عينا سواءا بتقديم نصيب من السلع او تأدية بعض الخدمات لفترة محددة إلا ان التقدم الاقتصادي وسيادة الاقتصاد النقدي اظهرت ما يكشف لنا من صعوبات وعيوب في الجباية العينية كما ان الاكراه على تأدية .

الخدمات قد أصبح مناف للتنظيم الديمقراطي و الافكار السائد الى الجانب ان الدولة تقوم بالاتفاق أساسا في الشكل نقدي مما يتطلب حصولها على الاموال نقدا ، رغم ذلك كانت في الثمانينات بعض الاستثناءات على مبادئها مثل فرض جانب من الضرائب على القطاع في الاتحاد السوفيتي في شكل عيني وذلك لتحقيق مساهمة القطاع الزراعي في التنمية و مراقبة النشاط .

2- الضريبة هي اقتطاع نهائي : ان الدافع للضريبة لاينتظر استرجاع هذا المبلغ المالي في مدة معينة بل يدخل الى الدولة بصفة نهائية .

فالقرض مثلا يعود الى صاحبه أما الضريبة فتدفع الى مصلحة الضرائب بدون عودة الى صاحبها إلا في الحالات الاستثنائية (الوفاة – توقف النشاط .... الخ)

3- الضريبة ليست مقابل خدمة محددة : لايستلم الممول او المكلف **أي** مقابل خاص بتعويض لما دفعه ، ولا يتلقى أية خدمة مقابل ذلك و إنما الدفع مقابل للضريبة يتمثل في الانتفاع بالنفقات العامة التي تستفيد منها الجماعة و يستفيد منها المكلف بالضريبة مادام عضوا في المجتمع ، و لهذا عملت الدساتير و القوانين على تأكيد مبدأ " عدم استخدام الأموال العامة لاشباع حاجات خاصة" .

[1] - عبد الحميد دراز – مالية العامة – مؤسسة شباب جامعة الاسكندرية ص 157.
[2]- رفعت المحجوب – المالية العامة – دارالنهضة بيروت 1979 ص 197 .
[3]- خلاصي رضا – النظام الجبائي الجزائري الحديث ، جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين ، الجزء الاول – دار هومه ، الجزائر بوزريعة ص12

4- الضريبة الاجبارية : كانت الضريبة تجنى بصفة إجبارية في العهود القديمة (العهد الروماني) مستندة الى ادارة الحاكم الذي كان يفرضها دون اعتبار الاراضي المكلفين لتغطية الاعباء العامة ، ويبدو مفهوم الإجبار في انفراد السلطات العامة يوضح النظام القانوني الضريبي بتحد يد وعائها وكيفية ربطها و طرق تحصيلها دون ان يكون ذلك محل اتفاق خاصة بينها وبين كل ممول على حدى فالضريبة لا تفرض و لا تعدل و لا تلغى إلا بقانون ، تنص كافة الدساتير على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على ذلك التحول دون تحكم فرد أو سلطة واحدة بفرض الضرائب و تتطلب فكرة التزام استخدام الدولة لطرق تنفيذ الجبرية في استناد حقها دون الاخلال بحقوق الممول

ثالثا : مبادئ فرض الضريبة :

1 – مبادئ الضريبة :

يتم تطبيق مبادئ الضريبة المتعارف عليها في تقنيات الضريبة المطبقة في إطار السياسة الجبائية و داخل أي نظام ضريبي .

فالضريبة أربعة مبادئ تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الخزانة و المواطنين وهذه المبادئ التقليدية هي :

1-1 العدالة : و يقصد بها أن يوزع العبئ المالي للدولة على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته التكلفية و التي تعني مستوى الدخل و الحالة الاجتماعية لهذا الشخص[1] .

فالعدالة عند آدم سميث مثلا بأن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل النفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية مع دخولهم . وتقودنا قاعدة العدالة الضريبة الى التمييز بين العدالة أمام الضريبة و العدالة عن طريق الضريبة .

1-2 اليقين : يقصد باليقين أن تعدد الضريبة بالقانون يوضح وعائها نسبتها ، طريقة دفعها موعد تحصيلها و إعفاءاتها.

1-2-1وعائها : وهو نوع المال الخاضع للضريبة مثلا :

و هو الدخل .IRG _ وعاء الضريبة على الدخل الاجمالي

وهو الأرباح .LBS_ وعاء الضريبة على الأرباح الشركات

هو رقم الأعمال .TVA_ وعاء الرسم على القيمة المضافة

1-2-2 نسبتها : تختلف النسب من سنة الى اخرى بسبب التعديل و التجديد في قوانين المالية .

1-2-3 طريقة دفعها: هناك ضرائب تدفع من المكلف بالضريبة الى مصلحة الضرائب ، وهناك الخاصة بالأجور. IRGضرائب مثل

1-2-4 موعد تحصيلها : يحدد موعد دفع الكلف بالقانون ، ويجب ان يكون موعد الدفع بعد موعد تحقيق الدخل .

[1] الدكتور عبد المنعم فوزي – المالية العامة و السياسة المالية ص 90

1-2-5 إعفاءاتها : يمكن للمكلف أن يستفيد من الاعفاءات التي يدرجها النظام الضريبي .

1-3 الملائمة في الدفع : يعني ان يتلائم موعد الدفع مع موعد تحقيق الوعاء الخاضع للضريبة ، أي لا يجب ان تدفع الضريبة قبل تحقيق وعائها فمثلا :

_ للشخص الأجير لا يمكن ان تفرض عليه ضريبة قبل تحقيق أجرته .

_ بعد ظهور نتائج المؤسسة في أخر السنة تدفع الضريبة على الارباح .

1-4 الاقتصاد في النفقات : ونعني بها ضرورة تنظيم تحصيل الضريبة ، بحيث ما يحصل من الممولين والذي يدخل في النهاية لخزينة الدولة يقوق و بكثير نفقات جبايتها .

2- تقنيات الضريبة : ويقصد بتقنيات الضريبة مجموع العمليات التي يتم بموجبها إعداد وتحصيل الضريبة أي تحديد الاوضاع و الاجراءات الفنية المتعلقة بفرض و جباية الضريبة و ينصرف هذا التنظيم الى تحديد وعاء الضريبة وربطها و تحصيلها .

2-1 وعاء الضريبة : وهو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة ، سواء كان نشاطا ، سلعة ، عمل او حيازة تكون مصدرا للضريبة ، إذ انه يمكن إن يكون إما الفاعل الاقتصادي بنفسه او نتائج نشاطاته كرؤوس الاموال ، الدخل أو السلع مثلا .

2-2 ربط الضريبة : يقصد بالربط الضريبي تحديد مبلغها الذي يجب على المكلف دفعها ، و تحديد هذا المبلغ يتم أولا بتحديد الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة و ثانيا المرور الى ربط الضريبة و هناك عدة طرق تقنية في تحديد الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة و ثانيا المرور الى الربط الضريبة وهناك عدة طرق تقنية في تحديد و تقييم المادة الخاضعة للضريبة يعتمد عليها المشرع و نخلصها في ثلاث طرق (03) رئيسية :

2-2-1 النظام الحقيقي : نظام عام تحدد فيه الضريبة حسب المعلومات التي ترد من المكلفين بالضريبة الى المصلحة الضرائب و تقوم هذه الاخيرة بتقييم مبلغ الضريبة من خلال وثائق محاسبية محددة .

2-2-2 النظام الجزافي :_في هذا الإطار تحدد الضريبة بطريقة جزافية اعتمادا الى التصريحات المكلفين فتقوم مصلحة الضرائب بإعادة تقييم هذه التصريحات ومن ثم تحديد نسبة الضريبة حسب السعر أو النسبة المطبقة .

2-2-3 نظام التصريح المراقب : هو نفسه نظام التصريح الحقيقي و لكن يخص أصحاب المهن الغير الجارية و الغير الصناعية و بإخضاع أقل .

3- تحصيل الضريبة :

إن الادارة الضريبة تتبع طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب فهي تنتقي لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة ، التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية المناسبة و الملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في إجراءاتها

الإدارية حيث تحد بقدر الإمكان من الحساسية الممول بالضريبة اتجاه التزامه بها ، و يمكن إن نقسم طريقة تحصيل الضريبة الى قسمين :

3-1 تسديد الضريبة مباشرة من المكلف به : حيث يتقدم هذا الأخير إلى مصلحة الضرائب لتسديد مستحقاته

3-2 تسديد الضريبة من طرف وسيط بين المكلف بها و مصلحة الضرائب : حيث مثلا : حقوق التسجيل يدفعها العميل للموثق و هذا الأخير يدفعها لمصلحة الضرائب . [1]

رابعا : أهداف الضريبة :

للضريبة عدة أهداف أهمها :

1- الهدف المالي : انه الهدف التقليدي للضريبة ،إذ تستعملها الدولة لتمويل خزينتها ، وبالتالي تسديد مختلف النفقات التي تقع على عاتقها ، حيث أن أهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية في الجزائر تأتي في المرتبة الثانية بعد الجباية البترولية التي تحتل الصدارة بالرغم من اهتمام الدولة بالضريبة .

2- الهدف الاقتصادي : إن الدولة تعتمد على الضريبة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ، فهي أداة يعالج بها التضخم و الانكماش ، و بالتالي الوصول الى الاستقرار الاقتصادي ، ففي حالة التضخم يرفع معدل الضريبة و يوسع مجال فرضها بغرض امتصاص الكتلة النقدية الزائدة و في حالة الانكماش يخفض معدل الضريبة ويزيد من الاعفاءات بغرض زيادة الادخار وبالتالي توسيع الاستثمار ، كما يمكن للضريبة ان تستعمل التحكم في مجمعات الاقتصاد الكلي من استثمار ، إنتاج ، استهلاك ، استيراد ،تصدير ....الخ فإذا أرادت الدولة أن توفر فرص التشغيل للحد من البطالة تخفض من الضريبة و تزيد من الاعفاءات فتفسح المجال للاستثمار و بالتالي توسع سوق عرض فرص العمل .

3- الهدف الاجتماعي : يمكن الهدف الاجتماعي لفرض مختلف الاقتطاعات الضريبة في التقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف طبقات المجتمع ، و لهذا عمدت الانظمة الجبائية الى تحسين طرق فرض الضرائب التي تحمل في طياتها العدالة الاجتماعية فمثلا : التصاعدية بالشرائح تراعي مصالح الدخول المنخفضة و هذا مايحقق العدالة الاجتماعية ، اما الطريقة النسبية تراعي مصالح الدخول المرتفعة تراعي مصالح الدخول المرتفعة و هذا ما يعمق من الفروقات الاجتماعية فنجد ان الانظمة الجابئية الحديثة تلجأ الى التصاعدية بالشرائح خاصة إذا تعلق الأمر بالدخول لتكون أكثر ملائمة و أكثر عدالة .

4- الهدف السياسي : إن فرض الضرائب بطريقة تصاعدية يقلل من الفوارق بين الدخول ، كذلك يحدد الحد الاقصى للدخول و بذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد الى الدولة ، كما تستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الاجنبية و ذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة ، كما ان الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الاخرى ، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة و عالية على السلع الدول المخالفة لها سياسيا و تقوم مع سلع الدول المخالفة لها سياسيا وتقوم بالعكس مع سلع الدول الموافقة لها سياسيا . [2]

[1] خلاصي رضا – النظام الجبائي الجزائري الحديث ، جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين مرجع سبق ذكره ص 14 الى 17
[2] خلاصي رضا – النظام الجبائي الجزائري الحديث ، جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين – مرجع سبق ذكره ص 21

المطلب الثاني : مكونات النظام الضريبي الجزائري

يعتبر الإصلاح الجزائري لسنة 1992 أهم اصلاح مس النظام الجبائي الجزائري و الذي كان الهدف من إعطاء دور أكبر للجباية العادية بالمقارنة مع الجباية البترولية، وكذا اوستبدال النظام الضريبي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد بنظام بسيط يراعي مقدرة المكلف ويسهل عمل الإدارة الجبائية حيث تم إلغاء بعض الضرائب وإستحداث ضرائب جديدة . تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة هي : (الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة) في إطار تبسيط النظام الضريبي بعد تبني هذا الاصلاح أصبح النظام الضريبي الجزائري يتكون بصورة أساسية من مجموعة من الضرائب المباشرة ومجموعة أخرى من الضرائب الغير مباشرة .[1]

أولا : أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر

1- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة [2]: نصت المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي : تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات . وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني .

1-1 مجال التطبيق : يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون و الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية والذين لايتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج .

كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع ، و المؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة .

1-2 معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة : جاء في نص المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تحديد لمعدلات الضريبة الجزافية كما يأتي :

5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع .

12% بالنسبة للأنشطة الأخرى .

2- نظام الربح الحقيقي [3] : يطبق هذا النظام على الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي حدود 30 مليون دينار جزائري ، وهذا لتحديد الربح الذي يندرج في أساس ضريبة الدخل ، كما يطبق وجوبا على كل الأشخاص الذين تم استثناؤهم من الضريبة الجزافية الوحيدة ، إضافة أصحاب الامتياز ، وكذا الأرباح الناتجة عن عملية إيجار العتاد ، أو مواد الاستهلاك الدائمة ، إلا إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية ،

[1] لواج عبد الرحيم 2016/2015 ،فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في شعبة العلوم التسيير تخصص ادارة المالية ، جامعة محمد الصديق بن يحيى – جيجل- ص 17 .

[2] المادة 282 مكرر ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2018 ص 74 .

[3] سمير بدار و عزوز جعيجيع ،2018 ، دور محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية ، دراسة حالة المؤسسة الخاصة ستيل شنافي للاستيراد و التصدير ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية ومحاسبة ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، ص 35

إضافة الى كل الاشخاص المعنويين ، وكذا كل أنواع الشركات المشار إليها في مادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

ثانيا: الضرائب ورسوم مباشرة

يمكن تعريف الضريبة الغير مباشرة على انها تلك الضريبة التي لا يستطيع المكلف بها نقل العبئها الى شخص آخر وغالبا ما تفرض على الايرادات المالية التي تتميز بالثبات و الاستقرار ، كالأجور و الأرباح ورؤوس الأموال وهي تقتطع من المكلف بصورة مباشرة بعد حصر قيمة مداخيله و تروثه وتحديد الواقعة المنشأة لها بصورة دقيقة .

1- الضريبة على الدخل الإجمالي

تعد من بين أهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري تم تأسيسها بموجب قانون المالية لسنة 1991 و الذي حمل في طياته إصلاح النظام الجبائي الجزائري .

1.1 تعريف الضريبة على الدخل الاجمالي : قد عرفها المشرع في المادة 01 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة كما يلي (تؤسس ضريبة واحدة على المداخيل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي و تفرض الضريبة على الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة)[1] . المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 الى 89 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

ويتكون الدخل الصافي الاجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية :[2]

- الأرباح الصناعية و التجارية ؛
- أرباح المهن الغير تجارية ؛
- أرباح فلاحية ؛
- الايرادات المحققة من إيجار الملكية المبنية و الغير مبنية ؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة ؛
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية ؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو الغير مبنية و الحقوق العقارية الحقيقية ، و كذا الناتجة عن التنازل عن الاسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة .

من هذا التعريف المقدم من طرف المشرع الجزائري يمكن ان نستنتج أهم مميزات هذه الضريبة و المتمثلة في[3] :

1.1.1 تفرض على الأشخاص الطبيعيين : بمعنى أن المكلف بالضريبة يكون شخص طبيعي و ليس معنوي.

[1] - المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 .
[2] - المادة 02 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة 2023 .
[3] - محمد حمو ، منو أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الطبعة الأولى ، الجزائر سنة 2009 ، ص95 .

1.1. 2 ضريبة تصاعدية : حيث يتم حساب مقدار الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي يقسم الى فئات الدخل الى مجموعة من الشرائح بحيث يكون العبء الملقي على عاتق المكلف أكثر أهمية كلما زاد الدخل .

1.1. 3 ضريبة تصريحية : حيث تفرض و تحصل هذه الضريبة عن طريق جداول أو قوائم إسمية و بناء على التصريحات المداخيل المكتتبة من طرف المكلفين بها .

1.1. 4 سنوية : كونها تفرض على مداخيل سنوية أي مرة واحدة في السنة

1.1. 5 إجمالية : كونها تشمل مجموع المداخيل المتحصل عليها بمختلف أشكالها

1.1 6 وحيدة : لوجود وعاء وحيد يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي و التي تفرض على مجموع المداخيل و الأرباح التي يتحصل عليها الفرد من عدة مصادر أو مختلف النشاطات .

1-2 أصناف المداخيل الخاضعة على الدخل الاجمالي :

1. 2. 1 الارباح الصناعية و التجارية :

2. تعتبر أرباحا صناعية و تجارية ، لتطبيق ضريبة الدخل ، الأرباح التي يحققها الاشخاص الطبيعيون و الناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية ، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها [1].

كما تكتسي طابع الارباح الصناعية و التجارية لتطبيق الضريبة على الدخل الارباح التي يحققها الاشخاص الطبيعيون الذين [2]:

– يقومون بعمليات الوساطة من اجل شراء عقارات او المحلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لاعادة بيعها .

– يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار ، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو بالتقسيم بالتنازل عن الإستفادة من الوعد بالبيع الى الشاري كل جزء أو قسم .

– يؤجرون :

– مؤسسة تجارية او صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الايجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري او الصناعي أو جزء منها ام لا

– القاعات المخصصة لاحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات و الملتقيات و التجمعات .

– يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة و صاحب الامتياز و مستأجر الحقوق البلدية .

– يحققون ايرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح .

– المداخيل المحققة من قبل التجار الصايدين ، الربابنة الصيادين ، مجهزي السفن و مستغلي قوارب الصيد.

[1] - المادة11 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2023 .
[2] - المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2023 .

و تتشكل الأعباء القابلة للخصم من أجل تحديد الربح الصافي في :

- تكاليف شراء المواد و السلع
- المصاريف العامة .
- الاهتلاكات و المؤونات .
- الضرائب و الرسوم المهنية .

و تبقى إمكانية خصم الأعباء السابقة الذكر مرهونة بتحقيقها لمجموعة من الشروط المتمثلة في[1] :

- إستغلالها في غطاء التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها .

- تتعلق بعبئ فعلي و ان تكون مدعمة بمبررات كافية .
- يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية .

- أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها .

وقدم المشرع الضريبي إعفاءات متنوعة للربح المحقق من طرف بعض المستثمرين ، حيث تعفى بصفة دائمة الأرباح المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التابعة لها و الإيرادات المحققة من طرف الفرق التي تمارس نشاطات مسرحية ، وتعفى بصفة مؤقتة لمدة 10 سنوات الأرباح المحققة من طرف الحرف التقليديين ، وكذا يستفيد من إعفاء مدته 03 سنوات الأرباح المحققة من طرف الشباب مؤهل للإستثمار في إطار الصندوق الوكالة الوطنية لتدعيم تشغيل الشباب و ترفع هذه المدة الى 06 سنوات إذا كان النشاط ممارسا في المناطق التي يجب ترقيتها ، غذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب " تمدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي الى عشر سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال[2] .

1. 2. 2 الايرادات الفلاحية : تعتبر الايرادات الفلاحية ، إيرادات محققة من الانشطة الفلاحية و تربية المواشي ، مهما كان طابعها عصريا او تقليديا وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن انشطة تربية الدواجن ، و النحل و المحار ، و بلح البحر ، و الارانب و استغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض و المنتوجات الغابية المتعلقة بالفلين و لحاء الشجر و استخراج المادة الصمغية ، استغلال المشاتل التي تمارس حصريا نشاط انتاج النباتات الشجرية و زراعة الكروم ، استغلال الحلفاء [3].

1. 2 .3 المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و الغير مبنية : تعتبر كمداخيل عقارية ناتجة عن :

* تأجير العقارات أو أجزاء العقارات المبنية مثل : المنازل السكنية ، المصانع ، المحلات ، أو المكاتب .

* تأجير كل المحلات التجارية أو الصناعية غير مجهزة بعتادها ، شريطة ألا تدرج هذه المداخيل ضمن أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو لمستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية .

[1]- مروان الدزيري ، التكلفة الجبائية لإنشاء و تسيير في الجزائر ، دار بلقيس ، الجزائر ، ص35 .
[2] المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2023 .
[3] المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2023 .

و تخضع هذه المداخيل المتأتية من الإيجار المدني لأملاك عقارية ذات استعمال سكني ، للضريبة على الدخل الاجمال ، و يتم دفع مبلغ الضريبة المستحقة لدى قابضة الضرائب المتواجدة في مكان العقار في أجل أقصاه 20 يوم إبتداءا من تاريخ تحصيل الايجار لكلا الصنفين[1] .

1 . 2. 4 ريوع رؤوس الأموال المنقولة :

1-2-4-1 ريوع الأسهم أو حصص الشركة و الإيرادات المماثلة لها : تمثل ريوع الأسهم و حصص الشركة و الإيرادات المماثلة في الإيرادات التي توزعها : شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري ، الشركات ذات المسؤولية محدودة ، الشركة المدينة المتخدة شكل شركة أسهم ، شركات الأشخاص و شركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال [2].

1-2-4-2 إيرادات الديون و الودائع و الكفالات : تعد المداخيل من الديون و الودائع و الكفالات ، الفوائد و المبالغ المستحقة من الدخل و كافة الحواصل الأخرى مثل الديون الممثلة بالأسهم و السندات العامة و سندات القرض الأخرى القابلة للتداول الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد و سندات الصندوق ، و تستحق الضريبة بمجرد دفع الفوائد مهما كانت الطريقة التي تتم بها .

1-2-5 المرتبات و الأجور و المنح و الريوع العمرية : تدرج المرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المنح و الريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي ، و لتحديد الدخل الواجب إعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل الإجمالي ، يؤخذ في الحسبان مبلغ المرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية المدفوعة إلى المستفيدين و كذا الامتيازات العينية الممنوحة لهم .

1-3 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي [3]:

كما حددت المادة 104 من ذات القانون معدلات على 6 مستويات وهي[4] :

- **المستوى الأوّل:** أقل من 240.000 دينار/ سنويا أي مايعادل 20.000 دينار/ شهر إعفاء كلي الضريبة على الدخل الإجمالي.
- **المستوى الثاني:** ما بين 240.001 و480.000 دينار/ سنويًا، الذي يخضع لـIRG بنسبة 23%.
- **المستوى الثالث:** ما بين 480.001 و960.000 دينار/ سنويًا والخاضعة لـIRG بنسبة 27%.
- **المستوى الرابع:** ما بين 960.001 دينار و920.000 1 دينار تخضع للIRG بـ 30%.
- **المستوى الخامس:** ما بين 001. 920. 1 إلى 000. 840. 3 دينار/ سنويا، يخضع لـIRG بـ 33%
- **أما المستوى السادس:** ما يزيد عن 000. 840. 3 دينار/ سنويا ما يعادل 32 مليون سنتيم / شهريا فيخضع لـ IRG في حدود 35%.

[1] المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2023 .
[2] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، مرجع سبق ذكره ، ص 24-25 .
[3] المادة 104 من قانون الضرئب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2023
[4] م. فيصل في 04 جانفي 2022 ، هكذا يتم حساب الضريبة على الدخل الاجمالي ، 31 مارس 2023 ، الموقع الرسمي لجريدة النهار https://www.ennaharonline.com

والجدير بالذكر ان السلم القديم لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي كان مكون من 4 مستويات في حين جاء قانون المالية لـ 2022 بالجديد

حيث تم إعفاء أصحاب الدخل الاقل من 30 ألف دينا من .IRG في حين بينما يستفيد الذي يفوق دخلهم 30 ألف دينار وأقل من 35.000 دينار من تخفيض إضافي ثاني .

كما تضمن ذات القانون إستفادة اصحاب الدخل الذي يزيد من 30 ألف دينار وأقل من 42500 دينار للعمال من ذوي الإعاقات الحركية أو العقلية أو المكفوفين أو الصم والبكم. بالإضافة إلى المتقاعدين من النظام العام يستفدون من تخفيض إضافي من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، غير مدمجة مع التخفيض الثاني .

وبحسب قانون المالية، فإن المداخيل التي تزيد عن 30 ألف دينار وأقل من 42500 دينار للعمال من ذوي الإعاقات الحركية أو العقلية أو المكفوفين أو الصم والبكم، وكذلك المتقاعدين من النظام العام، تستفيد من تخفيض إضافي من مبلغ IRGغير مدمجة مع التخفيض الثاني.

2- الضريبة على أرباح الشركات

بدأ العمل بالضريبة على أرباح الشركات في 01 جانفي سنة 1992 بتاريخ سريان الاصلاحات الجبائية و هذا بهدف تبسيط النظام الضريبي و إزالة التفرقة بين المؤسسة الاقتصادية العمومية و الخاصة عن طريق تأسيس ضريبة واجدة على أرباح المؤسسات و الشركات على حد سواء ، دون التمييز بين أشكالها ومضمونها

2-1 تعريف الضريبة على أرباح الشركات و أهم خصائصها : تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين و تسمى الضريبة على أرباح الشركات " [1]

ومن خلال هذا التعريف يمكن القول أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص المعنويين ، الذين يمتلكون موطن إقامة في الجزائر وتعتبر هذه الضريبة النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي الجزائري [2].

و يمكن أن نلخص أهم المميزات هذه في النقاط التالية [3]:

2-1-1 ضريبة وحيدة : لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين .

2-1-2 ضريبة عامة : لكونها تفرض على مجمل الارباح دون التمييز لطبيعتها .

2-1-3 ضريبة سنوية : إذ ان وعائها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة .

2-1-4 ضريبة نسبية : لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد و ليس إلى جدول تصاعدي

2-1-5 ضريبة تعتمد على التصريح الإجباري للمكلف من خلال إيداعه لتصريحه السنوي المتمثل في ميزانيته الجبائية لدى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب على أرباح الشركات فهي تطبق على مختلف شركات الاموال مهما كان

[1] . المادة 135 من قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة 2023

[2] لواج عبد الرحيم ، فعالية الرقابة في تقويم التصريحات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص23

[3] بن اعمارة منصور ، الضريبة على أرباح الشركات ، دار هومة ، 2010 ص 16

شكلها وغرضها ، و الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة ، غير أنه يستثني من مجال تطبيق الضريبة على ارباح الشركات[1] :

– شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري ، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، وهو إختيار لا رجعة فيه خلال مدة حياة الشركة .

– الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم ، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، وهو إختيار ولا رجعة فيه خلال مدة حياة الشركة .

– هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة .

– المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .

كما يستثني من تطبيق هذه الضريبة للشركات و التعاونيات التي تخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أي الشركات التي لم يبلغ رقم أعمالها 30.000.000 دج ، وكذا الشركات التي لم تقدم طلب إختيار الخضوع للنظام الحقيقي .

2-2 حساب الضريبة على أرباح الشركات و دفعها :

تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويون في مقر شركتهم ، أو إقامتهم و يتمثل وعاء فرض الضريبة على أرباح الشركات في الربح المحقق خلال السنة المالية ، يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام و إفتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية ، و تضاعف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة ، و يقصد بالأصول الصافية ، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير الإهتلاكات المالية . إن اخضاع أرباح الشركات الى الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط بل تعمل الادارة الجبائية على تعديل و تصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية ، وذلك لكون مصلحة الإدارة الجبائية تفرض خصم بعض الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي و تسمى بالاستردادات و التي يتم إعادة ادماجها مثل غرامات التأخير ، كما ان المشرع الضريبي حدد سقف معين لبعض الاعباء (اي قبول خصم جزئي لها) كما هو الحال بالنسبة للهدايا المختلفة ، هبات و مساعدات لفائدة هيئات و جمعيات خيرية الإهتلاكات بالنسبة للسيارات السياحية التي تحدد أساس حسب القسط السنوي بقيمة 1.000.000 دج [2]، ويتم حساب الربح الضريبي من خلال العلاقة التالية :

الربح الضريبي = الربح المحاسبي + الاستردادات *– التخفيضات

يحدد معدل الضريبة على ارباح الشركات كما يأتي [3] :

[1] المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2023 .

[2] Ibrahim hmmadou et ahmed tessa , fiscalité de l'entreprise cours et application , pages bleues , alger 2011 p80,81.

[3]: عبارة عن التكاليف التي خصمت عند حساب الربح المحاسبي ، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها جزئيا أو كليا و بصفة الإستردادات * نهائية لأنها لاتعتبر مصاريف استغلالية مرتبطة بالنشاط ، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى الذي يسمح به المشرع الضريبي .
المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2023

_ 19% بالنسبة لنشاطات الإنتاج السلع
_ 23% بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري و كذا الانشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الاسفار
_26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى
_ في حالة ممارسة المتزامنة لعدة خاضعة لمعدلات مختلفة ، يتم تحديد الارباح الخاضعة للضريبة بعنوان كل معدل وفقا لحصة رقم الاعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة بالنسبة لكل نشاط .

وتحسب قيمة الضريبة على ارباح الشركات و فق العلاقة التالية :

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الخاضع × معدل الضريبة

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام التسبيقات ، عن طريق دفع ثلاثة تسبيقات ورصيد التسوية وفق التواريخ التالية [1]:

_ التسبيق الأول : من 15 فيفري الى 15 مارس
_ التسبيق الثاني : من 15 ماي الى 15 جوان
_ التسبيق الثالث : من 15 أكتوبر الى 15 نوفمبر .

يدفع رصيد التسوية على الأكثر في يوم إيداع التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات (1 جانفي الى غاية 30 أفريل من السنة المالية التي تلي سنة الإخضاع) و يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها غير أنه إذا تعلق الأمر بفترة تقل عن سنة أو تفوقها تحسب التسبيقات على أساس الأرباح المقدرة بالتناسب مع فترة مدتها اثني عشر شهرا .
– أما فيما يخص للشركات حديثة النشأة يساوي مبلغ كل تسبيق نسبة 30% من الضريبة المحسوبة على الربح المقدر بنسبة 5% من رأس مال الشركة [2].

و يتم احتساب الأقساط الوقتية و دفعها الى قابض الضرائب المختص من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق بمعنى الأقساط تأخذ طابع الدفع التلقائي ، إن استخدام نظام التسبيقات عند سداد الضريبة على أربح الشركات يسمح بتخفيف عبئها الضريبي بالنسبة للمكلف من جهة و يسمح بتمويل دوري و مستمر للخزينة العمومية من جهة أخرى .

3- الرسم على النشاط المهني

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالي لسنة 1996 و يعتبر من بين الضرائب المباشرة التي تساهم بشكل أساسي في توفير مداخيل هامة بالنسبة للجماعات المحلية الولاية و البلدية يستحق الرسم على النشاط المهني على :

• الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي .

[1] المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
[2] المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

• رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا يخضع أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي ، في صف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات[1] .

3-1 أساس فرض الرسم على النشاط المهني :

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية ، أو رقم الأعمال بدون رسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة (يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيريدات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط) ، غير أن بعض العمليات و المنتجات تستفيد من تخفيضات في رقم الأعمال الخاضع و هي كالتالي[2] :

3-1-1 تخفيض بنسبة 25%

_ بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري .

3-1-2 تخفيض بنسبة 30%

_ مبلغ عمليات البيع بالجملة .

_ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة ، و المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير مباشرة

3-1-3 تخفيض بنسبة 50% :

_ مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي تضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير مباشرة

_ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية ، بشرط ان تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتجية وفقا للتشريع و التنظيم الساري المفعول .

_ ان يكون هامش البيع بالتجزئة يتراوح ما بين 10% و 30% .

3-1-4 يستفيد من تخفيض قدره 75%

_ مبلغ العمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازول و الخالي من الرصاص ووقود غاز البترول المميع و الغاز الطبيعي المضغوط

_ و يمنح تجار التجزئة الذين لديهم صفه عضو جيش التحرير الوطني وأرامل الشهداء تخفيضا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة

_ رقم الاعمال المحقق بعنوان تركيب المجمع وقود غاز البترول المميع .

3-2 الحدث المنشئ و توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني : يشتمل على[3] :

_ بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .

_ بالنسبة للأشغال العقارية و تأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن

[1] المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2023

[2] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة2023 .

[3] - المادة 221مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2023 محدث بموجب المادة11 من ق.م /2012 .

_ بيع الماء الصالح للشرب عن طريق هيءات التوزيع فان الحدث المنشئ للرسم يتكون من التحصيل فيصبح مستحق بعد اجل سنة 1 ابتداءا من تاريخ التسليم القانوني او المادي للبضاعة

_ اما المؤسسات الاجنبية مبلغ الرسم يبقى مستحق عند انتهاء الاشغال ، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل يتكون الحدث المنشئ عند الاستلام القانوني للمنشاة المنجزة

_ اما عمليات البيع في اطار الترقية العقارية يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني او المادي للعقار

_ فيما يتعلق بالحفلات و الالعاب و التسلية بمختلف انواعها ، يمكن ان يكون الحدث المنشئ للرسم ، ان تعذر القبض ، من تسليم التذكرة ، غير انه يمكن ان يرخص لمقاولي الاشغال ومؤدي الخدمات بتسديد الرسم علر النشاط المهني حسب الخصوم ، و في هذه الحالة يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته .

يتم حساب الرسم على النشاط المهني بضرب رقم الأعمال المحقق في معدل الرسم

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 5.1 %.
– و3 % بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب
وتوزع حصيلة الرسم على النشاط المهني كالآتي:
– حصة البلدية 66%
– حصة الولاية 29%
– حصة صندوق الضمان و التضامن للجماعات المحلية 5% [1].

4– الرسم العقاري

4–1 تعريف الرسم العقاري[2] و مجال تطبيقه :

تنص المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه " يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني وعلى الملكيات الغير مبنية بجميع أنواعها باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة " وبالتالي فالرسم العقاري هو من بين الضرائب المباشرة المكونة للنظام الجبائي الجزائري والذي تذهب كل حصيلته لتمويل الجماعات المحلية (البلدية) ، ويشمل مجال تطبيق هذا الرسم بالنسبة للملكيات المبنية على[3] :

– المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة.

–أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا له او لا يمكن الإستغناء عنها .
– الأ راضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل .

[1] المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2023 .
[2] المادة 248 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة لسنة 2023 .
[3] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ن مرجع سبق ذكره ص 45-46

غير أنه تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة، العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة، كما تعفي من الرسم العقاري على الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها، شريطة توفر الشرطين الآتيين[1] : أن لا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج ، وأن لا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين، مرتين الأجر الأدنى الوطني المضمون ، غير أن الأشخاص المعفيين يدفعون مساهمة سنوية قدرها 100 دج .

– كما تعفي البنايات الجديدة، واعادة البناءات واضافات البنايات لمدة (7) سنوات إبتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة إنجازها أو إشغالها اوذ ا لم يتمكن المالك من إثبات مدة الإنجاز أو الشغل، تعتبر البناءات منجزة في أجل أقصاه ثلاثة (3) سنوات إبتداء من تاريخ منح رخصة البناء الأولى أما مجال تطبيق هذا الرسم بالنسبة للملكيات غير المبنية فيشتمل على:

– الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أ والقابلة للتعمير .
– المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق
– مناجم الملح والسبخات
– الأراضي الفلاحية.

2-4 أساس فرض الرسم العقاري وكيفية حسابه :

1-2-4 بالنسبة للرسم العقاري على الملكيات المبنية فان أساس فرضه يتكون من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة، يحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 2 % سنويا مراعاة لقدم الملكية المبنية، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض حدا أقصى قدره 40% ويحدد هذا التخفيض بالنسبة للمصانع ب% 50 ، ويتم حسابه وفق العلاقة التالية [2]:

معدل الرسم × قيمة الرسم العقاري =الأساس الخاضع للضريبة

الأساس الخاضع للضريبة = (مساحة م^2 × القيمة الإيجارية الجبائية) – (مساحة م^2 × القيمة الإيجارية الجبائية × معدل التخفيض)

2-2-4 بالنسبة للرسم العقاري على الملكيات غير المبنية فينتج الأساس الضريبي من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد حسب الحالة في معدل الضريبة ويختلف معدل الرسم باختلاف المساحة الخاضعة والجدول التالي يوضح المعدل المطبق حسب كل مساحة خاضعة بالنسبة للأ راضي العمرانية

[1] المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
[2] - بابا عبد القادر و مكي عمارية ، دور الجباية المحلية في تمويل ميزانية الجماعات المحلية ، الملتقى الدولي : اللامركزية الجبائية ودورها في تمويل الجماعات المحلية ، جامعة البليدة 10 و11 جوان 2013 ص 08 .

الجدول رقم (1.2) : معدل الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية الخاصة بالأراضي العمرانية

المساحة	المساحة <500 م^2	500<المساحة<1000م^2	المساحة > 1000م^2
المعدل	%5	%7	%10

المصدر : لواج عبد الرحيم ، فعالية الرقابة في تقويم التصريحات الجبائية باعتماد على المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– كما يطبق معدل % **5** بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق العمرانية ، ومعدل % **3** على للأراضي الفلاحية.

ثالثا: الضرائب والرسوم غير المباشرة

تعرف الضرائب غير المباشرة على أنها ضرائب غير ثابتة وتفرض على المكلف عند أدائه لتصرف غير متوقع كإنفاق الدخل أو القيام بنقل الملكية، وهي تفرض على المكلف عند تصرفه أو إستعماله لثروته وتتكون الضرائب غير المباشرة في النظام الجزائري من الرسوم على رقم الأعمال الرسم الداخلي على الإستهلاك بالإضافة إلي رسم المرور والضمان[1] .

1- الرسم على القيمة المضافة

1-1 مفهوم الرسم على القيمة المضافة ومجال تطبيقه:

الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة خلال كل مرحلة من عملية الإنتاج فهو رسم يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي أو التجاري أو الحرفي بشكل عام، ما عدا العمليات التي تكتسي طابعا فلاحيا [2]. يتميز الرسم على القيمة المضافة بعدة خصائص هي[3] :

1-1-1 ضريبة حقيقية: إن الرسم على القيمة المضافة يطبق على السلع والخدمات أثناء إنتاجها أو تداولها،ويتحملها المستهلك النهائي الذي يدفعها عن طريق استهلاك وطلب هذه السلع والخدمات، وتعتبر المؤسسات وسيطا بينه وبين المصالح المالية

1-1-2 ضريبة غير مباشرة :لا يفرض هذا الرسم على المستهلك مباشرة بل يستوفى من المؤسسات الخاضعة له التي تعرض الأموال والخدمات في كل مرحلة من مراحل التوزيع والاستهلاك وتحمّل هذه المؤسسات الضريبة على المستهلك الأخير في السعر النهائي.

1-1-3 ضريبة على القيمة المضافة :إن هذا الرسم يدفع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع وهي ليست ضريبة تمس العنصر نفسه عدة مرات و انما تطبق على القيمة المضافة من الإنتاج أو التوزيع.

1-1-4 ضريبة عامة على الإنتاج وتأدية الخدمات :إن اتساع نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح بإخضاع أكثرية النشاطات الإقتصادية في جميع الميادين(صناعية، تجارية، خدمات،... الخ)لهذه الضريبة.

[1] - لواج عبد الرحيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 29

[2] Guide Pratique de la tva, direction de la relation publique et de communication, direction général des impôts, 2015, p7

[3] - ناصر مراد ، الاصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد رقم 02 ، 2003 ص 27 .

1-1-5 ضريبة محايدة :وهو ضريبة محايدة بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي (المكلف الحقيقي الحامل للعبء الضريبي)

1 -2 - عمليات خاضعة وجوبا:

يخضع للرسم على القيمة المضافة وجوبا كل من العمليات الآتي ذكرها[1] :

1-2-1 عمليات البيع والتسليمات :التي يقوم بها المنتجون والموضحة في المادة 4 من قانون الرسم على القيمة المضافة

1-2-2 العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية : نذكر منها أشغال البناء ، أشغال التجهيز (التركيب ، التدفئة) أشغال تصليح للمباني .

1-2-3 المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي : من المنتجات و البضائع الخاضعة للضريبة ، و المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين .

1-2-4 المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة : هم الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع أو بنفس شروط البيع و الكميات لمؤسسات ، مستثمرات ، جماعات عمومية أو خاصة .

_ التسليمات للذات مثل عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم .

_ بيوع العقارات ، المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الاملاك بغرض إعادة بيعها .

_ العمليات المحققة في إطار المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و الشركات بإستثناء العمليات ذات الطابع الطبي و شبه طبي و البيطري .

_ الحفلات الفنية و الالعاب و التسليات بمختلف انواعها التي ينظمها أي من الأشخاص .

_ خدمات الهاتف و التلكس التي تؤديها إدارة الهاتف و الإتصال .

_ عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى ، وكذا نشاطات التجارة المتعددة و كذا تجارة التجزئة .

1-3 العمليات الخاضعة إختياريا [2]:

يمكن للأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذي يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم ان يختارو بناءا على تصريح منهم ، اكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على ان يسلمو السلع و الخدمات لـ :

- التصدير
- الشركات البترولية
- المكلفين الآخرين بالرسم
- مؤسسة تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء المنصوص عليها في المادة 42 ويخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي الذين اختاروا الدخول الى النظام الرسم على القيمة المضافة .

1-4 معدلات الرسم على القيمة المضافة [3]:

(المادة 21و 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال ، 2020)

[1]- المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الاعمال2020 .

[2]- المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الاعمال 2020 .

[3]- خوصة خالد و عكسة حامد ، 2020/2019 ، دور البرامج المحاسبية في تحسين جودة التضريحات الجبائية ، مذكرة ماستر تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ولاية بسكرة ، ص65

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

1-4-1 المعدل المخفض: 09 % يطبق على المنتجات والخدمات ذات العناية الخاصة من طرف الدولة في مخططاتها الاقتصادية ، الاجتماعية والثقافية.

1-4-2 المعدل العادي: 19 % يطبق على العمليات الغير خاضعة للمعدل المخفض 09%

ثالثا : حقوق التسجيل و الطابع

1- حقوق التسجيل :

يتمثل التسجيل في تدوين عقد في سجل رسمي يملكه موظفوا التسجيل الذين يقبضون من جراء ذلك حقا جبائيا يسمي حقوق التسجيل، وكما توضح المادة الثانية من قانون التسجيل فإن رسوم التسجيل قد تكون ثابتة نسبية أو تصاعدية وهذا تبعا لطبيعة العقود المسجلة (عقود توثيقية، عقود قضائية ....الخ) وحسب التحويلات الخاضعة لها (بيوع، تركات، هبات، إيجار) .

1-1 مجال تطبيق حقوق التسجيل والأساس الخاضع والنسب المطبقة :

جدول رقم (2.2) : تطبيق حقوق التسجيل والأساس الخاضع والنسب المطبقة

مجال التطبيق	الأساس الخاضع	النسب الطبقة
التحويلات لكامل الملكية	الثمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقة	رسم نسبي قدره5%
عقود الإيجار: **1- لمدة محددة** **2- لمدة غير محددة**	سعر الإيجار زائد التكاليف الرأس المال المشكل من 20 مرة ضعف الإيجار السنوي زائد كل التكاليف	رسم نسبي قدره2% رسم نسبي قدره 5%
نقل الملكية مجانا: **1- نقل الملكية عن طريق الوفاة**	تخضع للرسم كل ممتلكات المكونة لإرث المتوفي والتي تنقل للورثة بسبب وفاته، ويسمح القانون الجبائي بخصم بعض الديون الإرثية التي هي على عاتق المتوفي	**5** %رسم نسبي حسب كل حصة صافية عائدة إلى لك ذي حق. 3% رسم نسبي بالنسبة للأصول و الفروع والأزواج.
–الهبات: **1 -الهبات العادية**	_قيمة الممتلكات المعطاة، غير أنه على عكس التحويلات عن طريق الوفاة فإن الأصول الصافية الخاضعة للرسم تساوي الأصول الإجمالية بدون	_ رسم نسبي قدره5%

2 - تحويلات بدون عوض متعاقبة	إنقاص الخصوم _تخضع للرسم كل ممتلكات والتي يتم نقل ملكيتها وتعامل على أنها تركة	_ التحويلات الإرثية تخضع لنفس التعريفات المطبقة على التركة
القسمات **1 -القسمة العادية**	–تستخدم الأصول الصافية المقسمة كوعاء للرسم بالنسبة لقسمة الأموال المنقولة والعقارية بين الشركاء في الملك والشركاء في الإرث والشركاء مع الغير مهما كانت صفته.	-رسم قدره 1,5% بين الشركاء
2-القسمة مع فرق أو فائض في القيمة	–تستخدم الأصول الصافية المقسمة كوعاء للرسم بالنسبة لقسمة الأموال المنقولة او العقارية بين الشركاء	قسمة الأموال العقارية تخضع لرسم قدره5 % قسمة الأموال المنقولة تخضع لرسم قدره 2.5 %
التبادلات	قيمة حصة واحدة عندما تكون الحصص المتبادلة متساوية القيمة	رسم قدره 2.5 %
1- عقود إنشاء الشركات **2 -الزيادة في رأسمال الشركات** **3 -التخفيض في رأسمال الشركات**	_ المبلغ الإجمالي للحصص _ يحصل حق الحصة على القيمة الحقيقية للحصص الجديدة . _ القيم المقدمة لكل شريك ويعتبر هذا التخفيض قسمة جزئية	_ رسم قدره % 0,5 دون أن تقل الحقوق عن 1000 دج _ رسم قدره1% _ للتخفيض الناتج عن الخسارة رسم ثابت قدره 500 دج _ للتخفيض عن ناتج التوزيع للقيم الاجتماعية رسم 1.5 %

المصدر :الدليل التطبيقي للتسجيل، المديرية العامة للضرائب ، طبعة2015

2- حقوق الطابع

تحتوي كلمة الطابع على معنيين ، عام يقصد به البصمة او العلامة او الطابع المميز الي يثبت تسديد رسم من الرسوم ، ومعنى خاص يعني الرسم في حد ذاته ، في السابق كان لزاما لإعطاء الصبغة الرسمية لوثيقة ما وضع ختم الدولة او وضع ختم مرفق العام و كانت هذه الطريقة سائدة في معظم الدول و تعرف حقوق على أنها تلك الضريبة المفروضة على جميع

الاوراق المخصصة للعقود المدنية و القضائية و المحررات الرسمية التي يمكن ان تقدم للقضاء كدليل ، و يحمل كل طابع بصفة مميزة مبلغه و شعار الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

2-1 تصنيف حقوق الطابع : تنقسم فئات حقوق الطابع الى :

2-1-1 الطابع الحجمي : و يحدد وفقا لحجم الورق المستخدم في العقود

2-1-2 طابع المخالصات : يستحق بالنسبة لكل عقد او إيصال او مخالصة او ابراء

2-1-3 طابع الاوراق القابلة للتداول و غير القابلة للتداول

2-1-4 حقوق الطابع المتعلقة بالاستخراج الوثائق : تتميز بكونها حقوق ثابتة و لكنها تختلف بالإختلاف نوع الوثيقة المستخرجة .

المطلب الثالث : الالتزامات التصريحية و المحاسبية للمكلفين بالضريبة

أولا : مفهوم المكلفين بالضريبة

1- تعريف المكلف بالضريبة[1] : هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون ، و تأسيسا على ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخيل المنصوص عليها قانونا يدخل في إطار تعريف المكلف و يلتزم بدفع الضريبة المقررة قانونا .

و قد عرفه ايضا على انه الشخص الذي يساهم في تمويل الاعباء العامة ، و هو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدين للضريبة

ثانيا : الالتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة

1- التصريح بالوجود : خلال الشهر الأول من بداية النشاط وذلك بملء نموذج تقدمه الادارة المرفق بوثائق تثبت الصفة القانونية للمؤسسة و عنوان مقرها الضريبي [2] .

2- التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال : و هذا بالتصريح بنموذج معين ن قبل 20 من الشهر الذي يلي حسب الحالة الشهر الذي تحققت فيه الإيرادات المهنية و يرفق عند الضرورة يكشف بالمعلومات عن الموردين - اسمائهم و صفاتهم و مبالغ الشراء ورقم للفواتير قصد استرجاع القيم المضافة .

3- التصريح السنوي للعوائد و الأرباح : يكون هذا قبل الفاتح من أفريل بنمودج أو نماذج المقدمة من طرف الادارة يتضمن مبلغ العوائد و الارباح خلال السنة الفارطة مبني على الحقائق الثبوتية و التي يجب ان تقدم عند كل طلب من طرف الادارة الجبائية للتحقيق[3] .

ملاحظة : تختلف النماذج التصريحية من شركة الاشخاص الى الشركة المعنوية

4- التصريح بإيقاف النشاط أو الوفاة : في حالة التخلي عن النشاط يكون في 10 أيام الاولى من تاريخ توقيف عن النشاط [4] ، أما في حالة الوفاة يكون على ذويه التصريح و تقديم جميع المعلومات للمؤسسة الضريبية خلال 6 أشهر (التصفية) .

5- التزامات المتعلق بتقديم التعريف الاحصائي : تلزم المؤسسات عند التصريح بإرفاق جدول تبين فيه رقم التعريف الاحصائي ، عنوان ..... الخ [5]

---

[1] محمد محي مسعد، العلاقة بين الممول و الادارة الضريبية ، مكتبة الاشعاع ، القاهرة ، طبعة 2002 ، ص 147

[2] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[3] المادة 53 من نفس القانون .

[4] المادة 195 من نفس القانون .

[5] المادة 176 من قانون الاجراءات الجبائية و كذا قانون المالية 2018 المادة 34 .

ثالثا : الالتزامات المحاسبية للمكلفين بالضريبة [1]

1- مسك الدفاتر المحاسبية : وهما دفتري اليومية و الجرد (المواد 09 ، 10 ، 11) بدون ترك بياض او تغيير ... و الشروط النصوص عليه ، في كيفية متابعة مسكهم بأحسن صورة .

ملاحظة (يجب ختم و ترقيم السجلات طبقا لكيفيات القانونية المعمول بها)

2- دفاتر مسك المحاسبة المبسطة : وهي عبارة عن دفاتر الايرادات و المصاريف و الذي يجب ختم من طرف مفتش الضرائب ، و كذلك دفتر و التثبيتات (لا سيما الخاضعين لنظام الجزافي و أصحاب المهن الحرة) .

المبحث الثاني : التصريحات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري

سنتناول في هذا المبحث إن شاء الله كل ما يخص التصريحات الجبائية من مفاهيم ، تقديم التصريح ، خصائصه ، أهميته ورزنامة التصريحات الجبائية وفق نظام الاخضاع الضريبي والعقوبات و الغرامات المترتبة عن تأخير أو عدم إيداع التصريح الجبائي .

المطلب الأول : مفهوم التصريحات الجبائية

أولا : تعريف التصريحات الجبائية [2]:

لغة : هو الاقرار او الاعتراف الخطي

التصريح الجبائي هو عبارة عن ورقة تصريح ضريبي وهي تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الادارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال فيما بينهم ، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية و رقم الاعمال المحقق من قبل المكلف بدفع الضريبة.

ثانيا : تقديم التصريح :

1- تصريح مقدم من طرف المكلف الحقيقي [3]: يلزم المكلف بالضريبة بمختلف التصريحات عن نتائجه و ارقام اعماله الخاضعة للضريبة ، كما هو مدون في دفاتره و مستنداته المحاسبية لإدارة الضرائب التي يتبعها .

2- تصريح من طرف المكلف القانوني [4]: تلزم الادارة الضريبية بموجب هذه الطريقة شخصا آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح ويشترط اساسا ان يكون للمكلف الحقيقي العلاقة القانونية مع الشخص مقدم للتصريح .

---

[1] أ. بدري ، الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة ، دروس في مراجعة الجبائية قسم العلوم المالية و المحاسبة لجامعة الدكتور مولاي الطاهر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير 2023/2022

[2] خوصة خالد و عكسة حامد ، مرجع سبق ذكره، ص 43

[3] لطيفة غولة ، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة ميدانية لمؤسسات اقتصادية- مذكرة ماستر ، غير منشورة جامعة ورقلة 2012 ص 56

[4] عصام خالدي ، المراجعة الجبائية و دورها في تحسين حودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة الجزائر 2017 ص 7

المطلب الثاني : خصائص و أهمية التصريحات الجبائية

أولا : خصائص التصريحات الجبائية

تتمثل أهداف التصريحات الجبائية في توفير المعلومات الضرورية و اللازمة للإدارة الجبائية وعليه كان لزاما على المكلفين بالضريبة تحري الشفافية التامة في تقديم 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 ، فالمعلومات الجيدة هي تلك الأكثر فائدة ، و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من كافة الأعمال التدليسية 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 الاهمية في القوائم المالية خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي يتم أساسا على ما تم تقديمه في التصريحات الجبائية .

• **الملائمة** : يجب أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من اجله ، كما ينبغي أن تكون أكثر حداثة ووقتية باحترام آجال إيداعها

ثانيا : أهمية التصريحات الجبائية

و تشمل هذه الأهمية المكلف بالضريبة و كذا الإدارة الضريبية و سنوضحها كما يلي :

1-1 بالنسبة للمكلف بالضريبة [2]:

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

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

[1] عصام خالدي ، مرجع سابق ذكره ، ص15 ، 16 .

[2] سمية قحموش 2012/2011 دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة -الجزائر- لفترة (2009-2010) مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية ، جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير لولاية ورقلة ، ص 49 .

• يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة بالنسبة للمكلف ، حيث تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضرائب المستحقة عليه فكلما شعر المكلف بانه شريك في عملية تقدير و تحديد دخلهالخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب .

• تسوية وضعية المكلفين بالضريبة و بين الادارة الضريبية و تجنبه لعقوبات هو في غنى عنها .

1-2 بالنسبة للإدارة الضريبية [1]:

يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات؛

التصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، والإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل وهي طريقة تعتبر مؤشر هام على تقدير النظام الجبائي.

كما تتمثل أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب فيما يلي[2] :

يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد) ، حيث تصبح الإدارة على اطّلاع بمكان مزاولة نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة و حساب الضرائب و تحصيلها .

المطلب الثالث : رزنامة التصريحات الجبائية حسب النظام الاخضاع الضريبي الجزائري و العقوبات و الغرامات الجبائية

أولا : رزنامة التصريحات الجبائية حسب نظام الاخضاع الضريبي الجزائري

1- تصريحات الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة :

1-1- التصريح التقديري سلسلة G12 [3]: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري بأرقام الأعمال التي من الممكن تحقيقها خلال السنة N وذلك في الفترة الممتدة ما بين 01 و 30 جوان لنفس السنة N .

يقوم المكلف بالدفع عند اكتتاب هذا التصريح على النحو التالي :

[1] سمية قحموش مرجع سابق ذكره ، ص 50 .
[2] نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999-2003)، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004 ، ص5
[3] المادة 01 من قانون الاجراءات الجبائية ، الجزائر ، 2018 .

1-1-1 طريقة الدفع الكلي : يجب على المكلف دفع كامل المبلغ عند إيداع التصريح و الي يعتبر كإشعار بالدفع ، و في الآجال المحددة قانونا .

1-1-2 طريقة الدفع المجزأ : وفق هذه الطريقة يتعين على المكلف تسديد 50% من قيمة الضريبة عند إيداع التصريح ، والمبلغ المتبقي من قيمة الضريبة يسدد على دفعتين متساويتين ، الدفعة الاولى 25 % تسدد من 01 الى 15 سبتمبر ، والدفعة الثانية 25 % تسدد من 01 الى 15 ديسمبر من نفس السنة عن طريق جدول إشعار بالدفع سلسلة G50

1-2 التصريح التكميلي سلسلة G12 مكرر 2 [1]: يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ان يكتتبوا بحلول 20 جانفي ، على الاكثر من سنة ن+1 تصريحا نهائيا يتضمن رقم الاعمال المحقق فعليا .

في حالة اذا ما تجاوز رقم الاعمال المحقق رقم الاعمال المصرح به بعنوان التصريح المؤقت ، فإن المكلف بالضريبة عليه ان يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي .

1-3 التصريح التقديري للمكلفين بالضريبة الجدد سلسلة G12 مكرر 3 : نصت عليها المادة 282 مكرر 3 على إلزام المكلفين بالضريبة باكتتاب تصريح تقديري للضريبة الجزافية الوحيدة في أجل أقصاه 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط ، شريطة أن يكون تاريخ بداية النشاط جاء بعد انتهاء مدة التصريح التقديري الأول أي بعد 30 جوان من نفس السنة .

يعتبر تصريحا نهائيا تدفع فيه كافة الضرائب المذكورة في التصريح .

2- التصريحات الخاضعة للنظام الحقيقي : يتوجب على المكلفين بالضريبة و الخاضعين لهذا النظام ، طبيعيين كانوا أو معنويين إيداع تصريحات شهرية و أخرى سنوية .

2-1 التصريح الشهري[2] سلسلة G50 : هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة و الرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر يتضمن ما يلي :

- الرسم على النشاط المهني
- التسبيقات على الحساب / الضريبة على ارباح الشركات ، الضريبة على الدخل الاجمالي
- الضريبة على الدخل الاجمالي / أجور
- الضريبة على الدخل الاجمالي / مداخيل الاموال المنقولة
- الرسم الداخلي للستهلاك
- الرسم على القيمة المضافة

يتم إيداع التصريح في 20 يوما الاولى من الشهر ، وتكون باللون الازرق التي تكون من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي ، و أما التي تكون باللون البني فهي من طرف الإدارات العمومية .

[1] المادة 282 مكرر 2 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2023 .
[2] المديرية العامة للضرائب ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، الجزائر ،2018 ص 77 .

2-2 التصريحات السنوية : يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي إيداع تصريحات سنوية نموذج :

G01: تصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي

G04: تصريح بالضريبة على أرباح الشركات

G11: تصريح بالأرباح الصناعية و التجارية

بالإضافة الى الميزانية الجبائية .

جدول رقم (3.2) : آجال ومكان إيداع التصريح و النظام الضريبي الخاضع له

نوع الوثيقة	تسمية الوثيقة	آجال التصريح	مكان إيداع التصريح	النظام الضريبي
G° 01	تصريح بالضريبة على الدخل الاجمالي I.R.G	قبل الفاتح من ماي كل سنة	إدارة الضرائب التابعة له مقر نشاط المكلف	كل الأنظمة
G° 04	تصريح بالضريبة على أرباح الشركات I.B.S	قبل الفاتح من ماي كل سنة	إدارة الضرائب التابعة لها مقر نشاط المكلف	النظام الحقيقي
G° 08	التصريح بالوجود	في 30 يوما الأولى من بداية النشاط	إدارة الضرائب التابع لها	كل الأنظمة
G° 11	التصريح بالأرباح المهنية BIC	قبل الفاتح من ماي كل سنة	مفتشية الضرائب التابعة لها مقر نشاط المكلف	النظام الحقيقي
G° 12	التصريح التقديري لرقم الأعمال	من الفاتح جوان الى 30 جوان للسنة N	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
G° 12 BIS	التصريح التقديري لرقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الجدد	الى غاية 30 ديسمبر من السنة N	إدارة الضرائب التابعة لها مقر نشاط المكلف	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
G° 12 TER	التصريح التكميلي لرقم الأعمال	من 20 جانفي الى غاية 15 فيفري من السنة N+1	إدارة الضرائب التابعة لها مقر نشاط المكلف	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
G° 50	تصريح 19 بالضرائب و الرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر	شهري في 20 يوم الاولى من الشهر	إدارة الضرائب التابعة لها مقر النشاط	نظام الحقيقي

G° 50A	تصريح بالضرائب المدفوعة نقدا عن طريق الاقتطاع من المصدر لغير الخاضعين ل TVA	شهري في 20 يوم الاولى من الشهر	إدارة الضرائب التابعة لها مقر الرئيسي بالنسبة للإدارة العمومية والمؤسسات الاقتصادية مكان تحقق رقم الاعمال	الادارة العمومية غير الخاضعين ل TVA

المصدر : من إعداد الطالبين سمير بدار و عزوز جعيجع اعتمادا على الإجراءات الجبائية و الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، الجزائر، 2018

ثانيا : العقوبات و الغرامات الجبائية للإمتناع أو تأخير إيداع التصريح [1]

1- الإمتناع أو تأخير إيداع التصريح

إن أي إمتناع أو تأخير في إيداع التصريح فإنه يعرض صاحبه الى عقوبات مالية جبائية كما سنوضحه فيمايلي :

1-1 تصريح G50 : في حالة عدم التصريح تقوم الادارة الضريبية بإخطار المؤسسة بتسوية وضعيتها في أجل أقصاه 30 يوما ، وعند عدم التجاوب تلجأ الى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25 % من الحقوق المستحقة كعقوبة ، و إصدار ورد يستحق فورا .

أما في حالة التأخير في إيداع التصريح ، فتطبق عقوبة ب 10 % على الحقوق المستحقة إذا كان التأخير لا يتجاوز شهرا ، و إذا تجاوز فتطبق زيادة 25 % .

1-2 تصريح G50 الذي يحمل عبارة لاشيء : تطبق عقوبة قدرها 500 دج عن كل شهر تأخير .

1-3 التصريحات الخاصة بضريبة الدخل الاجمالي و الضريبة على أرباح الشركات : في حالة غياب التصريح تقوم الإدارة الضريبية بإخطار المؤسسة المعنية من اجل التسوية في اجل أقصاه 30 يوما ، و عند عدم التجاوب تلجأ الى إصدار ورد يستحق مع تطبيق 35 % كعقوبة .

أما في حالة التأخير في ايداع التصريح وكانت المدة تقل عن الشهر فانه تطبق زيادة ب 10 % على الحقوق المستحقة ، وان تعد تأخير شهرا فتطبق زيادة ب 25 % .

[1] المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية ، 2018 .

2- عقوبات الغش و النقص في التصريح :

الغش في التصريح كالنقص و خطأ متعمد يرتكبها المكلف إخفاء رقم أعمالها و ربحها المحقق و دخلها لإجمالي الخاضع للضريبة أو تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة بغية الاستناد عليها للحصول على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة أو الاستفادة من بعضها لامتيازات جبائية .

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

• إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو سياسية تطبق نسبة زيادة ب 10 % .

• إذا فاق مبلغ الحقوق المتملص منها 50.000 دج و قل عن 200.000 دج أو ساواه فتطبق زيادة ب 15 % .

• أما إذا فاق المبلغ قيمة 200.000 دج فتطبق زيادة ب 25 % .

• عند القيام بأعمال 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 .

ثالثا : دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية التصريحات الجبائية

يعد محافظ الحسابات هو الجوهر الأساسي لتعزيز مصداقية التصريحات الجبائية ، الذي من خلال جهوده التي يقدمها للمؤسسة من فحص وتدقيق ومراجعة لمختلف التصريحات الجبائية والوثائق المتعلقة بها ، وتقييمه للنظام الرقابة الداخلي للمؤسسة وتأكده من أنها تحترم القوانين والتشريعات الجبائية وغيرها ، وتأكده من صحة المعلومات المصرح بها وعدم وجود أي شائكة أو أي خلل فيها ، لذلك تلجأ المؤسسات بالاستعانة بخدمات محافظ الحسابات الذي يعد في الأخير تقريرا نهائيا يلخص فيه نتائج عملية التدقيق و يعطي فيه رأيه الفني والمحايد بكل موضوعية حول تلك التصريحات ، مما يجنب المؤسسة من الوقوع في الأخطاء التي قد تعرضها إلى عقوبات وغرامات هي في غنى عنها ، وكذلك من خلاله تقريره فإنه يكشف أي تلاعب في التصريحات أو أي تهرب ضريبي وذلك يخدم المصالح الضريبية قبل أن يخدم المؤسسة نفسها.

خلاصة الفصل :

لقد تم عرض في هذا الفصل نظرة عامة حول الضرائب و التصريحات الجبائية الخاصة بالنظام الضريبي الجزائري ومن خلال ما قد سبق نستخلص ان الضريبة هي مبلغ نقدي تفرضه الدولة على الأفراد والشركات أو المؤسسات ، بهدف تمويل النفقات التي يجب أن تلتزم بها الدولة ، ومنه فإن المكلفين بالضريبة يقومون بالتصريح بمداخيلهم ورقم أعمالهم المحقق والنشاط الممارس وهذه التصريحات الجبائية تعتبر من أهم الأدوات التي تستغلها الإدارة الجبائية من أجل تحصيل الموارد المالية وتمويل الخزينة العمومية ، باعتبارها وسيلة ضريبية وقانونية هامة وفعالة ، وعليه كلما كان التصريح ذا جودة ومصداقية ويعبر عن معلومات دقيقة وصحيحة فبالتالي فانه يظهر الوضعية الحقيقية للمكلفين ، وأيضا يجنبهم ذلك من عقوبات وغرامات قد تسلط عليهم في حالة قيامهم بأعمال تدليسية أو غش أو عدم إفصاح حقيقي عن أرباحهم و أرقام أعمالهم ، وهنا يبرز الدور المهم لمحافظي الحسابات بإضفاء و تعزيز المصداقية على هذه التصريحات من خلال تدقيقهم وفحصهم للوثائق الجبائية والتصريحات والتأكد من صحة المعلومات المصرح بها ، لذا وجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بالاكتتاب وإيداع تصريحاتهم في الأوقات والأماكن المحددة مسبقا وفق القوانين والتشريعات المعمول بها .

الفصل الثالث

تمهيد

بعد تقديم الجانب النظري المتعلق بمهنة محافظ الحسابات و الإلمام بالجانب القانوني و التشريعي له و كذا التصريحات الجبائية الواجب على المؤسسة التقيد بها ،سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي من الدراسة ، و ذلك بالقيام بدراسة حالة لدى مكتب محاسب معتمد و ذلك قمنا بدراسة شاملة لتقرير محافظ الحسابات و مراجعته للتصريحات الجبائية التي قامت بها المؤسسة .

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول يتناول لمحة عامة حول المكتب محل الدراسة و المؤسسة التي قمنا بدراستها ، أما المبحث الثاني تناولنا فيه مراجعة محافظ الحسابات و تحليله للتصريحات الجبائية .

المبحث الأول: لمحة عامة عن المؤسسة

سنتناول في هذا المبحث إلى التعريف بالمكتب محل الدراسة و الخدمات التي يقدمها ، بدءا بمسك المحاسبة ، ومعرفة الوضعية الجبائية و المالية للمؤسسة التي قامنا بدراستها و مراجعة تصريحاتها الجبائية .

المطلب الأول: التعريف بمكتب المحاسب المعتمد

هو مكتب محاسب معتمد يقع في ولاية مستغانم حي 05 جويلية 1962 العمارة 112 رقم 12 ، للسيد تمار عبد الله ، محاسب قانوني معتمد مسجل في الجدول رقم 2276 ، رقم الإعتماد الخاص به 802 ، يقوم هذا المكتب بعدة مهام وذلك حسب القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

المحاسب المعتمد من المصف الوطني للخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بالجزائر، يتميز عمله بالكثير من الالتزام و الانضباط و الجدية في الخدمات التي يقدمها لزبائنه منها :

- مسك المحاسبة ، المتابعة المحاسبية و الجبائية للأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، و إعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه .
- القيام بالتصريحات الجبائية الشهرية و السنوية .
- مسك محاسبة الأجور .
- الإرشادات و الإستشارات الجبائية و القانونية .

المطلب الثاني: التعريف بالشركة SARL MI AGRICOLE

المؤسسة MI AGRICOLE شركة ذات مسؤولية محدودة تخضع للقانون الجزائري ، تأسست سنة 2008 برأس مال قدره 500.000.00 دج قسم إلى 500 حصة إجتماعية بقيمة 1000 دج و هي محررة بأكملها و موزعة على الشريكين حسب تقديماتها المذكورة كما يلي :

السيد مولة عبد الإله ألف و مئاتان حصة إجتماعية أي رقما 250 ح

السيد عباس رياض ثلاثمائة حصة إجتماعية أي رقما 250 ح

مقرها حاسي دبداب سيرات مركز مستغانم الشركة متعددة الأنشطة و الخدمات حيث تمزج بين نشاط إستيراد و تصدير المنتجات الأجهزة والمعدات المرتبطة بميدان الفلاحة ، قطع الغيار ولواحقها ، تجارة بالجملة للبذور ، الحبوب ، منتجات أخرى للبستنة، الأسمدة الصحية النباتية والأغذية الموجهة لتغذية الماشية . بيع بالتجزئة لكل الحبوب النباتات والبذور المخصصة للفلاحة . لتتوسع أنشطتها سنة 2015 بدخول محطة خدمات MI AGRICOLE في نقل البضائع على كل المسافات ، تجارة بالجملة لجميع الحيوانات الموجهة للتكاثر التسمين أو الذبح والحيوانات الترفيهية ، إستيراد و تصدير الفواكه و الخضر .

قامت المؤسسة MI AGRICOLE بتاريخ 24 ماي 2016 برفع رأسمالها من 500.000.00 دج إلى 1.500.000.00 دج بموجب عقد تعديلي للقانون الأساسي بتعديل المادة 6 و 7 من القانون الأساسي لتصبح كما يلي : قدم كل من السادة و هم :

1)السيد مولة عبد الإله مبلغا قدره 1.200.000.00 دج أي 1200 حصة إجتماعية .

2)السيد عباس رياض مبلغا قدره 300.000.00 دج أي 300 حصة إجتماعية .

المطلب الثالث : الوضعية المالية و الجبائية للمؤسسة

1. الوضعية المالية للمؤسسة

بالاعتماد على القوائم المالية لسنة 2021 المقدمة من طرف المحاسب المعتمد المتمثلة في الأصول و الخصوم، و حساب النتائج سوف يتم تقديم و عرض محتوى كل جدول كالتالي:

جدول رقم (1.3) :ميزانية الأصول للمؤسسة

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات– المؤونات	المبلغ الصافي N 2021	المبلغ الصافي 2020 N-1
الأصول الغير جارية				
فارق الاقتناء–المنتوج الايجابي أو السلبي	–	–	–	–
تثبيتات معنوية	–	–	–	–
تثبيتات عينية	–	–	–	–
أراضي	–	–	–	–
مباني	–	–	–	–
تثبيتات عينية أخرى	**10 370 940**	**8 648 701**	**1 722 239**	**1 722 239**
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات يجري انجازها	–	–	–	–
تثبيتات مالية	–	–	–	–
سندات موضوعة موضع معادلة	–	–	–	–
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	–	–	–	–
سندات أخرى مثبتة	–	–	–	–
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	**122 336**	–	**122 336**	**122 336**
مجموع الأصول غير الجارية	**10 493 276**	**8 648 701**	**1 844 575**	**1 844 575**
أصول جارية				
مخزونات و متوجات قيد التنفيذ	**17 419 999**	–	**17 419 999**	**23 981 881**
الحسابات دائنة و استخدامات مماثلة	–	–	–	–
الزبائن	–	–	–	–
المدينون الآخرون	**4 156 326**	–	**4 156 326**	–
الضرائب و ما شابهها	**3 611 848**	–	**3 611 848**	**2 570 875**
حسابات دائنة أخرى استخدامات مماثلة	–	–	–	–

الموجودات و ماشابهها	–	–	–	–
الأموال الموظفة	–	–	–	–
الخزينة	**682 551**	–	**682 551**	**152 487**
مجموع الأصول الجارية	**25 870 724**	–	**25 870 724**	**26 705 243**
المجموع العام للأصول	**36 364 000**	**8 648 701**	**27 715 299**	**28 549 818**

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على وثائق مستلمة من مكتب المحاسب المعتمد

جدول رقم(2.3) :ميزانية الخصوم للمؤسسة.

الخصوم	**N(2021)**	**N-1(2020)**
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم إصداره	**1 500 000**	**1 500 000**
رأس المال غير المستعان به	–	–
علاوات واحتياطات	**1 089 648**	**919 070**
فوارق إعادة التقييم	–	–
فارق المعادلة	–	–
نتيجة صافية	**1 538 842**	**1 457 415**
رؤوس الأموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد	**2 953 625**	**2 023 940**
المجموع (1)	**7 082 115**	**5 900 425**
الخصوم غير الجارية		
قروض و ديون مالية	–	–
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)	–	–
ديون أخرى غير جارية	–	–
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	–	–
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	–	–
الخصوم الجارية		
موردون و حسابات ملحقة	**3 996 000**	**8 439 857**
ضرائب	**1 714 768**	**1 491 002**

ديون أخرى	**14 922 416**	**12 718 534**
خزينة سلبية	–	–
مجموع الخصوم الجارية (3)	**20 633 184**	**22 649 393**
المجموع العام للخصوم (1+2+3)	**27 715 299**	**28 549 818**

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على وثائق مستلمة من مكتب المحاسب المعتمد

جدول رقم (3.3): جدول حسابات النتائج من 2021/01/01 إلى 2021/12/31

التعيين		ملاحظة	2021	2020
مبيعات المنتوجات				
البضائع المباعة			**61 473 521**	**63 755 690**
الانتاج المباع	المنتوج المصنع			
	تقديم خدمات		–	–
	الاشغال المباعة	-	–	–
منتجات ملحقة				
التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة				
رقم الاعمال صافي		-	**61 473 521**	**63 755 690**
المنتوجات المخزنة اوالمنتقص من المخزون			–	–
الانتاج المثبت				
اعانات الاستغلال				
انتاج السنة المالية			**61 473 521**	**63 755 690**
المشتريات المستهلكة			**50 253 007**	**63 533 829**
المواد الاولية		-	–	–
المؤونات الاخرى		-	–	
تغيرات المخزونات			**6 561 881**	**6 392 451**

مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة				
استهلاكات اخرى		-	–	–
التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات				
الخدمات الخارجية	التقاول العام			
	الايجارات			
	الصيانة والتحصيلات، و الرعاية.	–	–	–
	أقساط التامينات		–	–
	العاملون الخارجون عن المؤسسة			
	أجور الوسطاء و الاتعاب		–	–
	الإشهار		–	**30 110**
	التنقلات والمهمات والاستقبالات			–
خدمات أخرى		–	**8 806**	**36 295**
التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية				
استهلاكات السنة المالية		–	**56 823 694**	**57 207 783**
القيمة المضافة للاستغلال			**4 649 827**	**6 547 907**
أعباء المستخدمين		–	**1 310 400**	**1 451 520**
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		–	**1 230 574**	**1 284 894**
اجمالي فائض الاستغلال			**2 108 853**	**3 811 493**
المنتوجات العملياتية الاخرى			–	–

الاعباء العملياتية الاخرى		–	–
المخصصات للاهتلاكات	–	–	**1 746 496**
المؤونات			
خسائر القيمة			
استرجاعات خسائر القيمة و المؤونات			
النتيجة العملياتية		**2 108 853**	**2 064 997**
المنتوجات المالية		**5 708**	
الاعباء المالية	–	**35 045**	**25 898**
النتيجة المالية		**29 337**	**25 898**
النتيجة العادية		**2 079 516**	**2 039 099**
العناصر غير عادية (منتجات)	–	–	–
العناصرغير عادية (أعباء)			
النتيجة غير العادية		–	–
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية	–	**540 674**	**581 684**
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
النتيجة الصافية للسنة		**1 538 842**	**1 457 415**

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على وثائق مستلمة من مكتب المحاسب المعتمد

2. الوضعية الجبائية للمؤسسة

تخضع الشركة لنظام الربح الحقيقي و هذا منذ بداية نشاطها ، حيث تقوم بمسك محاسبة منتظمة، وفق القوانين و التشريعات المعمول بها، بالتالي يفرض عليها الضرائب و الرسوم التالية:

1.2 الرسم على القيمة المضافة : حسب المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال"يعتبر ضريبة غير مباشرة يطبق على العمليات البيع والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة وعمليات الاستيراد، التي تكتسي طابعا

صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
كما يطبق هذا الرسم أيا كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى، شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص".

2.2 الرسم على النشاط المهني : تنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "هو الرسم الذي يستحق بصدد رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي،في صنف الأرباح المهنيةأوللضريبة على أرباح الشركات .

ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير انه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة".

3.2 الضريبة على أرباح الشركات : تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "تأسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات".

4.2 الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور: كما نصت المادة 75-03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المطلب الرابع: النتيجة الجبائية للمؤسسة للسنة المالية 2021

تعتمد جباية المؤسسات على المعطيات المحاسبية، حيث يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية بعدإدخال عليها بعض التغيرات الضرورية المستمدة من النصوص الجبائية.

إن الهدف الرئيسي من الحساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية وذلك بإجراء بعض التعديلات اللازمة للوصول إلى النتيجة الجبائية للسنة المالية .

الجدول رقم (4.3) : جدول تحديد النتيجة الجبائية

السنة المالية 2021		المبالغ
I. النتيجة الصافية للسنة المالية	ربح	1 538 842
	خسارة	–
II. الإسترادات		–
حصص الهدايا غير قابلة للخصم		–
حصص النوادي الرياضية الغير قابلة للخصم		–
هبات و تبرعات غير قابلة للخصم		–
إهتلاكات غير قابلة للخصم		–
مؤونات غير قابلة للخصم		–
الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجب الدفع عن النتائج العادية	540 674
	الضرائب المؤجلة(تغيرات)	–
الغرامات و العقوبات		–
الإستردادات الأخرى		–
مجموع الإستردادات		540 674
III. التخفيضات		
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات		–
الإهتلاك المكمل		–
المداخيل المتعلقة بتوزيعات الارباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات		–
التخفيضات الأخرى		–
مجموع التخفيضات		–
IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم (آخر أربع سنوات)		–
النتيجة الجبائية (1+2) – (3+4)	الربح	2 079 516
	الخسارة	–

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على وثائق مستلمة من مكتب المحاسب المعتمد

المبحث الثاني: مراجعة محافظ الحسابات للتصريحات الجبائية الخاصة بالمؤسسة

يقوم محافظ الحسابات بإتباع منهجية عمل وفق القانون التجاري ومهنة المحاسبة، و حتى يشهد على صحة الحسابات السنوية و مطابقتها لنتائج السنة المالية التي تم إقفالها من طرف المسيرين ، عليه الإطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها المؤسسة سواء كانت إجبارية أو إختيارية .

بعد الانتهاء من الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في عملية مراجعة الدفاتر والعمليات المحاسبية لتمكينه من إعداد تقرير شامل يدون فيه رأيه في شكل ملاحظات.

المطلب الأول : التدقيق في الرسم على القيمة المضافة

وفقا لمنهجية عمل محافظ الحسابات يقوم أولا بمراجعة العمليات التي قامت بها المؤسسة الخاصة بمشتريات ومبيعات السنة 2022 ، ثانيا يتأكد من المبالغ المصرح بها في التصريحات الشهرية (G50) بأنها مطابقة للعمليات التي قامت بها المؤسسة، وأخيرا يتأكد من صحة الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع .

بعد الإطلاع على وثائق المؤسسة المتعلقة بالمشتريات و المبيعات قمنا بإعداد الجدول التالي :

الجدول رقم (5.3) : الرسم على القيمة المضافة للمشتريات والمبيعات

الشهر	TVA على المشتريات	رقم الأعمال	النسبة	TVA على رقم الأعمال	TVA المسدد
جانفي	775 966	4 382 168	19%	832 612	56 646
فيفري	1 400 252	7 907 739	19%	1 502 470	102 218
جويلية	1 151 176	6 501 118	19%	1 235 212	84 036
أوت	431 092	2 434 538	19%	462 562	31 470
سبتمبر	693 740	3 917 803	19%	744 383	50 643
ديسمبر	6 118 545	41 735 028	19%	6 598 432	479 887

بعد القيام بعملية التدقيق في التصريحات الشهرية للمؤسسة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة تم إستنتاج الملاحظات التالية :

1- إحترام المؤسسة لمواعيد إيداع التصريحات في وقتها المحدد ، حيث لم نسجل أية عقوبة تأخير .

2- تم التصريح برقم الأعمال الخاصة بكل شهر.

3- تميزت التصريحات الشهرية للمؤسسة بالشفافية والدقة في تحديد المبالغ مستحقة الدفع.

المطلب الثاني : التدقيق في الرسم على النشاط المهني

وفق منهجية عمل محافظ الحسابات قمنا بالتدقيق في أرقام أعمال المؤسسة الشهرية التي تضمنتها تصريحات G50 ، و هذا لإثبات شفافية المؤسسة في تسديد مستحقاتها فيما يخص الرسم على النشاط المهني حيث قمنا بإعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (6.3) : تسديدات الشركة للرسم على النشاط المهني

الشهر	تاريخ التسديد	رقم الأعمال	النسبة	رسم على النشاط المهني المسدد
جانفي	2022/02/20	4 382 168	%1,5	65 733
فيفري	2022/03/17	7 907 739	%1,5	118 616
جويلية	2022/08/20	6 501 118	%1,5	97 517
أوت	2022/09/19	2 434 538	%1,5	36 518
سبتمبر	2022/10/02	3 917 803	%1,5	58 767
ديسمبر	2023/01/19	41 735 028	%1,5	626 025

من خلال هذا الجدول تم إستنتاج الملاحظات التالية :

1- أرقام الأعمال المحققة في المؤسسة صحيحة و مطابقة للوثائق المحاسبية للمؤسسة .

2- المؤسسة مستفيدة من تخفيض على الرسم المهني بقيمة 30% من رقم الأعمال (بيع بالجملة) .

3- تطابق قيمة الرسم على النشاط المهني المسدد مع رصيده في ميزان المراجعة .

4- إيداع التصريحات G50 كان في الوقت المحدد .

المطلب الثالث : التدقيق في النتيجة الجبائية

يقوم محافظ الحسابات بمعرفة ما إذا قامت المؤسسة بإحترام التشريع الجبائي في تحديد النتيجة الجبائية ، و ذلك من خلال مؤشرات رفض أو قبول الأعباء التي تحملتها المؤسسة خلال هذه السنة ، يقوم محافظ الحسابات بتفحص كافة المعلومات

المحاسبية المتعلقة بالمصاريف و الأعباء التي تدخل في نشاط المؤسسة ، أو تلك المتعلقة بتضخيم الفواتير من أجل تقليص النتيجة و بالتالي تسديد ضريبة على أرباح الشركة أقل .

من خلال الاطلاع على الوثائق المقدمة تم استنتاج ما يلي :

1- كافة الأعباء و المصاريف مقبولة محاسبيا و جبائيا ، حيث لم نسجل أي عبء مرفوض .

2- الإهتلاكات تم حساب أقساطها وفق الإهتلاك الخطي ، و بمعدلاتها المنصوص عليها قانونا .

3- كافة الأعباء حقيقية و مؤكدة حيث تمت بصفة فعلية .

4- استهلاك البضائع و اللوازم حقيقي .

5- تم دفع الرواتب و الأجور بصفة عادية للأشخاص الذين يعملون في المؤسسة.

المطلب الرابع : تقرير محافظ الحسابات

لقد قمنا في هذا الجانب بدراسة و تحليل تقرير محافظ الحسابات من الناحية الجبائية مقارنة مع المؤشرات المدروسة سابقا وهذا من خلال إبداء رأي محافظ الحسابات حول صحة المعلومات المالية و إتباع الشركة للمعايير المحاسبية .

تم إيقاف الحسابات الخاصة بشركة MI AGRICOLE بتاريخ 2021/12/31 بمبلغ 299 715 27 دج (سبعة و عشرون مليون و سبعمائة و خمسة عشر ألف و مئتان و تسعة و تسعون) و أرباح صافية بقيمة 842 538 1 دج .

1- رأي محافظ الحسابات حول الحسابات السنوية

1-1 شهادة دون تحفظ حول الحسابات السنوية : تتمثل مسؤوليتنا في فحص و إبداء الرأي على الحسابات السنوية المقدمة ، و ذلك طبقا للإجراءات المعمول بها و الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 30 و التي تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الذي يحدد قواعد و قوانين مدققي الحسابات في إعداد و آجال تسليم التقارير ، هذه القوانين تنص على أن يكون التقرير دقيقا، منظما و خاليا من الأخطاء .

إن عمليات إجراء الفحص و المراقبة للقوائم المالية و الحسابات السنوية للمؤسسة التي قمنا بها تمت وفق قواعد محافظة الحسابات المقبولة عموما، التي تعتمد على المراجعة بالعينة وإجراءات المراجعة الأخرى التي نعتبرها ضرورية بالنظر إلى القواعد التي تحكم عمليات المراجعة القانونية و حسب رأينا فانه يمكننا تقديم الملاحظات التالية:

- تم عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية SCF .
- تعكس بنود الميزانية بشكل عام العمليات المنفذة خلال الفترة المعنية بالشهادة .
- تم التحقق من وجود المستندات المحاسبية .
- جميع الضرائب و الرسوم لها ما يبررها.

- تتوافق حسابات الخزينة مع المستندات المحاسبية والبيانات المصرفية .
- لقد قمنا بدراسة MI AGRICOLE من الناحية التنظيمية الداخلية وكذا الإدارية و المحاسبية.
- درسنا شرعية القوانين وواقع المحاسبة المعمول به من طرف الشركة وكذا الأرقام السنوية وتوصلنا إلى أنها ذات أساس معقول .

مع الأخذ في الاعتبار العناية التي قام بها محافظ الحسابات وفق لتوصيات المهنة، تم المصادقة بدون تحفظ على شرعية و صدق الحسابات السنوية للمؤسسة التي تنتهي في 2021/12/31 منتظمة و صادقة و تعطي صورة حقيقة عن الوضع المالي للمؤسسة.

1-2 معلومات و ملاحظات أخرى:

- إنجاز تقرير التسيير الخاص ب MI AGRICOLE هو من مهام هيئة التسيير و لكنه من مسؤوليتنا إرفاقه بتقريرنا دون التغيير أو المساس به .
- هذا التقرير يدرس و يشمل معطيات و معلومات متكاملة مع دراستنا، و نؤكد مرة أخرى أنه ليس من مهامنا التقييم أو الحكم على المخاطر أو العقبات التي يمكن أن تمس الشركة و تطورها .
- ما يمكن تأكيده هو أن كافة المعطيات متلائمة و متوازنة مع دراستنا.
- الفوائد و التعويضات بالأرقام للمدير المسير و المشارك و الإطارات الخمس الأساسية .

1-3 تعويضات العاملين:

الجدول رقم (7.3): تعويضات العاملين

الرقم°	الإسم واللقب	الرواتب الأجمالية	الرواتب الصافية
01	بوسيح محمد	216 000	193 248
02	بن دريدر مصطفى	193 200	172 500
03	بودراف عبد الحفيظ	63 000	56 502

1-4 تذكير بالنتائج :

طبقا للمادة 678 من قانون التجاري ، نعرض لكم تطور الأرباح للعمليات الثلاثة المؤكدة من قبل في البيان .

المجمل الحالي لغاية تاريخ 2021/12/31 للشركة هو : 000 500 1 دج مقسم إلى 1500 حصة بقيمة 1000دج للحصة الواحدة .

5-1 تطور نتائج آخر أربع سنوات مالية :

الجدول رقم (8.3) : تطور نتائج آخر 4 سنوات

الرقم °	البيان	2019	2020	2021
01	نتيجة قبل الضريبة	2 305 116	2 039 099	2 079 516
02	الضريبة على الأرباح	599 330	581 684	540 674
03	النتيجة الصافية	1 705 786	1 457 415	1 538 842

-تقرير تسيير الحسابات السنوية للسنة المالية 2021 :

تقرير الإدارة السنوي

للإجتماع العام العادي السنوي من 2022/06/20

السنة المالية المنتهية في 2021/12/31

السادة شركاء شركة ذ.م.م

وفقا للقانون و النظام الأساسي لشركة ذ.م.م MI AGRICOLE و بناءا على طلب المدير ، نحن تمار عبد الله محاسب معتمد الكائن بحي 05 جويلية 1962 عمارة 112 رقم 12 ، فحصنا الملف المالي من أجل الإبلاغ عن الوضع المالي للشركة خلال السنة المالية المنتهية في 2021/12/31 و تقديم الحسابات السنوية للسنة المالية المذكورة إلى المساهمين للموافقة عليها.

سنقدم جميع التفاصيل و جميع المعلومات الإضافية المتعلقة بالوثائق و المعلومات المنصوص عليها في اللوائح المعمول بها و التي تم إتاحتها للشركاء خلال المواعيد النهائية القانونية.

-تطور أعمال الشركة و نتائجها ووضعها المالي.

تم إنشاء الحسابات السنوية التي نقدمها للإعتماد وفقا لقواعد العرض و طرق التقييم النصوص عليها من قبل اللوائح المعمول بها.

تتطابق قواعد و طرق إعداد الحسابات السنوية مع تلك المستخدمة للسنوات السابقة .

تم إعداد و تقديم حسابات السنة المنتهية وفقا للمادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 بشأن نظام المحاسبة المالية (SCF) ووضع قواعد المحاسبة وفقا للمبادئ المنصوص عليها في المواد 1 و2 و3 و 4 .

-تطور الأعمال ونتائج الشركة:

بلغ رقم الأعمال 63.755.690 دج مقابل 85.988.591 دج في السنة السابقة.

بلغت قيمة المشتريات و المصاريف الخارجية 57.207.783 دج مقابل 79.722.245 دج السنة السابقة .

وبلغت تكاليف الموظفين 1.451.520 دج مقابل 1.519.560 دج للسنة السابقة.

بلغت تكاليف الضرائب(رسوم) 1.284.894 دج مقابل 1.719.772 دج للسنة المالية السابقة .

بلغت نتيجة التشغيل 3.811.493 دج مقابل 3.027.014 دج للسنة السابقة .

بلغت النتيجة الصافية 1.457.415 دج مقابل 1.705.786 دج السنة السابقة.

- تطور الوضع المالي للشركة:

في نهاية السنة المالية؛

بلغت حقوق ملكية الشركة 5.900.425 دج مقابل 5.733.105 دج للسنة السابقة .

- التطور المنظور و الآفاق المستقبلية .

تتوقع ش.ذ.م.م نموا في حجم مبيعاتها بحوالي 20 إلى 30 % للسنة المقبلة .

- الأحداث الهامة التي حدثت منذ نهاية السنة المالية .

منذ 2021/12/31 تاريخ إغلاق السنة المالية (لم يتم الإبلاغ عن أي حدث مهم)

- معلومات عن شروط الدفع للمورد و العملاء .

الدفع للموردين : يكون عن طريق الشيكات المعتمدة من قبل البنك بإستثناء أن بعض الموردين قد إستلموا فواتيرهم التي إنتهت مدتها .

فيما يتعلق بالعملاء ، يتم الدفع عن طريق البنك

الجانب الجبائي :

- دفع الضرائب و الرسوم :

الضريبتين TAPو TVA يتم دفعها من خلال سلسلة التصريح G50 قبل العشرين من كل شهر بعد شهر الدوران .

- دفع الضرائب **(IBS و IRG أرباح)** :

يتم دفع أرباح الأسهم من **IRG و IBS** لكل سنة محاسبية إلى مكتب الضرائب حاليا CDI المسؤول عن الملف الضريبي عن طريق شيك مصرفي يتم تحديد الدفع النهائي قبل العشرين من الشهر الذي يلي شهر الإغلاق حسب مقتضى الحال .

الجانب الشبه المالي:

يتم الإعلان عن المساهمات قبل 30 من الشهر الذي يلي ربع السنة (الثلاثي).

خلاصة الفصل :

من خلال هذه الدراسة والتي شملت التحقيق والتدقيق في صحة ما تضمنته التصريحات الشركة الجبائية وجودتها ، نستنتج أن لمحافظ الحسابات دور كبير في عملية المراجعة و مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية ، وهو ما تم _تأكيده في تقريره من خلال رأيه الفني و المحايد على صحة وشفافية التصريحات الجبائية وأن المؤسسة احترمت التزاماتها الجبائية، وأن أسس هذه الرسوم والضرائب لديها ما يبررها من الوثائق الثبوتية .

كما أن منهجية عمل محافظ الحسابات لها دور كبير في الوصول إلى القرارات الجبائية الخاصة بالمؤسسة، وسهل عمله على معرفة كافة المبالغ المستحقة الدفع لمختلف الضرائب والرسوم اتجاه الإدارة الجبائية و أن الحقوق الجبائية المسجلة محاسبيا تمت بشفافية تامة وبصورة صحيحة وبمعدلاتها الحقيقية .

خاتمة :

من خلال تناولنا لموضوع دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية التصريحات الجبائية ، ومعرفة مهمة والدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في إضفاء الشفافية والمصداقية لتلك التصريحات الجبائية .

يقوم محافظ الحسابات بمهمة ضبط وتقويم الوظيفة الجبائية للمؤسسة في حالة الاستعانة به من قبل أصحاب المؤسسة بصفة تعاقدية ، حيث يقوم هذا الأخير بمراجعة وتدقيق كافة البيانات الضريبية الخاصة بالمكلف قبل تقديمها للمصالح الضريبية وإبداء رأيه الفني و المحايد حول ما توصل اليه من خلال المهمة التي قام بها من فحص و تدقيق لتلك التصريحات و تقديم النصح الفني للمكلف حول كيفية إعدادها بالشكل المناسب ، حيث أن ذلك يجنبها من الوقوع في الأخطاء ، وكذلك يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتشخيص الخلل الذي يمس الوظيفة الجبائية كي يعد بعدها تقريرا يقدم فيه جملة من التوصيات و يبرز نقاط الضعف في هيكل المؤسسة ، ويهتم محافظ الحسابات بتوافق تصريحات المؤسسة مع التشريعات و اللوائح ، ويقيس مدى قانونيتها ومن ثم تكون مساهمته في استغلال ما أمكن من المزايا و التحفيزات الجبائية للوصول إلى هدف تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة .

من خلال هذا البحث الذي كانت إشكاليته حول ما دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية التصريحات الجبائية ، ومن خلال دراسة حالة في مكتب محاسب معتمد و بعد البحث والدراسة تم التوصل الى أهم النتائج وهي :

1- نتائج الدراسة :

- مهنة محافظ الحسابات لها علاقة وثيقة بالجباية ، نظرا لتكوين المحافظين في المجال الجبائي ونوعية الخدمات التي يقدمونها .

- تقرير محافظ الحسابات يوضح النتائج المتوصل اليها و يبين نقاط الضعف و الخلل في المؤسسة حتى لا تولد أخطاء مستقبلية على المؤسسة ، كما يقوم بتقديم توصيات و اقتراحات ذات طابع علاجي ووقائي من المخاطر الجبائية .

- الجانب الجبائي لعملية التدقيق والفحص تحظى باهتمام بالغ من طرف محافظ الحسابات وذلك من خلال مدى التزام المؤسسة باحترام التشريع الجبائي .

2- اختبار صحة الفرضيات :

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

الفرضية الأولى : المتعلقة بالدور الفعال لمحافظ الحسابات في التأثير على صحة وجودة التصريحات الجبائية ، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال التدقيقات التي وقفنا عليها ، والتي أكدت في مجملها العمل و الجهد الكبير الذي يقوم به محافظ الحسابات في عملية الفحص و التدقيق و هذا من اجل إبداء رأيه الفني والمحايد بكل موضوعية .

الفرضية الثانية : التي تتعلق بمنهجية عمل محافظ الحسابات ، حيث تحققت هذه الفرضية بناءا على ما تم تناوله في الجانب النظري و ما تم تأكيده من خلال دراسة حالة في مكتب محاسب معتمد ، حيث وقفنا على التزام محافظ الحسابات و تقيده الصارم بما نصت عليه مواد القانون التجاري ، في طبيعة العمل الذي يزاوله والمسؤوليات التي تقع على عاتقه ، وذلك من خلال حرصه على التدقيق وفحص كافة الوثائق و المستندات المالية و المحاسبية .

الفرضية الثالثة : المتعلقة بإتباع محافظ الحسابات إجراءات العمل الميداني أثناء مراجعة التصريحات الجبائية و التي تم التحقق منها من خلال الوقوف على ما يقوم به محافظ الحسابات من زيارات ميدانية ليقف على حقيقة ما تقوم به المؤسسة ومن خلال اطلاعه على كافة الوثائق والتصريحات الجبائية واتصاله مع المصالح الضريبية للتأكد من صحة ما تتضمنه كي يجمع العناصر المقنعة لتظهر بعد ذلك نتائج العمل الذي قام به في شكل تقرير يبدي فيه رأيه حول ما توصل اليه .

الفرضية الرابعة : المتعلقة بالعقوبات الجبائية الناتجة عن اخلال المؤسسة بالتزاماتها التصريحية فقد تم تأكيدها من خلال كافة القوانين و التشريعات المتعلقة بهذا الجانب ، والتي أقرها المشرع الجبائي سواء تعلق الأمر بالنقصان أو الغش

في التصريحات وأن أي اخلال بها سيؤدي إلى تحمل المؤسسة لأعباء إضافية و هذا ما تم التحقق منه في الجانب النظري الخاص بالتصريحات الجبائية .

قائمة المراجع

1) القوانين و النصوص من الدستور الجزائري :

- قانون المالية

- قانون التجاري

- قانون الإجراءات الجبائية

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، المتعلق بتعريف محافظ الحسابات المادة 22

- قانون تجاري ، مطبوعات بيوني لسنة 2007

- قانون رقم 69- 107 المؤرخ في 31 دسيمبر 1969 ، المتعلق بقانون المالية لسنة 1969 ، المادة 39

- قانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 ، المتضمن إلغاء المادة 39 من الامر 69-107 و ضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظ الحسابات .

- قانون 10-01 المؤرخ في رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 ، المتعلق بمهنة محافظ الحسابات و خبير محاسب و محاسب معتمد

- قانون 10-01 ، المتضمن لشروط الالتحاق مهنة محافظ حسابات ، المواد 06 ، 08 ، 46 ، 48 ، 50 ، 51 ، 52

- قانون رقم 91-08 ، الذي يحدد مهمام محافظ الحسابات ، المادة 28 السطر 2 ، 3 والمادة 29

- قانون التجاري ، المواد 829 ، 830

- قانون رقم 91-08 الذي يحدد مسؤوليات محافظ الحسابات ، المواد 52 ، 53 ، 54

- قانون 10-01 ، المتضمن اعداد محافظ الحسابات لتقرير بتحفظ أو بدون تحفظ ، مادة 25

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018 ، المادة 282 مكرر

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2023 ، المواد 01 ، 02 ، 11 ، 12 ، 13 ، 35 ، 42 ، 104 ، 135 ، 136 ، 150 ، 183 ، 217 ، 219 ، 222 ، 248 والمادة 221 مكرر محدث بموجب المادة 11 من ق.م لسنة 2012

- قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2020 المواد 02 ، 03 ، 21 ، 23

- قانون الاجراءات الجبائية ، المواد 01 ، 176

- قانون المالية 2018 ، المادة 34

2) المراسيم التنفيذية :

- المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 ، تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية .

- المرسوم التنفيذي رقم 21-84 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط

- المادة 715 مكرر 14 (المرسوم التشريعي رقم 93-08) من القانون التجاري و المادة (45) من القانون رقم 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث.

3) الكتب :

- مولود ديدان ، "مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد"، طبعة2014، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء،الجزائر

- مولود ديدان ، القانون التجاري ، طبعة 2006 ، دار بلقيس للنشر ، دار البيضاء ، الجزائر

- غسان فلاح مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2005

- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2006 ، ص 39 ، 40

- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية، دار المسيرة- عمان 2009

- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية ، دار النشر ، عمان ، الأردن، 2000

- حسين يوسف القاضي ، حسين أحمد دحدوح،"**مراجعة الحسابات المتقدمة**"، دار الثقافة و النشر و التوزيع،عمان،الأردن، 2009

- محمد بوتين،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003

- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان، الأردن ، 2009

- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2004

- محمد سمير صبيان، "**دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية**" ، الدار الجامعية ، الإسكندية ، 1997

- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، "المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية" ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2005
- يوسف محمد جردوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن،2007

- عبد الفتاح محمد الصحن، و محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000،

- عبد الحميد دراز – مالية العامة – مؤسسة شباب جامعة الاسكندرية

- رفعت المحجوب – المالية العامة – دارالنهضة بيروت 1979

- خلاصي رضا – النظام الجبائي الجزائري الحديث ، جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين ، الجزء الاول – دار هومه ، الجزائر بوزريعة
- الدكتور عبد المنعم فوزي – المالية العامة و السياسة المالية

- مروان الدزيري ، التكلفة الجبائية لإنشاء و تسيير في الجزائر ، دار بلقيس ، الجزائر

- محمد محي مسعد، العلاقة بين الممول و الادارة الضريبية ، مكتبة الاشعاع ، القاهرة ، طبعة 2002

- بن اعمارة منصور ، الضريبة على أرباح الشركات ، دار هومة ، 2010

4) المجلات :

- ناصر مراد ، الاصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد رقم 02 ، 2003

- الأزهر عزة ، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الإقتصادية و المالية ، العدد 05

5)المذكرات:

- بالخير بوهايشة، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ، جامعة ورقلة مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية 2014

- بن يخلف أمال ،" المراجعة الخارجية في الجزائر" ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستر في علوم التسيير فرع نقود و مالية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، 2002

- بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر ،جامعة مستغانم ، 2018/2017

– نسرين حشيشي ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماجستير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2012/2011

– لعيدي فاطمة ، برواين مروى، دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر ، جامعة مستغانم ، 2020/2019

– بهلولي نور الدين، أثر معايير التدقيق الدولية في تطور مهمة التدقيق في الجزائر ، أطروحة دكتورة طور الثالث ، 2017

– سمير بدار ،عزوز جعيجع، دور محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية ، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، 2018/2017

– حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، مذكرة ماجيستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2010/2009

– لقليطي الأخضر ، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة ماجيستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005

– لواج عبد الرحيم 2016/2015 ،فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في شعبة العلوم التسيير تخصص ادارة المالية ، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل

– خوصة خالد و عكسة حامد ، 2020/2019 ، دور البرامج المحاسبية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر تخصص محاسبة

جامعة محمد خيضر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ولاية بسكرة

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

– عصام خالدي ، المراجعة الجبائية و دورها في تحسين حودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة الجزائر 2017

– سمية قحموش 2012/2011 دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة –الجزائر– لفترة (2009–2010) مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية ، جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير لولاية ورقلة

– نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999–2003)، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004

6) محاضرات وملتقيات:

– بابا عبد القادر و مكي عمارية ، دور الجباية المحلية في تمويل ميزانية الجماعات المحلية ، الملتقى الدولي اللامركزية الجبائية ودورها في تمويل الجماعات المحلية ، جامعة البليدة 10 و11 جوان 2013

– أ. بدري ، الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة ، محاضرة في مراجعة الجبائية قسم العلوم المالية و المحاسبة لجامعة الدكتور مولاي الطاهر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير 2023/2022

– محمد حمو ، منو أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الطبعة الأولى ، الجزائر سنة 2009

7) المراجع باللغة الفرنسية :

Recontre national- les entreprises publiques Economiques et le comissaire aux compte – - SNC juin 1989

Mokhtar belaiboud , pratique de l'audit , Berti édition , Alger, 2005-

Andrè turice fiscalitè de l'entreprise 3em èdition sirey -

Ibrahim hmmadou et ahmed tessa , fiscalité de l'entreprise cours et application , pages - bleues , alger 2011

Guide Pratique de la tva, direction de la relation publique et de communication, direction - général des impôts, 2015

8) المواقع الإلكترونية:

https://www.ennaharonline.com

ملخص :

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 الى كافة الشروط التي يجب أن تتوفر في كل من يرغب في ممارسة مهنة محافظ الحسابات وكذا المهام والمسؤوليات المنجزة عنها ، وقد حاولنا من خلال هذا البحث أن نبين الخطوات التي يجب على محافظ الحسابات أن يسير عليها من أجل إنجاز مهمته بنجاح وشفافية تامة ، وخدمة كافة الأطراف التي يعنيها التقرير النهائي الذي يعده دون تحيز لأي طرف مهما كان .

الكلمات المفتاحية : محافظ حسابات – تدقيق – تصريحات جبائية – تقرير محافظ حسابات

RÉSUMÉ :

La profession de commissaire des comptes est L'une des professions très importantes dans la vie des entreprises car elles jouent le rôle de médiateur entres l'institution et les propriétaires et toutes les autres parties ayant des intérêts communs avec ces entreprises. Le législateur algérien a incarné cette importance dans la loi 10-01, qui détaille en détail toutes les conditions C'est ce qui a été abordé dans cette recherche et nous avons également décrit les étapes que doit suivre le commissaire des comptes pour s'acquitter de sa mission et impressionner toutes les parties impliquées dans le rapport final sans parti pris. Pour tout itinéraire peu importe.

Mots clé :commissaire aux comptes – audit – déclarations fiscaux – rapport de commissaire aux compte