

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

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة : ادارة الضرائب

من إعداد الطالبة:

حميدات فتيحة

تحت تأطير:

د.دواح بلقاسم

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر أ	أ.ولد محمد عيسى محمد محمود
مؤطرا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر أ	د. دواح بلقاسم
مؤطرا مساعدا	جامعة مستغانم	Docent	د. بوشرف جيلالي
مناقشا	جامعة مستغانم	أستاذ مساعد أ	أ. بوشينخي بوحوص

السنة الجامعية: 2015 - 2016

يعبر مضمون المذكرة بأي حال من الأحوال عن رأي صاحبها

جدول الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
ص61	التدقيق الجبائي الداخلي	01
ص62	التدقيق الجبائي الخارجي	02

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
ص 35-36	معايير التدقيق المتعارف عليها	01
ص 53	الضريبة على الدخل الاجمالي	02
ص 56	الرسم على القيمة المضافة	03

جدول المصطلحات

رقم المصطلح	المصطلح	شرح المصطلح
01	AAA	American Accounting Association

فهرس

قائمة الجداول

مقدمة عامة

جانب نظري

فصل أول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.

مبحث أول: المدخل المفاهيمي للتدقيق.

مبحث ثاني: مميزات التدقيق.

فصل ثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي.

مبحث أول : عموميات حول الجباية.

مبحث ثاني: التدقيق الجبائي.

جانب تطبيقي

خاتمة عامة

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة الداخلية والتحصيل الضريبي و ابراز العلاقة الموجودة بينهما ، أما في هذا الفصل سنقوم بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ، وذلك بدراسة ميدانية في مركز الضرائب في مستغانم. وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

- المبحث الأول : عموميات حول مركز الضرائب مستغانم.

- المبحث الثاني : دراسة حالة في اطار المراقبة الجبائية.

المبحث الأول : عموميات حول مركز الضرائب CDI مستغانم

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب ومهامه

الفرع الأول: التعريف بمركز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت اشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية.

بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم -المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام البسيط .

-المهن الحرة.

-المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات .

الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب

يسير مركز الضرائب رئيس مركز وهو يتشكل من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة ومصطلحتين:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف ب:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و /أو لمراجعة المحاسبة.

- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير:

أ) المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

- (ب) المصلحة المكلفة بحماية قطاع البناء والأشغال العمومية .
 (ج) المصلحة المكلفة بحماية القطاع التجاري .
 (د) المصلحة المكلفة بحماية قطاع الخدمات .
 (هـ) المصلحة المكلفة بحماية المهن الحرة .

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل استغلالها .
- اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

تعمل على تسيير:

(أ) مصلحة البطاقات والمقارنات ، وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية ، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

(ب) مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع .
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

(ج) مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق؛ وتكلف بـ:

- برمجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة و المراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها و تحصيلها .
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

(د) مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان .
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

أ) مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و /أو استرجاع الضرائب والرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.
- معالجة منازعات التحصيل.

ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن الإعفائي.
- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

ج) مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية .
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها .
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية.

4- القباضة، وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات.
- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق .

5- مصلحة الاستقبال والإعلام، تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

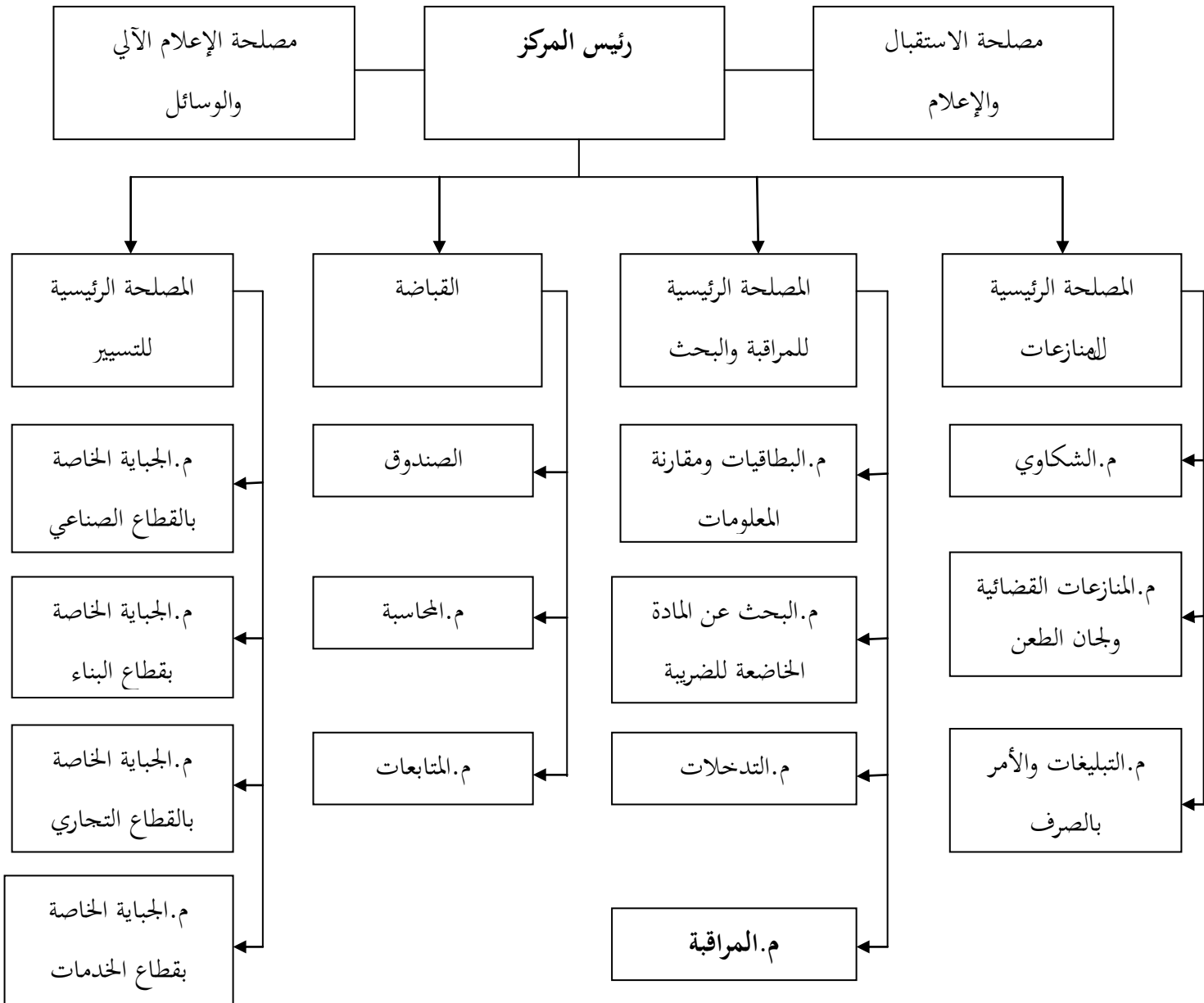
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات .
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب مستغانم

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: مركز الضرائب مستغانم

المبحث الثاني : دراسة حالة في اطار المراقبة الجبائية

مؤسسة أشغال عمومية تمت مراقبتها

الشكل القانوني : مؤسسة فردية

العنوان : حي عبان رمضان مستغانم

خضعت لتحقيق جبائي ومحاسبي لسنوات : 2010-2011-2012 و 2013.

إشعار بالتقويم:

وفقا لتحقيق الجبائي والمحاسبي لمؤسستكم المختصة في نشاط الأشغال العمومية الكائنة مقرها بحي عبان رمضان مستغانم، وفق الإشعار بالتحقيق رقم .. م.ض.م. لسنوات 2010-2011-2012 و-2013 وفي إطار الضمانات التي توفرها إدارة الضرائب يمكنكم الاستعانة بمستشار معين من طرفكم لمرافقتكم طيلة مدة المراقبة طبقا لنص المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية. كما يمكنكم طلب تحكيم مدير الضرائب الولائية في ردمكم على التقويم المقترح طبقا لنص المادة 6/31 من قانون المالية 2012.

إن فحص الدفاتر المحاسبية والتصريحات الجبائية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بالمحاسبة مكن من وجود ثغرات ونقائص تتمثل في:

1) مراقبة فاتورات الأشغال لسنة 2013 بينت عدم قيد (تسجيل) في المحاسبة اقتطاع مبالغ الضمان Retenues de Garanties وعدم قيدها في حساب 411 (فوتره) كمايلي :

فاتورة رقم 1 بتاريخ 24-05-2013 : 319.660,80 مع كل الرسوم TTC .

فاتورة رقم 2 بتاريخ 23-07-2013 : 105.620,20 مع كل الرسوم TTC.

فاتورة رقم 3 بتاريخ 24-08-2013 : 144.643,67 مع كل الرسوم TTC.

فاتورة رقم 4 بتاريخ 24-11-2013 : 202.807,80 مع كل الرسوم TTC.

المجموع ----- : 772.732,47 مع كل الرسوم TTC.

(2) التسجيل في المحاسبة بطريقة غير قانونية في القيد 30 مشتريات

المشتريات تتضمن مبلغ الرسم على القيمة المضافة مع عدم (التفرقة) قيد الرسم على القيمة المضافة في القيد الخاص به حيث لا يعتبر الرسم المسترجع كعبء كمايلي :

سنة 2011 : الرسم على القيمة المضافة على المشتريات **1.078.255,00**

يجب دمج في النتيجة المحاسبية لسنة 2011.

(3) تسجيل في المحاسبة شراء معدات المبلغ يتضمن كل الرسوم بطريقة غير قانونية

فاتورة رقم 5 : شراء رافعة بتاريخ 4-10-2013 .

4.710.000,00 خارج الرسم H.T

800.700,00 الرسم على القيمة المضافة ==> TTC 5.510.700,00

إذن يجب دمج في النتيجة المحاسبية مبلغ الاهتلاك

مبلغ الاهتلاك غير القانوني كمايلي :

$$_ 206.651,00 = 3/12 * \%15 * 5.510.700,00$$

$$176.651,00 = 3/12 * \%15 * 4.710.000,00$$

29.999,00 => هذا المبلغ يجب دمج في النتيجة المحاسبية

4) قيد في النتيجة الجبائية الغرامات بطريقة غير قانونية :

سنة 2010 : مبلغ 23.561,00

سنة 2012 : مبلغ 12.387,00

5) مبلغ قدره 288293,00 تم قبضه و يخضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ولكن لم يتم قيده في حساب 411 (فوترة) لسنة 2011 = < يجب دمجها في النتيجة الجبائية .

6) مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل لسنة 2011-2012 المصرح بها لم يتم إخضاعها من قبل المصلحة المسيرة للملف الجبائي = < المبلغ 8.920.012,00 .

لهذه الأسباب قامت المصلحة بتسوية وضعيتكم الجبائية فيما يخص رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA وكذا الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IBS.

الجدول رقم 4 : تحويل رقم الأعمال المقبوض

2013	2012	2011	2010	البيان
14.241.227	15.202.900	68.620.177	59.227.822	رقم الأعمال المصرح به
722.179	/	288.293	/	رقم الأعمال غير المصرح
14.969.406	15.202.900	68.908.470	59.227.822	رقم الأعمال الخاضع

المصدر : مركز الضرائب مستغانم

تحديد رقم الأعمال المقبوض:

سنة 2010: 59.227.822 رقم الأعمال المصرح به.

سنة 2011: 68.908.470 رقم الأعمال المصرح به.

سنة 2012: 15.202.900 رقم الأعمال المصرح به.

سنة 2013: 14.241.227 رقم الأعمال المصرح به.

حالة الرسم على القيمة المضافة:

سنة 2010: 59.227.822 رقم الأعمال الخاضع.

سنة 2011: 68.908.470 رقم الأعمال الخاضع.

سنة 2012: 15.202.900 رقم الأعمال الخاضع.

سنة 2013: 14.241.200 رقم الأعمال الخاضع.

الجدول رقم 5 : حالة الرسم على النشاط المهني

2013	2012	2011	2010	البيان
14.241.200	15.202.900	68.908.470	59.227.822	رقم الأعمال الخاضع بعد التحقيق
14.241.200	15.202.900	57.110.160	59.227.822	رقم الأعمال قبل التحقيق
/	/	11.799.310	/	الفرق
%2	%2	%2	%2	نسبة الرسم %2
/	/	235.986	/	الحقوق
/	/	58.996	/	الغرامة

المصدر : مركز الضرائب مستغانم

الأرباح الصافية تم تحديدها بتصحيح جدول النتائج كمايلي :

الجدول رقم 6 : حالة الأرباح

2013	2012	2011	2010	البيان
1.859.904	2.029.383	8.920.012	6.061.440	الربح المصرح به
722.179	/	288.393	/	الإدماج
/	1.290.137	1.078.255	/	مبلغ الرسم على القيمة المضافة على المشتريات
29.999	/	/	/	التخفيضات الاهتلاكات
/	12.387	/	23.561	الغرامات
/	/	-235.986	/	تخفيضات (رسم)

				على النشاط المهني)
2.612.082	3.331.907	10.050.574	6.085.002	الربح بعد التحقيق

المصدر : مركز الضرائب مستغانم

الجدول رقم 7 : تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

2013	2012	2011	2010	البيان
2.612.082	3.331.907	10.050.574	6.085.002	أساس الضريبة بعد التحقيق
1.859.904	1.623.507	/	4.849.153	أساس الضريبة قبل التحقيق
752.178	1.708.400	10.050.574	1.235.849	الفرق

المصدر : مركز الضرائب مستغانم

الحقوق الجبائية:

الجدول رقم 8 : الحقوق الجبائية

2013	2012	2011	2010	البيان
263.262	597.940	3.385.700	423.546	الحقوق
65.815	149.485	846.425	108.136	الغرامات
329.077	747.425	4.232.125	540.682	المجموع

خلاصة الفصل الثالث :

حاولنا في هذا الفصل تطبيق ما درسناه في الجانب النظري على مستوى مركز الضرائب مستغانم ، حيث قمنا بدراسة حالة مؤسسة أشغال عمومية تمت مراقبتها من قبل مراقبين جبائيين تابعين للمركز.

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية:

مؤلفات:

- أحمد حلمي جمعة ،مدخل الى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار الصفراء للنشر ، عمان ، 2005.
- إدريس عبد السلام اشتهوي ، المراجعة معايير و إجراءات ، الطبعة الرابعة ،دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996
- ادوار جميل، " موسوعة عالم التجارة و إدارة الأعمال، الضرائب و الاقتصاد"، المراسلات التجارية.
- بوتين محمد ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- بوتين.م: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999
- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007.
- حامد منصور و الطحان ، محمد و الحموي محمد ، المراجعة الداخلية ، جامعة القاهرة ، مصر ، 1994
- حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية) ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر، الأردن ، 2009
- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العملية) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن 2000.
- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998.
- سعيد عبد العزيز، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الدار الجامعية، الابراهيمية، الاسكندرية، 2007.
- سوزي عدلي ناشد،"الوجيز في المالية العامة"، الدار الجامعية للنشر، 2000.
- عاشور كنوش، "المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.

- عبد الصمد نجم الجعفري , اياد رشيد القرشي , دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤولية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية , المعهد العربي للمحاسبين القانونيين , جامعة بغداد , 2006.
- عبد الوهاب نصر علي , خدمات مراقب الحسابات سوق المال , الدار الجامعية , الإسكندرية , دون تاريخ.
- قدي عبد المجيد، مداخلة حول " النظام الجزائري وتحديات الألفية الثالثة"، الملتقى الوطني الأول حول: الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة 20-21 ماي 2002
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001.
- مجدي محمد شهاب، الإقتصاد الدولي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.
- محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الإطار النظري ، المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق العلمي ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 .
- محمد حمو، منور أسيرير، "محاضرات في جباية المؤسسات"، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- محمد سمير الصبان ، محمد عبد الله عبد العظيم هلال ، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000
- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
- مرسي السيد حجازي مبادئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة و النشر بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة، 2000.
- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2006
- وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب و مراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 .
- يحي حسين عبيد ، إبراهيم طه عبد الوهاب ، أصول المراجعة ، مكتبة الجلاء بالمنصورة ، مصر ، 2001
- يحي حسين عبيد ، إبراهيم طه عبد الوهاب ، أصول المراجعة ، مكتبة الجلاء بالمنصورة ، مصر ، 2001
- يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الوراق للنشر ، الاردن ، 2007.
- يونس أحمد البطريق، "مقدمة في النظم الضريبية"، المكتب المصري الحديث للطباعة و النشر، الاسكندرية، 1972.

- الشمري , ع , م , معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة السعودية , معهد الإدارة العامة , الطبعة الرابعة , 1994
- عبد الفتاح الصحن , مبادئ المراجعة علما و عملا , مؤسسة شباب الجامعة , الإسكندرية, 2008.
- عبد الفتاح الصحن , مبادئ المراجعة علما و عملا , مؤسسة شباب الجامعة , الإسكندرية, 2008.
- عبد الفتاح الصحن , و آخرون , الأسس العلمية و العملية , الدار الجامعية , مصر , 2004.
- محمد عباس محرزى, "إقتصاديات الجباية و الضرائب", دار هومة, الجزائر, 2008.
- محمود السيد ناغي , المراجعة (اطار النظرية و الممارسة) , الجزء الثاني , مكتبة الجلاء الجديدة للنشر , المنصورة , مصر , 1992
- هوام جمعة, تقنيات المحاسبة, وفقا للدليل المحاسبي الوطني, ديوان المطبوعات الجامعية, 2002

مقالات و مداخلات:

- إبراهيم طه عبد الوهاب, المراجعة النظرية والممارسة المهنية, الطبعة الأولى, قسم المحاسبة . كلية التجارة . جامعة المنصورة . مصر, ناصر مراد, "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة(1992-2003)", منشورات بغدادى, روية 2004.
- مسعود صديقي , "دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية", مجلة الباحث , العدد الأول , كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية , جامعة ورقلة , 2000 .
- ناصر مراد, "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة(1992-2003)", منشورات بغدادى, روية
- مذكرات :

- بوسماحة.م: معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر, مذكرة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة الجزائر, 2002.
- حجاز مبروكة, أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة, رسالة ماجستير, جامعة المسيلة, الجزائر, 2006.
- محمد أمين مازون, التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر, مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية , قسم العلوم التجارية , جامعة الجزائر, 2010 - 2011.

- نوي نجة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر" 1999-2003"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، 2003-2004.

قوانين :

- قانون الطابع / 2011.

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة / 2010

- قانون الضرائب المباشرة / 2003

Ouvrages en langues étrangères:

Said BENAÏSSA, "Fiscalité et parafiscalité Algérienne", entreprise nationale du Livre, 2eme édition, 1989,alger.

Reda KHALLASSI, "présentation et mise en place d'un service d'audit fiscale " mémoire de fin d'étude, 2001.

جدول المحتويات

جدول الأشكال

قائمة الجداول

جدول المصطلحات

مقدمة عامة.....أ-ج

فصل أول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

تمهيد..... ص .

مبحث أول :مدخل مفاهيمي التدقيق.....ص11.

مطلب أول: التطور التاريخي للتدقيق.....ص11.

مطلب ثاني: مفهوم التدقيق.....ص14.

مطلب ثالث : أهمية وأهداف التدقيق.....ص17.

فرع أول : أهمية التدقيق.....ص17.

فرع ثاني : أهدافالتدقيق.....ص19.

مبحث ثاني: مميزات التدقيق.....ص22.

مطلب أول: أنواع التدقيق.....ص22.

فرع أول: من حيث الإلتزام القانوني.....ص23.

فرع ثاني : من حيث مدى الفحص.....ص23.

فرع ثالث : من حيث توقيت عملية التدقيق.....ص24.

فرع رابع: من حيث نطاق عملية التدقيق.....ص25.

فرع خامس: من حيث القائم بعملية التدقيق.....ص26.

مطلب ثاني: معايير التدقيق.....	ص 27.
فرع أول : معايير عامة.....	ص 27.
فرع ثاني :معايير الفحص الميداني.....	ص 27.
فرع ثالث: معايير اعداد التقارير	ص 28.
مطلب ثالث التزامات التدقيق.....	ص 30.
فرع أول: قابلية البيانات للفحص.....	ص 32.
فرع ثاني:.....	ص 33.
فرع ثالث.....	ص 37.
فرع رابع:	
فرع خامس:	
فرع سادس:	
فرع سابع:	
فرع ثامن:	
خلاصة الفصل الأول	ص 40.

فصل ثاني: الاطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي

تمهيد.....	ص 43.
مبحث أول :عموميات حول الجباية.....	ص 44.
مطلب أول: مفهوم الجباية.....	ص 44.
فرع أول: نشأة التسيير المالي.....	ص 44.
فرع ثاني: تعريف التسيير	
المالي.....	ص 44.
فرع ثالث: أهداف التسيير	
المالي.....	ص 45.

فرع رابع: مهام التسيير

- المالي.....ص46.
- مطلب ثاني: التطور التاريخي للجباية.....ص49.
- فرع أول : حالة المؤسسات ذات الهياكل الصغيرة.....ص49.
- فرع ثاني : حالة المؤسسات ذات الهياكل المتخصصة.....ص49.
- مطلب ثالث : أدوات التسيير المالي وعلاقته بالمحيط.....ص51.
- فرع أول: أدوات التسيير المالي.....ص51.
- فرع ثاني: علاقة التسيير المالي بالمحيط.....ص51.
- مطلب رابع : متطلبات التسيير المالي.....ص53.
- فرع أول : مؤشرات التوازن المالي.....ص53.
- فرع ثاني: النسب الماليةص59.
- مبحث ثاني: علاقة التدقيق بالتسيير المالي.....ص67.
- مطلب أول : دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.....ص67.
- فرع أول :تعريف نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي.....ص67.
- فرع ثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء.....ص70.
- فرع ثالث: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية.....ص71.
- فرع رابع : الدور الرقابي للمدقق الداخلي.....ص73.

- مطلب ثاني: دور المدقق الداخلي في قياس و تقييم الكفاءة و الفعالية.....ص 76.
- فرع أول: مفهوم قياس الكفاءة والفاعلية.....ص 76.
- فرع ثاني: دور المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية.....ص 77.
- مطلب ثالث: دور التدقيق في اكتشاف الفساد المالي.....ص 79.
- خلاصة الفصل الثاني.....ص 82.
- فصل ثالث: دراسة حالة بمجمع تربية الدواجن للغرب " أورافيو" تمهيد.....ص 84.
- مبحث أول: عموميات حول مجمع تربية الدواجن للغرب " أورافيو".....ص 85.
- مطلب أول : لمحة تعريفية لمجمع GAO.ORAVIO.....ص 85.
- مطلب ثاني: الهيكل التنظيمي لـ GAO.....ص 85.
- مبحث ثاني : عرض نتائج المقابلة ودراسة وتحليل النسب والمؤشرات المالية.....ص 88.
- مطلب أول : أدوات وأساليب جمع البيانات عرض وتحليل نتائج المقابلة.....ص 88.
- فرع أول : أدوات وأساليب جمع البيانات.....ص 88.
- فرع ثاني : عرض وتحليل نتائج المقابلة.....ص 89.
- مطلب ثاني : واقع وظيفة التدقيق داخل المؤسسة.....ص 92.
- فرع أول :وظيفة التدقيق داخل المؤسسة.....ص 92.
- فرع ثاني :مهام خلية التدقيق للمؤسسة.....ص 93.

فرع ثالث: العلاقة بين المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات
للمؤسسة.....ص95.

مطلب ثالث :عرض النسب و المؤشرات المالية
وتحليلها.....ص96.

فرع أول :تحليل نتائج النسب المالية.....ص96.

فرع ثاني:تحليل نتائج المؤشرات

المالية.....ص100.

خلاصة الفصل الثالث.....ص101.

خاتمة عامة.....ص103.

قائمة المراجع.....ص107.

ملخص

مقدمة عامة

خاتمة عامة

فصل أول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

فصل ثانى التدقيق الجبائى

جانب تطبيقي
دراسة حالة :
بمصلحة الضرائب

جانب نظري

المحور الأول : عموميات حول مركز الضرائب بمستغانم

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب ومهامه

الفرع الأول: التعريف بمركز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت اشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقبضات ومديريات الضرائب الولائية.

بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام البسيط؛

- المهن الحرة؛

- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات .

الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب

يسير مركز الضرائب رئيس مركز وهو يتشكل من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قبضة ومصالحتين:

أولاً- المصلحة الرئيسية للتسيير:

تكلف ب:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات .
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقدمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و /أو لمراجعة المحاسبة .
- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

ثانيا- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث :

وتكلف ب:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل استغلالها.
- اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

تعمل على تسيير:

1- مصلحة البطاقات والمقارنات ، وتكلف ب:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية ، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2- مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع .
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

3- مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق؛ وتكلف ب:

- برمجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة و المراقبة عند المرور وكذا إنجاز في

عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها و تحصيلها.

- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

4- مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان .

- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

ثالثا- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

1- مصلحة الاحتجاجات: وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و -أو استرجاع الضرائب والرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.

- معالجة منازعات التحصيل.

2- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية وتكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن الإعفائي.

- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

3- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية .
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها .
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية.

رابعاً- القباضة وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل .
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة .
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة .

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛
- مصلحة المتابعات؛

تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق .

خامساً- مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

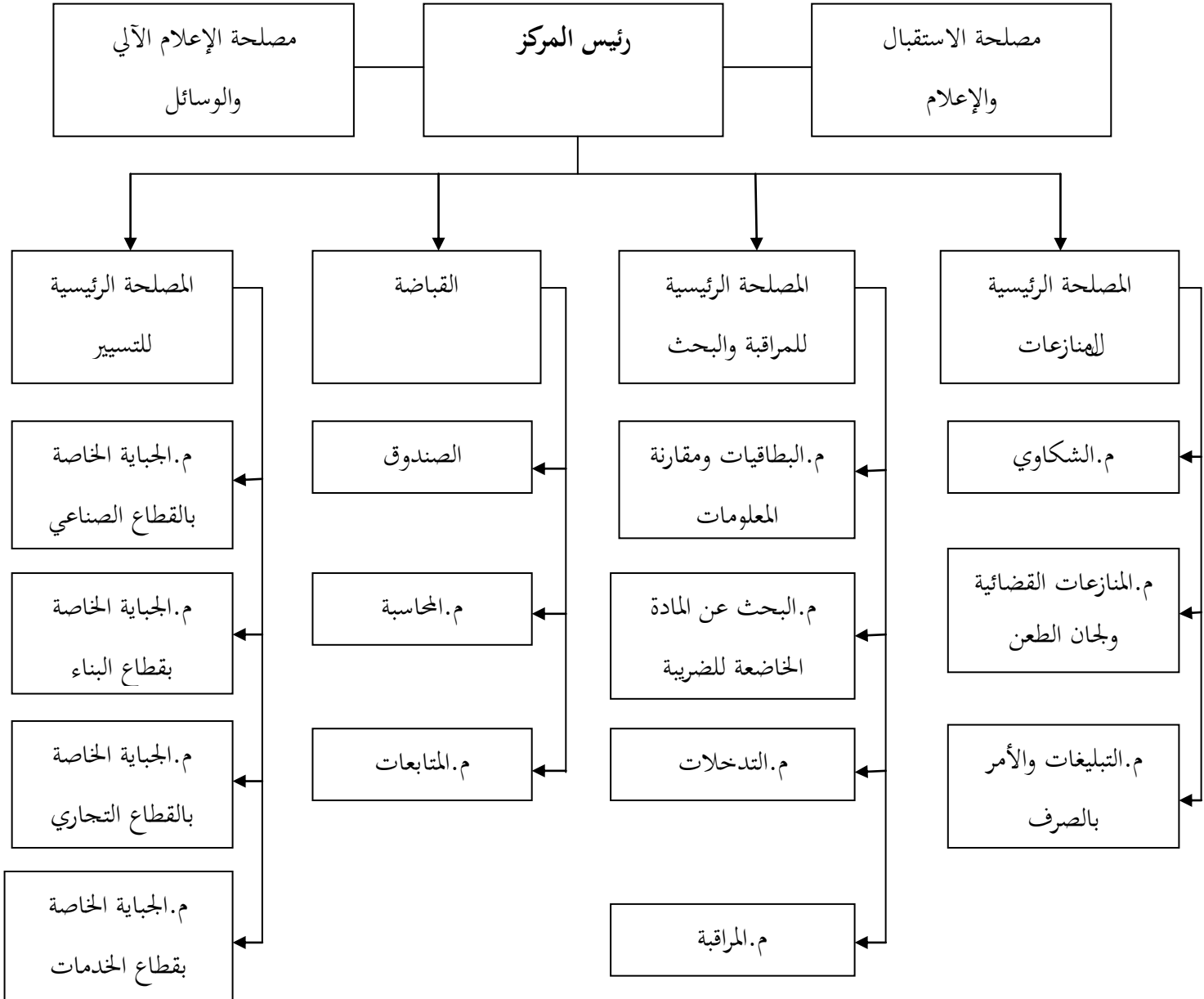
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم .
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب .

سادساً- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها .
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات .
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب مستغانم

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



مصدر: مركز الضرائب مستغانم

المحور الثاني : عرض نتائج المقابلة ودراسة وتحليل النسب والمؤشرات المالية.

من خلال هذا المحور سيتم التطرق إلى عرض مقابلة شخصية مع أفراد المجتمع المدروس وتحليل نتائجها ، وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل الوصول إلى اجابات صحيحة تمكننا من الوصول الى نتائج دقيقة .

المطلب الأول :أدوات وأساليب جمع البيانات وعرض نتائج المقابلة

الفرع الأول : أدوات وأساليب جمع البيانات

1 - منهجية الدراسة التطبيقية : من أجل انجاز هذه لدراسة التطبيقية وبلوغ أهدافها تم الاعتماد على منهجية معينة يمكن إيجازها فيما يلي :

- طرق جمع المعلومات : لقد تم الاعتماد أساسا على أسلوب المقابلة الموجهة في جمع المعطيات والمعلومات المتعلقة بمصلحة الضرائب بمستغانم، بالإضافة إلى أساليب أخرى تمثلت في :

- الملاحظة المباشرة ؛

- الزيارة الميدانية لعدد من مديريات ومصالح المؤسسة .

2- الأطراف المعنيون بالمقابلة:

- المصلحة الرئيسية للتسيير ؛

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث .

الفرع الثاني : عرض نتائج المقابلة

بعد محاولتنا لتغطية الجانب النظري للبحث حاولنا ان نحيط بالموضوع من الجانب التطبيقي بالقيام بدراسة

ميدانية استطلاعية عن طريق اجراء مقابلات في مصلحة الضرائب بمستغانم والذين رحبوا بالدراسة و حاولوا

الاجابة على معظم الاسئلة المقدمة.

- نموذج الأسئلة المطروحة : أسئلة حول التدقيق الجبائي

الأسئلة:

- س1- هل يمكن اعتبار التدقيق الجبائي أداة لتقييم أداء المؤسسة ؟
- ج1- يمكن اعتبار التدقيق الجبائي كعمليات فحص وتحقيق من أن نشاط المؤسسة يترجم بشكل صحيح على تصريحاتها الجبائية تحت ظل القواعد الجبائية، و التي يمكن أن تكون داخلية أو خارجية؛
- س2- فيما تتمثل أهمية التدقيق الجبائي، و ما مدى إلزامية تطبيقه في المؤسسة ؟
- ج2- يمثل التدقيق الجبائي قطبا هاما لمكاتب التدقيق من أجل تطوير طرق الفحص التي يتبعونها بمختلف أصنافها منها ما يكلف بمهمات تعاقدية تخص الانتظام الجبائي؛
- س3- ما مدى مساهمة الضريبة في خزينة الدولة ؟
- ج3- تعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة، إلى جانب أنها عبء ثقيل على المؤسسات و يترتب عنها العديد من الالتزامات المعقدة و التي يجب أن تتم مراقبتها؛
- س4- هل تؤثر الجباية على المؤسسة ؟
- ج4- لا تقتصر الجباية بالنسبة للمؤسسة على كونها عبء ثقيل، بل أنها يمكن أن تتسبب في تعرضها إلى عقوبات ناجمة عن عدم احترام القواعد الشكلية أو قواعد المضمون، و هذا ما يسمى بالخطر الجبائي؛
- س5- عند اكتشاف غش أو تهرب ضريبي في السجلات المحاسبية ، ماهي الإجراءات المتخذة من طرف المؤسسة؟
- ج5- الإجراءات التي يتضمنها التدقيق الجبائي مستوحاة من تقنيات التحقيق الجبائي(الذي تقوم به إدارة الضرائب)، هذه التقنيات في مجملها عبارة عن عمليات بحث وتحقيق تمس الجانب الجبائي والجانب المحاسبي؛
- س6- ماهي أشكال التهرب الضريبي التي تواجهها المؤسسة ؟

ج6- عدم الاعلان عن النشاط و بالتالي عن الدخل الخاضع للضريبة، تقديم بيانات غير حقيقية عن المتغيرات و هذا ما يؤدي إلى التقليل من تقدير الوعاء الضريبي؛

إن نجاح مهمة التدقيق الجبائي تعتمد على إتباع المراجع للمراحل المذكورة في هذا الفصل وتحله بالصبر عند إطلاعهم على الوثائق المحاسبية والجبائية للمؤسسة، وتظهر في هذا الفصل الأهمية البالغة للتدقيق الوثائقي المحاسبية خلال التدقيق الجبائي وهذا للعلاقة المتينة بين المحاسبة والجبائية، حيث تعتبر المحاسبة المصدر الأساسي للمعلومات التي تتضمنها التصريحات الجبائية وهذا ما يبرر وجوب توفر كفاءات محاسبية في المراجع الجبائي.

كما يجب أن تتسم نتائج عمليات التحقيق والبحث والتوصيات والتوجيهات التي يصنعها المراجع المدقق الجبائي في تقريره النهائي بالموضوعية والحياد، أي ينبغي أن تكون مبنية على تبريرات واقعية مدعمة بلغة الأرقام.

يجدر التنويه أنه قد تم الإعتماد في إعداد هذا الفصل والمعنون بالجانب التطبيقي للتدقيق الجبائي المقترح من طرف الإدارة العامة للضرائب.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.¹

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع و قد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها. و هكذا نجد إن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع.

– الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م :

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية.² و كان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

– الفترة من 1500 حتى 1850م :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة إذ اقتصر على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية. غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية و هو ما زاد من الحاجة إلى المدققين و رغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

– الفترة من 1850 حتى 1905م³:

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامناً مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة وبالتالي الانفصال التام بين الملاك و الإدارة ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظاً على أموالهم المستثمرة. و عزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العملية) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 17 ، 18.

² إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير و إجراءات ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص 14.

³ إدريس عبد السلام اشتيوي ، مرجع سابق ص 16.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالاتي :

- اكتشاف الغش و الخطأ ؛
- اكتشاف و منع الأخطاء الفنية ؛
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

الفترة من 1905 إلى يومنا هذا ¹:

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي .
أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق فلم يعد اكتشاف الغش و الخطأ فكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة . بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق ².

سنحاول في هذا المطلب تقديم مجموعة من التعاريف تبين لنا المعنى الحقيقي للتدقيق و هي:

1- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية ³: Association American Accounting

" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".

¹ المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، ورقة، 2006 - 2007، ص 23، 24 .

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 19.

³ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الإطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العلمي، دار المعرفة الجامعية - الإسكندرية، 2002، ص 14 .

2- تعريف خالد أمين للتدقيق¹:

عرفه بأنه: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت الدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تطويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة".

3- تعريف الكاتب عبد الفتاح الصحن للتدقيق²:

عرفه بأنه: " فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر و ينطبع فيه صورة واضحة و حقيقية و دقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير".

4- تعريف منظمة العمل الفرنسية للتدقيق³:

عرفته بأنه: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم محلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط و شامل للتدقيق على انه⁴:

"فحص انتقادي مخطط، يقوم به شخص محترف و مستقل، للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و كذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي في محايد و موضوعي مدعم بأدلة و قرائن إثبات في تقرير".

من خلال التعاريف السابقة الذكر للتدقيق يتضح لنا أن هذا الأخير يتضمن ثلاثة عناصر أساسية، هذه العناصر تتمثل في الفحص، التحقيق و التقرير⁵.

¹ خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص 9 .

² المراجعة و أهميتها في البنوك الجزائرية ، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية ، ورقة ، 2010 ، ص 28 .

³ عبد الفتاح الصحن ، مبادئ المراجعة علما و عملا ، مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية ، 2008 ، ص 04 .

⁴ وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب و مراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص 18 .

⁵ بوترين محمد ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ، ص 09 .

1-4 الفحص:

و يقصد به فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع، و يشمل الفحص التأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.

2-4 التحقيق:

و هو إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسات، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسات في فترة زمنية معينة، و نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مرتبطتان و وظيفتين متصلتين يقصد بهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد بأن عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المشروع.

3-4 التقرير:

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير أو نتيجة تقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت هذه الأخيرة (الأطراف المعنية) داخل أو خارج المؤسسة فالتقرير هو المرحلة النهائية للمراجعة و ثمرتها. و بالتالي فهذه العناصر الثلاثة تمثل المراحل الأساسية التي يعتمد عليها المراجع في عملية التدقيق التي يقوم بها، و يمكن ذكر بشكل مختصر الأهداف الأساسية من وراء إجراء عملية التدقيق و هي¹:

- التحقق من دقة و صحة عرض القوائم المالية.
- شرعية و صحة العمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة.
- ملكية عناصر النشاط المختلفة.
- تقوم عناصر النشاط في القوائم و التقارير المالية.
- الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.

¹ محمد سمير الصبان ، محمد عبد الله عبد العظيم هلال ، الاسس العلمية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000 ، ص 17 .

المطلب الثالث: أهمية و أهداف التدقيق.

الفرع الأول: أهمية التدقيق¹.

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخص مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية ، خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي :

أولاً- إدارة المشروع:

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تخدم في الرقابة و التخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاية عالية ، و القرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط و السياسات بشكل محكم و دقيق و ليس هناك من ضمان لصحة و دقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة .

ثانياً-أهمية التدقيق للملاك و المستخدمين²:

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون بيانا تها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية و مدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم و استثماراتهم ، للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن و لضمان حماية مدخرات المستثمرين فيحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة .

ثالثاً- أهمية التدقيق للدائنين و الموردين:

يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة و صحة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه و تفاوت نسب الخصومات التي تمنحها القوة للمركز المالي للمؤسسة.

رابعاً- أهمية التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى :

تلعب هذه دورا هاما في التمويل قصيرة الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجا تها و توسيعاتها ، لهذا فإنها تعتمد القوائم المالية تقرير المدقق لدراسة و تحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي (القروض)، و تعتمد كأساس للتوسع فيه أو الأحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي .

¹ حامد منصور و الطحان ، محمد و الحموي محمد ، المراجعة الداخلية ، جامعة القاهرة ، مصر ، 1994 ، ص 32 .

² ادريس عبد السلام اشتيوي ، مرجع سابق ، ص 12 .

خامسا- أهمية التدقيق في الهيئات الحكومية :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي ، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب و هذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقييم إعانات مالية لبعض المؤسسات و يمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوق فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحفا دقيقا و إبداء رأيها عن مدى صحة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية للمشروعات على تبعية أعمال و المركز المالي.

سادسا-أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد¹ :

ازداد الاهتمام بالقوائم المالية المعتمدة و ما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها و تقدير الدخل القومي و رسم برامج الخطط الاقتصادية و تعتمد دقة تقديراتها و كفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين لديها. **سابعا-أهمية التدقيق لمقابلة العمال :**

تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور و تحقيق مزايا العمال.

ثامنا- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد² :

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع و الخدمات التي يزيد الطلب عليها فالموارد النادرة تجذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية و التي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة ، إذ أن البيانات و التقارير المحاسبية غير الدقيقة و التي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا و سوء كفاية و تحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

تاسعا- أهمية التدقيق للاقتصاد القومي :

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها و أهمية للفئات السابقة الذكر ، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة و قد ساهمت مساهمة كبيرة و فعالة في تنمية مجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات و توضيح حالات الإسراف و التلاعب و توجيه استثمار المدخرات و الموارد المتاحة

¹ ادريس عبد السلام اثتيوي ، مرجع سابق ، ص ص 18 ، 25 .

² خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، مرجع سابق ، ص 12 .

القادرة و يعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية و المالية و خير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية و خاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها و رفع مستوى معيشة مواطنيها و توفير الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية لهم.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق.

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية, وأخرى حديثة أو متطورة¹.

أولاً- الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع إلى:

1- أهداف رئيسية :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2- أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.. تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً؛
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ثانياً - الأهداف الحديثة المتطورة:²

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
 - تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة؛
 - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- كما أنه هناك أهداف أخرى التأكيد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

¹ خالد راغب الخطيب ، مرجع سابق ، ص 11.

² مسعود صديقي ، " دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000 ، ص 65 .

التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها¹:

1- الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

2- الوجود :

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون . النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

3- الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا ، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيّد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

4- التقييم :

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

¹ BELAIBOUD , Guide pratique d'audit financier et comptable , maison du livre , Alger , 1986 , p 22 .

5- التسجيل المحاسبي :

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب .

وأخيراً نتطرق إلي تطور دور وأهداف المراجعة تاريخياً من خلال النقاط التالية¹:

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء، ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية .
- من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.
- من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
- من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.
- القضاء علي الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق.

¹خالد راغب الخطيب ، مرجع سابق ، ص 11 .

المبحث الثاني: مميزات التدقيق.

المطلب الأول : أنواع التدقيق¹:

تعتبر مراجعة النظم المعلوماتية من بين أهم الوسائل المقومة لهذه النظم و على وجه الخصوص نظام المعلومات الحاسبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها، حجمها و طبيعة نشاطها من جهة و من جهة أخرى يعطي مصداقية و صراحة أكثر للمعلومات و ضمان مستعملي القوائم المالية، إن تبني نوع معين من المراجعة و ملائم للمؤسسة و لنظام المعلوماتية الحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوجت منها و بالتالي المساهمة المباشرة في تقويم النظام المراجع و المحافظة على استمرارية.

سوف نميز بين مختلف أشكال التدقيق من خلال الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة و كذلك من زاوية القائم بها.

الفرع الأول : من زاوية الإلزام القانوني:²

يرظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية التدقيق لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة و عن إلزامية التدقيق إلى غيرها من مؤسسات كالشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن و ينقسم التدقيق من هذه الزاوية إلى قسمين :

أولاً- التدقيق الإلزامي : يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

¹ خالد راغب الخطيب ، مرجع سابق ، ص 12 .

² محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين النظر و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 46 .

ثانياً- التدقيق الاختياري : و هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد ، يسعى أصحابها إلى الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي للتحقق من أمر ما ، أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق و مثال ذلك ¹ :

- تدقيق و فحص عمليات الخزينة في فترة معينة

- تدقيق حسابات و عمليات المخازن المختلفة

- تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.

أي أن هذا التدقيق يكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين، و من ناحية أخرى رغم أن العديد من الشركات الخاصة لا تلزمها قوانين معينة بعملية التدقيق إلا أنها في الغالب تتفق مع مدققين لفحص و مراجعة دفاترها و حساباتها

الفرع الثاني : من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات) .

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين :

أولاً- تدقيق شامل (تفصيلي) .

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود و الدفاتر و المستندات و الأعمال التي تمت خلال السنة المالية و يتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً و وقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة فهو يتعارض مع عاملي الوقت و التكلفة و التي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار و بالتالي فان استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

ثانياً- تدقيق اختياري .

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى و يركز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر و السجلات و المستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج و يعتمد حجم العينة على مدى قوة و سلامة نظام الرقابة الداخلية ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر و السجلات و جب على المدقق توسيع حجم العينة .

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص 194 .

الفرع الثالث : من حيث توقيت عملية التدقيق .

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين¹ :

أولاً- تدقيق مستمر .

تتم من خلاله عمليات الفحص و إجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة كان تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ... أو بطريقة غير منتظمة . وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة :

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها
 - عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته
 - توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة .
- و لهذا النوع مزايا و عيوب يمكن تلخيصها فيما يلي² :

1- مزايا التدقيق المستمر :

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وانجازه بسرعة و دقة و التقليل من الغش و التلاعب
- تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة و يمكن من اكتشاف التلاعب قبل ان يستفحل
- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة .

2- عيوب التدقيق المستمر :

- هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها
- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق
- ترهق المدقق و مساعديه نظراً لامتدادها لوقت طويل و احتمال دخول المدقق في الروتين

¹ حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية) ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص 51 .

² يحيى حسين عبيد ، إبراهيم طه عبد الوهاب ، أصول المراجعة ، مكتبة الجلاء بالمنصورة ، مصر، 2001 ، ص 17 .

- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل او ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ .

ثانيا- تدقيق نهائي¹ .

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية و يلجا المدقق الخارجي الى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم و التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة . ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي :

- تخفيض احتمالات التلاعب و تعديل البيانات و الأرقام التي يتم تدقيقها حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها و إقفالها
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لان المدقق و معاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة و لن يحتاجوا إلى السجلات و الدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال
- تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق و مساعديه في تتبع العمليات و اجراء الاختبارات لمحدودية الوقت .

إلا انه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط :

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق
- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا من نهاية السنة المالية و بالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام و قبل البدء في عملية التدقيق
- اكتشاف الأخطاء و التلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء و التلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها
- قد يؤدي إلى ارتباك العمل و إرهاق العاملين في مكاتب التدقيق, خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

¹ محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، مرجع سابق، ص 50 .

الفرع الرابع: من حيث نطاق عملية التدقيق.

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي¹:

أولاً- تدقيق كامل.

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة او الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال و نطاق عمله, و هذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة , و لكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله و الذي يتضمن رأيه الفني و المحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء , و تكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول المفردات.

ثانياً- تدقيق جزئي.

هو العمليات التي يقوم بها المدقق و تكون محدودة الهدف او موجهة لغرض معين , كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة , أو فحص عمليات البيع النقدي او الآجل خلال فترة محددة , أو فحص حسابات المخازن , أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل اليها الفحص , و لا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل. و يجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها و نطاقها ليحمي نفسه و لا ينسب إليه تقصير في الأداء.

الفرع الخامس: من حيث القائم بعملية التدقيق².

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين :

أولاً- تدقيق داخلي.

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم و تتمتع بالاستقلالية في التصرف، و تخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم و التطابق و التحقق، و عمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

¹ خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، مرجع سابق ، ص 22 - 23 .

² عبد الفتاح الصحن ، مبادئ المراجعة علما و عملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، ص 04 .

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين على انه¹ "عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى".

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، إن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة و مناسبة.

ثانيا- تدقيق خارجي².

هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي في محاييد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، و ذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول العام و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، و هيئات أخرى). كيربط بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فان ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة و مصادقية حساباتها و نتائج أعمالها ، كما يمكن له ان يعتمد على بعض الإجراءات و أعمال التدقيق الداخلي.

المطلب الثالث: معايير التدقيق.

الفرع الأول: المعايير العامة.

و تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية التدقيق، بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية التدقيق يجب أن يكونوا مهنيين و لهم علم بإجراءات التدقيق لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية و تتكون هذه الأخيرة من:

- عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص لهم تأهيل علمي و كذلك عملي أي خبرة فنية كافية للقيام بعملية المراجعة؛

¹ بوسماحة.م، "معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 40.

² خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 19 .

- احتفاظ المراجع بالاستقلال الذهني أي رأي محايد و ملم بكل العمليات التي يقوم بمراجعتها ؛
- يجب على المراجع أن يتحلى بالعناية المهنية الملائمة و إتزامه بقواعد السلوك المهني في إعداده للتقارير.

أولاً- معيار تأهيل المراجع¹:

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، و الخبرة كمراجع فبالرغم من أن هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا أنه لم يتناس التأهيل العلمي فالتأهيل العلمي . يعطي الثقة لمن طلب خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية و حالة المستندات المحاسبية و كذلك استقلالية المراجع عند إبداء رأيه.

فتأهيل المراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية و هي التأهيل العلمي و التأهيل المهني و التعليم المستمر.

1- التأهيل العلمي.

على المراجع أن يكتسب تأهيلاً علمياً حتى يكون قادراً على القيام بالمهام التي سيكلف بها في مجال المحاسبة و المراجعة، بحيث يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة و التكوين في مختلف المعاهد و الجامعات و الكليات المختصة و التي تقوم بتكوين مراجع المستقبل و تحضنه بمختلف المواد و المقاييس التي يطلبها تكوينه و حتى بعد إنهاء دراسته، فعلى المراجع أن يبقى دائماً باتصال بعمليات التكوين و بصفة مستمرة، ذلك حسب حاجته عن طريق حضور الملتقيات و الندوات ففي الجزائر و منذ سنة 1972، فإنه على كل شخص يطمح إلى الحصول على شهادة خبير محاسب أن يكون متحصل على شهادة ليسانس في العلوم المالية أو ما يساويها².

2- التأهيل المهني.

من ناحية التأهيل المهني فنعني أنه على المراجع أن يكتسب خبرة عن طريق التدريب و هذا قبل ممارسة المهنة بصفة مستقلة، و هذا حتى يتعرف على أكبر قدر ممكن من المشاكل التي يمكن أن يلتقي بها أثناء ممارسته للمهنة، و التي يجب أن يكون ملماً بها³.

فحسب المادة الأولى من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 1972/04/25 تنص على أنه يجب القيام بتربص مهني، أما المادة الثالثة من نفس الجريدة الرسمية تنص على أن التربص يتم مع مسؤول و الذي هو الخبير المحاسب يعمل على تقييم المتربص و يقوم بتوجيهه.

¹ يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الوراق للنشر ، الاردن ، 2007 ، ص 180 .

² يوسف محمد جربوع ، مرجع سابق ، ص 182 .

³ المادة الأولى و الثالثة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 أبريل 1972.

3- التعليم المستمر .

على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و التكوينات باختلافها، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته و معرفته العلمية و العملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة.

ثانيا- معيار الاستقلالية.

يعني هذا المعيار أن المراجع يبقى مستقلا ظاهرا و واقعا عند قيامه بعملية المراجعة، بحيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة و موضوعية و في حالة عدم توفر هذه الاستقلالية يجب على المراجع أن يتخلى عن عملية المراجعة بدون الحاجة إلى عرض أسباب هذا التخلي.

فاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة و مختلف مراحلها بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة و مروراً بوضع برنامج الفحص أو إجراءه حتى إنهاء عمله و ذلك بكتابته للتقرير و الإفصاح عن رأيه الفني الذي يراه في القوائم المالية. فهذا المعيار يزيد من الثقة و درجة الاعتماد على رأي المراجع حتى و لو أن مستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة، فهنا تظهر الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة.

و نقصد باستقلالية المراجع باستقلاله من الناحية المادية أي استقلال مادي و استقلال من الناحية الذهنية و الذاتية أي استقلال ذاتي، فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه المتفق عليها، أو حتى أحد أفراد عائلته في المؤسسة محل المراجعة، فعلى المراجع و خاصة المراجع الخارجي أن لا يكون مرتبطا بالمساهمين أو شركاء المؤسسة و التي يقوم بمراجعة حساباتها، و هذا ما يظهر من خلال المادة الثالثة من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 و التي تشير إلى ضرورة استقلالية و نزاهة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات أما المادة 33 من نفس القانون و التي تنص على أنه: " ... لا يمكن الأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض و تسبيقات و ضمانات أن يعينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها". فهذه المادة جاءت لتحافظ على استقلالية المراجع من الناحية المادية و التي يمكن لها أن تخل بعمله.¹

¹ المواد 33 - 34 ، القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 27 - 04 - 1991 ، و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 الموافق ل 09-05-1991.

كما جاءت المادة (34) و كتكملة للمادة السابقة لها و حفاظا كذلك على استقلالية المراجع بحيث جاءت
نص على أنه "... يمنع محافظ الحسابات مما يأتي:

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصورة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
 - أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد و كالتة".
- فمما سبق أراد المشرع الجزائري أن يحافظ على استقلالية المراجع ماديا و بهذا إعطاء مصداقية أكبر لعمله و الرأي الذي يخرج به جراء عملية المراجعة التي يقوم بها.
- أما الاستقلال الذاتي أو الذهني فيعني استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته.

ثالثا- معيار العناية المهنية الملائمة¹.

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة و التي تعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة، أي لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلا و مستقلا حتى ينجز عملية المراجعة، و ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته. فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات و القوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المراجع، كما يجب إضافة المعايير و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين و مميّز لمن يعمل و ينشط في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم المالية، و السجلات المحاسبية و إعداد التقارير و هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية، الاتجاه الأول يذهب نحو مضمون المراجع الحكيم أو الحذر أما الثانية فتتجه نحو الإعلان و الإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع. فحتى يتحلى المراجع بالحكمة و الحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل أنواع المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن لها أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل المراجعة، كما يجب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه للعناصر التي تظهر له غير عادية، و كذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بمراجعة الأقسام التي يحدث فيها التلاعب و تكثر فيها الأخطاء، كما يعمل المراجع دائما بإزالة

¹ يوسف محمد جربوع ، مرجع سابق، ص 184 .

كل الشكوك و طلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر و القوائم المالية التي من خلالها سيبيدي رأيه، كما على المراجع أن يكون على دراية و متتبع للعمل الذي يقوم به مساعديه.

الفرع الثاني: معايير الفحص الميداني¹.

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة و تنفيذه لها، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية و التي يمكن ذكرها كالتالي:

- وضع خطة عمل ملائمة و التخطيط السليم و الإشراف المستمر على عمل المساعدين؛
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية و هذا ما سنتناوله بتعمق أكبر و تفسير أكثر في الفصل الثاني من هذا البحث؛
- عمل المراجع على الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة و التي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

أولاً- معايير وضع الخطة و التخطيط السليمين للإشراف المساعدين²:

إن برنامج المراجعة المستعمل لتنفيذ إجراءاتها و عملياتها يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، و التي تتضمن الدفاتر و السجلات المحاسبية الواجب فحصها، و كذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم و ليس مجرد استكمال و إنهاء برنامج المراجعة و تنفيذه بالكامل.

فالاتتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة و توسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة و استخدام أسلوب المراجعة المستمرة و كذلك تطور تشغيل البيانات زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة و جعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها.

و لتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية:

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع؛
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص؛
- الإشراف على عمل المساعدين و تقييم أدائهم؛

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية، دار الصفراء للنشر ، عمان، 2005 ، ص 27 ، 28 .

² عبد الفتاح الصحن ، مبادئ المراجعة علما و عملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ص 06 .

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بالمراجعة داخلية كانت أم خارجية و التي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة. و تتمثل البيئة الخارجية في العوامل المؤثرة و الظروف الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها عملية المراجعة، أما البيئة الداخلية فهي تتمثل في العوامل المؤثرة و الظروف الخاصة بمكتب التدقيق.

يحيط القائمين بعملية التدقيق، فكلاهما تؤثران و تفرضان بعض القيود على المراجع عند تخطيطه و تنفيذه لعملية المراجعة، فمن العوامل الخارجية الخاصة بالمؤسسة نذكر الهيكل التنظيمي الخاص بها، نوع النظام المحاسبي المطبق، و مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية، أما من العوامل الداخلية نذكر طاقة العمل المتاحة و نوعيتها، قيود الوقت، التكلفة و العائد و يمكن إضافة معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.¹

فتخطيط عملية المراجعة يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية و العوامل المؤثرة لكل من المؤسسة و مكتب المراجعة.

كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع و التي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الأخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعية من طرفه.

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المراجع لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة التدقيق و تحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المراجع في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة و برنامج المراجعة.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين و تقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط المراجعة بعد تخصيص المساعدين فيجب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل المكلفين به على أحسن وجه و تقييم أدائهم و متابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

فمما سبق يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط و وضع برنامج للمراجعة، هو أنها تبين مجال الفحص و الاختبارات المراد القيام بها و كذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات و الفحص، و خطوات الفحص الضرورية و التوقيت كذلك، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز و مراقبته. و بصفة عامة يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيهه و تخطيط مهمة المراجعة و التي هي كما يلي:

- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة و تجديدها إن وجدت؛

- تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المراجع معقدة كلما أستوجب

¹ عبد الفتاح الصحن ، و آخرون ، الأسس العلمية و العملية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص 25 - 26 .

الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر؛

- تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل المراجعة لمعرفة ما تنتظره من عملية المراجعة؛
- اشتراك الأعوان و المساعدين في وضع خطة العمل؛
- تجديد الخطة الموضوعية من طرف المراجع كلما أستوجب الأمر و ذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

ثانيا- معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية¹ :

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني و الذي من خلاله يحدد إطار المراجعة و نطاق الفحص و مدى و نوع الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها، و طبيعة و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

و حتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي يجب أن يراعي ما يلي:

- افتراض وجود نظام للرقابة الداخلية مثالي، و يضع المراجع برنامجا مبدئيا و الذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛

- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين و المساعدين؛

- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة حتى يتوصل إلى تقارب ما بين أحكامهم،

و سوف نتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في المبحث الرابع من الفصل الثاني.

ثالثا- معيار حصول المراجع على الأدلة :

لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة و متكاملة لتجميع الأدلة، و الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم و السجلات المحاسبية و التي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع

¹ عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق، ص 27 .

إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رأيه النهائي ذو صحة و مصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب على المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير.

بعد أن تطرقنا في المطلب الأول إلى المعايير العامة أو الشخصية التي يجب توافرها في المراجع و معايير العمل الميداني في المطلب الثاني، سوف نتعرض من خلال هذا المطلب إلى معايير إعداد التقارير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه و يدوّن فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها. و معايير إعداد التقرير هي كالتالي:¹

يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية؛ يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة؛ يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على كل الإيضاحات و البيانات؛ يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه و في حالة استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

أولاً- إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية :

إن المبادئ المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف المختصين و هيئات و يتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية، بحيث أن هذه المبادئ تتصف بالقوة القانونية، فلا تحض البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة بالحرف الواحد، لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية و مدى تطبيقها من طرف المؤسسة.

و من المبادئ المحاسبية الأساسية و المتعارف عليها عموماً نذكر:

- مبدأ استمرارية النشاط؛
- مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية؛
- مبدأ استقرار الوحدة النقدية؛
- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية؛
- مبدأ الحيطة و الحذر؛

¹ بوتين.م، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص34.

- مبدأ القيد المزدوج؛

- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.

فبعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، و تقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوفرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.¹

أما في حالة اختلاف المراجع مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.

ثانيا- إبداء الرأي في مدى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال السنوات السابقة :

و يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، و ذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية و بالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات و المصاريف للفترات المالية السابقة و بالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

ثالثا- احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات و البيانات² :

و هذا يعني أن القوائم المالية يجب أن تحتوي على كل البيانات و الإيضاحات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة و بدون أي غموض كان، أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات و البيانات اللازمة، فعلى المراجع أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي يسلمه للمؤسسة محل المراجعة.

رابعا - إلمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية :

و يتضمن هذا المعيار أن رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق و صحة المركز المالي للمؤسسة و وضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

¹ألشمري ، ع ، م ، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة السعودية ، معهد الإدارة العامة ، الطبعة الرابعة ، 1994 ، ص 93 .

²عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات سوق المال ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، دون تاريخ، ص 41 .

و يمكن تلخيص معايير المراجعة المتعارف عليها و التي تطرقنا لها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01معايير المراجعة المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي للمعيار	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديه التدريب الفني الكافي و الخبرة كمراجع.
	استقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على الاستقلال الذهني و الاستقلال في المظهر. يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز
	العناية المهنية	الفحص و إعداد التقرير.
معايير الفحص الميداني	تخطيط العمل و الإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية و يجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية	يجب أن تجرى دراسة و تقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة و التي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.
	توفير الأدلة الكافية و الملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية و ملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية للفحص.

<p>يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.</p>	<p>توافق عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.</p>	<p>معايير التقرير</p>
<p>يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.</p>	<p>الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً</p>	
<p>ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.</p>	<p>ملاءمة إفصاح في القوائم المالية</p>	
<p>تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، و عندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك، و في جميع الحالات التي يقترب فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع - إن وجد - و درجة المسؤولية التي يتحملها.</p>	<p>وحدة الرأي</p>	

مصدر: الصحن.ع.م ، راشد.أ و درويش.م.ن، مرجع سبق ذكره، ص 25.

المطلب الثالث: التزامات التدقيق .

الالتزامات هي عبارة عن معتقدات مسبقة , تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة . وفي إطار حل مشكلة التدقيق , هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها , وهي كالآتي :

- قابلية البيانات المالية للفحص ؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق و الإدارة ؛
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية ؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية , يلغي احتمال حدوث الأخطاء ؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها , يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج الأعمال ؛
- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل , ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك ؛
- عند فحص البيانات المالية لغرض أبداء الرأي الفني المحايد , فان المدقق عليه أن يتصرف و يعمل كمدقق فقط ؛
- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها ؛

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق :

الفرع الأول: قابلية البيانات للفحص .

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحويه القوائم المالية , فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية , ذلك انه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية . و ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في:¹

أولاً- الملاءمة:

يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين , وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها .

¹ عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، مرجع سابق ، ص 30 .

ثانيا- القابلية للفحص :

معنى ذلك انه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها , فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها .

ثالثا- البعد عن التحيز :

بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية .

رابعا- القابلية للقياس الكمي:

هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية .

الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق وادارة المؤسسة .

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة و إدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى , وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على انجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة¹ .

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية .

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية , و بالتالي على المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية , وبالتالي على المدقق ان يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك الملاحظات من خلال اختبارات أخرى موسعة .

الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء .

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية , و بالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

الفرع الخامس: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة .

أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال , و في حالة غياب أو قصور هذه المبادئ , فان الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير و دون تبريرات موضوعية .

¹ محمود السيد ناغي ، المراجعة (إطار النظرية و الممارسة) ، الجزء الثاني ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، المنصورة ، مصر ، 1992 ، ص 37 .

الفرع السادس: العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل.
 هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة , و هو فرض استمرار المشروع .¹ و هذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة و كذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية , فانه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل .
 و إذا اتضح للمدقق عكس ذلك , أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية , و يجب عليه الحرص و أخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلاً .

الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاوّل عمله كمدقق فقط.²

في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية , فان عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له , رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

الفرع الثامن: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه ان يلتزم بها .

يتطرق هذا الفرع إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه و التي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

¹ عبد الصمد نجم الجعفري ، ايداد رشيد القريشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤولية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006 .

² محمود السيد ناغي ، مرجع سابق ، ص 38 .

تعد وظيفة التدقيق من أهم الوظائف في المؤسسة ، إذ أنها تساعدها على الوصول إلى أهدافها المسطرة من خلال تقديم لها معلومات ذات مصداقية ، كما يحظى التدقيق بمكانة هامة و بارزة في تنظيمات المؤسسة. والتدقيق الداخلي يساهم بشكل كبير في مساعدة المدقق الخارجي على أداء مهامه إذ ينتج عن تكاملهما معا تحقيقا لمؤسسة أهدافها بدرجة عالية من الكفاءة و الفعالية ، كما أن التدقيق يعتبر تطبيقا يسعى من خلاله إلى تقديم معلومات ذات درجة أقل من الخطأ والذي يساعد الإدارة و متخذي القرار في اتخاذ قراراتهم.

المبحث الأول: عموميات حول الجباية

المطلب الأول: التطور التاريخي للجباية¹

من خلال التغيرات الحاصلة في الاحداث التاريخية للفكر الاقتصادي و نظرا للعلاقة المتينة و المتكاملة بين الاقتصاد و الضرائب، يمكن أن نقسم تاريخ الضرائب الى مراحل أساسية هي نفسها مراحل الفكر الاقتصادي.

الفرع الأول: الضريبة في العصور الوسطى:

عرف المصريون في عصر الفراعنة الضريبة و شيّدوا لها نظاما خاصا بهم، و قسموها الى ضرائب مباشرة تشمل التراث و الدخول العقارية و المنقولة، اما الضرائب غير المباشرة فتضم الضرائب الجمركية. في حين قسمت الدولة الرومانية الضرائب المباشرة الى ضريبة الارض، ضريبة الرؤوس، ضريبة المنازل و المواشي و غيرها، و قسمت الضرائب غير المباشرة الى ضريبة المبيعات، ضريبة نقل البضاعة و الاشخاص، ضريبة العبيد، ضريبة تسجيل العقود و المعادن، ثم اضمحلت أهمية الضرائب بحلول عهد الاقطاع و اندثار الدولة الرومانية وفي القرن الحادي عشر عادت الضرائب لتلعب دورها، وفي القرنين السادس عشر و السابع عشر وضع نظام جديد يمنح الملك حق فرض الضرائب و تحديدها دلالة على سلطته.

الفرع الثاني: الضريبة في الفكر الاسلامي:

أباح الاسلام فرض الضرائب ان لم تف ضريبة الزكاة حاجات الدولة الى تحقيق العدالة الاجتماعية باسهامات الأغنياء بجزء من اموالهم توزع على المحتاجين كما ذكرهم القرآن الكريم، و هذا يوفر لراس مال حركة تبعده عن الاكتناز، و يقول القرطبي في الجامع لأحكام القرآن ج 5/ص 223: "اتفق العلماء على انه اذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداء الزكاة يجب صرف المال إليها"، و قد دعا الاسلام المسلمين في المجتمعات الى التكافل و تحمل المصاعب كما لو أنهم جسد واحد، إلا أنه اشترط أن تكون الضريبة لحاجة ماسة و ضرورية، في حال لم تف الموارد المالية للدولة لاحتياجاتها، مع مراعاة تطبيق العدالة و السعي الى تحقيق الغرض الذي فرضت من أجله.

¹ محمد حمو، منور أسيرير، "محاضرات في جباية المؤسسات"، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 11.

في وقتنا الحالي نجد أن الضرائب لا تؤدي الغرض منها، لان الفئات الفقيرة هي المتضررة في الغالب، فلو فرضت الضرائب على المؤسسات الكبيرة و التي تقوم بتوليد النقد من النقد بالربا الذي حرمه الاسلام و يعاقب عليه لكان الامر أكثر منطقية.

الفرع الثالث: الضريبة في الفكر الاقتصادي الحديث.¹

أولاً: الضريبة في الفكر التجاري.

أدت الكشوفات الجغرافية و التطورات الاقتصادية في المرحلة التاريخية بين أواخر العصور الوسطى و منتصف القرن الثامن عشر، أدت الى توسيع مجال التجارة و تدفق المعادن النفيسة خاصة في الدول الاوروبية، فأصبح التجار هم سادة العصر.

يقوم النظام الضريبي في ظل المدرسة التجارية على عدد كبير من الضرائب المباشرة مثل: ضريبة الاراضي و المباني و احتكار الملح، و الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع الصناعية أثناء انتقالها من المنتجين الى تجار الجملة ثم عند انتقالها الى تجار التجزئة مرة أخرى، هذا فضلا عن الضرائب الجمركية الضرائب المحلية، و بالرغم من تعدد الضرائب فقد كانت الدولة تعاني دائما من كثرة النفقات و قلة الارادات.

ثانياً: الضريبة في الفكر الطبيعي.

نادى الطبيعيون على أن تقتصر الدولة على فرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي يقوم الملاك بدفعها مع الغاء كل انواع الضرائب الاخرى على أن لا تتجاوز الضريبة ثلث الناتج الصافي، فقد كان الناتج الصافي هو قوام الثروة عند الطبيعيين، و كانت طبقة الملاك تأخذ الناتج الصافي الذي حصلته الطبقة المنتجة التي تضم المزارعين، كما رأى الطبيعيون عدم جواز فرض الضريبة على طبقة الزراع لعدم تمتعهم بدخل يوجز القدر الضروري لسد حاجاتهم، و لو فرضت عليهم ضريبة مما أدى ذلك الى المساس بالجزء المخصص لنفقات الزراعة، مما يؤثر على الناتج الصافي.

¹ محمد حمو، منور اوسيرير، مرجع سابق، ص19.

الفرع الرابع: الضريبة في الفكر الاقتصادي المعاصر.

أولاً: الضريبة في الفكر الكلاسيكي¹.

يدور التحليل الكلاسيكي حول حيادية النقود و قانون سوق العرض يخلق الطلب المساوي له و الربح.

1- الضريبة عند ادم سميث: وضع رائد الفكر الكلاسيكي القواعد الاربعة التي مازالت تستعمل الى حد الساعة و هي: العدالة، اليقين، الملائمة، القتصاد في التحصيل.

2- الضريبة عند ساي: يرى ساي أن فرض الضريبة هو من أجل مواجهة النفقات العامة التي يجب أن تكون في أضيق الحدود.

3- الضريبة عند دافيد ريكاردو²: حتى تتمكن الدولة من مواجهة نفقاتها يجب عليها فرض الضرائب، و يرى ريكاردو أنه من الافضل عدم تدخل الدولة في الزراعة، الصناعة، و التجارة، كما يرى أن الضرائب على الاستهلاك تؤدي الى رفع الأجور فينعكس ذلك على أرباح المالكين، و بالتالي تراكم رأس المال المتراكم اللازم للنمو.

ثانياً: الضريبة في الفكر الكيتري.

ركز جون مينارد كينز صاحب الكتاب الشهير النظرية العامة لاستخدام و النقود و الفائدة سنة 1936 من ركز على الفعالية الحدية للراس المال، الميل الحدي للاستهلاك، معدل الفائدة و الطملمب الفعال، فالدولة بامكانها التأثير على مستوى الطلب على الاستهلاك و ذلك بتقليص الميل الحدي للاستهلاك لبعض الفئات برفع الضرائب التي تصيب دخولها، و في الواقع تستطيع الدولة فرض الضرائب مرتفعة على الدخول الكبيرة، و اعفاء الدخول المنخفضة، و بالسياسة الضريبية تشجع الدولة المؤسسات على الاستثمار، بمنحها اعفاءات ضريبية على السلع المشتراة و المباعة.

¹ محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص30.

² مرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة و النشر بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة، 2000، ص09.

ثالثا: الضريبة في الفكر النقدي.

انتقدت المدرسة النقدية المدرسة الكنزية لعجز النظرية الكنزية في ادارة رأسمالية الدولة الاحتكارية، كما انتقدوا السياسة الكنزية في اعتمادها على السياسة المالية و الضريبة و رفع معدلات التضخم التي لم تحل المشكلات الاقتصادية كما اعتبروا أن تخفيض الضرائب يؤدي الى زيادة حجم الادخار الخاص ما يرفع الاستثمار الانتاجي يفسر النقديون أن ركود النتاجية يساهم فيه بقدر واف النظام الضريبي، الذي تعمل فيه الضرائب المباشرة المرتفعة على تخفيض الادخار و الاستثمار و مبادرات رفع مستوى الانتاج، و عليه يناهز النقديون الى تخفيض الضرائب المباشرة على مداخل رجال الاعمال لزيادة الادخار و الاستثمار و زيادة عرض الانتاج.

المطلب الثاني: ماهية الجباية.¹

واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات نتيجة لتطور مفهوم الضريبة الذي اختلف من وقت لآخر في سبيل تعريف الضريبة ، فالتعريفات التي اطلقت عليها اختلفت فيما بينها نظرا لتغير طبيعة و مبررات الضريبة مع تغير النظم السياسية و الظروف الاقتصادية السائدة في كل مجتمع، فنجد الاستاذ تروتابس الذي اقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها: "وسيلة لتوزيع الأعباء بين الافراد توزيعا قانونيا و دستوريا طبقا لقدوراتهم التكلفة".

من خلال التعريف الذي اعطى لنا من طرف Pierre Beltrame للضريبة يمكن اعتبارها "حصّة

مالية محصلة من المكلفين من خلال صفتهم الاسهامية و التي تقبض عن طريق السلطة بتحويل ذمة مالية نهائيًا بدون مقابل محدد، من اجل تحقيق اهداف ثابتة عن طريق السلطة العامة"².

يختلف الرسم و الضريبة في بعض الخصائص اذ أن الرسم يقتطع لاجل منفعة اقتصادية او اجتماعية، "بينما الضريبة يكون لها أهداف عامة مشتركة بالتدخل كأداة اقتصادية، و المستفيد من الرسم، "يكون شخص معنوي خاص او عام تتجرد منه صفة الدولة كالولاية أو البلدية، بينما الضريبة تدفع للدولة بدون مقابل آن و محدد، ولا يكون للشخص المعنوي الحق في أن يكون مستفيدا من اقتطاعات الضريبة .

¹ يونس أحمد البطريق، "مقدمة في النظم الضريبية"، المكتب المصري الحديث للطباعة و النشر، الاسكندية، 1972، ص 26.

² Pierre Beltrame , "fiscalité en France", édition Hachette Livre, Paris , 1993, p12 .

الفرع الأول: تعريف الضريبة¹.

تعرف الضريبة بمفهومها الحديث كما يلي: "هي مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجبئيه من المكلفين بالصورة الجبرية، و نهائية، و دون مقابل في سبيل تغطية نفقات الدولة و في سبيل تدخل الدولة فقط".

تعرف على أنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".

و هي كذلك: "اقتطاع نقدي، دون مقابل، ذو سلطة، نهائي، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة و جماعاتها المحلية) او لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"².

أما التعريف الحديث فهو: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".

الفرع الثاني: خصائص الضريبة³.

من التعاريف يمكننا استخلاص أهم خصائص الضريبة:

- الضريبة ذات طابع نقدي؛

- الضريبة ذات طابع مهني؛

- الضريبة بدون مقابل .

¹ ادوار جميل، "موسوعة عالم التجارة و إدارة الأعمال، الضرائب و الاقتصاد"، المراسلات التجارية، ص48.

² محمد عباس محززي، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 13.

³ سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، الدار الجامعية للنشر، 2000، ص 11.

الفرع الثالث: أهداف الضريبة¹.

تهدف الضريبة أساسا الى تمويل النفقات العمومية و هي تستخدم ايضا لتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية نذكر منها :

- تنشيط و انعاش الاقتصاد الوطني؛
 - التقليل من التضخم؛
 - تنشيط فرع انتاجي معين أو الحد من النمو بتخفيض أو رفع الضريبة؛
 - استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة أو محدودة الدخل؛
 - المحافظة على اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل كالحبز، الحليب.
- لكن اذا تعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الأخرى فيجب أن تعطى الأولوية للهدف المالي، لان الضريبة هي المورد الاساسي للدولة أما الاهداف الاخرى فيمكن استخدام أدوات السياسة الاقتصادية الاخرى في تحقيقها .

الفرع الرابع: قواعد و أنواع الضريبة².

وضع ادم سميث أربعة قواعد شهيرة للضرائب، ظلت تعتبر زمنا طويلا كأنما دستور عام للاصول القانونية للضريبة و تتلخص هذه القواعد فيما يلي :

- قاعدة العدالة؛
- قاعدة اليقين؛
- قاعدة الملائمة؛
- قاعدة الاقتصاد في التحصيل؛

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 13.

² حجاز مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006، ص 08.

1-أنواع الضرائب¹:

هناك عدة تصنيفات مختلفة للضرائب و التي تقوم على عدة أسس و يمكن أن تعدد خمس فئات من التصنيفات نذكرها باختصار في ما يلي:

التصنيف القائم على طبيعة الضريبة : يضم نوعين من الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة

التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق : و يضم هذا التصنيف ما يلي :

- الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية ؛

- الضرائب العامة والضرائب الخاصة ؛

- الضرائب الموحدة و الضرائب المتعددة .

التصنيف القائم على ظروف وضع الوعاء الضريبي : يشمل هذا التصنيف على :

- الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية ؛

- الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية .

التصنيف القائم على الطابع الاقتصادي للضريبة: ويشمل على الضرائب التالية :

الضرائب على الدخل و هي : اما ضرائب نوعية على فئات الدخل و اما ضريبة على الدخل الاجمالي .

الضرائب على رأس المال : و هي نوعين ضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل و الضريبة العرضية

على رأس مال .

الضرائب على الانفاق : و تقسم الى ضرائب على الاستهلاك و الضرائب على التداول .

¹دوار جميل، مرجع سابق، ص 50.

التصنيف القائم على أساس مادة الضرائب: هو تقسيم بدائي يضم الضرائب التالية:

- الضرائب على الأشخاص؛

- الضرائب على الأموال.

المطلب الثالث: الضرائب المفروضة على المؤسسة¹.

يعتبر التصنيف القائم على أساس الضريبة، و الذي ينقسم الى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب و أكثر القضايا الضريبية صعوبة و تعقيدا، ذلك أنه ليس من السهل التمييز بين هاذين النوعين من الضرائب، فالمعلوم أن الضرائب المباشرة يسهل تتبع اثرها بينما يصعب تتبع أثر الضريبة غير المباشرة.

الفرع الأول: معايير التفرقة.

وقد اجمع مفكرو المالية العامة على وضع ثلاثة معايير تفرق بين الضريبتين المباشرة و غير المباشرة و هي:

أولاً: معيار الثبات:

تكون الضريبة مباشرة اذا كانت مادتها الخاضعة تتميز بالثبات النسبي و ليس المطلق كالضريبة على الدخل الاجمالي، و تكون الضريبة غير مباشرة اذا كانت مادتها ظرفية مثل: الضرائب على الانتاج أو الاستهلاك.... الخ.

ثانياً: معيار التحصيل (المعيار القانوني):

يقوم هذا المعيار على أساس العلاقة الموجودة بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية، فاذا كانت هذه الاخيرة تقوم بتحصيل الضريبة بناء على سجلات و جداول تدون فيها أسماء المكلفين و دون أي وسيط فهي ضريبة مباشرة مثل: الضرائب على الدخل و رأس المال، و أما اذا كان يتم تحصيلها على أساس واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعطاء أي اعتبار لشخص المكلف لجهل الادارة الجبائية له فهي ضريبة غير مباشرة مثل: ضرائب الاستهلاك أو الجمارك.

¹ سعيد عبد العزيز، شكري رجب العشموي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الدار الجامعية، الابراهيمية، الاسكندرية، 2007، ص 80، 79.

ثالثا: معيار نقل العبئ الضريبي (المعيار الاقتصادي):

تكون الضريبة مباشرة اذا تحملها المكلف بشكل نهائي مثل: ضريبة الدخل و الضرائب على راس المال، وتكون الضريبة غير مباشرة اذا تنقلت بين مكلف و اخر مثل: الضرائب على الانتاج أو الاستهلاك.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب:

سنتطرق الى مختلف و أهم الضرائب التي تتحملها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر و هي: الضريبة على الدخل الاجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة الى رسم التطهير و رسم الطابع، رسم التسجيل، رسم العقاري، و الرسوم الجمركية.

أولا: الضريبة على الدخل الاجمالي :

تؤسس الضريبة سنويا على دخل الاشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الاجمالي" و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لاحكام المواد من 85 الى 98¹.

يتكون الدخل الصافي من مجموع المداخل الصافية للاصناف التالية:

- الارباح الصناعية، و التجارية، و الحرفية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- عائدات الاستثمارات الفلاحية؛
- الايرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية و غير المبنية، كما تنص عليها المادة 42؛
- عائدات رؤوس الاموال المنقولة؛
- المرتبات و الاجور و المعاشات و الربوع العمرية.

¹ المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة /2010.

المؤسسات و الاشخاص الخاضعون للضريبة¹:

- يخضع للضريبة الدخل، على كافة مداخلهم الاشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛
- يخضع للضريبة الدخل على عائلتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر؛
- يعتبر أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم او يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛
- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الاشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها الى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، و أن تنص قوانينها الاساسية على المسؤولية غير المحدودة لشركاء فيما يخص ديون الشركة؛
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محددة فيها.

2- يعفى من ضريبة الدخل الاجمالي²:

- 1- الاشخاص الذين يساوي دخلهم الاجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الادنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الاجمالي.
- 2 - الصفراء و الاعوان الدبلوماسيون و القناصل و الاعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للاعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.

¹ المادتين 4،3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتمثلة /2010.

² المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتمثلة /2010.

3 - تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل لاستفادة من اعانة "الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب " من اعفاء كامل من الضريبة على الدخل الاجمالي لمدة (3) ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا لجدول التصاعدي الآتي:

جدول رقم 02: يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة(%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة(دج)
0	لا يتجاوز 120.000
20	من 120.001 إلى 360.000
30	من 360.001 إلى 1.440.000
35	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات:

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: " تؤسس الضريبة السنوية على مجمل الارباح أو المداحيل التي تحققها الشركات و غيرها من الاشخاص المعنوية المشار اليه في المادة 136¹. تستحق الضريبة سنويا على الارباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر(12) شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لاعداد اخر حصيللة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية. امتدت السنة المالية المحتمتمة في السنة المنصرمة الى أكثر من الاثني عشر (12) شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.

1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات²:

حسب مبدأ اقليمية الضريبة، تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الارباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الارباح الخاص بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر ويترتب على ذلك، الغاء التمييز السابق

¹ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة /2010.

² ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة(1992-2003)", منشورات بغداددي، روية، ص71-72.

بين الشركات الاجنبية و الشركات الوطنية و كذلك بين الشركات العمومية و الشركات الخاص و يأخذ مجال تطبيق الضريبة على ارباح الشركات الصبغة الاجبارية و كذلك الاختيارية و يتضح ذلك كما يلي:

1 1 الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

- شركة الاموال: و تضم ما يلي: شركة الاسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالاسهم.
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الاسهم.

1-2 الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على ارباح الشركات:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي، الا أن المشرع سمح لها الاختيار في الخضوع الى الضريبة على أرباح الشركات و في هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة رقم 151 من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية، و يشكل هذا الاختيار نهائي اي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، وهذه الشركات تتمثل فيما يلي:

شركات الاشخاص: و هي تكون في شكل الشركات التالية:

- شركات التضامن؛
- شركات التوصية البسيطة؛
- جمعيات المساهمة.

2- الإعفاءات من الضريبة على ارباح الشركات.

لقد وضع المشرع الضريبي بعض الاعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات بموجب قوانين استثنائية و المتوفر فيها الشروط التالية¹:

عاشور كنوش، "المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، الجزائر، ص 137، 138¹.

- 1 يمكن للمؤسسات المتميزة بنشاطات ذات أولوية في اطار مخططات تنمية سنوية أو متعددة السنوات أن تستفيد من اعفاء كل من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ تطبيقها، و خمس سنوات اذا كان نشاطها في احدى المناطق المراد تطويرها و تنميتها.
- 2 للمؤسسات المعتمدة و النابعة عن الجمعيات الخاصة بالاشخاص المعوقين.
- 3 الحرفيون التقليديون او الذين يزاولون نشاطات الفنون التقليدية لاعفاء مدة عشر سنوات¹.
- 4 للمؤسسات السياحية و المنشأة من قبل المستثمرين الجزائريين باستثناء وكالات الاسفار، و كذلك المؤسسات الاقتصادية المختلطة بقطاع السياحة لاعفاء مدة عشر سنوات.
- 5 للمؤسسات او الشركات التجارية ذات الموضوع الرياضي لاعفاء مدة خمس سنوات.
- 6 للمؤسسات او الشركات التجارية المنشأة في اطار ترقية الاستثمارات (اعفاء لمدة 2-10 سنوات)، وفي حالة التصدير بعد فترة الاعفاء المذكور أعلاه يتم الاعفاء بطريقة نسبية لرقم الاعمال الخاص بعملية التصدير.

ثالثا: الرسم على النشاط المهني:

و هو رسم يفرض على رقم الاعمال الذي يحققه الاشخاص الممارسون لنشاط صناعي، تجاري أو غير تجاري (مهني)، و هذا مهما كانت نتيجة المؤسسة. و توزع حصيلته على البلديات، الولايات و الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

1- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

يفرض الرسم على النشاط المهني على الاشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعي أو تجاري أو غير تجاري، وهو يحسب على اساس رقم الاعمال الذي حققه هؤلاء الاشخاص بغض النظر على نتيجتهم المحققة، وفي هذا المجال تنص المادة (217) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي²:

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

¹ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة / 2003.

² المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

— رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا يخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو الضريبة على أرباح الشركات.

— يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جمع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكورة في هذه المادة.

وبالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية و البناء يتكون من مبلغ مقبوضات السنة المالية .

الجدول رقم 03: جدول يمثل الرسم على النشاط المهني.

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	0,59%	1,30%	0,11%	2%

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثل

رابعا: الرسم على القيمة المضافة :

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991م تماشيا والإصلاحات الهيكلية التي عرفها الإقتصاد الوطني ، وهو عبارة عن رسم غير مباشر شرع في تطبيقه ابتداء من أبريل 1992 في الجزائر وتخضع له كل العمليات التجارية،الصناعية،والحرفية باستثناء الزراعية والنشاطات غير التجارية،غير صناعية أو ذات الطابع المدني وتحت تحفظات أو إعفاءات منصوص عليها من قبل القانون¹.

حدد قانون المالية لسنة 1992م أربعة معدلات للرسم على القيمة المضافة كما يلي:

— المعدل المنخفض الخاص 7 %؛

— المعدل العادي 21%؛

¹ عاشور كتوش ، مرجع سبق ذكره، ص118.

- المعدل المضاعف 40٪.

تحدد قائمة المنتجات الخاضعة لكل معدل وتعديلها يتم بموجب قوانين المالية في هذا المجال ألغى المعدل المضاعف 40٪ في قانون المالية لسنة 1995م كما تم تعديل المعدل المنخفض إلى 14٪ وفق قانون المالي لسنة 1997م بينما في قانون المالية لسنة 2001م تم إعادة هيكلة معدلات الرسم على القيمة المضافة، حيث أصبح يشمل معدلين فقط هما:

- المعدل المنخفض: 7٪ يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة.

- المعدل العادي 17٪ يطبق على باقي المنتجات والخدمات.

و يندرج هذا التعديل في اتجاه زيادة تبسيط الرسم على القيمة المضافة و تخفيض تكلفة الاستثمارات، و بالتالي زيادة فعالية الرسم على القيمة المضافة¹.

-رسم الطابع: تنص المادة الأولى من قانون الطابع على أن: "رسم الطابع هو الضريبة المفروضة

على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية و القضائية و للمحركات التي يمكن أن تقدم كدليل للقضاء"².

أو هي ضريبة على كل الأوراق المخصصة للعمليات المدنية والقضائية، حيث خصص لكل ورقة من هذه العمليات طابع خاص بها يمكن أن يستخدم كبرهان لإثبات³.

- رسم التسجيل⁴: تنص المادة الأولى من قانون التسجيل على: "تحصل رسوم التسجيل حسب الأسس وتبعاً للقواعد المحددة بموجب هذا القانون".

- الرسم العقاري: وهو ضريبة سنوية على الملكيات المبنية وغير المبنية على أساس القيمة الإيجارية

الجبائية السنوية حسب نوعية المناطق الموجودة فيها. و توجه حصيلة هذه الضريبة لصالح ميزانية البلديات.

¹ هوام جمعة، تقنيات المحاسبة، وفقاً للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.
² المادة 1 من قانون الطابع/ 2011.

³ Said Benaissa, "Fiscalité et parafiscalité Algérienne", entreprise nationale du Livre, 2eme édition, 1989,alger,p94 .

⁴ المادة 1 من قانون التسجيل، 2001.

- رسم التطهير¹: وهو رسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة و استعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب.

- الرسوم الجمركية²: هي ضريبة تفرضها الدولة على السلع عندما تجتاز حدودها، سواء كانت صادرات أو واردات فالرسم إذا ضريبة على انتقال السلع من دولة أو إليها، وهو ينقسم إلى رسم على الصادرات و رسم على الواردات.

المبحث الثاني: التدقيق الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي³.

الفرع الاول: مختلف تعاريف التدقيق الجبائي.

يعرف البروفيسور م. كولين التدقيق كما يلي: " هو مراقبة مدى احترام المؤسسة للقواعد و القوانين الجبائية ".
 من جهة أخرى يرى الاستاذين و الدكتورين ب. بورقون و م. فالي "التدقيق الجبائي وسيلة تقيس كفاءة المؤسسة لتعبئة مواد القانون الجبائي في إطار تسييره و هذا لتحقيق أهداف سياسته العامة التي حددها".
 كما يعرفه كل من كوستا و ميكول على أنه " اختبار تقني موجه لتحقيق ترجمة صادقة و دقيقة لنشاط المؤسسة و حساباتها السنوية مع احترام القواعد الجبائية".
 و حسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجع و الاستشارة: التدقيق الجبائي ابداء لرأي مجموع على مجموع من الهياكل الجبائية للمؤسسة و طريقة توظيفها و بالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة".
 يمكننا من التعاريف استخلاص ما يلي: التدقيق الجبائي فحص للوضع الجبائية للمؤسسة و مدى التزامها بتطبيق القانون الجبائي تجنباً للخطر الجبائي.

قدي عبد المجيد، مداخلة حول " النظام الجزائري وتحديات الألفية الثالثة"، الملتقى الوطني الأول حول: الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة،
¹ جامعة سعد دحلب، البلدة 20/21 ماي 2002.

² مجدي محمد شهاب، الإقتصاد الدولي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص 129.

³ Bennada fethy , L' audit fiscale as pect theorique et pratique ",Institut D Economie Douanière et Fiscale, 3eme cycle, 2leme promotion,2002 /2004,p2 .

اولا: استقلالية التدقيق الجبائي و خصوصيته¹:

لمعرفة ما قدمه التدقيق الجبائي من جديد للمؤسسة يجب مقارنته لمفاهيم للتدقيق القريب منه و هذا لتقدير استقلاليته.

- التدقيق الجبائي و التدقيق المحاسبي: هذان الشكلان يقدمان عدة تشابهات على مستوى منهجية المراجع، فالتحديد نتيجة حسابية يأخذ بعين الاعتبار الاحكام الجبائية، لذلك تعتبر المحاسبة كقاعدة لجباية المؤسسات.

- التدقيق الجبائي و التدقيق المعلوماتي: ادماج المعالجات المحاسبية في الاعلام الالي سهل مهمة المدقق.

- التدقيق الجبائي و التدقيق الداخلي: فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ليست في أساس من صلاحية المدقق الداخلي، بينما يمكن لهذا الاخير و في حالات ممدودة الادلاء بصلاحيات ذات طابع جبائي، و بالتالي بإمكان المدقق الجبائي التقرب من طريقة و ملاحظات المدقق الداخلي.

- التدقيق الجبائي و التدقيق الخارجي: يمارس التدقيق الجبائي في غالب الاحيان من طرف مراجع خارجي فالمراجع هنا له وظيفة مزدوجة بالبداية يدرس و يحلل الجلات ثم يقترح الحلول و الاستراتيجيات.

- التدقيق الجبائي و الاستشارة الجبائية: كما هو الشأن للمستشار الجبائي يمكن للمراجع اقتراح حلول للمشاكل المعلقة، و الفرق يمكن أساسا في أغلب الاحيان من طرف مراجع فهو يكشف عن المشاكل، بينما يستطلع المستشار عن المشاكل بعد معرفة المشكل.

- التدقيق الجبائي و المراجعة الجبائية: تظهر المراجع الجبائية محاسبيا على انها تحقيق محاسبي، الفرق ينتج عن وجود عقوبات بإمكانها التطبيق بعد فحص جبائي.

- التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي: يسمح التدقيق بتحقيق التشخيص للالتزامات الجبائية للمؤسسة وتجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة وتخفف من العبء اذن فالتدقيق الجبائي هو اداة في

¹ Reda Khellassi, "présentation et mise en place d'un service d'audit fiscale " mémoire de fin d'étude, 2001, p7.

خدمة التسيير الجبائي، ووسيلة لتسيير تكلفة الضريبة، ويمكننا القول ان التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي يحققان ثلاث اهداف هي¹:

- التحقق من ان المؤسسة لا تتعرض لاطار جبائية؛

- التحقق في مجال القانوني؛

- البحث عن طرق تخفيض الضرائب.

ثانيا: انواع التدقيق الجبائي²:

يظهر التدقيق الجبائي كعنصر اساسي في اعداد تشخيص المؤسسة وهنا تقوم بمهمة وقائية اي قيام باكبر امن جبائي للمؤسسة.

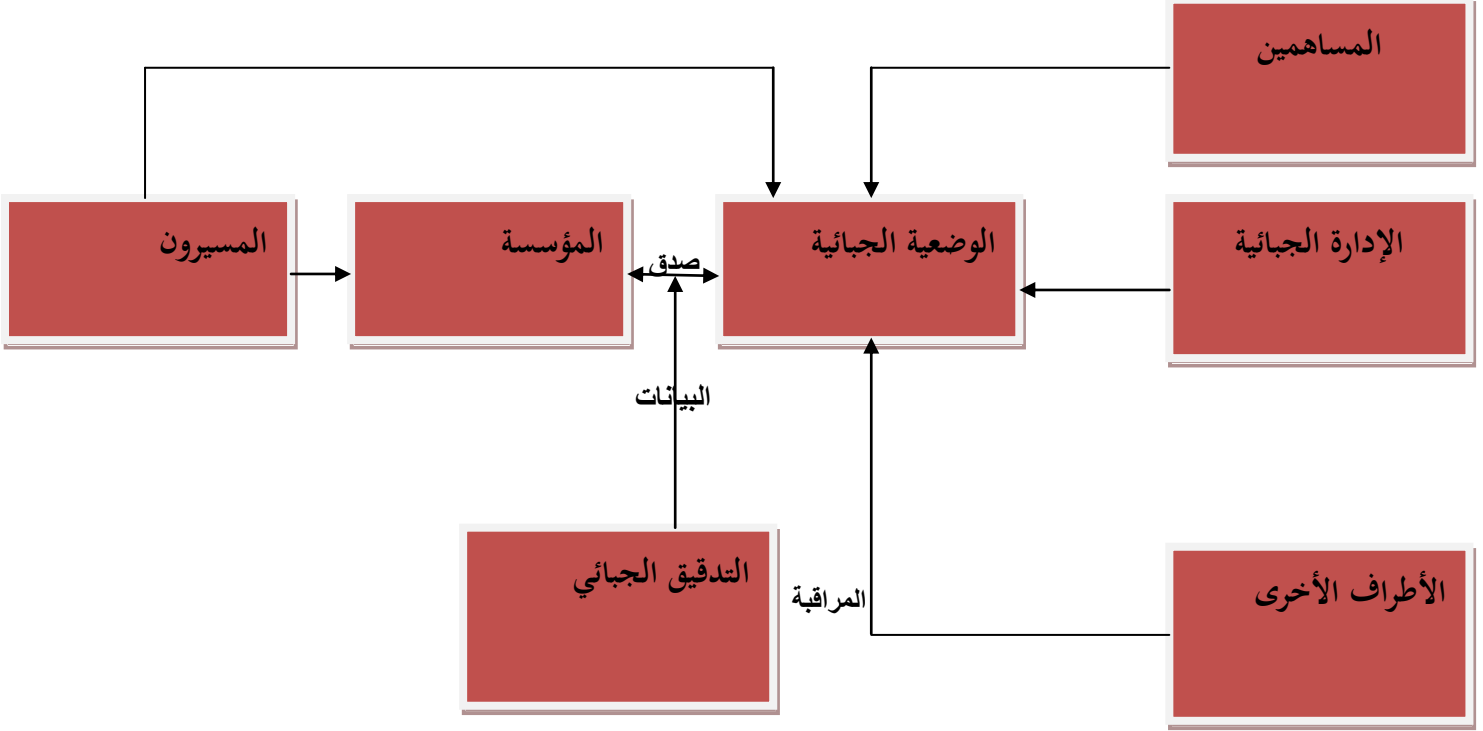
1 - التدقيق الجبائي الداخلي³: يقوم بما مراجع اجير بالمؤسسة كفى ومستقل وهذا للدلاء براي معلل النوعية ومصداقية المعلومة المرتبطة بحالة جباية المؤسسات، هذه الوظيفة تكون دائمة تضم ميدان التدقيق الداخلي و الشكل (2/1) بين وظيفة التدقيق الجبائي الداخلي.

¹Bennada fethy, op-cit, p10.

²Bennada fethy .ipid. p3.

³ Reda Khellassi,op-cit, p7.

الشكل 1: التدقيق الجبائي الداخلي.

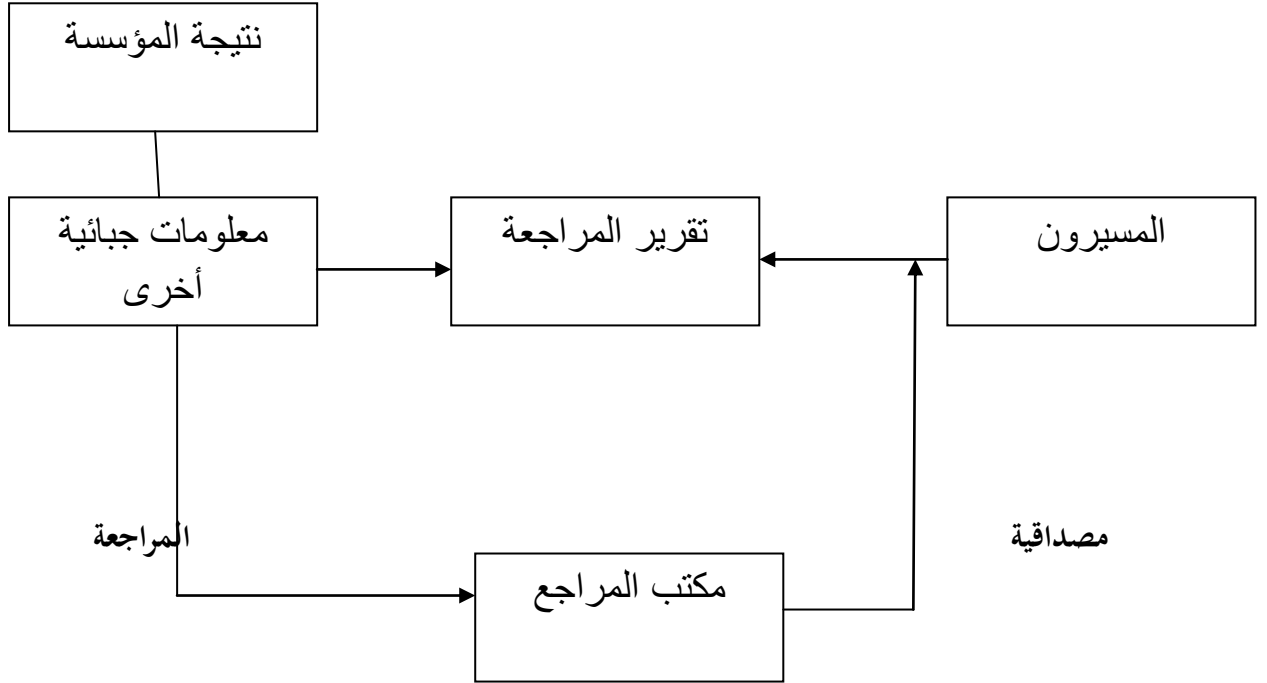


المصدر: Benadda Fethy, op-cit ,p3.

التدقيق الجبائي الخارجي: يكون من قبل مدقق مستقل عن المؤسسة و هي مهمة مقطعة أو فئة تأتي احيانا ليكمله التدقيق الداخلي، كما يمكن ان تكون متعاقدة و هذا يسمح للمؤسسة ان تلجا الى مكتب التدقيق لتحقيق مهمة محددة في اطار العقد و الشكل (2/2) يوضح وظيفة التدقيق الخارجي الجبائي.¹

¹ . p3.ipid.Bennada fethy

الشكل 02: التدقيق الجبائي الخارجي.



المصدر: F Benadda, op-cit; p4

3- أهداف التدقيق الجبائي¹:

الهدف الاساسي للتدقيق هو تمكين المدقق من البحث عن عناصر حاسمة لاثبات رأي محلل بالنسبة لصحة و حقيقة حسابات المؤسسة .

تكون الحالة الجبائية للمؤسسة متأثرة بنوعين من القرار هما:

- قرارات ناجحة عن التزامات قانونية ترغم المؤسسة الخضوع لها و ألا تكون معرضة للعقوبات؛

- قرارات تسمح للمؤسسة بخلق التزامات جبائية.

ان المؤسسة يمكنها التأثير على حالتها الجبائية و التحكم في اهمية ديونها الجبائية و هذا تبعا لاستعمالها للاختيارات الجبائية التي تملكها.

المطلب الثاني: خصائص و مهام التدقيق الجبائي.

الفرع الاول: مهمة التدقيق الجبائي²

تتم عملية التدقيق الجبائي أو أي تدقيق اخر وفق اجراءات و خطوات و قوانين يجب الالتزام بها:

فمثلا ارسال اشعار لعملية التحقيق و هو أول خطوة في اجراءات الادارة الجبائية الى المكلف بالضريبة فهذا الاشعار اجباري لذلك يجب احترام القواعد سواء كانت شكلية أو وقتية .

يتم سير مهمة التدقيق الجبائي كما يلي:

1- تحضير المهمة: يبدأ التحضير لمهمة التدقيق الجبائي بتعريف المؤسسة و هذا للفت انتباه المدقق الى بعض المشاكل المعينة أو الاخطار الممكنة ثم الحصول على توجيه مستقبلي للاعمال.

2- تخطيط برنامج العمل: يقوم المدقق بجمع المؤشرات و تكثيف القوة الفعالة للعناصر المجمعة أثناء أشغال التدقيق حتى يتمكن من تقدير صحة الوضعية الجبائية للمؤسسة.

¹ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص12.

² Claude Laurent, "contrôle fiscal la vérification de comptabilité ", édition comptable malesherbes, Paris,1995,p16.

3- المعرفة العامة للمؤسسة: بفضل الاتصالات المباشرة و الفحص الموجز لوثائق المؤسسة على الدقق الجبائي أن تكون له نظرة على:

- تاريخ المؤسسة و تعريفها؛

- شكل موضوع و طبيعة المؤسسة؛

- النظام التأسيسي، الشركاء، و تشكيلة رأس المال.

الفرع الثاني: خصائص مهمة التدقيق الجبائي¹:

يظهر التدقيق كمسعى موضوعي متأسس على جمع المعلومات اتلملاحظة، التحليل و التحقيق من الافعال و الاداء و خصائص هذا النوع من التدقيق أي التدقيق الجبائي لا يتطلب البرهان عليه لان أهداف ممهنة هذا الاخير من مميزات القانون الجبائي و خطوات وضع مهمة التدقيق الجبائي يعتبر من العوامل القوية لظهار هذه الخصائص و أهم خاصيتين للجباية هما:

- قياس الخطر الجبائي للمؤسسة؛

- تقدير الاداء و الفعالية الجبائية للمؤسسة.

المطلب الثالث: التدقيق و الغش الضريبي.

تلجأ الدولة الى وضع تشريعات جبائية تضمن للمكلف بالضريبة حقوقه و بالرغم من هذا، قد يحاول تجاوز هذه القوانين، مستخدما كل الطرق و الوسائل القانونية و غير القانونية لمخالفة للتشريعات الجبائية من أجل تفادي دفع مستحقاته الجبائية كالتهرب االضريبي، الغش الضريبي، و غيرها من المخالفات التي جعلت الادارة الجبائية تقوم باصلاحات و تحسين امكانياتها من أجل القضاء عليها، فاضافة الى الرقابة الجبائية التي تقوم بمكافحة هذه الظواهر، تعتبر عملية التدقيق الجبائي أسلوبا جديدا للحد من وسائل التدليس التي تضر بالحزينة العمومية و المكلفين الشرفاء، فهي تدخل ضمن عملية التحقيق المعمق للتدقيق الجبائي.

¹ Bennada fethi, op-cit, p32.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي: لكن قبل التطرق الى دور التدقيق في الحد من التهرب الضريبي، سنتطرق أولا الى مفهوم التهرب الضريبي و بعض التعريفات المتداخلة معه.

1 - تعريف التهرب الضريبي: هو تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كليا أو جزئيا، و يتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة.

2 - الغلط الضريبي: لا تتجه ارادة المكلف هنا الى التخفيف من اعبائه الضريبية او اسقاطها، و انما يتصرف بحسن نية و دون قصد كما هو الشأن في حالة الابهال أو السهو.

3 - التهرب الضريبي: هو كل مخالفة لاحكام قانون الجمارك، ولا يمكن أن يختلط بالتهرب الضريبي، لانه يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات أو التخفيف من عبئها و هي الضريبة الجمركية .

4- تعريف الغش الضريبي: تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون و انتهاك له، أو هي توجه المكلف بارادته عن قصد الى التخفيف من العيب الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية.

الفرع الثاني: التدقيق الجبائي و التهرب الضريبي¹:

تتكفل مديرية الابحاث و المراجعات بمحاربة الغش و التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية، و يجب ان يتوفر فيها شرط يتمثل فيما اذا كان رقم الاعمال للاربع سنوات الاخيرة التي هي محل التحقيق يفوق أو يساوي 4000000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و النشاطات الحرة، و ب 10000000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى² .

نوي نجاة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر" 1999-2003، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، 2003/2004، ص41.

² نوي نجاة، مرجع سابق، ص64.

ان الاجراءات التي يتضمنها التدقيق الجبائي مستوحى من تقنيات التحقيق الجبائي (الذي تقوم به ادارة الضرائب) و التدقيق المحاسبي في جانبه الجبائي، هذه التقنيات في مجملها عبارة عن عمليات بحث و تفتيش و تحقيق تمس جانبين رئيسيين و هما¹:

1 - الجانب الجبائي(الضرائب و الرسوم): و يكون بالتأكد من التقدير الصحيح للوعاء الضريبي لمختلف الضرائب و الرسوم، و فحص التصريحات الجبائية و التحقق من سلامة المعلومات الجبائية المصرح بها لدى الادارة الضريبية.

2 - الجانب المحاسبي: و يكون بفحص مختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، و صحة الاقرارات الضريبية المقدمة، صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية.

يمكننا القول أن التدقيق الجبائي أداة و وسيلة لاكتشاف الغش أو التهرب الضريبي، فمن خلال مراحل العملية يتم التخفيف من الخطر الضريبي للمؤسسة الاقتصادية و محاولة الوصول الى الفعالية المثلى لأداء الجبائي، هذه المراحل تمكن القائم على عملية التدقيق من تحديد ما اذا كانت المؤسسة تحاول التهرب من ضريبة ما أو تستعمل طرق غير مشروعة لمخالفة القانون الجبائي، و تكون عملية التدقيق الجبائي أكثر فعالية في تحديد الغش و التهرب الضريبي إذا كان القائم عليها مراجع خارجي مستقل أو موظف كفى من ادارة الضرائب.

¹ سوزي عدلي ناشد، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص32،31.

يمكن القول أن المؤسسة في حاجة ماسة إلى التدقيق الجبائي الذي يظهر كوسيلة مثلى للوصول إلى تشخيص جبائي للمؤسسة، و الذي يسمح بتكوين فكرة أو صورة شاملة عن الجباية في مؤسسة ما أو جزء منها، هذا ما يميزها عن باقي مهام التدقيق التي تمس الجانب الجبائي كالتدقيق المحاسبي و التدقيق القانوني، و التي تعتبر ذات أهداف أكثر عمومية، حيث لا يمكن اعتبارها فحصا معمقا للجباية في المؤسسة، هذا التشخيص الجبائي الذي يخرج به التدقيق الجبائي يعتبر أداة بين أيدي المسيرين لاتخاذ قرارات التسيير سواء من خلال المعلومات التي تقدمها لهم عن وجود الخطر الجبائي و حجمه و كيفية التقليل منه، أو من خلال حكمها على مدى ملائمة القرارات الجبائية المتخذة من طرفهم.

يمكن القول في الأخير أن التدقيق الجبائي لا يهدف إلى إيجاد وسائل تسمح بالغش أو التهرب الجبائي أو بالتمويه عليه، لكن يتعلق الأمر بالقضاء أو التقليل من العبء الجبائي مع احترام أحكام التشريعات الجبائية السارية المفعول، والإستغلال بأقصى قدر ممكن للإمتيازات الجبائية التي تتضمنها.

مقدمة عامة

تعد الجباية حلقة هامة في تسيير المؤسسة على اختلاف أصنافها صغيرة كانت متوسطة أو كبيرة، لهذا تحظى باهتمام كبير من طرف فاعلين في التسيير لاسيما أصحاب القرار في المؤسسات، الجبائين، والمحللين الماليين والمدققين. كما ترتبط الجباية بالشق القانوني لمختلف عمليات المؤسسة حيث تخضع لنظم قانونية مختلفة من حيث التطبيق إضافة إلى تأثير العامل الجبائي في نتائج ومردودية وأداء المؤسسة، فالتسيير الجبائي يعد أولوية في إدارة الأعمال عموما و المؤسسة خصوصا، لهذا وجب تسيير الخطر الجبائي الذي يفرض احترام للقواعد الجبائية المعمول بها في دول معينة.

في هذا الصيغ يمكن التدقيق الجبائي القيام بتقييم شامل بمكانة الجباية وتطويرها في المؤسسة إضافة إلى توظيفها في تحسين و تطوير أداء المؤسسة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في :

- الفهم الجيد و الاطلاع على العمليات التي يقوم بها التدقيق الجبائي في المؤسسات ؛
- إبراز الدور الفعال للتدقيق وتواجهه في كل مؤسسة ؛

أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أهم أسباب اختيار موضوع البحث فيما يلي :

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص؛
- محاولة فهم ومعرفة مختلف العمليات الجبائية ودور التدقيق في المؤسسة ؛
- الإحاطة و التمکن أكثر في مجال الجباية .

أهداف الدراسة

من الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة هي :

- معرفة العمليات الجبائية التي تتم على مستوى المؤسسة ؛
- تحديد مفهوم التدقيق خاصة التدقيق الجبائي ؛
- دور التدقيق في الحد من الغش الضريبي .

ضمن هذا الإطار تدرج دراستنا حول الإشكالية التالية :

ماهي أهمية ودور التدقيق الجبائي في تحسين أداء المؤسسة بالنظر إلى المكانة التي تحتلها في مجال

تسيير المؤسسة ؟

وينبثق من السؤال الرئيسي الأسئلة التالية :

- ماهو مفهوم التدقيق الجبائي؟
- ما هي مميزاته مقارنة مع أصناف التدقيق الأخرى ؟
- ماهي مكانة الجباية في تسيير المؤسسة ؟
- ماهي آليات التدقيق الجبائي في المؤسسة ؟

الفرضيات

- يعرف التدقيق الجبائي على أنه فحص إنتقادي لمدى احترام المؤسسة للقوانين الجبائية المفروضة عليها ؛
- إن التدقيق الجبائي للمؤسسة يشغل مكانا مهما في تقدير الخطر المستقبلي و سمعة المؤسسة ؛
- يقوم التدقيق الجبائي بالحد من الغش الضريبي .

منهج الدراسة.

للإجابة على التساؤل المطروح واختيار صحة الفرضيات المتبناة ، اعتمدنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

الكلمات المفتاحية .

المؤسسة - التدقيقي - الجباية - التدقيقي الجبايي .

تقديم الخطة.

عالجنا هذا الموضوع في جانبه النظري ، من خلال فصلين ، تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي

للتدقيقي. أما الفصل الثاني خصص للمجال المفاهيمي للتدقيقي الجبايي .

درسنا في الجانب التطبيقي حالة لمصلحة الضرائب .

الملخص :

تستخدم المؤسسات عدة طرق وأساليب للتأكد من صحة بياناتها ودقتها وسلامة قوائمها المالية و من بين هذه الطرق التدقيق الجبائي . و من الأهداف التي يسعى إليها هذا البحث ؛ معرفة العمليات الجبائية التي تتم على مستوى المؤسسة، تحديد مفهوم التدقيق خاصة التدقيق الجبائي ، دور التدقيق الجبائي في الحد من الغش الضريبي .

فمن خلال إنجاز هذه الدراسة نستنتج أن التدقيق يلعب دورا فعالا في المؤسسة وذلك لتعدد العلاقات الاقتصادية مما يساعد على توفير مختلف البيانات وتقييم الإجراءات مع اقتراح الحلول الممكنة، و نلاحظ كذلك استمرارية سيطرة الضرائب غير المباشرة عليه.

الكلمات المفتاحية:

مؤسسة إقتصادية - تدقي - جباية- التدقيق الجبائي .

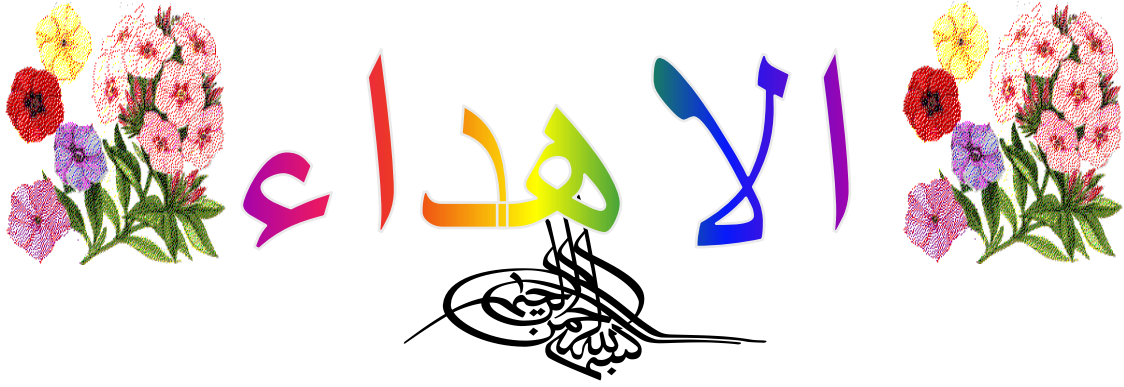
Résumé :

Les entreprises utilisent plusieurs moyens pour s'assurer de la validité des états financiers et parmi ces moyens l'audit fiscal. Et la recherche a pour objet de connaître les opérations fiscales qui se déroulent au sein de l'entreprise, déterminer la notion d'audit notamment l'audit fiscal et le rôle de l'audit fiscal pour diminuer le fraude fiscal.

A travers cette étude, on déduit que l'audit joue un rôle d'une grande efficacité dans l'entreprise et cela, eu égard à la pluralité des relations économiques, ce qui permet la disponibilité des différents facteurs concernés et l'évaluation des procédures avec la propositions des solutions possibles . On remarque ainsi la continuité de la prévalence des impôts indirects sur le système d'audit.

Mots clés :

Entreprise économique –Audit - Fiscalité – Audit fiscal.



الحمد لله الذي نفتح بحمده الكلام
والحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام،
سبحانه لا نحصي ثناء عليه كما أثنى على نفسه وهو ولي كل أنعام
و الحمد لله الذي فاوت بحكمته بين المخلوقات
ورفع المؤمنين الذين أوتوا العلم درجات
اللهم صل على محمد وعلى آله و صحبه وسلم تسليما
أما بعد:

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى:
والديا الكريمين حفظهم الله وأطال في عمرهما
إلى جميع أفراد العائلة
أخي سيد احمد و أخواتي و خاصة الكتكوتة رونق نوال و البرعم زهير
إلى الكريم الذي رافقني في إعداد هذه المذكرة "ربيع"
إلى جميع الأصدقاء بالجامعة
وخاصة : سمية، صورية، فاطمة، رتيبة، ابتسام، بختة.
و كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة
إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي.

فتيحة

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى التدقيق الجبائي وكيفية تطبيقه، أما في هذا الإطار سنقوم بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ، وذلك بدراسة ميدانية في مركز الضرائب في مستغانم.

- المحور الأول : عموميات حول مركز الضرائب مستغانم.

- المحور الثاني : عرض نتائج المقابلة ودراسة وتحليل النسب والمؤشرات المالية.

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع و تبويب تسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات و خلوها من الأخطاء و ربما المتلاعبات .

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا , نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على انها مهنة تكتسب بالمران فقط ، الا انها و بحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي و كبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة اليها ، و كان لابد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات المهنية و الاكاديمية جملة من المعايير المحاسبية .

و عاجلنا موضوع هذا الفصل من خلال مبحثين :

المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق

المبحث الثاني: مميزات التدقيق

أدت فكرة العوامة و الجهود المبذولة للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة و التي من شروطها تحرير التجارة لقيام الجزائر كباقي الدول الساعية لذلك بجملة من الإصلاحات خاصة في ميدان الجباية التي عرفت انخفاض كبير في المردودية، و هذا ناتج عن تفشي ظاهري الغش و التهرب الضريبي الذي تسعى الدولة للحد و لو نسبيا من نتائجه الخطيرة و محاربه مما أدى إلى بروز فكرة الرقابة الجبائية كوسيلة حتمية و ضرورية، نظرا لطبيعة النظام الجبائي القائم على كون المكلف هو الذي يقدم تصريح بممتلكاته.

و محاولة منا لتبسيط مصطلح الرقابة الجبائية حاولنا التطرق فيما يلي إلى :

المبحث الأول: عموميات حول الجباية.

المبحث الثاني : التدقيق الجبائي.

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها و استمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال و يضمن سير عملياتها و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء و الغش.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد و تقسيم بناء لمختلف الوظائف و تحديد للمسؤوليات، و على نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية و أدوات رقابة ملائمة.

فالتدقيق يخدم كلا الطرفين، المؤسسة ومصصلحة الضرائب أو القباضة، حيث الاستمرار في القيام به يحافظ على الضريبة باعتبارها مصدرا أساسيا في تمويل الخزينة العامة للدولة، ويحد ويساهم في اكتشاف الغش و التهرب الضريبي.

اختبار صحة الفرضيات :

ف1: يعتبر التدقيق الجبائي على أنه فحص انتقادي لمدى احترام المؤسسة للقوانين الجبائية المفروضة عليها؛

س1: هل يمكن اعتبار التدقيق الجبائي أداة لتقييم أداء المؤسسة؟

ج: يمكن اعتبار التدقيق الجبائي كعمليات فحص وتحقيق من أن نشاط المؤسسة يترجم بشكل صحيح على

تصريحاتها الجبائية تحت ظل القواعد الجبائية، و التي يمكن أن تكون داخلية أو خارجية؛

س2: فيما تتمثل أهمية التدقيق الجبائي، و ما مدى إلزامية تطبيقه في المؤسسة ؟

ج: يمثل التدقيق الجبائي قطبا هاما لمكاتب التدقيق من أجل تطوير طرق الفحص التي يتبعونها بمختلف أصنافها

منها ما يكلف بمهمات تعاقدية تخص الانتظام الجبائي؛ هذا ما يؤكد صحة الفرضية.

ف2: إن التدقيق الجبائي للمؤسسة يشغل مكانا مهما في تقدير الخطر المستقبلي وسمعة المؤسسة؛

س1: ما مدى مساهمة الضريبة في خزينة الدولة ؟

ج: تعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة، إلى جانب أنها عبء ثقيل على المؤسسات و يترتب عنها العديد من الالتزامات المعقدة و التي يجب أن تتم مراقبتها؛

س2: هل تؤثر الجباية على المؤسسة ؟

ج: لا تقتصر الجباية بالنسبة للمؤسسة على كونها عبء ثقيل، بل أنها يمكن أن تتسبب في تعرضها إلى عقوبات ناجمة عن عدم احترام القواعد الشكلية أو قواعد المضمون، و هذا ما يسمى بالخطر الجبائي؛ هذا ما يؤكد صحة الفرضية.

ف3: يقوم التدقيق الجبائي بالحد من الغش الضريبي ؛

س1: عند اكتشاف غش أو تهرب ضريبي في السجلات المحاسبية ، ماهي الإجراءات المتخذة من طرف المؤسسة؟

ج: الإجراءات التي يتضمنها التدقيق الجبائي مستوحاة من تقنيات التحقيق الجبائي(الذي تقوم به إدارة الضرائب)،هذه التقنيات في مجملها عبارة عن عمليات بحث وتحقيق تمس الجانب الجبائي والجانب المحاسبي؛

س2: ماهي أشكال التهرب الضريبي التي تواجهها المؤسسة ؟

ج:- عدم الاعلان عن النشاط و بالتالي عن الدخل الخاضع للضريبة؛

- تقديم بيانات غير حقيقية عن المتغيرات و هذا ما يؤدي إلى التقليل من تقدير الوعاء الضريبي. هذا ما يؤكد صحة الفرضية.

نتائج:

- يلعب التدقيق الداخلي في المؤسسة دورا فعالا وذلك لتعدد العلاقات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة مما يساعد على توفير مختلف البيانات وتقييم الإجراءات مع اقتراح الحلول الممكنة.
- غياب إطارات متخصصة في عملية التدقيق في مركز الضرائب، حيث يعتمد على مراقبين جبائين للقيام بالمهمة.
- لم يزل الهيكل الضريبي الجزائري مختلا من خلال اعتماده على الجباية البتروولية، وسيطرة الضرائب غير المباشرة عليه.
- يعتبر أداء للنظام الضريبي الجزائري منخفضا لعدم فعالية الإدارة الضريبية والجمركية، التي تشهد إعادة تنظيم و عصرنة مصالحها(مراكز الضرائب، مديرية المؤسسات الكبرى، مديرية الإعلام والتوثيق...، والتهرب الضريبي المتفاقم مع تحرير النشاطات والتجارة الخارجية، والاندماج في السوق العالمية.

- حلول مقترحة:

- اعتماد وظيفة التدقيق الجبائي في المؤسسات، و الحرص على الاستفادة من خدمات المدقق ؛
- زيادة إشراك الجماعات المحلية وجعلها فاعلا مع الإدارة المركزية، تحمل المسؤولية والمهام في المجال الضريبي، من أجل تحسين عملية التحصيل بتخفيف الإجراءات والسرعة في الفصل في المنازعات الضريبية؛
- تفعيل النظام الضريبي للحد من الغش و التهرب الضريبيين وللتخفيف من خسائر الخزينة العمومية بفعل هاته الظاهرة، وزيادة فعالية الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي أصبغ علينا نعمه ظاهرة وباطنة، وفضلنا على كثير ممن خلق تفضيلاً. نتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من الأستاذ الدكتور ناصر دادي عدون، والأستاذ المشرف الدكتور بوكساني رشيد، الذين كانا لنا نعم السند والدعم في إنجاز هذا العمل بتوجيهاتهم ونصائحهم.

كما نتقدم بتشكراتنا واحتراماتنا لكل أساتذة المدرسة العليا للتجارة. ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى مدير المفتشية العامة لبنك الجزائر الخارجي السيد فاسي الذي لم يبخل علينا بالمعلومات التي تفيدنا في حياتنا العلمية والعملية، وإلى جميع عمال المديرية.

ونشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد. ونسأل الله عز وجل أن يجعل هذا العمل في ميزان الحسنات، وأن ينفع به كل من يلتمس دروب العلم.