



UNIVERSITE  
Abdelhamid Ibn Badis  
MOSTAGANEM

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم  
كلية العلوم التجارية، الإقتصادية و علوم التسيير  
قسم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

## مخوان المذكرة:

### التدقيق المحاسبي في حسابات الضرائب و الرسوم

-دراسة حالة مركز الضرائب بمستغانم-

تحت إشراف الأستاذ:

- بكريتي بومدين

من إعداد الطالبة:

- بلعربي آسية

### اعضاء لجنة المناقشة:

- أ/د بوضراف جيلالي      أستاذ محاضر-ب- رئيسا      جامعة مستغانم.  
- أ/ بكريتي بومدين      أستاذ مساعد-أ- مقرا      جامعة مستغانم.  
- أ/د ولد محمد محمود عيسى      أستاذ محاضر-أ- مناقشا      جامعة مستغانم.  
- أ/ براشد حبيب      أستاذ مساعد-أ- مقرا      جامعة مستغانم.

السنة الجامعية: 2016/2015

## المقدمة العامة

إن عملية تدقيق الحسابات بدأت منذ بدأ الفرد مزاوله نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، وكانت عملية تدقيق الحسابات تتم عن طريق الاستماع، ثم أخذت شكلا آخر ا يتم عن طريق أن يقوم كل كاتب بمراجعة عمل الآخر و بواسطة مجموعة من الموظفين أطلق عليهم في حينها (مجلس تدقيق الحسابات) ولذلك بدأت أهمية مهنة تدقيق الحسابات تزداد وأدرك الكثيرون أهمية الخدمات التي تقدمها.

وأصبح الاتجاه الحديث المتزايد لمهنة وعملية تدقيق الحسابات يسعى إلى أن يشتمل تدقيق الحسابات على تدقيق المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات الإدارية والتي تعتمد عليها الإدارة إلى جانب المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتها، بمعنى تدقيق مدى صحة وسلامة القرارات المبنية على هذه المعلومات.

ومن بين اهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها ادارة الضرائب نجد التدقيق المحاسبي لحسابات الضرائب والرسوم التي يسعى المدقق من خلالها التأكد من التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة التي من ورائها يتم كشف كل الاغفالات والتجاوزات التي يمكن ان يستعملها المكلف سواء بقصد او دون قصد.

ومن هذا المنطلق نرى ان للضرائب أهمية كبيرة لأنها تعد مصدر نفقات العامة للدولة، كما تعتبر الضريبة و سيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق اغراضها و معالجة ازمتها من اجل التنمية الاقتصادية الشاملة وهذا مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية.

اما بالنسبة الى النظام الضريبي الجزائري فهو نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريجاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريجات التي أحيانا تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة اثناء اعدادها بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

وعليه نجد ان التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي وهذا من اجل إنجاح المخطط السياسي الاقتصادي للدولة.

## الإشكالية الرئيسية:

واستنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

هل أداة التدقيق المحاسبي في مختلف حسابات الضرائب و الرسوم كافية للحد من الاغفالات والتجاوزات ؟.

و تقودنا هذه الإشكالية لطرح بعض الإشكاليات الفرعية:

1- ما هي شروط نجاح عملية التدقيق المحاسبي ؟.

2- ما هو دور المدقق الجبائي لضمان تحصيل ضريبي جيد ؟.

3- ما مدى فعالية التدقيق المحاسبي للضرائب و الرسوم ؟.

## فرضية البحث:

على ضوء العرض السابق للتساؤلات يمكن تصميم وصياغة الفرضيات التالية بهدف طرحها للمناقشة واختبار صحتها من عدمها والتي تتخلص فيما يلي:

1- يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل والقوانين الجبائية والمبادئ المحاسبية.

2- بالرغم من فعالية التدقيق الجبائي فإن التهرب الضريبي لا يزال قائما.

3- يعتبر التدقيق المحاسبي للضرائب و الرسوم نظام فعال للكشف عن الأخطاء و التلاعبات و يساهم في ضبط الانحرافات.

## أسباب اختيار الموضوع:

إن الدوافع التي أدت بنا إلى معالجة هذا الموضوع دون غيره نجلها في مايلي:

1- الشعور بقيمة الموضوع وأهميته في ظل أهمية الضريبة في الاقتصاد الوطني.

2- المكافحة المستمرة للتهرب الضريبي.

3- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.

4-اعتباره من سياق اهتماماتنا.

### أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص ، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة . مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال التدقيق المحاسبي للضرائب و الرسوم التي ترغب في الحد أو التخفيف من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة ،ومن الآليات التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها نجد التدقيق الجبائي لأغراض الجبائية التي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية في أن واحد.

### أهداف البحث :

تهدف من خلال هذا البحث إلى:

-تسليط الضوء على التدقيق المحاسبي للضرائب و الرسوم.

-إبراز أهمية التدقيق المحاسبي من خلال التأكيد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين.

- معرفة فعالية التدقيق المحاسبي و الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من الاغفالات و التجاوزات.

### المنهج المستخدم :

للإجابة عن إشكالية البحث و تحليل أبعادها واختيار الفرضيات المتبناة من عدمها ،اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الدراسة كالتعاريف و المفاهيم أما في الجزء لتطبيقي فقد تبنت المنهج التحليلي مع إسقاط الجانب النظري على مركز الضرائب بمستغانم.

### إطار وحدود الدراسة :

إن البحث يدور حول التدقيق المحاسبي في حسابات الضرائب والرسوم ليس بالموضوع البسيط بل هو موضوع تتداخل فيه عدة عوامل وجوانب عديدة لكن إطار الدراسة يتحدد في معالجة حالة بمركز الضرائب بمستغانم.

### تقسيمات البحث :

في هذا الإطار تم تقسيم البحث إلى فصلين وفصل تطبيقي يعالج الفصل الأول تحديد عموميات حول التدقيق

المحاسبي و الثاني التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم والنظريات الخاصة بهما واهم المستويات لكليهما  
بالإضافة الى الدراسة الميدانية.

حيث تم تقسيم كل فصل إلى ثلاث مباحث والتي هي:

-المبحث الأول تحت عنوان: "عموميات حول التدقيق المحاسبي".

-المبحث الثاني تحت عنوان: "التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم".

-المبحث الثالث تحت عنوان: "التدقيق المحاسبي لملف جبائي لمؤسسة تحويل الورق -مستغنام-".

## الفهرس

الصفحة	العنوان
	كلمة شكر اهداء الملخص فهرس المحتويات قائمة الجداول قائمة الاشكال قائمة الملاحق قائمة الاختصارات المقدمة العامة
	الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي
1	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
2	المطلب الأول: التعاريف المختلفة للتدقيق المحاسبي
4	المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي أهميته وأهدافه
9	المبحث الثاني: مبادئ التدقيق المحاسبي وانواعه
9	المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي
10	المطلب الثاني: انواع التدقيق المحاسبي
15	المبحث الثالث: معايير التدقيق وشروط مدقق الحسابات
15	المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي ومراحله
20	المطلب الثاني: شروط مدقق الحسابات
21	خلاصة

الفصل الثاني: التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم	
22	تمهيد
23	المبحث الأول : حسابات الضرائب و الرسوم
23	المطلب الأول : تعريف الضرائب و الرسوم و خصائصها
	المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضرائب والرسوم وتقنياتها.
28	المبحث الثاني: إجراءات التدقيق الحسابي للجباية
30	المطلب الأول: تدقيق الجباية للوثائق المحاسبية.
30	المطلب الثاني: التدقيق الجباية للضرائب والرسوم
34	المبحث الثالث: التزامات المكلف بالضريبة و مدى فعالية التدقيق الجباية.
47	المطلب الأول: التزامات المكلف بالضريبة.
47	المطلب الثاني: مفهوم فعالية التدقيق الجباية.
50	خلاصة
53	
الفصل الثالث: التدقيق المحاسبي ملف جباية مؤسسة تحويل الورق -مستغام-	
54	تمهيد
55	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب CDI لولاية مستغام
55	المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب وبدوره الجباية
57	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغام
65	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق الجباية لمؤسسة تحويل الورق
65	المطلب الأول: كيفية الاشعار بالتقويم
65	المطلب الثاني: فحص الدفاتر التجارية والتصريحات الجباية
68	المبحث الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي لمؤسسة تحويل الورق
68	المطلب الأول: كيفية اعادة تقدير رقم الاعمال والارباح
73	المطلب الثاني: كيفية تصحيح الثغرات والنقائص المحاسبية
74	خلاصة
	الخاتمة العامة
	المراجع

تمهيد:

لقد تعاظم في الوقت الحالي التطور المستمر في مجال العلاقات الاقتصادية مما جعل المؤسسة تتعامل مع هيئات لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة حتى أصبح في وقتنا الحالي يمس تقريبا جميع الميادين والمعلومات التي تستطيع معالجتها و تحليلها ،وجب أن تتمتع مهمة التدقيق بصفة الحياد والموضوعية لإيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر على هذا الأساس نبرز مختلف التعاريف و المقاربات للتدقيق.

وسوف نتناول في هذا الفصل:

-الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.

- مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه.

- معايير التدقيق وشروط مدقق الحسابات.

## المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تعتبر مهنة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية ،فمن يزاول مهنة التدقيق يجب أن يكون ملما بالمبادئ والقواعد والأساسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من قيامه بالتدقيق هو اعداد تقرير يتضمن رأيه المهني والمحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة ،يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

## المطلب الأول : التعاريف المختلفة للتدقيق المحاسبي

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية ،إلا أنها تصب في نفس الهدف ،ومن أهم تلك التعاريف ما يلي:<sup>1</sup>

**التعريف الأول :** " التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا اقتصاديا منظما ،بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة " .

**التعريف الثاني :** " التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية ،والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي في محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة" .

**التعريف الثالث :** ومن خلال التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية يمكن تحديد ماهية تدقيق الحسابات في النقاط التالية:

1 -تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الأولى 2009،ص:9.

2- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.

3- يمثل الحكم الشخصي للمدقق دوراً أساسياً في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

مما السابقة يمكن استخلاص التعريف الشامل : التدقيق هو فحص انتقادي فني محايد من أجل إبداء رأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغد النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري وربحي أو غير ذلك وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة.

وبالتالي يشمل التدقيق العناصر التالية:<sup>1</sup>

**الفحص :** فحص المستندات السجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم

تسجيلها ، تحليلها ، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي ، النقدي).

**التحقيق :** هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكنا ، المدقق من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي .

**التقرير :** وهو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل التقرير يقدم

إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 ، ص : 10-11.

## المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي أهميته وأهدافه

### الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

تشتق كلمة التدقيق (auditing) من التعبير اللاتيني *audite* وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، و بعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة.

الفترة من العصر القديم إلى غاية 1500 م: ما يعرف المحاسبة على إنها كانت مقتصرة على الهيئات الحكومية وكذا المشروعات العائلية وكان الهدف منها الوصول إلى الدقة و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية و كان المدقق إبان هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومة بناء على تجربته.

الفترة من 1500 م إلى 1850 م: لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بانفصال الملكية وهو مزاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

الفترة من 1850 م إلى 1905 م: شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثروة الصناعية في الملكية المتحدة وتطور التجارة، وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه

**1-أهمية التدقيق المحاسبي:** تمثل أهمية التدقيق المحاسبي في اعتباره وسيلة لا غاية وهدف هذه الوسيلة هو خدمة مجموعة متعددة من الطوائف والتي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتهم ورسم خططها المستقبلية وتتجلى هذه الأهمية في:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 71.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر الأردن، 2006، ص: 18.

- اعتماد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء و تقييمه ،ولهذا فإنها تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة؛
- إن الملاك والمستخدمين يلجئون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية مدى قوة المركز المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم من أجل تحقيق أكبر عائد ممكن؛
- اعتماد الموردین والدائنين على تقرير المدقق الذي يوضح إذا كانت القوائم المالية صحيحة وسليمة من أجل تحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على تسديد المؤسسة لالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري وتوسيعه؛
- كما يعتبر التدقيق هاما بالنسبة للبنوك ومؤسسات الاقتراض حيث أن هذه المؤسسات والبنوك تعتمد على القوائم المالية وتقارير المدقق ولدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في إعطاء القروض ويعتبر التدقيق الأساس من أجل إعطاء القروض (الائتمان المصرفي) أي التمويل قصير الأجل؛
- اعتماد الهيئات الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات لأغراض متعددة كمرقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب وذلك عن طريق اعتمادها لبيانات واقعية حقيقية صحيحة ،بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار سلع ومنتجات وتقديم الإعانات معتمدة في ذلك على جهات محايدة التي تقوم بالفحص للبيانات والتحقق فيها لإبداء الرأي الفني على مدى صحة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها؛
- اعتماد رجال الاقتصاد على القوائم المالية وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليل وتقدير الدخل القومي ووضع برامج للخطط الاقتصادية ، كما تعتمد دقة تقديراتهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدة.
- اعتماد نقابة العمال على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور وتحقيق مزايا العمال؛
- مساهمة التدقيق المحاسبي في تخصيص الموارد المتاحة؛
- المساهمة الفعالة في تنمية المجتمعات بهدف حماية الاستثمارات وإيضاح حالات الإسراف والتلاعب ويعتبر التدقيق خير عون للدولة من أجل تحقيق أهدافها الخاصة ورفع المستوى المعيشي وتوفير الرفاهية للمجتمع لتحقيق التنمية الاقتصادية؛

## 2-أهداف التدقيق المحاسبي:

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة<sup>1</sup>.

(أ) الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع إلى:

### 1أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني 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 حاضرا ومستقبلا.
- طمأنة 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.

### (ب) الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

<sup>1</sup>علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص:47.

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

### (ج) أهداف أخرى:<sup>1</sup>

-التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير ،والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

-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.

### 1 اهداف عملية وميدانية:<sup>2</sup>

#### 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.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية ،مرجع سبق ذكره ،ص: 79 .

<sup>2</sup> علي حاج بكري ،أصول مراجعة الحسابات :أساسيات و عمليات ،مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ،سوريا ،2004 ،ص:47.

### 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 كالالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد 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.

### 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.

إضافة إلى ذلك هناك أهداف أخرى نذكر منها:

### 2 أهداف التدقيق تاريخيا:<sup>1</sup>

و ذلك من خلال النقاط التالية:

- قبل عام 1900 م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء، ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات، مرجع سابق، ص: 48.

-من 1905 م إلى 1940 م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

-من 1940 م إلى 1960 م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

-من 1960 م 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.

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

-القضاء على 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.

المبحث الثاني : مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه

المطلب الأول :مبادئ التدقيق المحاسبي

مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ،ولوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

- مبدأ الشمول في مدى التدقيق الاختياري : ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة ،مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،مرجع سبق ذكره،ص:25.

## المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منه، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:<sup>1</sup>

✓ من حيث الإلزام؛

✓ من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)؛

✓ من حيث توقيت عملية التدقيق؛

✓ من حيث نطاق عملية التدقيق؛

✓ من حيث القائم بعملية التدقيق؛

### الفرع الأول : من حيث الإلزام.

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

#### 1- التدقيق الإلزامي:

يتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

#### 2- التدقيق الاختياري:

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات الحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص: 81-82.

أو انضمام شريك جديد. أما في حالة المؤسسات الفردية ،فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

### الفرع الثاني: من حيث مدى الفحص(حجم الاختبارات)<sup>1</sup>.

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

#### 1-تدقيق شامل (تفصيلي):

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

#### 2-تدقيق اختبائي:

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

#### الفرع الثالث: من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر،مرجع سابق ،ص:83.

### 1- تدقيق مستمر :

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

1- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.

2- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

3- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

### 2- تدقيق نهائي :

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة. ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

1- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.

2- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال.

3- تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

الفرع الرابع : من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:<sup>1</sup>

**1- تدقيق كامل:**

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء ، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات .

**2- تدقيق جزئي:**

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

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل. ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.

الفرع الخامس : من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق، ص:84.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق، ص:85.

## 1- تدقيق داخلي:

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتحويل للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه : " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى " .

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

## 2- تدقيق خارجي:

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى).

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ، ص: 85.

### المبحث الثالث : معايير التدقيق وشروط مدقق الحسابات

سوف نتطرق في دراستنا لهذا المبحث لمختلف الضوابط و الإجراءات التي تحكم مهنة التدقيق ولكي يتمكن المدقق من ذلك يجب أن يتصف بمؤهلات و صفات و يعرف حقوقه وواجباته و لهذا سوف نتطرق إليها بالتفصيل في المطالبين التاليين:<sup>1</sup>

1-معايير التدقيق.

2-شروط مدقق الحسابات.

### المطلب الأول : معايير التدقيق المحاسبي ومراحله

#### الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية.

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

1-أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية.

2-أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال.

3-أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

#### 1- التأهيل العلمي والعملية:

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق،أي المعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية مع استمرار المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ،ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ،ص:25.

## 2- الاستقلال:

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

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وألا يشاركونهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.

## 3- العناية المهنية:

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

كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة.

## الفرع الثاني : معايير العمل الميداني<sup>1</sup>.

### 1- التخطيط والإشراف الملائمين:

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

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص:26.

## 2- الفهم الكافي للرقابة الداخلية:

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية: بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

-الإلمام بنظام الموضوع : يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة و الاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

-تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه غير مطبق واقعا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

-تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

## 3- جمع أدلة التدقيق الكافية:

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

### الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير.

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي ، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات. غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار ، وتنقسم إلى أربعة معايير:<sup>1</sup>

-مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

-كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،مرجع سبق ذكره ،ص:27.

-إبداء الرأي في القوائم المالية.

### 1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:<sup>1</sup>

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

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

#### المجموعة الأولى : المبادئ العامة.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

(1) مبدأ الحيطة و الحذر / (2) مبدأ الثبات / (3) مبدأ الشمول / (4) مبدأ الأهمية النسبية / (5) مبدأ الإفصاح.

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

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

يكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

(1) مبدأ تحقق الإيراد ؛ (2) مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

#### المجموعة الثالثة : المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبدأ الآتي:

مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا / مبدأ التكلفة التاريخية.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،مرجع سبق ذكره ،ص:27.

## 2- مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:<sup>1</sup>

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

## 3- الإفصاح الكافي:

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفادياً للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها، المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفاصيل غير المجدية.

## 4- إبداء الرأي:

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة و في حالة امتناعه عن إبداء رأي في أمور معينة فعليه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك و ينبغيان يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤوليته على القوائم المالية و يتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم اخذ أربعة مواقف طبقاً لقواعد التدقيق.

- إبداء الرأي دون تحفظ

- إبداء الرأي ينطوي على تحفظات

- إبداء الرأي مخالف

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاثة اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص:28.

المطلب الثاني : شروط مدقق الحسابات

و يجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:<sup>1</sup>

- يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير) والشهادة المدرسية الوطنية للإدارة (فرع الاحتمساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية ومحاسبة) ،فضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير.

- يجب أن تكون اسمه مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول

-جدول المحاسبين.

-جدول محافظي الحسابات.

-جدول مساعدي المحاسبي.

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي :

1-تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسننه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنية.

2-تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وان تعلن بقرارها فور صدوره و إلا اعتبر الطلب مرفوض.

<sup>1</sup>خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ،دار المستقبل ،الأردن ،ص:12-13 .

خلاصة:

تعتبر وظيفة التدقيق من أهم الوظائف التي تقوم بها المؤسسة و هي تعتمد على مجموعة المبادئ و المعايير المتعارف عليها، و لتنظيم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية، ومحتويات الدفاتر و السجلات المالية كما لها عدة أنواع و أهداف مختلفة و تتمثل هذه الأهداف في تقييم نتائج، أعمال المشروع، والتعبير عن المركز المالي في نهاية مدة معينة.

تمهيد:

باعتبار أن المؤسسة كيان اقتصادي وإطار قانوني، فهي تتمتع بالصفة القانونية والتي تنجم عنها مجموعة من الحقوق و الالتزامات ومن بين هذه الالتزامات التصريح بالأرباح التي حققتها المؤسسة خلال القيام بنشاطها قصد اقتطاع مبلغ الضريبة الواجب دفعه لخزينة الدولة.

ولضمان التحصيل المناسب لهذه الضرائب أوجب المشرع على المؤسسات بعض الالتزامات اتجاه الإدارة الضرائب الهدف منها هو تحقيق الفعالية الجبائية أنه وبمجرد الإخلال بهذه الالتزامات أو احدها والتي تكون قيد التدقيق والمتابعة تتعرض المؤسسة للعقوبات المنصوص عليها جبائياً.

وعليه قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث منها:

- حسابات الضرائب والرسوم.
- التزامات المكلف بالضريبة ومدى فعالية التدقيق الجبائي.
- إجراءات التدقيق الحسابي للجبائية.

### المبحث الأول : مختلف حسابات الضرائب والرسوم.

تعتبر الضريبة في وقتنا الحالي من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة ،وباعتبار إن الدولة نموذج مثالي للمنظمات السياسية فهي تعمل على حماية كيان المجتمع وتنظيم العلاقات بين أفراد هو جماعته في مجموعة من القواعد والمبادئ التي من خلالها يلتزم الأفراد بأداء الضريبة.

### المطلب الأول : تعريف الضرائب و الرسوم و خصائصها

#### الفرع الأول:تعريف الضريبة و خصائصها

**1-تعريف الضريبة :** تعددت التعاريف التي أعطاهها علماء المالية والمفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في معنى واحد وتحدد شرطين أساسيين للضريبة وهما:<sup>1</sup>

#### 1- عنصر الإجبار

#### 2- المقابل الملموس

- عرفها قاسطون جيز الذي يقول : " أن الضريبة هي الأداء المالي الإجباري الذي يدفعه الملزم بها (أي الضريبة) بصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية"<sup>2</sup>.
- وعرفها أحمد زهير شامية : " الضريبة هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل وهي أداة مالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها".
- وهناك من عرفها : " الضريبة هي اقتطاع نقدي ذو سلطة دون مقابل ،منجز لفائدة الجماعات الإقليمية أو لصالح الهيئات العمومية (الدولة) " .

ومن التعاريف السابقة ،يمكن وضع التعريف العام للضريبة على النحو التالي : أن "الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل ،وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية ،وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (الاعتباريين) حسب قدراتهم التكلفة ،بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة".

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب ،أسس المالية ،دار وائل للنشر و التوزيع الأردن ،الطبعة الأولى ،2003 ،ص:154.

<sup>2</sup> حسين الصغير ،دروس في المالية المحاسبية العمومية ،دار المحمدية ،الجزائر ،2001،ص:20.

**ملاحظة :** يقصد بالمقدرة التكلفة للشخص أي مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم في تحميل العبء الضريبي، ويقصد بالدخل هنا بالدخل الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل، أي الدخل الفردي الصافي.

## 2- خصائص الضريبة:

من التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص الخصائص التالية:<sup>1</sup>

**1- الضريبة هي اقتطاع نقدي :** ويقصد بذلك أن المكلف بالضريبة يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية، عكس ما كان عليه الحال في السابق، أين كانت تدفع الضريبة بشكل عيني، وهذا بتقديم الأفراد جزءاً من محاصيلهم الزراعية أو بالعمل لأيام معدودة لصالح الدولة إلا ان نظام الضريبة العينية لم يكن عادلاً عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف الإنتاج المكلف.

**2- الضريبة فريضة إلزامية :** أي أن ليس للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها، ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية دفعها وموعدها، بل هو مجبر على دفعها وهذا ما يميزها على غيرها من الإيرادات المالية الأخرى.

**3- الضريبة تفرض من قبل الدولة :** تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعاً لقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقاً لمقدرتهم .

**4- الضريبة تفرض دون مقابل :** كانت الضريبة هي قسط التامين الذي يدفعه المكلفون للدولة كي يؤمنون به حياتهم وأموالهم، لكن الفكر المالي الحديث يرى أن الضريبة هي تضامن اجتماعي أي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي... وهكذا ظهرت فكرة المقابل الملموس في فرض الضريبة أصبحت فريضة بدون مقابل.

**5- الغرض من دفع الضريبة :** يسلم الفكر المالي الحديث بالدور الهام الذي تلعبه الضريبة في تعبير البنات الاقتصادية والاجتماعية ولاسيما بعد التطورات التي طرأت على مفهوم الدولة في حد ذاتها، واضمحلال ما يسمى بالدولة الحارسة ليغطي مبدأ الدولة المتدخلة التي أخذت على عاتقها تقديم الخدمات الضرورية لمجموع المواطنين.

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، أسس المالية، مرجع سابق، ص: 155.

الفرع الثاني : تعريف الرسم و خصائصه<sup>1</sup>

1-تعريف الرسم:

- تعد الرسوم من ابرز الموارد المالية التي تحصل عليها الدولة من المستفيدين والمتفعين بخدماتها ولهذا أعطى علماء الفكر المالي الحديث عدة تعريفات تنصب حول معنى واحد،ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

يعرف الرسم على أنه : "الرسم هو مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص وتنطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالية" .  
و هناك من عرفه بأنه : " مبلغ أو أداء نقدي يقدمه المواطن مقابل الخدمات التي تقدمها له الدوائر الرسمية وتعتبر نوعا من الضرائب".

-ومن خلال التعريفين السابقين يمكننا استخلاص التعريف التالي :

" الرسم هو اقتطاع مالي نقدي يقوم به أحد أشخاص المرفق العام أو المؤسسة جبرا وبصفة نهائية وبمقابل من اجل تمويل النفقات الخاصة بالمرفق العام".

2-خصائص الرسم:

-من خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن أن نستخلص عدة خصائص من بينها:

1- اقتطاع مالي نقدي : أي اخذ مبلغ من المال جبرا وهذا عن طريق النقود سواء كانت ورقية أو معدنية أو كتابية (شيكات) أو النقود الإلكترونية .

2-يقوم به المرفق العام : أي المرفق العام هو المسؤول عن جبايته ولكن لا يمكن أن يكون وحده مسؤول عن ذلك ،فإدارة مصالح الضرائب هي التي تقوم بتحديد الوعاء الضريبي (الرسم) وتحصيله.

3-جبرا: وذلك حسب اختيار الشخص في المشاركة ولكن مجبرا على دفع مبلغ معين.

4-بمقابل: أي تعود الفائدة للفرد أو المؤسسة من خلال دفع الرسم.

<sup>1</sup>حسين الصغير ،دروس في المالية المحاسبية العمومية ،مرجع سبق ذكره ،ص:22.

الفرع الثالث : تعريف الإتاوة و خصائصها:<sup>1</sup>

1-تعريف الإتاوة:

-بما أن الدولة هي التي تقوم بالخدمات ذات النفع العام، والتي قد تعود بمنفعة خاصة على مجموعة من المواطنين عندها يمكن للدولة أن تطالب بحقوقها مقابل هذه المنفعة وللتوضيح أكثر لا بد أن نعطي بعض التعاريف فيما يخص الإتاوة.

تعرف الإتاوة على أنها "مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه بعض أفراد طبقة ملاك العقارات نظير عمل يقصد به المصلحة العامة فعاد عليهم علاوة على ذلك بمنفعة خاصة تتمثل في ارتفاع القيمة الرأسمالية لعقاراتهم".

من التعريف السابق يمكن استساغة التعريف العام للإتاوة على النحو التالي:

"الإتاوة هي اقتطاع مالي نقدي، تقوم به الدولة جبرا وبصفة نهائية وبالمقابل من أجل تمويل النفقات العامة للمجتمع، كما لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة لكل شخص".

2-خصائص الإتاوة:

1-اقتطاع مالي نقدي : أي يكون المبلغ المقتطع نقدا، أي في شكل أموال نقدية وليست عينية.

2-خاص بالعقارات : أي تمس فقط العقارات، ولا تمس المنقولات تدفع مرة واحدة ليست دورية مثل الضرائب.

3-جبرا : أي الإتاوة إلزامية وليس للفرد الخيار في دفعها وهو مجبر على دفعها.

4-بمقابل : أي يأخذ الشخص جزءا يستفيد منه، أي يوجد عائد أو فائدة خاصة كما يمكن أن تكون المقابل هو المنفعة العامة.

5-تمويل ميزانية الدولة : الهدف من دفع الإتاوة هو الهدف أو النفع العام، و المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، ومثال ذلك "بناء المرافق العمومية... الخ.

<sup>1</sup> عبد الكريم صادق بركات، المالية العامة، الدار الجامعية، 1986، ص:168.

الفرع الرابع : أوجه الشبه والاختلاف بين الضريبة والرسم والإتاوة:

-بعد التطرق إلى الخصائص الجوهرية لكل من الضريبة والرسم والإتاوة التي تشكل قوائم التعريفات لكل على حدى ، فإنه يجدر بنا أن نميز بين الضريبة والرسم وعلى هذا فهناك أوجه شبه واختلاف تتمثل فيما يلي :

الجدول 01:أوجه التشابه بين الضريبة والرسم فيما يلي:

أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
<p>- كل منهما عبارة عن اقتطاع نقدي.</p> <p>- يحصل كل منهما للخرينة العامة لتمويل النفقات العامة.</p> <p>- كلاهما جبريان أي يدفعان بطريقة قانونية أو بإخضاع قانوني.</p>	<p>- عنصر الجبر: الرسم لا يدفع إلا بمناسبة حصول الشخص على خدمة أما الضريبة تدفع بدون مقابل.</p> <p>- الحصول على خدمة : يرتبط الرسم بخدمة خاصة مقدمة من طرف الدولة أما الضريبة منفعتها تكون عامة.</p> <p>-حسب المقدرة التكليفية : الضريبة تدفع حسب المقدرة التكليفية أما الرسم لا يأخذها بعين الاعتبار.</p>

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مرجع حسين الصغير ،دروس في المالية المحاسبية العمومية ،مرجع سبق ذكره ،ص:23.

الجدول 02:أوجه التشابه والاختلاف بين الإتاوة والرسم:

أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
<p>-تكون مقابل النفع الذي يعود على الفرد</p> <p>-مقدارها يتناسب مع هذا النفع ،إلا أن هناك حدا أقصى لقيمة الإتاوة الذي لا يجب أن تتعداه وهو الحد الأقصى للزيادة الرأسمالية الناتجة عن تحسين قيمة العقار التي استفادت من العمل العام.</p>	<p>-تعود الإتاوة لمقابل نفع نتج من عمل عام ،أما الرسم فيدفع مقابل خدمة مقدمة.</p> <p>-تدفع الإتاوة دون طلب أو حاجة لطلب من المستفيد و أما الرسم فيدفع لطلب أو حاجة المستفيد لخدمة معينة.</p> <p>- الإتاوة تقتصر الخدمة على نوع من المستفيدين أي الملاك العقاريين الإتاوة لا يتكرر دفعها خلافا للرسم الذي يدفع في كل مرة تطلب فيها الخدمة.</p>

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مرجع حسين الصغير ،دروس في المالية المحاسبية العمومية ،مرجع سبق ذكره ،ص:23.

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة وتقنياتها.

### الفرع الأول: المبادئ الأساسية للضريبة

إذا كانت الضريبة فريضة إلزامية أصبح إن توضع بعض المبادئ إلى أفكار الضريبة في فرضها و تحصيلها والكاتب "ادم سميث" هو أول من صاغ مبادئها وهي بمثابة المبادئ الدستورية العامة للضريبة نفضلها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

1- مبدأ العدالة : حسب ادم سميث يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل بحسب إمكان أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة.

2- مبدأ اليقين : ويعني أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم بحيث يكون ميعاد الدفع طريقته المبلغ الواجب دفعه واضحا للممول ولأي شخص.

3- مبدأ الملائمة في الدفع : يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة و حسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة.

4- مبدأ الاقتصاد في النفقات : ونعني بها ضرورة تنظيم وتحصيل الضريبة بحيث ما يحصل للممولين والذي يدخل في النهاية لخزينة الدولة يفوق وبكثير نفقات الجباية.

### الفرع الثاني: تقنيات الضرائب و الرسوم

أما فيما يخص تقنيات الضريبة يقصد بها مجموعة العمليات التي يتم بموجبها إعداد وتحصيل الضريبة أي تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها وذلك بتحديد وعاء الضريبة وربطها وتحصيلها:<sup>2</sup>

1- تحديد الوعاء : أي العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاط أو سلعة عمل أو حيازة تكون مصدر للضريبة ويمكن أن يكون أما الفاعل الاقتصادي بنفسه أو نتائج نشاطاته كرؤوس الأموال الدخل أو السلع مثلا.

<sup>1</sup>عبد المجيد قدي ،دراسات في علم الضرائب ،الطبعة الأولى ،دار جرجر للنشر والتوزيع ،الجزائر ،2011 ،ص:40.

<sup>2</sup>خلاصي رضا ،النظام الجبائي الجزائري الحديث ،الجزء الأول ،دار الهومة ،الجزائر 2005 ،ص:24.

**ب- ربط الضريبة :** يقصد بالربط الضريبي تحديد مبلغها الذي يجب على المكلف دفعها وتحديد هذا المبلغ يتم أولاً تحديد الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة وثانياً المرور إلى ربط الضريبة وهناك عدة طرق تقنية في تحديد وتقييم المادة الخاضعة للضريبة يعتمد عليها المشرع ونلخصها في ثلاث طرق رئيسية:

-**النظام الحقيقي :** نظام عام تحدد فيه الضريبة حسب المعلومات التي ترد من المكلفين بالضريبة إلى مصلحة الضرائب وتقوم هذه الأخيرة بتقسيم مبلغ الضريبة من خلال وثائق محاسبية محددة.

-**النظام الجزائي :** وفي هذا الإطار تحدد الضريبة بطريقة جزافية على تصريحات المكلفين فتقوم مصالح الضرائب بإعادة تقييم هذه التصريحات ومن ثم تحديد نسبة الضريبة حسب السعر أو النسبة المطبقة.

-**نظام التصريح المراقب :** وهو نظام التصريح الحقيقي يخص أصحاب المهن الغير تجارية وصناعية وبإخضاع اقل.

**ج-تحصيل الضريبة :** إن الإدارة الضريبية تتبع طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب فهي تنقي لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية المناسبة والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية حيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة كما تعمل الأنظمة الضريبية الحديثة على الحد من حساسية الممول بالضريبة تجاه التزامه وطريقة تحصيلها كما يلي:

-**تسديد الضريبة مباشرة من المكلف :** حيث يتقدم هذا الأخير إلى مصلحة الضرائب لتسديد مستحقاته.

-**تسديد الضريبة من طرف وسيط بين المكلف بها و مصلحة الضرائب :** حيث مثلاً حقوق التسجيل يدفعها العميل للموثق و هذا الأخير يدفعها لمصلحة الضرائب.

يولي المدقق الجبائي اهتماماً كبيراً بتدقيق الوثائق والدفاتر المحاسبية وهذا مرده الارتباط الوثيق بين المعطيات المحاسبية و الجبائية ، فالحاسبة و الجبائية عنصران مكملان لبعضهما البعض فيما يخص الحالة التسييرية للمؤسسة ، لذا فتدقيق الوثائق المحاسبية لها من الأهمية ما يجعلها أمراً ضرورياً وأساسياً. ويهدف المدقق الجبائي من تدقيقه للوثائق المحاسبية للتأكد وذلك من خلال حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية إذن القوائم المالية هي القوائم التي تعكس عملية تجميع و التبويب و التلخيص النهائي للبيانات المحاسبية.

### المطلب الأول :التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية

لقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية:

القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة تشمل على<sup>1</sup>:

- ✓ الميزانية؛
- ✓ حساب النتائج؛
- ✓ قائمة تدفقات الخزينة؛
- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ✓ ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة للميزانية و حسابات النتائج؛

أقل عناصر التالية:

1-الميزانية : تصنف الميزانية بصفة منفصلة :عناصر الأصول و عناصر الخصوم و تبرز بصورة منفصلة على الأقل عناصر التالية:

### ❖ الأصول:

- التثبيتات المعنوية
- التثبيتات العينية.

<sup>1</sup> مصطفى صالح سلامة ، نظم المعلومات المحاسبية ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2010 ، ص: 11.

- الاهتلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية.
- المخزونات.
- الأصول الضريبية مع تمييز الضرائب المؤجلة.
- الزبائن والمدينين الآخرون و الأصول الأخرى المماثلة.
- خزينة الأموال الايجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

❖ الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة عقب تاريخ الإقفال مع تميز رأس المال الصادر و الاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون و الدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة مع تميز الضرائب المؤجلة.
- الموصوفات للأعباء وللخصوم المماثلة.
- خزينة الأموال السلبية و معدلات الخزينة السلبية.

2- حساب النتائج:<sup>1</sup>

1 مفهوم حسابات النتائج :حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية الربح او الخسارة.

2المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الالية:

- الهامش الإجمالي.
- القيمة المضافة.
- الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

<sup>1</sup> مصطفى صالح سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص:12.

-منتجات الأنشطة العادية.

-المنتجات المالية والأعباء المالية.

-أعباء المستخدمين.

-الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

-المخصصات للاستهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التبيئات المعنية.

-نتيجة الأنشطة العادية العناصر غير العادية (منتجات او أعباء).

-النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

-النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة الى شركات المساهمة.

2-3المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة في حساب النتائج و اما في الملحق المكمل لحساب النتائج هي

الآتية:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية.

- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها او مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة الى

شركات المساهمة

وللكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق فنستعمل اذن زيادة على

مدونة حسابات الأعباء و المنتجات حسب الطبيعة مدونة الحسابات حسب الوظيفة كيفية مع

خصوصيتها واحتياجاتها.

تحتسب نتيجة الأعباء او المنتجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ

اقفال السنة المالية وتاريخ اعداد الكشوف المالية.

3-جدول سيولة الخزينة : الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقديم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية:<sup>1</sup>

### 1 طرق تقديم تدفقات الأموال:

1-1 الطريقة المباشرة : تقدم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الاجمالية منها الزبائن الموردون الضرائب... الخ قصد ابراز تدفق مالي صافي يتم تقريب هذا التدفق الى نتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.  
1-2 الطريقة غير المباشرة : تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الاخذ في الحسبان ما يلي:

- اثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (استهلاكات تغيرات الزبائن المخزونات تغيرات الموردون..الخ).
- التفاوتات او التسويات(ضرائب مؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار او التمويل (قيمة التنازل الزائدة او الناقصة)و هذه التدفقات تقدم كلا على حدا.

4-جدول تغير الأموال الخاصة:يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي اثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

### 1 المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول : تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة.
- عمليات الرسملة (ارتفاع الانخفاض التسديد).
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

<sup>1</sup> قانون المالية ،العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 ،ص: 26.

**5-ملحق القوائم المالية :** الملحق هو وثيقة تلخيصية يعد جزء من القوائم المالية و هو يوفر التفسيرات الضرورية من اجل خصم افضل الميزانية و حساب النتائج و يتم كلما اقتضت الحاجة للمعلومات المفيدة لقارئ الحسابات<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث : مفهوم الفعالية التدقيق الجبائي و التزامات المكلف بالضريبة

إن وضع أي سياسة في إطار التأثير على مخرجات الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أغراض معينة من خلالها يتطلب بالضرورة التأكد من مدى صلاحية هذه السياسة ومدى ملائمتها مع الأهداف التي حددت لها. والسياسة الجبائية كغيرها من السياسات الأخرى لا يمكن تركها من غير متابعة و مراقبة، إذ يجب تقييمها وتعديلها أن لزم الأمر بعد تحديد الانحرافات غير المقصودة وغير المرغوبة وتصحيحها تبعا لاتجاه الذي تم تحديده لها من طرف الدولة، وهو ما يعني تتبع التزامات ومدى تلاؤمها مع الظروف الاقتصادية و الاجتماعية المختلفة.

### المطلب الثاني : التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم

بغية التدقيق في الضرائب والرسوم التي تقع على عاتق المؤسسة، يقوم المدقق بهذه المهمة وفق الخطوات مدروسة و منتظمة، حيث يعمل على تدقيق الوعاء الضريبي، وتدقيق عملية التصفية والتسديد وكذا جميع الإجراءات الواجبة الإلتباع فيما يخص الإطار الزمني والمكاني وكذا شروط الاستفادة من التخفيضات أو الامتيازات الجبائية. وسنوضح المراحل العملية للتدقيق الجبائي للضرائب والرسوم من خلال التطرق لتدقيق الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ممثلة للضرائب على الدخل وكذا كل (TAP) و(TVA) وكذا (IRG).

### الفرع الأول : التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات<sup>2</sup>

يمر التدقيق عبر مرحلتين هما تدقيق الوعاء وتدقيق التصفية والتسديد.

**أ-تدقيق الوعاء :** طبقا لما تنص عليه المادة (140) من قانون الضرائب المباشرة فإن القاعدة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح الصافية والتي تحدد نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة والوحدات التابعة لها.

<sup>1</sup> Tazdditali ;maitrise de système comptable financier ;édition ACG ;première ;édition ,alger ,alger ,2009,p106.  
<sup>2</sup> Ministère des finances, DG I, **Guide de Vérificateur de Comptabilité**, édition 2001, P: 124.

النتيجة الصافية هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد القيام بتعديلات كالأتي :

التخفيضات - الإدماجات + النتيجة المحاسبية = النتيجة الجبائية

قاعدة تحديد النتيجة المحاسبية : على المدقق القيام بعمليات بحث وتحقيق في النواتج والأعباء.

### 1 - تدقيق النواتج : ويتضمن تدقيق رقم الأعمال وتدقيق النواتج الأخرى:

-تدقيق رقم الأعمال : على المدقق في بداية الأمر التأكد من أن رقم الأعمال يعكس القيمة ولذلك باستعمال

التقنيات إعادة تكوين رقم الأعمال وهناك طريقتين:

الطريقة الأولى : إعادة تكوين رأس المال اعتمادا على المداخيل :

وإذا اكتشف المدقق عدم التطابق فيما بينهما فعليه التحلي بالحيلة والحذر من خلال طرحه الأسئلة على محاسبي المؤسسة لأنه قد يتعلق الأمر ببعض الأحيان بمردودات من الزبائن.

الطريقة الثانية : على المدقق أن يتأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة ، والتأكد من الانضباط واحترام القواعد في تسجيل فواتير البيع في اليوميات المدقق ملزم بالتأكد من:

- التطابق بين فواتير ووصلات التسليم وكذا التطابق بين أصناف البيع وما هو مصرح به فيما

TAP و TVA .

- عمليات تسليم السلع للشركاء والعمال و كذا العمليات الحسابية في الفواتير .

### 2-تدقيق النواتج الأخرى : حيث أنه على المدقق القيام بما يلي:

- على المدقق التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوح وكذا إعادة تقييم الاستثمارات وعليه التأكد من إدماجها في نتيجة الدورة وفق القواعد المنصوص عليها في المادتين (185) و(186) من قانون الضرائب المباشرة.

### 3-تدقيق تغيرات المخزونات : فيما يخص المخزونات فإنه على المدقق أن يتأكد من النقاط أدناه:

-وجود جرد مفصل.

-التقييم الصحيح للمخزونات وفقا لما نص عليه المخطط المحاسبي الوطني إلا أن المشتريات يجب أن تحضا بعناية خاصة من المدقق من خلال التحقيقات الموالية:

-التأكد من التسجيل المحاسبي لجميع فواتير الشراء ،التأكد من أن المشتريات مبررة بوثائق إثبات، التأكد من أن كل المشتريات مرتبطة بالاستغلال والتأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات.

## 2 -تدقيق الأعباء : عل المدقق التأكد من الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء ولكي تكون الأعباء قابلة

للتخفيض جبائيا من نتيجة الدورة يجب أن تستوفي كل الشروط الآتية :<sup>1</sup>

- يجب أن ينجر عنها انخفاض في أصول الميزانية الصافية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تتسبب في تغيير على مستوى الميزانية.
- يجب أن تكون مسجلة في محاسبة المؤسسة ومستندة على وثائق إثبات ،هذا الشرط المزدوج يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات دورة ما.
- يجب أن تصب في مصلحة المؤسسة وأن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائفها.

تحديد النتيجة الجبائية : النتيجة الجبائية هي عبارة عن النتيجة المحاسبية ينبغي على المدقق أن يتأكد من أنه قد تم ضم (إدماج) بعض المصاريف وأنه قد تمت الاستفادة من التخفيضات.

المصاريف الواجب التأكد من ضمها ،ويتعلق الأمر بما يلي :

● الهبات والهدايا المتجاوزة للحد القانوني وهي ثلاث أنواع:

- الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهادي ،لا يجب أن تتعدى قيمته الودوية 500 دج لكل مستفيد.
- الهبات والهدايا المقدمة إلى مؤسسات وجمعيات إنساني ،لا يجب أن تتعدى قيمته السنوية 20000 دج سواء كان عينيا أو نقديا.

<sup>1</sup> وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب ،الدليل الجبائي ،2010،ص:26.

- الهبات المقدمة إلى هيئات مقيمة ومعتمدة للبحث العلمي أو الجمعيات ذات الطابع الخيري هذا النوع

لا يجب أن يتعدى 1% من الربح الخاضع للضريبة.

- الغرامات والعقوبات على مختلف أنواعها : ويتعلق الأمر بعقوبات التأخر وعقوبات الزيادة في الأسعار.
- النفقات الخاصة بالتكفل والتمويل المتجاوزة للحد القانوني ، هذه النفقات محددة قانونا ب 10% من رقم الأعمال الدورة مع حد أقصى له يقدر ب 6 ملايين دج.
- المؤونات غير القابلة للتخفيض أو المتروكة دون مبرر خلال الدورة : ربط التشريع الجبائي الساري المفعول تخفيض المؤونات من النتيجة بالشروط الآتية الذكر:

- يجب أن تكون مكونة لتغطية عبء محدد بدقة أي أنها لمواجهة خسائر وأعباء محتملة مع إقصاء الأعباء والخسائر .

- يجب أن تكون مخصصة لأعباء قابلة للتخفيض ولا تكون لأعباء مقصية من حق التخفيض مثل الغرامات.

- الخسائر والأعباء التي كونت من أجلها المؤونات يجب أن يكون مصدرها من الدورة المعنية ويجب أن يظهر في كشف المؤونات المرفق بالتصريح السنوي للنتائج.

- الإهلاكات المتجاوزة للحد القانوني والخاصة بالسيارات السياحية : إن قاعدة احتساب أفساط الإهلاك للسيارات السياحية محددة قانونا ب 800000 دج كقيمة اكتساب للوحدة.

التخفيضات الواجب التأكد من أن المؤسسة قد استفادت منها ،على المدقق التأكد من استفادة المؤسسة للتخفيضات أدناه:<sup>1</sup>

- الجزء غير خاضع للضريبة من القيمة الزائدة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات حسب المادة(173) من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>1</sup> المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،الجزائر،2016.

● تأجيل العجز في الميزانية : حسب المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة فإن العجز (الخسائر) الخاصة بدورة معينة يمكن تغطيته في مدة أقصاها 5 سنوات لاحقة<sup>1</sup>.

● التخفيض الجبائي (الرصيد الجبائي) : فإن المدقق يجب أن يتأكد من توفير الشروط الآتية:

- الشركة تابعة للقانون الجبائي الجزائري ومقرها في الجزائر وتكون الشركة خاضع للضريبة على أرباح الشركات.

- فقط الأرباح التي تخضع لمعدل ضريبة عادي هي التي تستفيد من التخفيض الجبائي والمستفيد يجب ان يكون مقيما في الجزائر أو يملك مقرا فيها.

- القسائم الموزعة بقرار نظامي من أعضاء الشركة معينة بالتخفيض الجبائي أما التعديلات و المداخل الموزعة حسب المادة (46) من قانون الضرائب المباشرة فلا تستفيد منه.

أما بالنسبة للمعدل المطبق في إطار نظام المؤسسة الأم والفروع يجب توفر الشروط التالية: الأسهم والسندات يجب أن تأخذ الشكل الاسمي وتودع لدى بنك الجزائر ، كما يمكن أن تودع في أي مؤسسة مالية معتمدة عندها تأخذ الشكل غير الاسمي والحد الأدنى لمساهمة الشركة الأم في رأس المال فرع من فروعها هو 10% ويتم الاكتتاب في أسهم الشركة عن طريق الإصدار أو أنها تكتسب في تواريخ لاحقة مع التزام الشركة الأم بجمعها في أجل أقصاه سنتين(2).

### ● حساب الضريبة على أرباح الشركات:<sup>2</sup>

تحسب الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19 % بالنسبة لأنشطة انتاج السلع.

-23% بالنسبة لأنشطة البناء و الاشغال العمومية و الري ،وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الاسفار.

<sup>1</sup> المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2016

<sup>2</sup> Articl 150 cidta de la dgl « calcul de l'impôt » édition 2015

\*بخصوص معدل الضريبة لسنة 2015 تم توحيد معدل الاخضاع الضريبي بنسبة 23 % لكل الأنشطة حسب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2015 ثم عدل هذا المعدل حسب المادة 2 من قانون المالية التكميلي لنفس السنة كما هو موضح في الجدول أعلاه .

-26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات و الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت ، ان يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة ،تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على الأرباح الواجب تطبيقه.

**2- الانضباط في التصريح والتسديد :** يتأكد المدقق من أن التصريح قد تم إيداعه قبل 01 أبريل من كل سنة مهما كانت النتيجة ربحاً أو خسارة كما أنه على المدقق أن يتأكد من تسديد الدفعات ورصيد التسوية ،حيث أن هناك ثلاث دفعات مع رصيد تصفية وتدفع في التواريخ الآتية:

- الدفعة الأولى من 20 فبراير إلى 20 مارس.
- الدفعة الثانية من 20 ماي إلى 20 جوان.
- الدفعة الثالثة من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.
- وتدفع هذه التسبيقات خلال السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة على أرباح الشركات .

يجب على المدقق التأكد أن قاعدة احتساب الدفعات مطابقة لما ورد في المادة (356) من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على أن قاعدة احتساب هذه الدفعات هي ربح الدورة الأخيرة المقفلة التي تمثل خمس 5/1، الضريبة المستحقة للسنة الماضية. أما الشركات الحديثة الإنشاء فالدفعة مساوية ل 30 % من قاعدة مقدرة ب5% من رأس مالها الاجتماعي للمؤسسة.

المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات وفق ال SCF:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		<b>444-الضرائب على النتائج:</b>		
		تعالج محاسبيا عبر مرحلتين :		
		<b>-مرحلة تحديد الربح المستحق</b>		
	695	من ح/ضرائب على أرباح المبنية على نتيجة النشاط العادي	***	
		الى ح/الضرائب على النتائج		***
	444	<b>-مرحلة سداد الدين الضريبي</b>		
		من ح/الضرائب على النتائج	***	
	444	الى ح/البنك او الصندوق		***
	53/51			

الفرع الثاني : التدقيق الجبائي للرسوم على النشاط المهني (TAP) والقيمة المضافة (TVA)

**1-التدقيق الجبائي للرسوم على النشاط المهني :** يتم فيها تدقيق التصفية والتسديد بعد تدقيق الوعاء.

أ- تدقيق الوعاء : يجب على المدقق التأكد من قاعدة الإخضاع للرسم على النشاط المهني مكون من المبلغ الإجمالي للمداخيل المحققة أو رقم الأعمال مع عدم احتساب الرسم على القيمة المضافة ،بالإضافة إلى تدقيقه للتخفيضات والعناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء وتتمثل في التخفيضات التالية:<sup>1</sup>

- تخفيض بنسبة 30 % ويطبق (مبالغ عمليات البيع بالجملة مبالغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل المواد التي يتضمن مبلغ بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة).
- تخفيض بنسبة 50 % على (مبالغ عمليات البيع بالتجزئة بالجمع التي تشمل المواد التي سعر بيعها بالتجزئة يحتوي على 50 % حقوق غير مباشرة.الخاصة بالأدوية تبعا للشترطين:

- أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي رقم 31/96.

- أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة محصور بين 10% و 30% .

<sup>1</sup> المادة 219 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر ، 2016.

ب - تدقيق التصفية والتسديد:<sup>1</sup>

● على المدقق التأكد من أن رصيد حساب ح/641 الخاص بالرسم على النشاط المهني يساوي مبلغ المادة الخاضعة مطبق عليها الرسم المنصوص عليه في القانون(2%).

● على المدقق في كل مرة التأكد من أن المؤسسة تقدم كل سنة التصريحات السنوية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي والإيرادات المهنية بإضافة إلى التأكد من عمليات البيع المنجزة حسب شروط البيع بالتجزئة مرفوقة عند التصريح بجدول يتضمن المعلومات عن كل زبون.

● على المدقق التأكد من التصريحات الشهرية (G02,G08,G11,G50) الملحق د،الكشف (104)والحاسبية.

وبالنسبة لحالة المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى ،يتم دفع الرسم المهني شهريا على مستوى مديريةية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين التابعين لها بواسطة تصريح موحد بالنسبة لمجموع الوحدات والمؤسسات و الورشات وهذا مهما كان مكان تواجدها.

ج - تدقيق التصريحات الشهرية للرسم على النشاط المهني:<sup>2</sup>

يجب على المدقق التأكد من أن المؤسسة قد وضعت لدى إدارة الضرائب تصريحا في وثيقة (G50) لكل شهر هذه الوثيقة تمنح من طرف إدارة الضرائب ويجب أن يودع في العشرين يوم الأولى لكل شهر. كما انه على المدقق أن يتأكد من أن التصريح يتضمن مجموع الرسم على القيمة المضافة المجمع و القابلة للتخفيض من جهة ورقم الأعمال سواء كان خاضعا للرسم أو معفيا منه ،ويتأكد من وجود تصريحا تصحيحية إذا لزم الأمر.

<sup>1</sup> المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر، 2016.

<sup>2</sup> المادة 26 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2016.

المعالجة المحاسبية للضرائب على النشاط المهني وفق ال SCF:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		يسجل كما يلي:		
		-مرحلة الاثبات كعبء		
	642	من ح/الضرائب و الرسوم المسترجعة على رقم الاعمال	***	
	447	الى ح/الضرائب و الرسوم ودفعات متشابهة		***
		-مرحلة سداد الدين الضريبي		
	447	من ح/الضرائب على النتائج	***	
	53/51	الى ح/البنك او الصندوق		***

2-التدقيق الجبائي الرسم على القيمة المضافة TVA :

أ- تدقيق الوعاء : على المدقق التأكد من أن القاعدة الخاضعة للضريبة محسوبة بمجموع الأجر والتعويضات والمنح الدائمة من طرح اشتراكات الضمان الاجتماعي و التقاعد ،والعلاوات بما فيها الامتيازات العينية للدفع الجزائي وترسل لفائدة ميزانية الجماعات المحلية ومهمة المدقق في تحديد الوعاء الضريبي للدفع الجزائي هي:

المادة أو الأساس الخاضع للضريبة يتكون من المبلغ الإجمالي الصافي للأجر والمرتببات والتعويضات والعلاوات وعليه إقصاء العناصر التالية من المادة الخاضعة :

- الأجر المحصلة من طرف أشخاص يحملون جنسية أجنبية يمارسون عملهم في الجزائر في إطار مساعدة مجانية المنبثقة عن اتفاقيات دولية.
- الأجر والكفاءات الأخرى المدفوعة لإطار برنامج موجه لتشغيل الشباب وفقا للشروط عن طريق التنظيم.
- العمال المعوقون حركيا،عقليا،بصريا أو سمعيا الذين لا يتعدى أجرهم أو معاشهم مبلغ 1500 دج شهريا.
- التعويضات ذات الطابع العائلي المنصوصة في التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد المنح العائلية ومنحة الأمومة.
- التعويضات المؤقتة والمنح و الربوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية نتيجة حكم قضائي.

- التعويضات العينية (الإطعام المسكن الممنوح في المناطق الواجب ترقيتها).
- المبالغ المدفوعة لشبه رواتب في إطار قانون 07/81 المتعلق بالتمهين.

ب - **تدقيق التصفية والتسديد** : على المدقق التأكد من أن رصيد الحساب ح/640 المخصص للدفع الجزائي يساوي المادة الخاضعة المطبق عليها نسبة الضريبة المنصوص عليها قانونيا والتأكد من أن الدفع يكون مرفق بجدول لإشعار خاص بالدفع الجزائي مؤرخ وممضي من الشخص القائم بالدفع ويتضمن المعلومات التالية:

- طبيعة الدفع والفترة المعينة (المطابقة للأجور المدفوعة والتي يستحق عنها الدفع الجزائي) مبلغ هذه الأجور ومبلغ الدفع الجزائي يكون بواسطة تصريح وثيقة G50. فيما يخص طرق الدفع على المدقق التأكد من أن المؤسسة قد دفعت المبالغ المستحقة خلال 20 يوم الأولى من الشهر باستثناء الدفع كل ثلاثي إذا كان المبلغ الجزائي لا يتعدى 1000 دج .

على المدقق أن يولي اهتماما لخمس نقاط رئيسية هي الواقعة المنشأة للرسم ، الوعاء الضريبي ، المعدلات المطبقة حقوق التخفيضات والتصريحات الشهرية.

أ- **الحدث المنشأ للضريبة** : يمكن تعريفه على أنه واقعة مادية أو قانونية التي تجعل الممول أو المؤسسة ملفا مدنيا للرسم على القيمة المضافة وعلى المدقق دراسة الحالات التالية :

- **المبيعات والعمليات المماثلة** : على المدقق التأكد من الاستحقاق هذا الأخير يكون من التسليم القانوني والمادي لبضاعة.

- **الأشغال العقارية أو (أداء الخدمات)** : على المدقق التأكد من الاستحقاق الذي هو عبارة عن التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن. (سلفة ، دفعات ، تسديدات).

- **التسليمات للذات** : على المدقق التأكد من أن الواقعة المنشأة للضريبة لم تتحقق بالتسجيل المحاسبي للمشتريات ضمن أصول المؤسسة ولكن بالاستعمال الأول لها.

ب - **تدقيق وعاء الضريبة** : المادة الخاضعة للضريبة هي عبارة عن المقابل الذي يتحصل عليه المورد جراء بيعه للسلع أو تأدية خدمات. على المدقق التأكد من أن الوعاء يضم العناصر التالية:

- الثمن الإجمالي ملك أو المبلغ الإجمالي الذي يقابل تأدية الخدمات.

كل المصاريف المفوترة للزبون وضم الحقوق والرسوم مع طرح الطوابع الجبائية والرسم على القيمة المضافة.

على المدقق التأكد من أن العناصر الآتية لا تدخل في الوعاء:

- التخفيضات و الحسومات المتفق عليها و المفوترة وكذا مصاريف رسوم أمانة الغلافات يجب على المدقق أخذ الحيلة والحذر من الحالات الآتية:

المبيعات المنجزة مابين الوحدات والفروع لنفس المؤسسة : على المدقق التأكد من أن المادة الخاضعة للضريبة تتكون من سعر البيع المطبق من طرف المشتري حتى إن كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو معفية منه.

● التسليمات للذات : على المدقق التأكد من أن المادة الضريبية مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بسلع منقولة، وتكون من سعر الإنجاز إذا كان الأمر متعلقا بعقارات.

● تبادل السلع : على المدقق التأكد أن القاعدة الضريبية مكونة من قيمة السلع المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة (la Saulte) أو قيمة السلع الأخرى التي تعد تقدم كزيادة وهذا عند اختلاف قيمة السلعتين موضوع التبادل.

ت - تدقيق المعدلات المطبقة : المعدلات المنصوص عليها في التشريع الجزائري هي:

المعدل المنخفض 7%: يخص المنتجات والخدمات التي تمثل حالة خاصة في المجال الاجتماعي والاقتصادي والثقافي.

المعدل العادي 17% : يخص الهبات والسلع غير الخاضعة للمعدل 7% والمذكورة بالتفصيل في المادتين 21 و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ث - تدقيق حقوق التخفيض(الاسترجاع) : الرسم على القيمة المضافة تخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج في نهاية الحلقة التي بها المنتوج فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك .

المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة وفق ال SCF:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		<b>445-الرسم على رقم الاعمال:</b>		
		-سواء المفوترة على المبيعات:		
		- التسجيل محاسبيا كالتالي :		
	411	من ح/ الزبائن	***	
	700	الى ح/مبيعات بضائع		***
	445	الى ح/رسوم على رقم الاعمال		***
		- سواء المفوترة على المشتريات و التي تسجل محاسبيا كالتالي:		
	38	من ح/ مشتريات مخزنة	***	
	445	من ح/ رسوم على رقم الاعمال	***	
	401	الى ح/موردو السلع و الخدمات		***

الفرع الثالث : تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تتضمن تدقيق الوعاء إضافة إلى التصفية والتسديد:

- أ- **تدقيق الوعاء:** على المدقق التأكد من أن وعاء الضريبة يتكون من ما يلي <sup>1</sup>:
- ب- الرواتب والأجور ،على المدقق التأكد من أن (تحديد المادة الخاضعة بدقة من طرف المؤسسة تطبيق التخفيضات والخصومات المنصوص عليها في القانون لاحترام الالتزامات الخاصة بالمستخدمين من طرف المؤسسة).
- المبالغ الملحققة إلى الرواتب والأجور كالتعويضات ومنح المردود و كذا الامتيازات الخاصة بالتغذية والسكن وتدفئة ،إنارة والمرتبطة بالأجر سواء كانت مجانية أو تمنح بأقل من قيمتها الحقيقية.

<sup>1</sup> المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2016.

كما على المدقق أن يتحقق من عدم ضم العناصر الآتية إلى الوعاء:

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة كذا تعويضات المناطق الجغرافية.
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي(الأمومة).
- الامتيازات الخاصة بالتغذية والسكن والممنوحة لعمال وموظفين يعملون في مناطق طور التنمية.
- التعويضات الممنوحة إجبارية بناء على قرار العدالة.

**ب - تدقيق التصفية و التسديد :** على المدقق التأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب ،إلا في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي الجزافية والتي يجب أن يتأكد المدقق من أنه قد تم احتسابها على أساس المعدل الجزافي 15 بالإضافة إلى ما سبق فإنه من الضروري تدقيق التصريجات المقدمة في الوثيقة (G50).

#### الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي

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

المصدر : المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2013 لم تغير في 2016.

➤ تدقيق الاقتطاعات الأخرى من المصدر : ويتعلق الأمر بنوعين من الاقتطاعات:

1- المداخيل المدفوعة إلى المستفيدين المقيمين<sup>1</sup> : على

المدقق التأكد من المداخيل على الأموال المنقولة المقدمة من طرف الشركة وغير المعفية من الضرائب بنص تشريعي

قد تم عليها اقتطاع من المصدر بنسبة 20%. كما أن عليه مراقبة المبالغ المدفوعة إلى أشخاص يمارسون وظائف

<sup>1</sup> المادة 175 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2016.

أخرى غير وظيفتهم الرئيسية كإجراء كمنشطات الحراسة والمساعدة ذات الطابع المؤقت لحساب المؤسسة قد طبقت عليها إقتطاع من المصدر بنسبة 15% قبل تطبيق التخفيضات.

عليه كذلك التأكد من دفع شهري لاقتطاعات المداخيل من خلال التصريح في وثيقة (G50) وهذا قبل 20 يوما من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الاقتطاع و بعد التأكد من التصريحات عليه التحقق أيضا من أن المدينين للمبالغ التي تم عليها الاقتطاع قد قدموا شهادات اقتطاع إلى المستفيدين من هذه المبالغ تتضمن:

● هوية وعنوان المستفيد، المبلغ المدفوع، مبلغ و تاريخ الاقتطاع من المصدر.

2- المداخيل المدفوعة إلى مستفيدين غير مقيمين : على المدقق في هذه الحالة أن يكون حريصا فيما يخص هذا النوع من الاقتطاعات ويأخذ بعين الاعتبار وجود اتفاقيات دولية مع بلدان الأشخاص المقيمين إضافة إلى ذلك عليه أن يتحقق من أن المؤسسة قامت ب:

● حساب الاقتطاع من المصدر بتطبيق المعدلات المنصوص عليه على المبلغ الخام (الذين لهم مقر جبائي خارج الجزائر 24 % أما المقيمين 20%).

● تطبيق تخفيض قدره على المبلغ المدفوع مقابل الإيجار المنصوص عليه في عقد الإيجار الدولي بالنسبة للأشخاص غير المقيمين بالجزائر.

● تسليم إلى المعنيين بالأمر وصلا يقطع من دفتر بقائمة مرقمة تقدمه الإدارة الجبائية.

● كل دفع يكون مصحوبا بجدول إشعار مؤرخ وموقع من قبل الشخص الذي قام بالدفع مع ذكر المعلومات المنصوص عليها في المادة ( 110 ) من قانون الضرائب المباشرة.

● بجانب طلب تحويل للأموال لفائدة المؤسسة الأجنبية ،يجب على المؤسسة المصرفية أن تتأكد من أن المدين قد تتوفر فيه وبصفة سليمة الالتزامات الجبائية الواقعة على عاتقه ويتعين على هذا الأخير أن يقدم شهادة تسلمه إياه الإدارة الجبائية ثبت الاقتطاع والدفع.

### 3- الدراسة التطبيقية للضرائب المؤجلة:

الفرع الأول : لدينا المعطيات التالية لشركة الصناعات الحديدية في 2013/03/15 التي دفعت تسبيق

عن الضرائب سنة 2014 ،وقدر المبلغ التسبيق 500.000 دج

## الفصل الثاني :

### التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم

وفي 2014/12/31 قدرت الضرائب على النشاط العادي لشركة الصناعات الحديدية بمبلغ 600.000 دج سدد الفرق نقدا.

#### ➤ المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول

- عند التسبيق الضريبي:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
133	53/51	من ح/الضرائب المؤجلة أصول الى ح/البنك او الصندوق	500.000	500.000

- في حساب التسوية الضريبية:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
692	133	من ح/الضرائب مفروضة مؤجلة كاصول	500.000	500.000
695	53/51	من ح/ضرائب على نشاط المؤسسة الى ح/الضرائب مؤجلة أصول الى ح/البنك او الصندوق	100.000	100.000

الفرع الثاني: لدينا المعطيات التالية لشركة صناعة الحلويات حيث في 2013/04/15 تم فرض

عليها ضرائب إضافية، بسبب الغاء بعض الأعباء وضمها الى النتيجة، نتج عنها ضرائب

إضافية قدرت ب 300.000 دج

في 2013/05/20 تم تسديدها نقدا على قابض الضرائب.

#### ➤ المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم:

- عند ترتيب الدين الضريبي :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
693	134	من ح/الضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم الى ح/الضرائب مؤجلة كخصوم	300.000	300.000

- في حالة التسوية الضريبية وتسديد المستحقات :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
134	531	من ح/الضرائب المؤجلة كخصوم الى ح/النقديت	300.000	300.000

المبحث الثالث: التزامات المكلف بالضريبة و مدى فعالية التدقيق الجبائي

من بين أهم خصائص الضرائب المثلى أن تكون ذات فعالية جيدة ،تحقق العدالة الضريبية وذات عبء ضريبي مقبول أي لا تحفز على التهرب الذي يؤثر سلبا على الفعالية و العدالة ،ورغم وجود تفاوت في أهمية هذه الخصائص وأحيانا تعارض بينها تبعا للأهداف المنتظرة من الضريبة سنحاول في هذا المطلب إبراز فعالية التدقيق الجبائي .

المطلب الأول :التزامات المكلف بالضريبة

الفرع الأول : التزامات المحاسبية للمكلف بالضريبة

نجد من جملة الالتزامات المحاسبية مسك الدفاتر المحاسبية والاتصال بالإدارة يكون عن طريق الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و وسائل الاثبات:<sup>1</sup>

**1-مسك الدفاتر المحاسبية :** يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ بدون ترك بياض او تغيير من أي نوع كان او نقل الى الهامش و يرقم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الاجراء المعتاد.

**-دفتر اليومية :** يسجل في دفتر اليومية او اليومية العامة جل التدفقات المالية المنجزة من قبل المؤسسة ويختلف مضمون هذا الدفتر حسب استعمال او عدم استعمال المؤسسة ليوميات المساعدة<sup>2</sup>.

**-دفتر الجرد :** على كل شخص طبيعي او معنوي له صفة التاجر القيام بعملية الجرد السنوي لموجودات المؤسسة ويتم تقييد هذه العملية في دفتر خاص يعرف ب"دفتر الجرد" هذا ما نص عليه القانون الجديد.

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق ،التحقيق المحاسبي ،دار الهدى للنشر و التوزيع ،الجزائر ،2012، ص:38.

<sup>2</sup> المادة 09 من القانون التجاري.

"على كل شخص طبيعي او معنوي له صفة التاجر القيام في كل سنة بعملية الجرد و يتم تسجيلها في دفتر يسمى: دفتر الجرد.

بالإضافة الى هذين الدفترين على المكلف مسك دفاتر أخرى مثل دفتر الأجور فواتير الشراء الاصلية إضافة الى نسختين من كل فاتورة البيع وبصفة عامة على المكلف بالضريبة مسك جميع الأوراق والبيانات التي تثبت إيرادات و نفقات المؤسسة و التي تعد من وثائق الايضاح و التبرير<sup>1</sup>.

## 2- حفظ الدفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات:<sup>2</sup>

يتم الاحتفاظ بالدفاتر المذكورة في المادتين 09 و 10 من قانون التجاري وكذا الوسائل الإثبات لمدة 10 سنوات نظرا لأهمية هذه الوثائق في عملية التحقيق وفي المطابقة مع التصريحات حيث انه:

يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي او في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة و الاطلاع والتحقيق لأجل مدته 10 سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري وهذا ابتداء من اخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.

يجب ان تحفظ الدفاتر والمستندات المشار اليها في المادتين 09 و 10 لمدة 10 سنوات كما يجب ان ترتب وتحفظ الرسائل الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة.

الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة: تتمثل الالتزامات الجبائية في التصريحات وهي:<sup>3</sup>

**1-التصريح بالوجود :** يجب على المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في اجل 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات او الضريبة الجزافية الوحيدة.

<sup>1</sup> المادة 10 من القانون التجاري.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق ،التحقيق المحاسبي ،مرجع سابق ، ص:39.

<sup>3</sup> عوادى مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، الطبعة الأولى ، الجزائر ، 2009 ، ص:26.

كما يجب ان يدعم هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الميلاد المستخرجة من المصالح المدنية للبلدية التي ولد فيها الممولون ذوي الجنسية الجزائرية او الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني و خاصة الأسماء و الألقاب و العنوان التجاري و كذا العنوان في الجزائر و خارج الجزائر اذا تعلق الامر بالأشخاص الطبيعيين او المعنويين يحملون الجنسية الأجنبية.

**2-التصريح الشهري :** الزم المكلفين بان يكتبوا تصريحا شهريا او فصليا صنف (G50)او صنف(G50A) مجمل الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم 20 الموالية للشهر الذي تحققت فيه الإيرادات المهنية او الفصل الذي تحدده الإدارة<sup>1</sup>.

### 3-التصريح السنوي للعوائد و الأرباح:

الزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات ان يكتبوا قبل اول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة اما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية و الصناعية فقد الزمهم بإيداع قبل اول ابريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة المكلف و المتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة و النموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية و نفس الشيء بالنسبة بالمكلفين الممارسين لمن تجارية صناعية حرفية او المهن غير التجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في اطار مداخيلهم الصنفية.

اما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ فرض الضريبة مؤقت بمعدل 10من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح.

### 4-في حالة التنازل او الغاء المؤسسة:

تنص المادة (195) من قانون الضرائب المباشرة انه في حالة التنازل او التوقف عن جزء او كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص:27.

ولهذا يجب على المكلفين بالضريبة ان يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل او التوقف عن النشاط ضمن اجل (10) أيام كما هو محدد او يحيطوه علما بالتاريخ الذي اصبح او سيصبح فيه هذا التنازل او التوقف فعليا كذا عدد الاقتضاء اسم المتنازل له و لقبه و عنوانه.

### المطلب الثاني: مفهوم فعالية التدقيق الجبائي

**مفهوم الفعالية الجبائية :** كثيرا ما يحتوي مفهوم الفعالية بعض الغموض وهو الأمر الذي يفرض علينا استغراق مفهوم الفعالية بصورة كبيرة في مختلف المجالات للتعبير عن معاني قد تختلف عن بعضها البعض مما يغلق الغموض حول التحديد الصحيح لمفهوم الفعالية.

قد عرفها كل من باشتمان و اتريني على اعتبارها على أنها: "هي قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية"<sup>1</sup>.

ومنه نستنتج أن فعالية الجبائية تكمن في مدى تحقيقه لأهدافه المتواجد من أجلها بشكل متوازن، حيث انه قد تتعارض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للتدقيق قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي، نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج تدقيقية مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقوف جميع المكلفين أمام عدم المساواة.

ونتيجة لتعارض بعض أهداف التدقيق الجبائي يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاث التالية:<sup>2</sup>

**-مصلحة الدولة :** تتحقق بمدى قدرة التدقيق الجبائي من استرجاع الأموال الضائعة والتي تساهم نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد في تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية دون وجود تشوهات.

**-مصلحة المكلف :** تتحقق مصلحته من التدقيق الجبائي حتى لا يكون في هذا التدقيق عائقا.

**-مصلحة المجتمع :** تتحقق مصلحتها من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عنها، كاستخدام حصيلة الموارد الضريبية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق، توفير الإنارة العمومية، التعليم الصحة... أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

<sup>1</sup> صالح بن نوار، «فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية»، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2006، ص196 .  
<sup>2</sup> Bernard Salanié, « théorie économique de la fiscalité », édition economica, France, 2002, p15.

➤ تعبر هذه المؤشرات عن مدى تغطية التحقيقات في الملفات الجبائية، ففي حالة انخفاض في معدل المؤشرات يدل على انخفاض عدد القضايا المبرجة للتحقيق، وفي حالة ارتفاع معدل التغطية أي عدد كبير من القضايا المبرجة للتحقيق وبالتالي عدد كبير من التصريحات الجبائية للتأكد من صحتها ومصداقيتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة، مما يعمل على ردع المكلفين ويجعلهم يخشون الخضوع للتحقيق - يوجد مختلف المؤشرات يمكن ان تعكس لنا مدى فعالية التدقيق الجبائي المتبع في جانبه التنظيمي، وكلما كان أداء هذه المؤشرات ايجابي كلما انعكس هذا على جوانب التأثير الأخرى للتدقيق الجبائي نذكر مؤشر مهم هو:

### مؤشرات تنفيذ برنامج التحقيق (التحقيق المحاسبي):<sup>1</sup>

1- حالة تنفيذ البرنامج.

2- عدد الملفات المحقق فيها في المهمة.

3- متوسط زمن الانتهاء من البرنامج السنوي.

### 4- مؤشرات نتائج التحقيقات:

- المبلغ الإجمالي للمردودات.

- تطور مستوى المردودات (الحقوق والغرامات).

- متوسط نتيجة العملية الواحدة ومتوسط نتيجة المحقق الواحد.

➤ إن نتائج التحقيقات الجبائية ما هي إلا انعكاس لمجهودات المصالح المعنية، وكلما كانت التحضيرات والبرمجة سليمة وصحيحة واختيار العينة وسير التحقيق كانت النتائج كبيرة وجيدة والعكس صحيح.

<sup>1</sup> مغني ناصر: "دراسة تقييمية للنهز الضريبي من خلال مؤشرات الأداء"، مذكرة ماجيستر في العلوم الإقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر 2009-2010، ص: 15.

بما أن الفعالية الضريبية هي تعبير عن مدى تحقيق الأهداف من فرض الضريبة وكذا التوفيق بين هذه الأهداف نظرا للتناقص الذي قد ينشأ بينها والتي يمكن حصرها في <sup>1</sup>:

- **الهدف المالي** : المرادوية المالية هي هدف كل نظام ضريبي كون الضريبة جزء مهم من الإيرادات العامة.
  - **الهدف الاقتصادي** : هو احداث التوازن الاقتصادي عن طريق تصحيح حالات التضخم أو الانكماش.
  - **الهدف الاجتماعي** : يتمثل في تخفيض التفاوت في توزيع الدخل قصد تحقيق العدالة الاجتماعية
- وعلى هذا الأساس فإن دراسة العلاقة بين الفعالية الضريبية تكمن في التطرق إلى العدالة الجبائية كون الجباية المثلى هي ضريبة عادلة .

---

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، " فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية"دراسة حالة النظام الجزائري ( 1995)، أطروحة لنيل دكتورا دولة، جامعة الجزائر، 1995 ، ص:55 .

خلاصة:

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة ،ومن بين اهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ اليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي واعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم الإيرادات العامة للدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول ايجابية وفعالة للأزمات المالية والاقتصادية أي اشباع الحاجات المتزايدة.

تمهيد:

يعتبر التدقيق الجبائي أداة مهمة في تحسين مصداقية ودقة التصريحات الجبائية، ولكن في الإسقاط العملي والخاص بالإدارة الضريبية (لولاية مستغانم) تطبق بما يسمى بالتدقيق الجبائي، لذلك ارتأينا أن نبين بعض من النتائج المتوصل لها بعد عملية التدقيق ولذلك قمنا بدراسة مؤسسة برمجت لتحقيق حسابي و جبائي من طرف مركز الضرائب في مستغانم وعليه قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث منها:

- تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم.
- إجراءات التحقيق الجبائي لمؤسسة تحويل الورق.
- إجراءات التحقيق المحاسبي لمؤسسة تحويل الورق.

المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب CDI لولاية مستغانم.

المطلب الأول : تعريف مركز الضرائب و بدوره الجبائي

الفرع الأول : تعريف مركز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت اشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات ومديريات الضرائب الولائية و بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:<sup>1</sup>

❖ المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط.

❖ المهن الحرة.

❖ المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات.

الفرع الثاني : الدور الجبائي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية:

1- في مجال الوعاء الضريبي:

❖ يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

❖ مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية و التجارية و الأرباح غير التجارية.

❖ اصدار ومعاينة والمصدقية على الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء او التخفيض.

2- في مجال التحصيل:

❖ التكفل بالجداول وسندات الإيرادات و تحصيل الضرائب والرسوم و الاتاوى.

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم ومهام الضرائب، ص: 1.

- ❖ التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل وتقدير الأموال النقدية.
- ❖ ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم.

### 3- في مجال الرقابة:

- ❖ البحث و تحصيل واستغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.
- ❖ اعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

### 4- في مجال المنازعات:

- ❖ دراسة و معالجة الشكاوى.
- ❖ متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- ❖ تسديد قروض الرسوم.

### 5- في مجال الاستقبال و الاعلام:

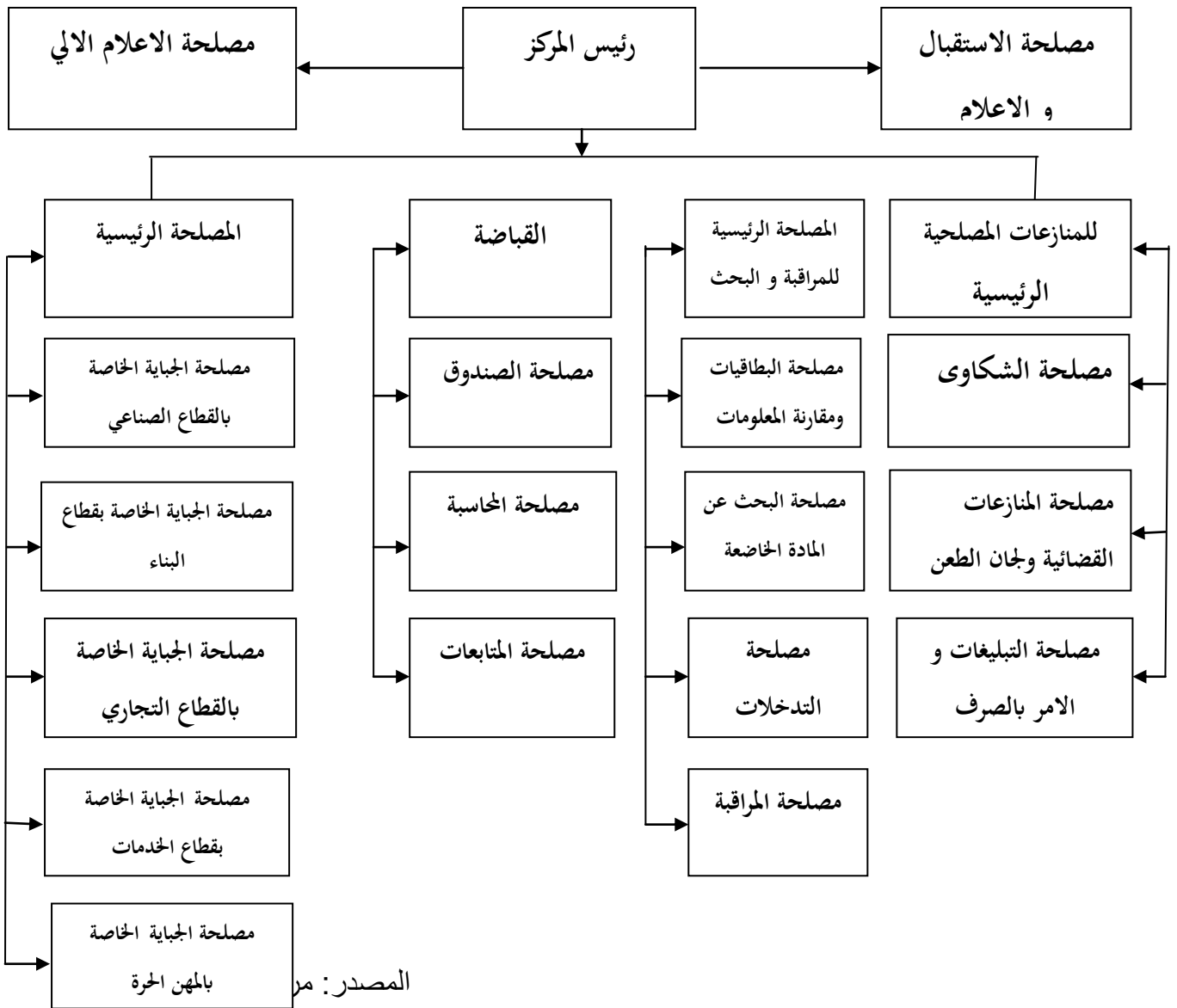
- ❖ ضمان مهمة استقبال و اعلام المكلفين بالضريبة.
- ❖ التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.
- ❖ تنظيم و تسيير المواعيد.
- ❖ نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي

الشكل التالي يوضح ذلك:<sup>1</sup>

الشكل رقم (01) : يبين الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم



<sup>1</sup> من اعداد الطلبة بالاعتماد على المطويات ،وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب،تنظيم ومهام الضرائب،ص:4.

الفرع الثاني: تنظيم مركز الضرائب لولاية مستغانم

1) يسير مركز الضرائب رئيس مركز، وهو يتشكل من:

- ثلاث مصالح رئيسية

(أ) المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات

(ب) المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

(ج) المصلحة الرئيسية للمنازعات

- مصلحتين:

(أ) مصلحة الاستقبال و الاعلام

(ب) مصلحة الاعلام الالي و الوسائل

- القبضة

2) العوائق التي بإمكانها أن تظهر خلال العلاقة:

خلال الاستقبال، يمكن ان تشكل العلاقة بين هذا الجمهور و بين المصالح عوائق كبيرة سواء بالنسبة

للأشخاص الذين يعانون صعوبات أو بالنسبة لعون الاستقبال.

1-2- بالنسبة للأشخاص الذين يعانون من الصعوبات:

يواجه الشخص الذي يعاني صعوبات ما يلي:

- نقص في الاعتماد على الذات.

- صعوبات في الدخول.

- صعوبة في فهم و سرد الطلب (صعوبات الاتصال الشفهي والكتابي يزيد من حدة الصعوبات العادية لفهم

اللغة الادارية).

- الخوف من السخرية.

- في بعض الأحيان الجهل بالقانون.

- الشعور بقلة الاهتمام.

## 2-2/ بالنسبة لعون الاستقبال:

يواجهون عون الاستقبال ما يلي:

- ضغط الوقت :صعوبة تخصيص الوقت الضروري لاستقبال الشخص دون إطالة مدة الانتظار الأشخاص الاخرين.
- عدم التكيف الأماكن (صعوبة إمكانية الوصول ،السرية).
- شعور بنقص الكفاءة لتلبية الطلب (لغة الإشارات ،الترجمه الاشخاص الأجانب)و الذي يمكن ان يصل الى الشعور بان وضعية الشخص قد تتعدها .
- الخوف من الطرف الاخر،لاسيما سلوك العدواني لبعض المكلفين بالضريبة.

## 3- استقبال فعال للأشخاص الذين يعانون صعوبات:

في اطار مرجعية النوعية الخدمة ،وبغية تحسين استقبال المكلفين بالضريبة الذين يواجهون الصعوبات،بتعين على مصالحننا تبني مسعى فعال من اجل استقبال المكلفين بالضريبة الذين يواجهون صعوبات ،هذا من خلال دمج أنشطة محددة تتمثل فيما يلي :

## 3-1/ تعزيز كفاءة عون الاستقبال:

يتعين على عون الاستقبال ان يكون قادرا على :

- التقرب من المعاق وذلك بتنمية معرفته حول الإحساس الأشخاص المعاقين.
- تسيير الاجهاد الذاتي ، في وضعية الاستقبال ،يكون العون تحت الضغط الذي يتوجب عليه ان يكون قادرا على التحكم في هذا الاجهاد من خلال اتخاذ وضعيات المحددة(التنقل ،حركات الاسترخاء و التنفس... )وكذا التحكم في وثيرة العلاقة.
- الاصغاء بعناية يمكن للعون إعادة النظر في موقفه وبالتالي يتحكم فب الحوار.
- تكييف الأسلوب التقني المستعمل و الذي يعتبر العنصر الأكثر تحكما في العلاقة.
- جعل الحوار الشفهي جدي من خلال التحكم في الصوت ووتيرة الكلام و الأسلوب ونبرة الصوت.

- مواجهة الفترات العصبية بتطوير حسه بالتعاطف وهذا مع تجنب و الوقوع في العقبات الشخصية والشعور بالذنب و الانفعال المفرط.

### 3-2/ انشاء تنظيم مناسب لهذه الفئة من الجمهور:

يجب ان تكون مصالح الاستقبال منظمة بكيفية من شاتها الدخول وإمكانية الوصول الى مصالحنا لهذا الصنف من الجمهور، مثل :

- إعطاء الأولوية للاستقبال عن بعد لأنترنيت الهاتف المراسلات البريدية.
- تهيئة أماكن الاستقبال الشخصي من خلال تجهيز ممرات مهياة للدخول ،مصاعد وكراسي متحركة.
- توفير نظام عبور ذوي أولوية في طوابير الانتظار لهؤلاء الأشخاص.
- تكييف الطاولات و الشبايك بعلو بناسب الكراسي المتحرك.

### الفرع الثالث : مجال الاختصاص (الأشخاص و الضرائب المعنيين)

#### 1-منهم الأشخاص التابعين لمراكز الضرائب

يتبع مجال اختصاص مراكز الضرائب:<sup>1</sup>

#### 1-1 المؤسسات الفردية الخاضعة لنظام الضريبي الحقيقي او النظام المبسط ، و الممارسين

للعمليات التالية :

- ✓ عمليات البيع بالجملة؛
- ✓ العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدين؛
- ✓ موزعو محطات الوقود؛
- ✓ المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الاعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالا فاء من الرسم؛
- ✓ تجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب و التسليات بمختلف أنواعها الشركات الغير التابعة لمديرية كبريات المؤسسات؛

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب ،منشور 2009،ص:7.

## 1- أعضاء مهن الحرة.

### 2- الضرائب و الرسوم المسيرة من طرف مراكز الضرائب

تتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي و تحصيل ومراقبة الضرائب و الرسوم التالية:<sup>1</sup>

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي/فئة الأرباح الصناعية و التجارية /المستحقة على المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي او النظام المبسط؛
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي/فئة الأرباح غير التجارية /المستحقة على أعضاء المهن الحرة؛
- ✓ الضريبة على الأرباح الشركات المستحقة على شركات الأموال الخاضعة للقانون العام او شركات الأشخاص، او شركات المساهمة بالمعنى الذي جاء في القانون التجاري و الشركات المدنية التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛
- ✓ الرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ الرسم الداخلي على الاستهلاك؛
- ✓ رسم المرور على الكحول؛
- ✓ الرسم على النشاط المهني؛
- ✓ الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور و المرتبات و المكفئات؛
- ✓ الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء؛
- ✓ حقوق الطابع؛

### 3- الضرائب و الرسوم التي تخضعون لها المكلفين

3-1 اذا كانت مؤسسة فردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي او النظام المبسط او أصحاب المهن الحرة فانتم تخضعون ل<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، منشور 2009، ص: 7-8.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم ومهام مركز الضرائب، ص: 10.

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح التجارية و الصناعية او فئة الارباح غير التجارية؛
- ✓ الرسم على النشاط المهني؛
- ✓ الرسم على القيمة المضافة؛

### 3-2 اذا كانت شركة غير تابعه لكبريات المؤسسات

يرتبط نظام خضوع الضريبة بالطبيعة القانونية للشركة:<sup>1</sup>

(أ) بالنسبة لشركات الأموال ( الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، الشركات ذات الأسهم ،.....):

- ✓ خضع الأرباح المحققة الى الضريبة على أرباح الشركات؛
- ✓ يخضع رقم الاعمال المحقق في الجزائر الى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ يخضع مداخيل المسيرين صاحبي اغلبية الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة الى الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية ، حسب نظام التصريح المراقب؛

(ب) بالنسبة لشركات الأشخاص ( شركات التضامن ، شركات التوصية البسيطة):

- ✓ يخضع شركاء هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المداخيل الموزعة تناسباً مع حصصهم الاجتماعية ، ( تقييم الأرباح اجبارياً وفقاً للنظام الضريبي الحقيقي)؛
  - ✓ يخضع رقم الاعمال المحقق في الجزائر للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة؛
- ملاحظة: تخضع المداخيل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لكل من النظام المبسط ونظام التصريح المراقب، للضريبة على الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط او المهنة او عند الاقتضاء في المؤسسة الرئيسية.
- ويطبق نفس الامر بالنسبة لمداخيل الشركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري وأعضاء الشركات المدنية الخاضعة للنظامين المذكورين أعلاه.

### 4- من خلال مصلحة الاستقبال يوفر لكم مركز الضرائب

<sup>1</sup>وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، منشور 2009، ص: 10.

#### 4-1 دخول أكثر لمصالحنا

من اجل تبسيط الدخول الى مركز الضرائب ،تخصص مصلحة الاستقبال:

✓ استقبال بالمدائمة : كل يوم من الساعة (09:00) الى الساعة (11:30) ومن الساعة (13:30) الى الساعة (16:00)؛

✓ الاستقبال الشخصي : ويسهر عليه أعوان مؤهلون يقومون بالاهتمام و الحرص على افادتهم بمعلومات بشكل مبسط ومفهوم ،توفير معلومات عن وضعية شكوى نزاعية قيد الدراسة ،تنظيم المواعيد مع رئيس المركز و رؤساء المصالح الرئيسية و التوجيه لمصالح الرئيسية و التوجيه لمصالح القباضة و مكاتب المواعيد و المفتشيات او مديريات الضرائب الولائية عند الاقتضاء؛

✓ الاستقبال الهاتفي يتكفل أعوان الاستقبال بالرد على الاستعلامات العامة عبر الهاتف (كيفية التصريح نسبة الرسم على القيمة المضافة أنظمة فرض الضريبة الحقوق و الضمانات الممنوحة لكم...)

✓ الوثائق الجبائية : تسلم على مستوى كل مصلحة استقبال مطويات ومنشورات لتعميم النظام الجبائي؛

✓ مطبوعات و مختلف التصريحات : تسلم تصريحات سلسلة ج 50 جداول الحواصل الخ؛

✓ دفتر الشكاوي : يوضع هذا الدفتر تحت تصرفاتكم لتدوين ارائكم و اقتراحاتكم؛

#### 4-2 استقبال عصري ومنظم:

عند الاستقبال نجد:

✓ الاستقبال العام يسهر عون الاستقبال على التوجه الى مكاتب مركز الضرائب او المصالح المختصة و تسليم وثائق جبائية(استمارات و مطبوعات)؛

✓ استقبال متخصص : توضع تحت التصرف مكاتب اعلام و إجراءات بغية الرد بصفة واضحة على الطلبات الاستعلامية التي تستلزم وقت أطول وهذا من اجل التزويد بمعلومات اوفر فيما يخص المسائل الجبائية المطروحة ومنح معلومات حول إجراءات فتح الملف الجبائي لدى مركز الضرائب وحول الإجراءات المتعلقة بالنزاع وتوقيف النشاط إضافة الى التكفل بالطلبات المتعلقة بالإعفاء ،الشراء و إعادة تسديد الضريبة على القيمة المضافة؛

#### 4-3 تنظيم المواعيد:

لتسهيل تنظيم المواعيد مع إطارات مصالح مركز الضرائب يتم وضع من جهة مخطط متضمن قائمة المستخدمين المكلفين بالاستقبال طوال فترة محددة ومن جهة أخرى الأيام ومواقيت الاستقبال وهذا بصفة دورية يتم ارساله عن طريق المعلوماتية لمصلحة الاستقبال من اجل استخدامه للمواعيد. ويسمح هذا التنظيم اعلاماتكم مسبقا بهوية الاطار المكلف باستقبالكم و الذي يكون تابعا للمصلحة المسيرة لمكلفكم الجبائي.<sup>1</sup>

#### 4-4 الملتقيات الإعلامية:

بمبادرة من رئيس المركز ،يتم تنظيم ملتقيات دورية مع الجمعيات و الاتحادات المهنية التي تساهم فعليا، كوساطة لتحسين الحوار بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية. كما تنظم أيضا أبواب مفتوحة بغرض تقريب المكلفين من مركزهم للضرائب.<sup>2</sup>

#### المبحث الثاني: إجراءات التحقيق الجبائي لمؤسسة تحويل الورق

##### المطلب الأول : كيفية الاشعار بالتقويم

<sup>1</sup> وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب،منشور 2009،ص:6.

<sup>2</sup> وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب،منشور 2009،ص:7.

دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب مستغانم

مؤسسة تحويل الورق Transformation de papiers

مؤسسة فردية Entreprise individuel

العنوان: منطقة الصناعية مستغانم

المؤسسة برمجت لتحقيق حسابي و جبائي في سنة 2015 لسنوات: 2011-2012-2013-2014.

### اشعار بالتقويم (Avis de notification) :

وفقا لتحقيق الجبائي و المحاسبي لمؤسستكم المختصة في النشاط: تحويل الورق الكائن مقرها بالمنطقة الصناعية مستغانم، وفق الاشعار بالتحقيق رقم.....م.م.ض.م لسنوات 2011-2012-2013-2014 و في اطار الضمانات التي توفرها إدارة الضرائب يمكنكم الاستعانة بمستشار معين من طرفكم مرافقتكم طيلة مدة المراقبة طبقا لنص المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكنكم طلب التحكيم من مدير الضرائب الولائي في ردكم على التقويم المقترح طبقا لنص المادة 6/31 من قانون المالية 2012.

ان الفحص للدفاتر التجارية و التدقيق في المحاسبة و التصريحات الجبائية وكذا جميع الوثائق المرافقة المتعلقة بالمحاسبة مكن من وجود ثغرات و نقائص تتمثل فيما يلي:

### المطلب الثاني: فحص الدفاتر التجارية والتصريحات الجبائية

**1-مراقبة دفتر الجرد و الفاتورات لمشتريات المواد الأولية لسنوات الخاضعة للتحقيق اثبت انه فقط المادة الأولية الورق كرافت "Papier kraft" التي تم التصريح بها في المخزون اما بالنسبة للمواد الأولية الأخرى الغراء (Colle) و الحبر (Encre) لم يتم التصريح بها اطلاقا رغم وجود فتورات الشراء تأخذ على سبيل المثال:**

فاتورة شراء الغراء (Colle) رقم 08 بتاريخ 08-11-2014 المورد و فاتورة شراء الحبر رقم 204 بتاريخ 8-3-2012 المورد.

**2-في سنة 2013 جدول الميزانية (Bilan) لأخر سنه، قيد الثببتات العينية ح/218 قيمته 155.000دج، غير ان المؤسسة تملك في أصولها الحقيقية آلات مختلفة قيمتها تقدر ب 9000.000 دج (حسب تقرير الخبير).**

- 3- سنة 2012، قيد ح/61 مواد أولية و مستلزمات مستهلكة بقيمة 2.326.504 دج غير انه في جدول النتائج T.CR فان قيد ح/71 بيع منتوجات لم يسجل أي مبلغ وكذا في المخزون لآخر السنة .
- من جهة أخرى فان المادة الأولية الورق كرافت المستهلكة قدرت ب 28.141 كلغ.
- 4-قيمة مشتريات من الورق كرافت ب: 2.303.050 دج بكمية: 27240 كلغ من المورد ج.ك لم تقيد في حساب ، ح/38 المشتريات.
- 5-سنة 2011 الاستفادة من التخفيض ب 30% على رقم الاعمال المصرح به الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP دون ان يصرح بجدول الزبائن (المادة 224 ق.ض.ر.م). بالنسبة للبيع بالجملة.
- 6-بيع المادة الأولية الورق كرافت على حالته (Vante en étaxt) وتصريح به باعتباره منتج كما يلي:
- السنة 2012: بيع مواد أولية الورق: 23500 كلغ.
- السنة 2013: بيع مواد أولية الورق: 47360 كلغ.
- 7-استفادة بطريقة غير قانونية للرسم على القيمة المضافة و هذا باستعمال فواتير غير قانونية من حيث البيانات المطلوبة في الفاتورة القانونية و هي كما يلي:
- فاتورة رقم 110 بتاريخ 12-10-2013: 84050 دج
- فاتورة رقم 161 بتاريخ 23-11-2013: 84030 دج
- فاتورة رقم 167 بتاريخ 28-11-2013: 84030 دج
- 
- 252110 دج TVA : 42858 دج
- 8-التسبيقات المستلمة ح/419 لم يتم تسجيلها في القيد المخصص لها و يتضح ذلك من خلال الكشف البنكي .BNA
- 12-05-2013: 800.000 دج.
- 28-06-2013: 100.000 دج.

-03-05-2014: 2000.000 دج.

-09-06-2014: 66000.00 دج.

9- حساب قسط الاهتلاكات مبالغ فيه بالسنة لسيارة سياحية (رونو كليو) اشترت بتاريخ 28-01-2012 على أساس مبلغ 2015.500 دج عوض القيمة القانونية المقررة ب: 1000.000 دج حسب المادة 141/3 ق.ض.ر.م.

الفرق يجب دمج في الأرباح الخاضعة للضريبة للسنوات 2012 و 2013.

السنة 2012:

الاهتلاك القانوني:  $1000.000 * 11 \text{ شهر} * \frac{12}{20} = 183333$  دج.

الاهتلاك المقيد في المحاسبة = 369.507 دج

الفرق الذي يجب دمج في الربح = 186.174 دج

السنة 2013:

الاهتلاك القانوني:  $1000.000 * 20 = 200.000$  دج

الاهتلاك المقيد في الأعباء 403.110 دج

الفرق الذي يجب دمج في الربح 203.110 دج

10- قيد المصاريف الشخصية بطريقة غير قانونية لفاتوات السنلغاز للمنزل الشخصي للمكلف كما يلي:

فاتورة بتاريخ 31-03-2013: 6790 دج

فاتورة بتاريخ 30-06-2013 : 8650 دج

فاتورة بتاريخ 30-10-2013 : 7363 دج

المجموع الواجب دفعه في الأرباح: 22803 دج

المبحث الثالث : إجراءات التحقيق المحاسبي لمؤسسة تحويل الورق

## المطلب الأول: كيفية اعادة تقدير رقم الاعمال والارباح

تبعاً لهذه النقائص، فقد تم تصحيح الوضعية المحاسبية و الجبائية وذلك بإعادة تقرير رقم الاعمال و الأرباح بناء على دراسة عملية الإنتاج مبنية على أساس المواد الأولية الأساسية التي تدخل في تحويل الإنتاج مع تطبيق نسبة 3% (انظر الوثيقة) كخسارة تم حساب هذه النسبة من خلال اجراء عملية تجربة إنتاج بتاريخ 10-09-2015 وهذا بحضور المراقبين و المكلف و مدير الإنتاج للمؤسسة و تم من خلال تحرير محضر بهذا الخصوص.

## الجدول 04: تحديد الكميات المستهلكة لسنة 2011:

المادة الاولية	مخزون بداية السنة	الشراء	مخزون نهاية السنة	الاستهلاك
الورق	لاشئ	37240 كغ	11119 كغ	26121 كغ
حبر ازرق	لاشئ	580 كغ	لاشئ	580 كغ
حبر اصفر	لاشئ	340 كغ	لاشئ	340 كغ
حبر اسود	لاشئ	560 كغ	لاشئ	560 كغ
حبر احمر	لاشئ	500 كغ	لاشئ	500 كغ
حبر اخضر	لاشئ	40 كغ	لاشئ	40 كغ
المجموع	لاشئ	39260 كغ	11119 كغ	28141 كغ

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

## الجدول 05: تحديد الكميات المستهلكة لسنة 2012 :

المادة الاولية	مخزون بداية السنة	الشراء	مخزون نهاية السنة	الاستهلاك
الورق	11119 كغ	200313 كغ	8262 كغ	203170 كغ
حبر ازرق	لاشئ	120 كغ	لاشئ	120 كغ

حبر اصفر	لاشئ	220 كغ	لاشئ	220 كغ
حبر اسود	لاشئ	60 كغ	لاشئ	60 كغ
حبر احمر	لاشئ	220 كغ	لاشئ	220 كغ
حبر اخضر	لاشئ	40 كغ	لاشئ	40 كغ
الغراء	لاشئ	3000 كغ	لاشئ	3000 كغ
المجموع		11119 كغ	203973 كغ	206830 كغ

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

## الجدول 06: تحديد الكميات المستهلكة لسنة 2013

المادة الاولية	مخزون بداية السنة	الشراء	مخزون نهاية السنة	الاستهلاك
الورق	8262 كغ	226988 كغ	25173 كغ	186577 كغ
حبر اسود	لاشئ	800 كغ	لاشئ	800 كغ
حبر اسود	لاشئ	1000 كغ	لاشئ	1000 كغ
حبر احمر	لاشئ	800 كغ	لاشئ	800 كغ
غراء	لاشئ	3600 كغ	لاشئ	3600 كغ
المجموع	8262 كغ	233188 كغ	233188 كغ	192777 كغ

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

تنبيه: كمية 23500 كغ من ورق كرافت بيعت على حالتها خصمت من الكمية الاجمالية المستهلكة

$$210.077 \text{ كغ} - 23500 \text{ كغ} = 186.577 \text{ كغ}$$

## جدول 07: تحديد الكميات المستهلكة لسنة 2014

المادة الاولية	مخزون بداية السنة	الشراء	مخزون نهاية السنة	الاستهلاك
الورق	25173 كغ	325829 كغ	38822 كغ	264820 كغ
حبر ازرق	لاشئ	600 كغ	لاشئ	600 كغ

حبر اسود	لاشئ	600 كغ	لاشئ	600 كغ
حبر احمر	لاشئ	500 كغ	لاشئ	500 كغ
حبر اخضر	لاشئ	60 كغ	لاشئ	60 كغ
حبر بني	لاشئ	40 كغ	لاشئ	40 كغ
الغراء	لاشئ	6000 كغ	لاشئ	6000 كغ
المجموع		25173 كغ	333629 كغ	8262 كغ
		272620 كغ		

تنبيه: كمية 23500 كغ من ورق كرافت بيعت على حالتها خصمت من الكمية الاجمالية المستهلكة

$$312.180 \text{ كغ} - 47360 \text{ كغ} = 264.820 \text{ كغ}$$

الجدول 08: تحديد الكمية المنتجة للسنوات الاربعة :

التعيين	السنوات	2011	2012	2013	2014
الاستهلاك		28141 كغ	206830 كغ	192777 كغ	272620 كغ
نسبة الخسارة		844 كغ	6205 كغ	5783 كغ	8178 كغ
الكمية المنتجة خلال السنة		27297 كغ	200625 كغ	186994 كغ	264442 كغ
المخزون الابتدائي للكمية المنتجة	لاشئ	لاشئ	لاشئ	لاشئ	لاشئ
مخزون نهاية السنة للكمية المنتجة	لاشئ	لاشئ	لاشئ	لاشئ	لاشئ
الكمية المنتجة		27297 كغ	200625 كغ	186994 كغ	264442 كغ

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

الجدول 09: تحديد الكمية المنتجة الغير المصرح بها:

التعيين	السنوات	2011	2012	2013	2014
الكمية المنتجة		27297 كغ	200625 كغ	186994 كغ	264442 كغ

الكمية المنتجة المسوقة	2700 كغ	200625 كغ	171253 كغ	251318 كغ
كمية الإنتاج الغير المصرح بها	24597 كغ	لاشئ	لاشئ	13124 كغ

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

الجدول 10: تحديد رقم الاعمال الغير المصرح بها:

حساب رقم الاعمال الغير المصرح به من خلال تطبيق سعر البيع لكغ على الكمية المنتجة الغير المصرح بها:

السنوات	2011	2012	2013	2014
التعيين				
الإنتاج الغير مصرح به	24597 كغ	لاشئ	15741 كغ	13124 كغ
سعر البيع لكغ	105 دج	لاشئ	107.58 دج	106 دج
رقم الاعمال	2582685 دج	لاشئ	1693416 دج	1391144 دج

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

الجدول 11: تحديد رقم الاعمال لبيع الإنتاج المتبقي:

بيع الإنتاج المتبقي تم حسابه حسب سعر البيع المدرج في الفاتورات المصرح بها:

السنوات	2011	2012	2013	2014
التعيين				
كمية الانتاج المتبقي	844 كغ	6205 كغ	5783 كغ	8178 كغ
سعر البيع لكغ	10 دج	10 دج	10 دج	10 دج
رقم الاعمال	8440 دج	62050	57830 دج	81780 دج

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

الجدول 12: مجموع رقم الاعمال الغير مصرح به:

السنوات	2011	2012	2013	2014
التعيين				
ر.ا الغير مصرح به	2582685 دج	-	1693416 دج	1391144

ر. ا الإنتاج المتبقي	8440 دج	62050 دج	57830 دج	81780 دج
ر. ا الإجمالي الغير مصرح به	2591125 دج	62050 دج	175124246 دج	1472924 دج

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

الجدول 13: رقم الاعمال الإجمالي:

التعيين	السنوات	2011	2012	2013	2014
ر. ا المصريح به		3.562.050 دج	18.829.822 دج	23.023.453 دج	31.258.846 دج
ر. ا الغير المصرح به		2.591.125 دج	62.050 دج	1.751.246 دج	1.472.924 دج
ر. ا الاعمال الإجمالي		6.153.175 دج	18.891.872 دج	24.774.699 دج	32.731.770 دج

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

الجدول 14: وضعية الرسم على القيمة المضافة:

1	ر. ا اجمالي	ر. ا المصريح به	الفرق	النسبة	الحقوق	الغرامة	المجموع
2011	6.153.175 دج	3562.050 دج	2.591.125 دج	17%	440491 دج	110123 دج	550614 دج
2012	18.257292 دج	18195242 دج	62050 دج	17%	10548 دج	1582 دج	12130 دج
2013	21705.259 دج	19954013 دج	1.751.246 دج	17%	297711 دج	74430 دج	372141 دج
2014	32731771 دج	1472924 دج	1.472924 دج	17%	250397 دج	62599 دج	312996 دج
1					999147 دج	248734 دج	1247881 دج

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

- الرسم على الفاتورات الغير قانونية 42563+الغرامة قدرت ب6385 دج

- مجموع الرسم على القيمة المضافة الذي يجب دفعه للخرزينة العمومية هو 1296833 دج

الجدول 15: الوضعية للرسم على النشاط المهني:

ر. ا اجمالي	ر. ا المصريح به	الفرق	النسبة	الحقوق	الغرامة	المجموع
2011	6.153.175 دج	2493439 دج	3659736 دج	2%	73195 دج	10979 دج
						84174 دج

2012	18.257292 دج	18.195242 دج	62050 دج	%2	1241 دج	124 دج	1365 دج
2013	21.705.259 دج	19.954.013 دج	1.751.246 دج	%2	35025 دج	3502 دج	38527 دج
2014	32.731.771 دج	31258846 دج	1.472924 دج	%2	29458 دج	2945 دج	32403 دج
					13891 دج	17550 دج	156469 دج

المصدر: مركز الضرائب مستغانم

المطلب الثاني: كيفية تصحيح الثغرات والنقائص المحاسبية

الجدول 16: تحديد الربح الخاضع للضريبة:

تم تحديد أساس الربح الخاضع للضريبة من خلال تصحيح جدول حساب الأرباح كما يلي:

السنوات	التعيين	2011	2012	2013	2014
	أساس الربح المصرح به	146125	864289	788159	1898958
	رقم الاعمال الغير المصرح بها	2591125	62050	1751246	1472924
	الادماج				
	مبلغ الفاتورات الغير القانونية	-	251000	-	-
	مبلغ التخفيض الغير القانوني	21373	-	-	-
	Tap	186174	203100	-	-
	مبلغ الاهتلاك المبالغ فيه	-	-	-	-
	مصاريف شخصية				
	الخصم	73155	1241	35025	29458
	الرسم على النشاط المهني Tap				
	3% بعد التحقيق				
	أساس الربح الخاضع للضريبة	2871602	1402001	2504380	3342424
	أساس الربح المصرح به	146125	864289	788159	1898958
	الفرق	2723477	537712	1716221	1443466

الجدول 17: تحديد الضريبة على الربح الإجمالي

تطبيق الجدول حسب المادة 104 ق.ض.ر.م:

السنوات	2011	2012	2013	2014
---------	------	------	------	------

التعيين				
الحقوق	373.213	468.677	201.314	821.217
الغرامة	93.303	117.169	15.197	205.304
المجموع	466.516	585.846	116.511	1.026.521

تطبيق الزامية وفق المادة 193/1 ق.ض.ر.م

## خاتمة:

هدفت الدراسة الميدانية إلى دراسة وتحليل مساهمة التدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية من وجهة نظر القائمين بعمل التدقيق، ومنه للعمل على تفعيلها وتطويرها في الوطن ونستنتج من الدراسة والتحليل ما يلي:

- مدى قدرة الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير وخاصة بمؤشرات التصريحات الجبائية التدقيق الجبائي على تقييم حجم التهرب الضريبي، وبالتالي محاولة معالجته وسد ثغرات الخلل الموجودة.
- قدرة الإدارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير الخاصة بالتصريحات الجبائية على تحديد فئة المكلفين الملتزمة ضريبيا والغير ملتزمة ضريبيا.
- مدى دقة وكفاية برنامج التدقيق الجبائي على التخفيض وبشكل تدريجي في ظاهري الغش والتهرب الضريبي.
- كذلك تنفيذ برنامج التدقيق الجبائي بشكل فعال، يمكن أن يحقق إيراد وحصيلة ضريبية كبيرة من خلال تحقيق الفعالية الجبائية.
- التزام المدقق الجبائي بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني يعد من أهم مظاهر الاستدلال على مستوى مقبول من الفعالية

## الخاتمة العامة

تعتبر المحاسبة الركيزة الأساسية و الوظيفة الحيوية في المؤسسة و أداة فعالة في معرفة مدى ربحية المشاريع و تنظيم البيانات المقدمة خلال فترة زمنية معينة ، كما تستعمل المحاسبة في جمع و تبويب و تحليل البيانات على أساسها يتم اتخاذ القرارات المستقبلية كما ان هناك العديد من الأدوار و المهام الموجودة في المؤسسة لا يمكن تدقيقها إلا من خلال مسك محاسبة دقيقة و منظمة ، كذلك هي وسيلة اثبات حق الدولة لدى الغير (المكلفين) و المتمثلة في الضريبة.

و عليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية و البشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالمرقابة الجبائية و خاصة منها مصالح الأبحاث و المراجعات على مستوى المحلي و الجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية و محاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر في جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي ،ومن اليات المرقابة الجبائية و التي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين،و التي تعتبر وسيلة تستخدم في تنقيح و تطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منظمة بهدف كشف كل الاغفالات و التجاوزات المستعملة سواء بقصد او دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة،لتقودنا الى معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبه بهدف تصحيحها و إعادة تقويمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة.

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على المدقق ان يكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي ،و ان يحترم كل المراحل و الإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه و الحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين ،و يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة.

## النتائج:

- تعتبر الضريبة موردا هاما في تمويل خزينة الدولة.
- في حالة مسك محاسبة منتظمة يمكن من خلالها تحديد مقدار الضريبة على المكلف باقتناع الطرفين (مصلحة الضرائب ،المكلف).
- تطبيق ال SCF اثار وآفاق ايجابية على البيئة المحاسبية و المؤسساتية الجزائرية من الناحية النظرية لكي تبقى فعاليتها رهن الواقع والوقت.

- الطرق المحاسبية والضرائب تمكن من مراقبة حركية المداخيل مما يسهل على ادارة الضرائب التعامل معها.  
- التسويات التي تتم عند الانتقال من النتيجة الجبائية تمثل مجموعة من التصحيحات و التي تتم خارج اطار المحاسبة.

2- التوصيات : من خلال النتائج السابقة يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات منها:

- الاخذ بنظام ضريبي ثابت ومستقر في نفس الوقت مرن حتى تستقر معالمه لدى الافراد.

- نشر ثقافة ضريبية في المجتمع.

- يجب على الادارة الجبائية مسايرة التطورات من خلال تجهيزات مصالحتها بكافة وسائل الاعلام الالي

المتطورة حتى يتسنى لها المراقبة والتحقق من المعطيات.

- التعاون بين الادارة والجامعة لأنه من شان الجامعيين و المتربصين ان يساهموا بشكل جيد في اثراء البحث

العلمي و عدم استخدام سياسة الانطواء و الانعزال على محيط الخارجي واعتبار المتربصين على انهم

دخلاء على الادارة.

3- افاق الدراسة : بعد دراستنا لهذا الموضوع تبين انه يمكن فتح باب لعدة اشكاليات ومجوث مستقبلية

تستحق الدراسة وذلك للتطرق للمواضيع المتعلقة ب:

- دور ال SCF في الحد من التلاعبات المالية.

- اهمية تطبيق ال SCF في زيادة القدرة التنافسية.

- الانعكاسات المترتبة عن تطبيق ال SCF على المؤسسة وكيفية معالجتها محاسبيا.





Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro. (Exemple : 325.626 DA = 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة  
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجيل أرقام الأعمال و المداخل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر.

(مثال: 325.626 = 325.620 دج)

أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة / Chiffres d'affaires imposables

الرمز Code	عمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفي Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع بـ (د.ج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA				7%	
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA				"	
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA				"	
E 3 B 14	Actes médicaux				"	
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers				"	
E 3 B 16	Fourniture d'énergie				"	
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				17%	
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				"	
E 3 B 24	Professions libérales				"	
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances				"	
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de télex				"	
E 3 B 28	Autres prestations de services				"	
E 3 B 31	Débites de boissons				"	
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA				"	
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 34	Tabacs et allumettes				"	
E 3 B 35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA				"	
E 3 B 37	Consommations sur place				"	
<b>المجموع العام لرقم الأعمال</b> <b>TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES</b>						

<b>B / Déductions à opérer</b>		<b>ب - الحسومات المجرة :</b>		<b>C / TVA à payer</b>		<b>ت - ر. ق. م الواجب دفعه</b>	
Nature des déductions		Montant					
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)			C	- Total des droits dus.		
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)			E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)		
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)			E 3 B 98	- Reversement de la déduction (art. 38 C. TCA) (+)		
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA)						
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)						
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc...)						
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.							
<b>مجموع الحسومات المجرة</b> <b>Total des déductions à opérer (B)</b>				B	- Total des déductions à opérer (B) (-)		
				E 3 B 00	<b>TVA à payer au titre du mois (C - B)</b> (A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne 10)		
				E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)		

كيفية ملء التصريح بالضريبة	تذكير بالتزامات المكلفين بالضريبة	كيفية تسديد الضريبة
<p>إن هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول إشعار خاص بالدفع، يشمل كل الضرائب و الرسوم المنقوعة قوريا، أو عن طريق الإقطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي والنظام العام للرسم على القيمة المضافة وأصحاب المهن الحرة. يعوض هذا التصريح ابتداءً من أول جانفي 1995 كل من:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- جدول الإشعار الخاص بدفع الرسم على النشاط المهني (لون أصفر).</li> <li>- جدول الإشعار الخاص بدفع التسبيقات على الحساب المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (لون أبيض).</li> <li>- جدول الإشعار الخاص بالدفع الجزافي وض.د..ل. على الأجرور (لون أزرق).</li> <li>- جدول الإشعار الخاص بدفع الحق النوعي على البنزين و المواد الصيدلانية.</li> <li>- التصريح الخاص بالرسم الداخلي على الإستهلاك.</li> <li>- التصريح الخاص بالرسم النوعي الإضافي.</li> <li>- التصريح الخاص برسم الدمغة على الكشوف.</li> <li>- التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة.</li> </ul> <p><b>خاتمة رقم 2 :</b> تصرح و تسدد ثلاثة (03) تسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات في العشرين (20) يوم الأولى من أشهر مارس، جوان و نوفمبر ( المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003).</p> <p><b>خاتمة رقم 4 :</b> هذه الخاتمة تخص المكلفين بالضريبة الذين يطلون تسديد رسم الدمغة على الكشوف .</p> <p><b>أمثلة :-</b> المهن الحرة : الخاتمة 1 و 3. - تجار التجزئة : الخاتمة 1 و 3. - تجار الجملة : الخاتمة 1، 3 و 6 ( الرسم على القيمة المضافة). - المنتجون : الخاتمة 1، 3 و 6 ( الرسم على القيمة المضافة) و عند الإقتضاء، الخاتمة 5 (الرسم الداخلي على الإستهلاك).. عندما تمارس أنشطة التجارة بالتجزئة أو بالجملة أو الأنشطة الإنتاجية من طرف شركات رأس المال، فإن هذه الأخيرة تندرج ضمن الخاتمة رقم 2.</p> <p><b>ملاحظة :</b> تستعمل الإدارات و المكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي نموذجاً مبسطاً من التصريح المذكور ( Série G n° 50 A )</p>	<p>1- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و للنظام العام للرسم على القيمة المضافة وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب و الرسوم فوراً أو عن طريق الإقطاع من المصدر، إيداع هذا التصريح لدى قبضة الضرائب المختصة و دفع المبالغ المقابلة خلال العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الإقطاعات من المصدر.</p> <p>(المواد 110، 121، 129-1، 159-1، 358-2 و 359-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المواد 28، 76 و 88 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).</p> <p>2- إذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من خمسين ألف دينار (50.000 دج)، فإنه يخصص للمكلف بالضريبة في السنة الموالية أن يصرح و يدفع هذه الحقوق في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل المنني.</p> <p>(المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).</p> <p>3- تطبق عقوبة 10 % من الحقوق المستحقة في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح.</p> <p>ترفع هذه العقوبة إلى 25 % بعد إخطار المعني بوضعيته خلال شهر واحد .</p> <p>إن الإمتناع عن التصريح بالضريبة بعد إنتضاء هذا الأجل يستوجب الفرض التقاضي للضريبة بتطبيق العقوبة الجبائية المذكور أعلاه ( 25 % ).</p> <p>4- يترتب عن التسديد المتأخر للحقوق و الرسوم تحصيل عقوبة جبائية قدرها 10 % .</p> <p>و فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، تطبق غرامة إلزامية نسبتها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء من الشهر دون أن يتعدى هذا الإلزام المجموع مع عقوبة 10% المنصوص عليها أعلاه نسبة 25% .</p>	<p>يستحسن على كل مكلف بالضريبة، تسديد ضرائبه بواسطة <b>صك بنكي</b>، مما يسمح له بإداء التزاماته الجبائية دون التنقل إلى قبضة الضرائب عن طريق إرسال هذا التصريح إلى قباض الضرائب المختص إقليمياً مرفوقاً بالصك.</p> <p>كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق البريد بحيث يرسل هذا التصريح لقباض الضرائب مصحوباً بصك الدفع البريدي.</p> <p>إذا لم يكن للمكلف بالضريبة حساباً بنكياً أو بردياً، فإنه يمكنه أداء الضريبة باستعمال <b>حوالة خزينة</b> بعنوان قباض الضرائب المختص لدى أي مكتب بريدي. يرسل التصريح في هذه الحالة إلى قباض الضرائب مرفوقاً بوثيقة إثبات الدفع المسلمة من طرف مكتب البريد.</p> <p>إذا لم يمكن التسديد بالكيفيات المذكورة أعلاه، تبقى دائماً أمام المكلف بالضريبة إمكانية الدفع <b>نقداً</b> لدى قباض الضرائب المختص عند إيداع التصريح.</p>
<p align="center"><b>Comment servir la déclaration</b></p>	<p align="center"><b>Rappel des obligations des Contribuables</b></p>	<p align="center"><b>Mode de paiement de l'Impôt</b></p>
<p>La présente déclaration, tenant lieu de bordereau avis de versement, est prévue pour l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dus par les contribuables et assujettis relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et par les titulaires des professions libérales. Elle remplace a compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le bordereau avis de versement de la TAP (jaune);</li> <li>- le bordereau avis de versement des acomptes IBS (blanc);</li> <li>- le bordereau avis de versement du VF et IRG salaires (bleu);</li> <li>- les bordereaux avis de versement des différentes retenues à la source au titre de l'IRG et de l' IBS;</li> <li>- le bordereau avis de versement du droit spécifique sur les carburants et les produits pharmaceutiques.</li> </ul> <p>- la déclaration relative à la taxe intérieure de consommation;</p> <p>- la déclaration relative à la taxe spécifique additionnelle;</p> <p>- la déclaration relative au droit de timbre sur état.</p> <p>- la déclaration de la TVA.</p> <p><b>Cadre N° 2 :</b> Les trois (03) acomptes provisionnels de l'impôt sur le bénéfice des sociétés sont déclarés et payés respectivement dans les vingt (20) premiers jours des mois de mars, juin et novembre. (article 60 de la loi de finances pour 2003)</p> <p><b>Cadre N° 4 :</b> Ce cadre est utilisé notamment par les contribuables qui auront demandé à s'acquitter du droit de timbre sur état.</p> <p><b>Exemple :</b></p> <p><b>Professions libérales:</b> cadre 1et 3. <b>Commerçants détaillants :</b> cadre 1 et 3. <b>Commerçants grossistes :</b> cadre 1, 3 et 6 (TVA). <b>Producteurs:</b> cadre 1, 3, 6 (TVA) et éventuellement 5 (TIC, ...).</p> <p>Lorsque les activités de commerce de détail, de gros ou de production sont exercées par des sociétés de capitaux, elles sont concernées par le cadre n° 2</p> <p><b>N.B./</b> Les administrations et les contribuables relevant du régime du forfait utiliseront un modèle simplifié de la présente déclaration (Série G – n° 50 A).</p>	<p><b>1/</b> Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les titulaires de professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source, sont tenus de déposer, auprès du Receveur des impôts de leur circonscription, la présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement, dans les <b>vingt (20) premiers jours du mois</b> qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer simultanément les montants correspondants.</p> <p><b>(Articles) :</b> 110, 121, 129-1, 159-1, 358-2, et 359-1 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.) <b>(Articles) :</b> 28, 76 et 88 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires.)</p> <p><b>2/</b>Lorsque le montant des droits payés au cours de l'année est inférieur à cinquante mille dinars (<b>50.000 DA</b>), le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à <b>déposer trimestriellement sa déclaration et à s'acquitter de ses droits et taxes, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil.</b> <b>(Articles)</b> 371 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées et 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires).</p> <p><b>3/</b>Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 % des droits dus.</p> <p>Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois.</p> <p>Le défaut de déclaration à l'issue de ce délai d'un mois, entraîne la taxation d'office avec application de la pénalité de 25 % citée ci-dessus et l'émission d'un rôle, immédiatement exigible.</p> <p><b>4/</b>Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10%.</p> <p>En matière de taxes sur le chiffre d'Affaires, une astreinte de 3 % par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10 % citée ci – dessus avec un maximum de 25 %.</p>	<p>Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par <b>chèque bancaire</b> qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales sans se déplacer, en adressant au Receveur des impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque.</p> <p>Il peut également s'acquitter de ses droits et taxes par <b>virement postal</b> en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal.</p> <p>Au cas où il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, le contribuable a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par <b>Mandat carte Trésor</b>, libellé au nom du Receveur des impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des impôts, appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste.</p> <p>Enfin, il lui reste toujours la possibilité dans le cas où les modes de paiement cités ci – dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du receveur des impôts territorialement compétent, lors de dépôt de la déclaration.</p>

# كلمة شكر

بداية و قبل كل شيء، نتوجه بشكرنا الخالص لرب السموات و الأرض، رب كل شيء و مليكه، ولي الدنيا و الآخرة على توفيقه لنا لإنجاز هذا العمل المتواضع، راجين أن يتقبله خالصا لوجهه الكريم و أن يفتح لنا به طريقا إلى الجنة.

كما نوجه تشكراتنا الصادقة إلى أستاذنا المحترم بكريتي بومدين على إشرافه و ملاحظاته القيمة أثناء إعدادنا للمذكرة، شكلا و مضمونا.

كما نشكر الأستاذ براشد حبيب مسؤول التبرص على مجهوداته و توجيهاته القيمة و ارشاداته و دعمه لنا لإنجاز هذا البحث و كل من ساعدنا في مديرية الضرائب للحصول على بعض الوثائق للقيام بالدراسة التطبيقية و الى اللجنة الموقرة الذين وافقوا على مناقشة هذه المذكرة، و الى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وافقوا على مناقشة هذه المذكرة، و الى كل موظفي مكتبة العلوم التجارية، كما اشكر جميع الأساتذة في كل مراحل الدراسة، و كل من ساهم من قريب او بعيد على انجاز هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة و إلى كل الزميلات و الزملاء اللذين شجعونا .

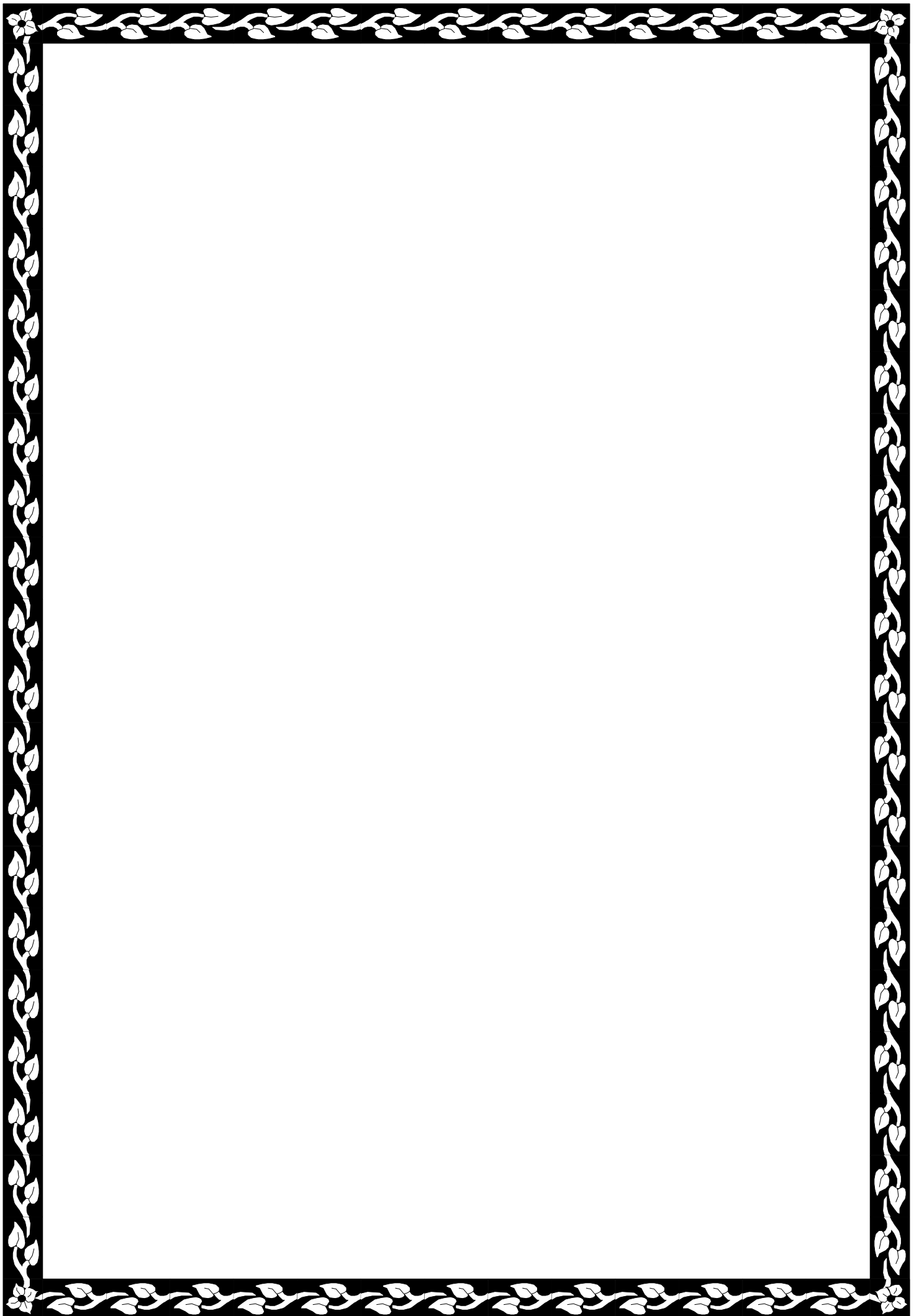
و في الأخير نسال الله عز وجل ان يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله و يحفظ امره، وان يغمر قلوبنا بمحبته و يرضى علينا.

الملكوت

الله

الفصل الأول

عموميات حول التوافق المنطقي



الفصل الثاني

التدقيق في حسابات المصرف والرسوم

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

بمركز الضرائب مستغانم

الخالق

الخالق

## المراجع:

- <sup>1</sup> محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2009، ص:9.
- <sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص: 10-11.
- <sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2007، ص: 71.
- <sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر الأردن، 2006، ص:18.
- <sup>1</sup> علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص:47.
- <sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص79 .
- <sup>1</sup> علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص:47.
- <sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص:25.
- <sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 51.
- <sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009، ص: 13.
- <sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص:17.
- <sup>1</sup> محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص:28-29.
- <sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع - الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص:27.
- <sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص:30.
- <sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص:61.
- <sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص:63.
- <sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص:64.
- <sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 74.
- <sup>1</sup> حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، كلية التجارة جامعة طنطا، المكتبة العصرية، ص:115.
- <sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، أسس المالية، دار وائل للنشر و التوزيع الأردن، الطبعة الأولى 2003، ص154.
- <sup>1</sup> حسين الصغير، دروس في المالية المحاسبية العمومية، دار المحمدية، الجزائر 2001، ص:20.
- <sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، أسس المالية، مرجع سبق ذكره، ص:155.
- <sup>1</sup> حسين الصغير، دروس في المالية المحاسبية العمومية، مرجع سبق ذكره، ص:22.
- <sup>1</sup> عبد الكريم صادق بركات، المالية العامة، الدار الجامعية سنة 1986، ص:168.
- <sup>1</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرجر للنشر والتوزيع، الجزائر 2011، ص:40.
- <sup>1</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار الهومة، الجزائر 2005، ص:24.

- <sup>1</sup> خلاصي رضا ،النظام الجبائي الجزائري الحديث ،مرجع سبق ذكره ،ص:24.
- <sup>1</sup> مصطفى صالح سلامة ،نظم المعلومات المحاسبية ،عمان ،الأردن ،الطبعة الأولى ،2010 ،ص:11.
- <sup>1</sup> Projet de syst2;e comtable finances des finances ;juillet 2006 ;document de travail ;p38.
- <sup>1</sup> قانون المالية،العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 ،ص26.
- <sup>1</sup> JEAN-JAQUES JULIAN ;LES NERMES COMPTABLES INTERNATIONALES ;IAS/IRFS ; 2M 2DITON ;France ;2008 ;P29
- <sup>1</sup> Tazdditali ;maitrise de système comptable financier ;édition ACG ;première ;édition ,alger ,alger ,2009,p106.
- <sup>1</sup> Ministère des finances, D G I, Guide de Vérificateur de Comptabilité, édition 2001, P: 124.
- <sup>1</sup> Ministère des finances ,D G I, Guide fiscal des Investisseurs, 2010, P :26.
- <sup>1</sup> المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،الجزائر،2011.
- <sup>1</sup> المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،الجزائر،2011.
- <sup>1</sup> Articl 150 cidta de la dgl « calcul de l'impôt »édition 2015
- \*بخصوص معدل الضريبة لسنة 2015 تم توحيد معدل الاخضاع الضريبي بنسبة23% لكل الأنشطة حسب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2015 ثم عدل هذا المعدل حسب المادة 2 من قانون المالية التكميلي لنفس السنة كما هو موضح في الجدول أعلاه .
- <sup>1</sup> المادة 219 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر ،2011 .
- <sup>1</sup> المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر، 2011
- <sup>1</sup> المادة 26 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة2011 .
- <sup>1</sup> المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.
- <sup>1</sup> المادة 175 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة2011 .
- <sup>1</sup> صالح بن نوار،"فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية"،مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2006 ،ص196 .
- <sup>1</sup> Bernard Salanié, « théorie économique de la fiscalité », édition economica,France,2002,p15.
- <sup>1</sup> جامعة ، الإقتصادية العلوم في ماجيستر مذكرة ، " الأداء مؤشرات خلال من الضريبي للتهرب تقييمية دراسة " :ناصر مغني ص15.2009-2010 ، الجزائر ، بومرداس
- <sup>1</sup> عبد المجيد قدي،" فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية"دراسة حالة النظام الجزائري ( 1995)، أطروحة لنيل دكتورا دولة، .جامعة الجزائر، 1995 ، ص 55 .

- <sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب ،تنظيم ومهام الضرائب،ص:1.
- <sup>1</sup> من اعداد الطالبة بالاعتماد على المطويات، وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب،تنظيم ومهام الضرائب،ص:4.
- <sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب،منشور 2009،ص:7.
- <sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب ،منشور2009، ص:7-8.
- <sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب،تنظيم ومهام مركز الضرائب ،ص:10.
- <sup>1</sup> وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب،منشور2009،ص:10.
- <sup>1</sup> وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب،منشور 2009،ص:6.
- <sup>1</sup> مرجع نفسه،ص:7.

# إهداء

بعد الحمد والثناء على خالق الأكوان سبحانه وتعالى وشكره على الإعانة والصبر في سبيل إتمام هذا البحث المتواضع.

إلى من قال فيهما عز وجل: "ولا تقل لهما أف و لا تنهرهما و قل لهما قولا كريما و اخفظ لهما جناح الذل من الرحمة وقل ري ارحمهما كما ربياني صغيرا".

إلى من أحق الناس بصحبتى إلى الحب و الحنان إلى الذي سيراني شابة ناشئة في حب الله و رسوله حفظهما الله وادخلهما الجنة .

إلى الذي عمل وكد حتى وصلت إلى هدي هذا، إلى الذي علمني العطاء بدون انتظار أرجوا من الله أن يمد في عمره إلى والدي العزيز محمد.

اهدي ثمرة جهدي إلى التي لا تمل من العطاء إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى أمي الغالية الحاجة .

اهدي عملي هذا إلى أحبتي واعز ما عندي في الوجود إلى اختي سهام و فريال و إخوتي زكرياء و رضا .

نشكر أستاذنا المؤطر شكرا جزيلاً على مساعدته القيمة والمفيدة وله فائق الشكر والاحترام.

إلى كل من قدم لي النصيحة والتوفيق إلى خالتي ماما .

إلى من نصحتني وعلمني القراءة وبدعائه لم ينساني إلى أطيب و أفضل شيخ صداق بوخدية .

إلى من سرنا سويا نحو النجاح بفضل الله وعشت معهم أفضل اللحظات: ليلى، صباح، حنان، نعيمة، أحلام، صلاح الدين، مراد، فاطمة، مريم، زكية، منصورية، أسماء.

آسية

قائمة المختصرات:

المختصرات	الدلالة
<b>SCF</b>	Systeme Comptable Financier النظام المحاسبي المالي
<b>TVA</b>	Taxe Sur La Valeur Ajouté الرسم على القيمة المضافة
<b>IRG</b>	Impot Sur le Revenue Global الضريبة على الدخل الإجمالي
<b>IBS</b>	Impot Sur Bénéfice Sociétés الضريبة على ارباح الشركات
<b>TAP</b>	Taxe Sur l'Activité Professional الرسم على النشاط المهني
<b>CDI</b>	Centre des Impot مركز الضرائب

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
27	أوجه التشابه بين الضريبة والرسم	01
27	أوجه التشابه والاختلاف بين الإتاوة والرسم	02
41	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	03
65	تحديد الكميات المستهلكة لسنة 2011	04
66	تحديد الكميات المستهلكة لسنة سنة 2012	05
66	تحديد الكميات المستهلكة لسنة سنة 2013	06
67	تحديد الكميات المستهلكة لسنة سنة 2014	07
67	تحديد الكمية المنتجة للسنوات الأربعة	08
68	تحديد الكمية المنتجة الغير المصرح بها	09
68	تحديد رقم الأعمال الغير المصرح بها	10
68	تحديد رقم الأعمال لبيع الإنتاج المتبقي	11
68	الجدول مجموع رقم الأعمال الغير مصرح به	12
69	رقم الأعمال الإجمالي	13
69	وضعية الرسم على القيمة المضافة	14
69	الوضعية للرسم على النشاط المهني	15
70	تحديد الربح الخاضع للضريبة	16
70	تحديد الضريبة على الربح الإجمالي	17

قائمة الملاحق:

العنوان	الملحق
Avis de Vérification de Comptabilité	01
Notification de Redressement suite à la vérification de Comptabilité	02
Decharge	03
محضر معاينة	04
Proces Verbal de Constat	05
التصريح (G 50)	06

## ملخص:

الهدف من الدراسة هو ابراز أهمية التدقيق المحاسبي لحسابات الضرائب و الرسوم من خلال التأكد من مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية و المحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين حيث يمكننا معرفة فعالية التدقيق المحاسبي و الجبائي و قدرته على المساهمة في الحد من الاغفالات و التجاوزات.

وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج التدقيق المحاسبي بالإضافة إلى دراسة ميدانية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن التحكم في أدوات التدقيق يكون من خلال الالتزام بالدليل والقوانين الجبائية والمبادئ المحاسبية و يعتبر التدقيق المحاسبي للضرائب و الرسوم نظام فعال للكشف عن الأخطاء و التلاعبات و يساهم في ضبط الانحرافات.

**الكلمات المفتاحية :** التدقيق المحاسبي، المدقق الجبائي، حسابات الضرائب والرسوم، فعالية التدقيق الجبائي التهرب الضريبي، التصريحات.

## Résumé

Le but de l'étude est de mettre en évidence l'importance de vérifier les comptes de taxes en garantissant l'authenticité et la sincérité des déclarations fiscales et comptables souscrits par les opérateurs économiques où nous pouvons trouver un audit et sa capacité à contribuer à réduire l'efficacité des omissions nettes et les abus.

Il a été testé en conformité avec l'étude d'évaluation des résultats d'une vérification en plus d'une étude sur le terrain pour renforcer

Répondez aux hypothèses de l'étude, a été atteint par laquelle pour contrôler les outils de vérification est par le biais d'un engagement à la preuve et les lois fiscales et les principes comptables et d'audit est pour les taxes système efficace pour la détection des erreurs et manipulations et contribue à régler les distractions

## Les mots clés :

Vérification comptable, le vérificateur fiscale, taxes et frais comptes, l'évasion fiscale effective, déclarations

يعبر مضمون المذكرة بأي حال من الأحوال عن رأي صاحبها