جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الرقم التسليلي:.....

رقم التسجيل :D.BFC/3C/04/14

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه الطور الثالث

في: العلوم التجارية

تخصص: بنوك، مالية ومحاسبة.

العنوان:

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي

– دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005–2017 –

من إعداد:

بن عثمان عائشة

تاريخ المناقشة: 2019/03/17

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
أ.د بلعجوز حسين	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	رئيساً
د.ولهي بوعلام	أستاذ محاضر – أ–	جامعة المسيلة	مشرفاً ومقرراً
د. فرحات عباس	أستاذ محاضر – أ–	جامعة المسيلة	مناقشاً
د. لقليطي الأخضر	أستاذ محاضر – أ–	جامعة المسيلة	مناقشاً
د. بن عبد العزيز سفيان	أستاذ محاضر – أ–	جامعة بشار	مناقشاً
د. لعبيدي مهاوات	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	مناقشاً

السنة الجامعية: 2018–2019

شكـــر وتقدير

أشكر الله سبحانه و تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، فهو القائل

(لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ) الآية 07، سورة إبراهيم.

ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله).

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي ومرشدي الأستاذ المشرف الدكتور ولهي بوعلام، الذي لم يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته التي أفادني بها طيلة فترة إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة الأطروحة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.
كما أشكر الأستاذ الدكتور مير أحمد على مده يد المساعدة خلال فترة إنجاز هذا العمل.
أتقدم بالشكر كذلك إلى الأساتذة الذين قدموا لي يد المساعدة من داخل جامعة المسيلة وخارجها.
إلى مسؤولي المصالح الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب بولاية الجزائر على مساعدتي في إكمال الجانب التطبيقي لهذه الدراسة
أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لـــــــــــــي.

عائشة

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمان و ارتبطت طاعتها بطاعة الخالق - والدتي حفظها الله وأطال في عمرها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة – والدي حفظه الله وأطال في عمره –

إلى من كان السند لي ومرشدا لخطواتي – زوجي حفظه الله وأطال في عمره –

إلى قرة عيني وفلذة كبدي أبنائي " أصيل عمران " و "يونس" حفظهما الله ورعاهما

إلى من هم بحق أهل الوفاء ومنبـــــــــــــــــع الإخاء

"إخوتي وأخواتي "

إلـــــــــــى كل أفراد عائلتي.

عائشة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	-
الإهداء	-
فهرس المحتويات	II
فهرس الجداول	VII
فهرس الأشكال	X
فهرس الملاحق	XIII
مقدمة عامة	ب-ط
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	
تمهيد	02
المبحث الأول: دواعي الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF	03
المطلب الأول: النقائص المترتبة عن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني	03
المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كأساس للنظام المحاسبي المالي	09
المطلب الثالث: ملخص المعايير المحاسبية الدولية ومسار إعدادها	13
المطلب الرابع: متطلبات النظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية	17
المبحث الثاني: الإطار القانوني والتصوري للنظام المحاسبي المالي SCF	20
المطلب الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي	20
المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	24
المطلب الثالث: تنظيم المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي	31
المبحث الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي بالمقارنة مع PCN و SCF و IAS/IFRS	33
المطلب الأول: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي	33

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات	**45**
المطلب الثالث: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية **(PCN وSCF و IAS/IFRS)**	**50**
خلاصة الفصل	**55**
الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام التدقيق الجبائي	
تمهيد	**57**
المبحث الأول: ماهية التدقيق	**58**
المطلب الأول: مفهوم التدقيق	**58**
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق	**59**
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	**61**
المبحث الثاني: ماهية نظام التدقيق الجبائي	**68**
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وعلاقته بباقي أنواع التدقيق الأخرى	**68**
المطلب الثاني: أهمية وأهدف التدقيق الجبائي	**71**
المطلب الثالث: أشكال التدقيق الجبائي من وجهة نظر المشرع الجبائي	**73**
المبحث الثالث: المقومات الأساسية لنظام التدقيق الجبائي	**83**
المطلب الأول: قواعد سلوك مهنة التدقيق بصفة عامة	**83**
المطلب الثاني: قواعد سلوك مهنة التدقيق الجبائي	**84**
المطلب الثالث: المعايير الأخرى التدقيق المتعارف عليها	**86**
المبحث الرابع: مؤشرات الأداء المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي	**90**
المطلب الأول: ماهية مؤشرات الأداء	**90**
المطلب الثاني: التعريف بمؤشرات الأداء الجبائي	**91**
المطلب الثالث: عرض مؤشرات تقييم الأداء المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي	**92**
خلاصة الفصل	**98**
الفصل الثالث: منهجية نظام التدقيق الجبائي	

تمهيد	**100**
المبحث الأول: المنهجية العامة لسير عملية التدقيق الجبائي	**101**
المطلب الأول: منهجية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية	**101**
المطلب الثاني: منهجية التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة	**108**
المطلب الثالث: منهجية التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة	**109**
المبحث الثاني: منهجية التدقيق الجبائي للأصول والخصوم	**113**
المطلب الأول: تعريف الأصول والخصوم	**113**
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للأصول غير الجارية	**115**
المطلب الثالث: التدقيق الجبائي للأصول الجارية	**120**
المطلب الرابع: التدقيق الجبائي للخصوم	**129**
المبحث الثالث: منهجية التدقيق الجبائي للأعباء والإيرادات وحساب النتيجة	**136**
المطلب الأول: تعريف الأعباء والإيرادات	**136**
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للأعباء	**138**
المطلب الثالث: التدقيق الجبائي للإيرادات	**146**
المطلب الرابع: التدقيق الجبائي لحساب النتيجة	**150**
خلاصة الفصل	**161**
الفصل الرابع: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي في الجزائر خلال الفترة (2005-2017)	
تمهيد	**163**
المبحث الأول: التعريف بالأجهزة المكلفة بنظام التدقيق الجبائي	**164**
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر	**164**
المطلب الثاني: مديرية الأبحاث والمراجعات	**174**
المطلب الثالث: المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية	**176**
المطلب الرابع: مديرية كبريات المؤسسات	**178**
المطلب الخامس: مراكز الضرائب	**183**
المبحث الثاني: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة	**186**

المطلب الأول: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي على الوثائق من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة	**186**
المطلب الثاني: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي في المحاسبة من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة	**190**
المطلب الثالث: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة	**195**
المطلب الرابع: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة	**198**
المبحث الثالث: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي من خلال مؤشر المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي	**202**
المطلب الأول: تقييم معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي	**202**
المطلب الثاني: مؤشر التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي	**206**
المطلب الثالث: مؤشر معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي على مستوى لجان الطعون	**207**
المطلب الرابع: مؤشر معالجة المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة	**207**
المطلب الخامس: مؤشر التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة	**209**
خلاصة الفصل	**210**
الخاتمة العامة	**212**
قائمة المراجع	**218**
الملاحق	**232**
قائمة المختصرات	**–**

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
1-1	عرض موجز للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS**	24
2-1	عرض موجز للمعايير المحاسبية الدولية **IAS** .	25
3-1	المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.	65
1-2	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	75
2-2	أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق المصوب وباقي أشكال التدقيق الجبائي.	90
3-2	أقسام مؤشرات الأداء المرتبطة بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.	104
1-3	جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة	164
2-3	جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة	167
1-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق على مستوى **DRI** للفترة (2006-2017).	199
2-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق على مستوى **DGE** للفترة (2011-2017).	201
3-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى **DRI** للفترة (2006-2017).	202
4-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى **SRV** للفترة (2011-2017).	204
5-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى **DGE** للفترة (2012-2017).	205
6-4	تطور عدد القضايا المراقبة بالمقارنة مع الساكنة الجبائية الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات **IBS** للفترة (2010-2017).	206
7-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى **DRI** للفترة (2010-2017).	207

8-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى **DGE** للفترة (2012-2017).	**209**
9-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المعمق على مستوى **DRI** للفترة (2005-2017).	**211**
10-4	تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المعمق على مستوى **SRV** للفترة (2011-2017).	**212**
11-4	معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة للفترة (2010-2017).	**214**
12-4	معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة للفترة (2010-2017).	**216**
13-4	معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للفترة (2010-2017).	**217**
14-4	مؤشر التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي للفترة (2010-2017).	**218**
15-4	عدد الطعون المعالجة المرتبطة بالتدقيق الجبائي على مستوى لجان الطعون للفترة (2012-2016).	**219**
16-4	نسبة معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة للفترة (2010-2017).	**220**
17-4	نسبة التخفيضات المرتبطة بالتدقيق الجبائي الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة للفترة (2010-2017).	**221**

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.	41
2-1	الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية.	43
1-2	أنواع التدقيق	73
2-2	خطوات إجراء التدقيق على الوثائق.	86
3-2	أشكال التدقيق الجبائي.	94
4-2	معايير التدقيق المتعارف عليها.	98
1-3	تصنيف الأعباء حسب الوظيفة.	167
2-3	مخطط تحديد صافي نتيجة السنة المالية.	171
1-4	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.	178
2-4	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.	181
3-4	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.	184
4-4	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات.	187
5-4	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية.	189
6-4	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.	192

7-4	الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب.	196
8-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق على مستوى DRI.	200
9-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق على مستوى DGE.	201
10-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI.	203
11-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى SRV.	204
12-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DGE.	205
13-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى DRI.	208
14-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى DGE.	210
15-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المعمق على مستوى DRI.	211
16-4	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المعمق على مستوى SRV.	213

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	أقسام مؤشرات الأداء المرتبطة بالتدقيق الجبائي	244
02	إحصائيات عامة للتدقيق الجبائي خلال الفترة (2000-2017)	246
03	إحصائيات مفصلة للتدقيق الجبائي على مستوى DRI، SRV، DGE.	248

مقدمة

تمهيد:

في ظل التطورات الاقتصادية والمالية التي شهدها العالم، عرفت الممارسات المحاسبية الدولية تغيرا كبيرا بسبب الفروق والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول، والتي وضعت المحاسبة أمام واقع جديد يفرض عليها تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي، وهذا من خلال تفعيل الممارسات المحاسبية والعمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسات المحاسبية للدول، وهذا من أجل توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم لغرض توفير قاعدة موحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات.

والجزائر كغيرها من الدول مطالبة بمواكبة هذه التغيرات الاقتصادية التي تحدث في الساحة الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تحولها إلى اقتصاد السوق(تحرير التجارة الخارجية، خوصصة الشركات العمومية وتشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة ...) مما جعلها تتبع جملة من الإصلاحات الاقتصادية التي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي وهذا من خلال إدماج البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، عن طريق إجراء اصلاحات جذرية على المخطط المحاسبي الوطني المعمول به منذ سنة 1975م، الذي أصبح لا يواكب التطورات الاقتصادية المتلاحقة ولا يلبي احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية على المستوى الوطني والدولي.

وعلى هذا الأساس كللت جهود الإصلاح من قبل السلطات الجزائرية في تبني النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وهو يهدف إلى تقريب الممارسة المحاسبية المطبقة بالجزائر إلى الممارسة المحاسبية الدولية من حيث الاعتماد على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وذلك بغية الحصول على معلومات مالية منسجمة وذات شفافية تعبر تعبيرا صادقا وحقيقيا عن الوضعية المالية للمؤسسة، وقد تم تطبيق هذا النظام بداية سنة 2010م.

ومع دخول هذا النظام حيز التطبيق أصبحت المؤسسات مطالبة بتقديم خمسة قوائم مالية سنويا متمثلة في: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولجدول حساب النتائج.

وتعتبر هذه القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات مخرجات بالنسبة للنظام المحاسبي المالي حيث تساعد العديد من الأطراف ذات الصلة لاستخدامها بما يتلاءم مع أهدافها، ومن بين هذه الأطراف الإدارة الجبائية التي تعتبر هذه القوائم المالية مدخلات بالنسبة لها.

وفي ذات السياق عرف النظام الجبائي الجزائري أيضا جملة من الإصلاحات متجاوبا مع التغيرات الاقتصادية الجديدة. ولذلك عمدت السلطات الجزائرية إبتدءا من سنة 1992م إلى إجراء إصلاحات وتعديلات قانونية في النصوص الجبائية والتشريعات الضريبية، إذ شمل هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسوم على أرقام الأعمال، إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الضريبية. و لعلَّ من أهم سمات النظام الضريبي الجزائري بعد الاصلاح أنه نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، ملزم بالتصريح بمداخله وأرقام أعماله من تلقاء نفسه، و هذا في إطار التصريحات الشهرية والسنوية المدرجة من بين أهم التزامات النظام الحقيقي.

ويتم التأكد من التصريحات الجبائية عن طريق نظام التدقيق الجبائي الذي يعتبر من أهم الإجراءات المتخذة للتأكد من صحتها ومصداقيتها في كشف كل الأخطاء والانحرافات في التصريحات الجبائية ومحاولة تصحيحها وتقويمها من جهة، ومن جهة أخرى محاربة التهرب الضريبي بغية زيادة الحصيلة الضريبية. لذلك نجد من بين أهم أشكال نظام التدقيق الجبائي التدقيق الجبائي في محاسبة المكلفين الذي يشمل الفحص الدقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا، وهو يهدف إلى التأكد من مدى تطابق المعطيات المادية وغيرها مع القواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول لاسيما بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010.

أولا- إشكالية البحث:

وفي الواقع إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يؤثر على نظام التدقيق الجبائي المطبق على محاسبة المكلفين، طالما أن النظام المحاسبي المالي يتمتع بالخصائص السالفة الذكر التي من أهمها المصداقية والشفافية التي تؤثر على صحة المعلومات المدرجة في القوائم المعدة للأغراض الجبائية وبالأخص على الفترة الزمنية ما بعد سنة 2010، وهذا بالمقارنة مع الفترة التي كان يطبق فيها المخطط المحاسبي الوطني.

ولدراسة فعالية نظام التدقيق الجبائي بعد تبني النظام المحاسبي المالي يتطلب التمييز ما بين مرحلتين أساسيتين مرحلة ما قبل سنة 2010 ومرحلة ما بعد سنة 2010 وهذا لغرض المقارنة باستخدام

المؤشرات المرتبطة أساسا بعقود النجاعة المعدة من طرف السلطة الضريبية المتمثلة أساسا في مؤشر عدد القضايا المراقبة ومؤشر المنازعات الجبائية.

وعليه ومن خلال ما تم عرضه فإن إشكالية الدراسة تتمحور في السؤال التالي:

ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي؟

ثانيا- الأسئلة الفرعية:

على ضوء هذا الإشكالية يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية، لعلَّ أهمها:

1- هل الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي يعد من بين أهم متطلبات المعايير المحاسبية الدولية عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يتلاءم مع هذه المتطلبات؟

2- هل يساهم نظام التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة في تقليص عدد الملفات المراقبة مقارنة بنظام التدقيق الجبائي في المحاسبة؟

3- هل يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في فعالية نظام التدقيق الجبائي بالمقارنة مع فعاليته في إطار تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بالتركيز على عدد القضايا المراقبة والمنازعات الجبائية؟

ثالثا- فرضيات الدراسة:

بعد طرح الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية سيتم التطرق إلى الفرضيات التالية:

1- يسمح النظام المحاسبي المالي بتقديم معلومة مالية ملائمة وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يتلاءم مع هذه المتطلبات.

2- يساهم نظام التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة في تقليص عدد الملفات المراقبة مقارنة مع نظام التدقيق الجبائي في المحاسبة.

3- يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في فعالية نظام التدقيق الجبائي بالمقارنة مع فعاليته في إطار تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بالتركيز على عدد القضايا المراقبة والمنازعات الجبائية.

رابعا- أهمية الدراسة:

تكتسي الدراسة أهمية علمية، من خلال مساهمتها النظرية والتطبيقية في إبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي في الجزائر، حيث تستمد أهميتها من المكانة التي يحتلها نظام التدقيق الجبائي في النظام الجبائي الذي يعتبر نظاما تصريحيا يعطي الحرية للمكلفين في التصريح بمجمل مداخيلهم وأرقام أعمالهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم، وهو ما يستدعي على الإدارة الجبائية أن تقوم بعملية التدقيق الجبائي لهذه التصريحات من أجل التأكد من صحتها ومصداقيتها، ولذلك فهو يعد وسيلة رقابية وردعية لمجابهة التهرب الجبائي والتقليل منه.

خامسا- أهداف الدراسة:

تتمثل أهم الأهداف المرجوة من هذا الدراسة في الآتي:

1- إبراز أهم الأسباب التي أدت إلى الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

2- محاولة تحديد الأثر الذي يخلفه النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي.

3- إبراز آليات ومنهجية نظام التدقيق الجبائي.

4- إبراز فعالية نظام التدقيق الجبائي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات في التصريحات الجبائية وتصحيحها.

4- إبراز الأجهزة المكلفة بالقيام بالتدقيق الجبائي وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي.

سادسا- أسباب اختيار الموضوع:

من بين أهم الأسباب الذاتية والموضوعية التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع والبحث فيه هي:

1- ميل الباحثة في البحث في مثل هذه المواضيع.

2- معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني.

3- قلة الدراسات التي تناولت أثر النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي حسب علم الباحثة.

4- محاولة تقديم فائدة علمية لذوي الاختصاص، من طلاب أو أكاديميين.

5- محاولة المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما والتدقيق الجبائي خصوصا.

سابعا- المنهج المستخدم:

قصد دراسة الموضوع وتحليله وبلوغ أهدافه، تم الاعتماد على المنهج التالي:

- المنهج الوصفي في الجانب النظري عن طريق جمع وتلخيص الحقائق الحاضرة المرتبطة بمجموعة من الظروف أو عدد من الأشياء وأي نوع من الظواهر، ويعمل على استخلاص الدلالات المختلفة التي تنطوي عليها البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها، وهذا ما يسهل عملية ربط الظواهر ببعضها، اكتشاف العلاقة بين المتغيرات وذلك بالنظر إلى أن موضوع هذا البحث يهدف إلى التعرف على اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي.

- كما تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، باعتباره أحد الأساليب التي يعتمد عليها المنهج الوصفي، وهذا من خلال إسقاط الجانب النظري على حالة الجزائر والمتمثلة في المديرية

العامة للضرائب من خلال تقييم وتحليل نتائج نظام التدقيق الجبائي، بالاعتماد على إحصائيات من المديرية العامة للضرائب محل الدراسة.

ثامنا- أدوات الدراسة:

تتمثل الأدوات المستخدمة سواء في الجانب النظري للدراسة أو الميداني في:

- المراجع والمصادر المتعلقة بموضوع البحث.
- الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع.
- المقالات والملتقيات والمنشورات.
- القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بموضوع البحث.
- الإحصائيات المتعلقة بنتائج نظام التدقيق الجبائي الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

تاسعا- حدود الدراسة:

لقد تم الالتزام بالحدود الزمانية والحدود المكانية كما يلي:

- **الحدود الزمانية:** تمت معالجة موضوع البحث خلال الفترة 2005-2017.
- **الحدود المكانية:** تم التطبيق على المديرية العامة للضرائب بالجزائر.

عاشرا- الدراسات السابقة في الموضوع:

يمكن تلخيص ما توصلت اليه الباحثة من بحوث ودراسات سابقة تناولت بالتحليل إحدى مكونات هذا الموضوع، أو أحد جوانبه، أو تقاطعت معه، لعلَّ أهمها:

- **الدراسة الأولى:** بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي -حالة الجزائر-، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، حيث عالج الباحث الإشكالية التالية: ما أثر مردودية هذا الأسلوب في مكافحة التهرب الجبائي؟، ولقد توصل الباحث إلى أن المراجعة الجبائية هي إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين، وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة.

- **الدراسة الثانية:**

Benadda Fathy, l'audit fiscal aspect théorique et pratique, mémoire de fin étude troisième cycle en finances publiques, IEDF, 2004.

حيث عالج الباحث الإشكالية التالية: هل المؤسسة بحاجة إلى التدقيق الجبائي؟ وما هي الخصائص والمراحل التي يجب إتباعها عند تنفيذه؟، وقد توصل الباحث إلى أن التدقيق الجبائي لا يعني إيجاد ثغرات القانون لاستغلالها في التهرب الجبائي، ولكن يسعى إلى التخلص من التكاليف الجبائية الزائدة وتقليلها مع

احترام القوانين والتشريعات الجبائية مع الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة، والأهم من ذلك أن التدقيق الجبائي يعد وسيلة تسمح للمؤسسة من السيطرة على جبايتها وليس الجباية التي تسيطر عليها.

- **الدراسة الثالثة:** سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية –دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة– الجزائر للفترة(2009–2010)، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011–2012، حيث تكمن مشكلة البحث في: ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟، وقد توصلت الباحثة إلى أن المراجعة الجبائية تؤدي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي، واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

- **الدراسة الرابعة:** صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، حيث عالج الباحث الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟، وقد توصل الباحث إلى اعتبار المراجعة الجبائية أداة في تسيير المؤسسة التي توضع تحت تصرف المسيرين إذ تساعدهم على اتخاذ قراراتهم التسييرية، وإعطائهم معلومات حول وجود وحجم الخطر الجبائي، وتعمل على إبداء حكم على ملاءمة القرارات السابقة، كما تسمح بالكشف عن مناطق الخطر الجبائين أين تكون المؤسسة قد ارتكبت أخطاء ومخالفات ذات طابع جبائي أو محاسبي.

- **الدراسة الخامسة:** سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات–، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014–2015، حيث عالجت الباحثة الإشكالية التالية: إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟، وقد توصلت الباحثة إلى أنه يمكن للتدقيق الجبائي أن يؤدي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي ويساهم في استرجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي.

- **الدراسة السادسة:**

BENAZOUZ LOTFI, L'audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la PME Marocaine, revue d'études en management et finance d'organisation, N°2 juin 2016.

حيث تكمن إشكالية هذا البحث في السؤالين التاليين:

- ماهي المسببات والمصادر المختلفة للمخاطر الجبائية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟
- كيف يمكن للتدقيق الجبائي أن يحقق الأمن الجبائي في ظل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟

وقد توصل الباحث إلى أنه على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تقوم بعملية التدقيق الجبائي الدوري من طرف مختص في التدقيق الجبائي، وهذا من أجل مواجهة مختلف المخاطر الجبائية التي تواجهها.

- **الدراسة السابعة:** سفيان بن عبد العزيز ويوسف مومني، النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية- دراسة ميدانية لمصالح الرقابة الجبائية بولاية بشار-، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد السابع(07)، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2017. حيث عالج الباحثان الإشكالية التالية: هل يمكن اعتبار النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر؟، وقد توصل الباحثان إلى أنه لكي تكون عملية الرقابة الجبائية ناجحة يجب على المحقق الجبائي أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، ويجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة لتكون عملية الرقابة سليمة من حيث الشكل والمضمون وخالية من الأخطاء التي يترصد لها بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإجهاض عملية الرقابة أو جعلها قابلة للبطلان.

التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال الدراسات السابقة يمكن أن نستنتج أن معظمها تطرق إلى متغيرات البحث منفصلة، فمنها من تطرق إلى نظام التدقيق الجبائي ودوره في مكافحة التهرب الضريبي، ومنها من تطرق إلى نظام التدقيق الجبائي في تدنئة الخطر الضريبي، ومنها من تطرق إلى النظام المحاسبي المالي كأالية لتفعيل نظام التدقيق الجبائي في الجزائر، غير أن هذه الدراسة تم التركيز فيها على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي، وهذا من خلال تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على مؤشرات الأداء الجبائي المطبقة على مستوى المديرية العامة للضرائب والتي من أهمها مؤشر عدد القضايا المراقبة ومؤشر المنازعات الجبائية.

إحدى عشر- صعوبات الدراسة:

لقد واجه مسار هذه الدراسة عدة صعوبات متمثلة في:

- قلة الدراسات السابقة ذات الطابع الكلي التي تهتم بقضايا نظام التدقيق الجبائي.

- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من المديرية العامة للضرائب بالنظر إلى تعدد الحجج ومنها السر المهني.
- نقص المراجع في التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.

ثاني عشر- هيكل الدراسة:

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع وبغرض الإجابة على الإشكالية محل الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول كالتالي:

حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، أين تناولنا فيه دواعي الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ثم انتقلنا إلى الإطار القانوني والتصوري للنظام المحاسبي المالي، ثم إلى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ثم إلى دراسة مقارنة بين PCN و SCF وIAS/IFRS.

بينما الفصل الثاني تناولنا فيه الإطار النظري لنظام التدقيق الجبائي، وكان ذلك من خلال ماهية التدقيق، ثم ماهية نظام التدقيق الجبائي، ثم انتقلنا بعدها إلى المقومات الأساسية لنظام التدقيق الجبائي وإلى عرض مؤشرات الأداء المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي.

أما الفصل الثالث فقد تم تخصيصه إلى منهجية التدقيق الجبائي في المحاسبة، أين تم التطرق إلى منهجية سير عملية التدقيق الجبائي، ثم إلى منهجية التدقيق الجبائي للأصول والخصوم، ثم بعدها إلى منهجية التدقيق الجبائي للأعباء والإيرادات والنتيجة.

أما الفصل الرابع فتم التطرق فيه إلى أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي خلال الفترة (2005-2017)، حيث تطرقنا في البداية إلى التعريف بالأجهزة المكلفة بالتدقيق الجبائي، ثم انتقلنا بعدها إلى تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي من خلال الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب للتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، والتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة والتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ثم تطرقنا بعدها إلى تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي من خلال المنازعات الجبائية.

وفي الأخير نجد الخاتمة العامة التي جاءت كتلخيص عام لما احتوته الدراسة التي توصلنا من خلالها إلى عدة نتائج مكنتنا من إبداء بعض المقترحات الخاصة بهذه الدراسة، مع طرح بعض الآفاق المستقبلية لفتح باب البحث من جديد.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

في ظل تبني الجزائر اقتصاد السوق والانفتاح على العولمة من خلال الشراكة مع الاتحاد الأوربي، والسعي نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة OMC، قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات الاقتصادية التي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تغيير المخطط المحاسبي الوطني الذي كان معمولا به منذ سنة 1975م، الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه. ما أدى إلى تكييفه مع القواعد والقوانين المحاسبية الدولية. وذلك من خلال تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الذي يتوافق معها إلى حد كبير من حيث الإطار التصوري، وطرق التقييم والتسجيل، ومن حيث عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات.

إن هذا النظام يهدف إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة الدولية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر. ولقد حدد أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في 01 جانفي 2010م.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: دواعي الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتصوري للنظام المحاسبي المالي SCF.

المبحث الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي بالمقارنة مع PCN و SCF و IAS/IFRS.

المبحث الأول: دواعي الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF

نظرا للنقائص التي يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني PCN، وبعد التغيرات التي طرأت على الاقتصاد من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، وجدت الجزائر نفسها ملزمة بإصلاح المخطط المحاسبي السائد، وهذا من أجل مواكبة التطورات الحديثة. حيث قام المشرع الجزائري بإحداث نقلة نوعية فيما يخص الاصلاحات المحاسبية في إطار تحديث النظام المحاسبي، حيث تجسد مشروع إصلاح النظام المحاسبي في سنة 2007 بإصدار القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الذي تضمن النظام المحاسبي المالي الجديد المستجيب للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، الأمر الذي سمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع حركية الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر من جهة، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر من جهة أخرى.

المطلب الأول: النقائص المترتبة عن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

من خلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على أرض الواقع نتج عنه عدة ثغرات ونقائص والتي ظهرت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات متعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية، وعليه يمكن إبراز النقائص على المستوى النظري والنقائص على المستوى التقني على النحو التالي:

أولا- النقائص المرتبطة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي: تتمثل النقائص المرتبطة بالجانب النظري فيما يلي:

1- غياب الإطار المفاهيمي: إن غياب الإطار المفاهيمي ولو بصورة ضمنية في المخطط المحاسبي الوطني تسبب في جمود المحاسبة، فمن دونه لا يمكن ايجاد حلول للمعاملات والأحداث والمشاكل التي تتم معالجتها بموجب المخطط المحاسبي الوطني، فالإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويحدد المبادئ والاتفاقيات

المحاسبية بالإضافة لكونه دليلا لاختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار معين.[1]

2- من حيث أهداف المخطط المحاسبي الوطني: كان المخطط يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات، وذلك من خلال حساب واستخراج بعض القيم مثل القيمة المضافة.

حتى وإن أكد معدي المخطط عكس ذلك عند تقديمهم للمخطط المحاسبي الوطني آنذاك، إلا أن هذا الأخير كان يعطي الأهمية البالغة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات على حساب احتياجات المؤسسة. حيث يعتبر المخطط المحاسبي الوطني أداة موجهة لتلبية احتياجات المؤسسة من المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى إذ أن الوجهة النهائية للمعلومة المحاسبية هي المؤسسة، ولا يمكن لمخطط محاسبي موجه نحو المحاسبة الوطنية ونحو تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي أن يكون فعالا. وعليه فإن أهداف ووجهة المخطط أصبحت لا تتلاءم مع احتياجات الواقع الاقتصادي.[2]

3- من حيث المبادئ المحاسبية: لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني بصفة صريحة المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة حتى وإن أشار ضمنيا إلى بعض المبادئ، إلا أن ذلك يعتبر غير كاف، إذا كان لابد أن تحدد بصفة صريحة وواضحة في المخطط حتى تصبح مرجعا رسميا واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متعارفا عليه يحبذ تطبيقه ولا يتمتع بإلزامية التطبيق.[3]

4- من حيث تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية: لم يقم معدو المخطط المحاسبي الوطني بشرح المصطلحات التي يستعملها المخطط، وكان من المفروض أن يخصص جزءا لتوضيح وشرح كل المصطلحات المستعملة في المخطط سواء في جانب تسمية الحسابات والأصناف أو في جانب قواعد سير الحسابات، فغياب تعريف واضح للمصطلحات الواردة في المخطط يؤثر على فهم المصطلح ويخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله.[4]

5- من حيث مسك الوثائق والسجلات المحاسبية الضرورية: لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني السجلات المحاسبية الواجب مسكها، إذ اكتفى بالإشارة إلى السجلات بالعبارة التالية: "فضلا عن

---

[1] بوعلام صالحي، أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص 64.

[2] طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 138.

[3] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 65.

[4] طارق حمزة، مرجع سابق، ص 150.

السجلات والوثائق التي يجب مسكها بمقتضى النصوص التشريعية أو التنظيمية فإن على المؤسسة أن تمسك حساباتها بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها، وإعادة تكوين محتوياتها، وإعداد موازين دورية"، هذا من جهة ومن جهة أخرى حدد القانون التجاري سجلين هما:

- **دفتر الأستاذ:** الذي يقيد فيه يوميا كل عمليات التاجر، أو شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.
- **دفتر الجرد:** الذي تنسخ فيه الميزانية بالإضافة إلى حساب الأرباح والخسائر.

فيما عدا هذين السجلين، فلا يمكن اعتبار أي سجل آخر كسجل إجباري، كما أن المخطط لم يجبر ولم يذكر حتى الوثائق والقوائم العملية الضرورية، كدفتر الأستاذ وميزان المراجعة.[1]

ثانيا- النقائص المرتبطة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني: تتمثل هذه النقائص فيما يلي:

1- غياب صنف محاسبة التكاليف: لقد أهمل هيكل المخطط المحاسبي الوطني صنف المحاسبة التحليلية، فلم يخصص لها أي صنف من بين أصنافه، فقد ترك القرار الذي أحدث المخطط المحاسبي الوطني الخيار للمؤسسات في استعمال الطرق التي تقوم بموجبها تحديد أسعار تكلفتها التاريخية. ويعتبر هذا الاهمال نقصا فادحا في المخطط وتناقضا صريحا مع أهدافه العامة. ولكونه لم يجبر المؤسسات على استعمال المحاسبة التحليلية، فإن المؤسسة الجزائرية قد أهملت تقريبا هاته الأداة الفعالة. وواقعها الحالي يشهد على ذلك، إذ لا يوجد الكثير من المؤسسات الجزائرية من هي قادرة على تحديد واستخراج أسعار تكلفتها.[2]

2- عدم تجانس الحسابات في الأصناف: لقد حاول المخطط المحاسبي على الحفاظ على تجانس كل الحسابات في الصنف الواحد، حتى يقدم مجموع كل صنف قيمة متجانسة ذات مدلول معين، إلا أن هناك بعض الحسابات التي لا تحقق هذه الصفة، إذا لا تتجانس مع باقي حسابات الصنف.

ويمكن التسجيل في هذا السياق، حالة صنف المخزونات الذي يضم حساب المشتريات وهو حساب لا يتجانس مع المخزونات. حتى وإن كان هذا الحساب ذو رصيد معدوم في الحالات العادية، إلا أنه لا يستجيب لمبدأ تجانس الحسابات داخل الصنف.

كما يمكن تسجيل صنف الحقوق، الذي يضم حسابات النقدية، وحسابات توظيف الأموال، وحسابات تحويل الأموال، وهي حسابات لا تتجانس مع حسابات الحقوق. فلا يمكن اعتبار هذا الصنف

[1] المرسوم التنفيذي المؤرخ في 23 جوان 1975، والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، المادة 12

[2] طارق حمزة، مرجع سابق، ص ص، 139-140.

كصنف متجانس، ولا يعتبر مجموعة حقيقية عن مجموع حقوق المؤسسة. ويستحسن أن تجمع حسابات النقدية والتوظيف في صنف مخصص للحسابات المالية.[1]

3- عدم تسجيل التعهدات في الحسابات: لقد أشار المخطط المحاسبي الوطني في الملاحق الخاصة بالميزانية إلى ضرورة إدراج التعهدات المقدمة أو المتحصل عليها وغير المدرجة في الميزانية، إلا أن هذا المفهوم صعب التطبيق، وباستثناء الرهون والكفالات، فإن هذا البند لا يتضمن معلومات هامة، والمشكلة التي ظهرت هي كيفية احتواء الميزانية على التعهدات الخاصة بحقوق العمال والتي تتضمنها الاتفاقية الجماعية للمؤسسة، وقد ظهرت مساوئ عدم الافصاح هذا أثناء خوصصة الشركات العمومية حيث اعتمد الخبراء المقيمون لهذه الشركات قصد تقديم عروض الشراء على المعلومات الواردة في الميزانية والمصادق عليها من طرف محافظي الحسابات، لكن بعد شراء الشركة من طرف الخواص (المالك الجديد) ظهرت مسألة تعويضات العمال إما للذهاب الطوعي أو للذهاب للتقاعد القانوني.[2]

4- غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة: لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني عن الفصل في كيفية معالجة وتسجيل بعض العمليات المهمة التي كانت بعضها مطروحا على الساحة المهنية وقت إعداداه، في حين لم يظهر البعض الأخر إلا في الآونة الأخيرة، ومن بين أهم هاته العمليات نذكر ما يلي:[3]

- **العمليات المنجزة في إطار عقد إيجار التمويل:** عند ايجار التمويل أو ما يعرف بالقرض الايجاري هو طريقة حديثة لتمويل الاستثمارات يشكل بديلا عن طريق التمويل الأخرى وخاصة التقليدية منها. ويعرف بأنه: "عقد من خلاله يلتزم أحد الأطراف (المستأجر) بالتسديد للطرف الآخر (المؤجر) سلسلة من الدفعات الدورية التي مجملها يفوق ثمن شراء الأصل موضوع العقد، وعادة هذه الدفعات تمتد لتغطي الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل المقتنى".

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية معالجة هاته العملية سواء من جهة المستأجر أو من جهة المؤجر، رغم أنها أصبحت تشكل أداة تمويلية مهمة كما أشرنا وعرفت انتشارا كبيرا.

- **العمليات المنجزة في إطارة عقود المناولة:** وتتمثل عملية المناولة (المقاولة من الباطن) في أن تكلف مؤسسة ما مؤسسة أخرى للقيام بخدمة معينة عوضا عنها، فهل تسجل هاته الخدمة في حساب معين من

[1] طارق حمزة، مرجع سابق، ص 140.

[2] مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع، جامعة بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2008، ص ص، 204-205.

[3] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص ص، 67-68.

حسابات الخدمات على أنها خدمة وكفى؟ وما هو الحساب التي تسجل فيه هذه الحالة؟. أم تسجل في حساب خاص حسب طبيعة الخدمة التي تمت مقاولتها من الباطن، حفاظا على مبدأ تصنيف حسابات الأعباء حسب طبيعتها؟ لا نجد في المخطط المحاسبي الوطني إجابات عن هاته الاسئلة.

- **البيانات المنجزة على أراضي الغير:** تشكل عملية تسجيل البيانات الموجودة على أراضي الغير مشكلا كبيرا فهل تسجل ضمن الاستثمارات بحكم انها بيانات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة؟ أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على أراض ليست تابعة للمؤسسة وبالتالي لا يمكن لها التصرف فيها وهي مجبرة على تركها في وقت معين. لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية تسجيل هاته العملية.

5- نقص بعض الحسابات في قائمة الحسابات وعدم شموليتها: لم يتضمن المخطط المحاسبي الوطني العديد من الحسابات التي تسمح بتسجيل بعض العمليات والتي كان من المفروض وجودها، وعلى سبيل المثال لا الحصر نذكر الحسابات التالية حسب الأصناف:[1]

- بالنسبة للصنف 01: نتيجة السنة المالية، الضرائب المؤجلة؛
- بالنسبة للصنف 02: قرض إيجار- التمويل، ترتيب وتهيئة الأراضي، الاستثمارات المالية؛
- بالنسبة للصنف 04: إعانات للاستلام، الفوائد المنتظرة، عمليات مجمع الشركات؛
- بالنسبة للصنف 05: الأدوات المالية المشتقة؛
- بالنسبة للصنف06: المقاولة من الباطن، المنح العائلية، منح التمدرس، المزايا المقدمة للمستخدمين.

6- الجرد الدائم: لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها، في حين أن هذه الطريقة قد لا تتناسب مع إمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسات.[2]

ثالثا- النقائص المرتبطة بقواعد سير الحسابات وطرق التقييم:

1- النقائص المرتبطة بقواعد سير الحسابات: على غرار باقي الجوانب، يعاني المخطط المحاسبي الوطني من نقائص كبيرة في مجال قواعد سير الحسابات إذ أن هناك عمليات غامضة لم يوضح المخطط كيفية معالجتها. ويمكن أن نذكر منها العمليات التالية:[3]

[1] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 68.

[2] Samir Merouani, le projet du nouveau système comptable financier algérien, mémoire de magistère en science de gestion, école supérieure de commerce, Alger, 2007, P: 14.

[3] طارق حمزة، مرجع سابق، ص 123.

– لم يحدد المخطط شروط اعتبار الاستثمارات، على أساس قيمتها، أو فترة حياتها، أو حجمها وعليه فكثير ما ينتج خلط في تقييد العمليات التالية:

- اقتناء محركات شاحنات؛
- تسجيل أعمال الصيانة الكبيرة على المعدات.

مما ينتج عنه خلط كبير، عن عمد أحيانا أو عن غير عمد أحيانا أخرى، بين ما هو منفعة وما هو استثمار لدى المؤسسات وهذا خطير ويؤثر بشكل مباشر على النتائج؛

– لم يوضح المخطط كيفية معالجة الحسابات الممسوكة بالعملات الأجنبية وكذلك الأمر بالنسبة للحقوق المعبرة بالعملة الأجنبية؛

– إن عملية تحويل تكاليف الإنتاج وتحويل تكاليف الاستغلال بحساباتها 75و 78 تؤثر سلبا على حقيقة الرصيد الاجمالي لحسابات الأعباء، إذ تضخم من قيمة حسابات الأعباء، ويصبح الإجمالي غير حقيقي.

2– النقائص المرتبطة بقواعد التقييم: يعتمد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية، هذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية على وضعية المؤسسة مما يجعل عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية لاعتمادها على الأسعار التاريخية. وينبغي بذلك إعادة تقييم عناصر القوائم المالية بطرق أكثر عقلانية تتماشى مع الاقتصاد التضخمي.[1]

رابعا– النقائص المرتبطة بعرض القوائم المالية:

إن المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975م يقضي بإعداد قائمتين ماليتين أساسيتين، وهما: الميزانية وجدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى الجداول الملحقة التي تعتبر تفصيلا لمكونات وبنود القائمتين السابقتين، وهنا يمكن ملاحظة غياب أية قائمة تحصر وتسمح بمتابعة تغيرات الوضعية المالية وتمكن من تحليل حركات الخزينة وتأثيرها على الذمة المالية، إذ لم يدرج في هذا المخطط أي جدول للاستخدامات والموارد أو جدول لتدفقات الخزينة، وهو نقص كبير في الافصاح والاعلام المحاسبي، إذ أن غياب مثل هذه القائمة لا يسمح بمتابعة وضعية الخزينة بشكل ستاتيكي ولا يمكن من الاستناد إلى برامج عمل المؤسسة وسياساتها التحصيلية والتسديدية في وضع تنبؤات عن القدرة المستقبلية للمؤسسة على الحفاظ على توازنها المالي بالنظر إلى ما تخطط له من عمليات استثمارية وتمويلية واستغلالية، خاصة وأن النتيجة المحاسبية غير كافية بهذا الصدد لأن ما يدرج فيها يمكن أن يبنى حسب إرادة المسؤولين عن إنتاج المعلومات عن طريق سياسات الاهتلاك والمؤونات والتقييم التي يمكن أن تقلب رأسا

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، شركة بودواد، الجزائر، 2008، ص 17.

على عقب معطيات تحليل وضعية المؤسسة، بينما يعتمد جدول تدفقات الخزينة على عنصر موضوعي للدورة قابل للفحص وماثل للعيان وهو تحصيلات وتسديدات الفترة.[1]

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كأساس للنظام المحاسبي المالي

إن معايير المحاسبة الدولية هي مجموعة من القواعد المحاسبية، يتم الاتفاق عليها والتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعماله، وهي تهدف إلى إنتاج معلومات ذات جودة عالية وايصالها إلى الأطراف المستفيدة منها. كما تكمن أهميتها في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، مما يساعد في ظل الارتباط بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات على إنتاج قوائم مالية قابلة للمقارنة من الناحية الدولية، فتبني هذه المعايير يساعد على ضمان مصداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية التي تتصف بصفة القبول العام.

أولا- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

قبل التطرق إلى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية سيتم التطرق إلى مفهوم كل من المعيار المحاسبي والمحاسبة الدولية، وذلك من خلال ما يلي:

1- مفهوم المعيار المحاسبي:

كلمة معيار هي ترجمة للكلمة الإنجليزية Standard ويقصد بها في اللغة أنها: "نموذج يوضع ويقاس على ضوئه وزن شيء، أو طوله، أو درجة جودته"[2].

أما في المحاسبة فإن المعايير المحاسبية هي عبارة عن "مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع"[3].

كما يمكن تعريفها على أنها: "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات"[4].

---

[1] سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سباق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص ص، 237-238.

[2] عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة والمراجعة الدولية، مطبوعة كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2002، ص 102.

[3] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدولة العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2005، ص 58.

[4] حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 103.

ويمكن أن تعرف على أنها: "قواعد وإجراءات محاسبية تتعلق بالقياس والتوصيل، تقوم بإعدادها هيئات مختصة بإعداد المعايير"[1].

كما أنها تمثل في مجموعها آراء متكاملة تهدف في مجملها إلى تحقيق ما يلي:[2]

- المعيار مرشد أساسي أو بيان كتابي يتضمن طريقة أو أكثر لمعالجة عملية محاسبية معينة؛
- يساعد المعيار في إرشاد وتقييم التطبيق للتوصيل إلى معلومات محاسبية مفيدة للمستخدم؛
- المعيار يمثل أحكاما متعلقة بعنصر معين من القوائم المالية أو نوع معين من العمليات والمشاكل المحاسبية؛
- يركز على القياس والتقرير المحاسبي بهدف رفع كفاءة الوظيفة المحاسبية؛
- يتم إصداره من طرف جهاز أو هيئة حكومية حتى يتحقق الاعتراف والقبول به.

للإشارة الى أن المحاسبة الدولية تعرف بأنها "تنسيق الأسس والقواعد والمعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتي عن طريقها يمكن خدمة ومساعدة المستثمر المحلي والأجنبي بتوفير التقارير والقوائم المالية مفيدة وقابلة للمقارنة".[3]

كما تعرف على أنها " عملية تسجيل وتحليل وإعداد التقارير المالية التي تتضمن معلومات مالية مفيدة لمستخدميها على مستوى دولي".[4]

كما تعرف كذلك بأنها "مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا، تهدف إلى ضبط وإحكام الممارسات العملية لمهنة المحاسبة".[5]

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المعايير المحاسبية الدولية على أنها: مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية التي تحظى بالقبول العام على المستوى الدولي، والتي يتم إصدارها من طرف هيئة مختصة بإعداد المعايير، والتي تهدف إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية لمهنة المحاسبة من أجل ضمان توفير التقارير والقوائم المالية المفيدة والقابلة للمقارنة.

ثانيا- دواعي الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية:

[1] تيجاني بالرقي، موقف المنهج المعياري والايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، جامعة سطيف، الجزائر، 2005، ص 81.

[2] مرجع نفسه، ص ص، 81-82.

[3] حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين، عمان، 1995، ص 24.

[4] محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، ط1، صنعاء، 2013، ص 22.

[5] سعود العامري، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص 29.

يرجع نشوء معايير المحاسبة الدولية إلى احتياجات عصر العولمة، عولمة الاقتصاد وخصوصا عولمة أسواق المال، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة، فالمحاسبة أساسا هي لغة الأعمال ولغة الاستثمارات على جميع الأرصدة المحلية والاقليمية والدولية، ويمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة دوليا، وهما:[1]

1- الحاجة إلى تقديم وايجاد آلية لتطوير علم المحاسبة: إذ تتمثل الحاجة في تطوير علم المحاسبة إلى:

- الحاجة الملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبة الوطنية في الدول المختلفة؛
- وجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة.

مع الإشارة يمكن تقسيم التباين في الممارسات المحاسبية المعاصرة بين مختلف دول العالم إلى:

- تباين في تحقق الإيراد؛
- تباين في تحميل المصروفات؛
- تباين في المصطلحات المحاسبية؛
- تباين في أسس التقويم والقياس المحاسبي؛
- تباين في أسس إعداد القوائم المالية وتوحيدها.

2- إنفتاح البورصات وأسواق المال عالميا: تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال. فخلال سنوات 1994-1999 تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية IOSCO على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات أسواق المال، وقد أصدرت اللجنة بالفعل المعايير الدولية التالية:

- المعيار 30: الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.
- المعيار 32: الأدوات المالية، الإفصاح والعرض.
- المعيار 39: الأدوات المالية، الاعتراف والقياس.

[1] آلاء مصطفى الأسعد، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص ص، 263-264.

ثالثا– أهمية استخدام المعايير المحاسبية الدولية:

لاشك أن غياب المعايير المحاسبية الدولية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير مناسبة أو تؤدي إلى استعمال طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة ويصعب فهمها من قبل مستخدميها الداخليين أو الخارجيين، كما يؤدي غياب المعايير إلى اختلاف أسس معالجة العمليات والأحداث وعليه تتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال:[1]

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- إيصال نتائج القياس لمستعملي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
- تمكن مستخدمي القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة؛
- إعداد قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة سواء محليا أو دوليا.

رابعا– خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالخصائص التالية:[2]

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنكلوسكسوني، ومعدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛
- تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة؛
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري؛
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق؛
- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروحات.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 371.

[2] عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSA) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 24–25 نوفمبر 2014، ص 273.

المطلب الثالث: ملخص المعايير المحاسبية الدولية ومسار إعدادها

لقد أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في عام 1973، نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات المهنية في عشرة (10) دول هم: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وارتفع عدد هذه الولايات إلى 100 دولة سنة 2001، وفي 1 أفريل2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بدل من المعايير المحاسبية الدولية IAS.

وتتمثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتتضمن ما يلي:[1]

- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Accounting Standards (IFRSs)
- معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS_s) التي صدرت من لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Repporting Interpretation Committe (IFRIC)
- التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية standing Interpretation Committe (SIC)

ومنه سيتم التطرق في هذا المطلب إلى ملخص لكل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS، ثم إلى مسار إعداد المعايير.

أولا- ملخص للمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS:

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC واحد وأربعون (41) معيارا IAS، وفي إطار سياسة التحسين المستمر وإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية كبديل للجنة، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى غاية 2016 ستة عشر (16) معيارا IFRS. أما عن معايير IAS فبقي منها خمسة وعشرون (25) معيارا سارية المفعول إلى غاية 2016. وفيما يلي الجدول رقم (1-1) يبين عرض موجز للمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS.

[1] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2017، ص ص، 209-210.

جدول رقم (1-1): عرض موجز للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

رقم المعيار	معايير IFRS	تاريخ الإصدار	تاريخ آخر تعديل
IFRS1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	جوان 2003	مارس 2012
IFRS2	الدفع على أساس الأسهم	فبراير 2004	جوان 2009
IFRS3	اندماج الأعمال	مارس 2004	ماي 2010
IFRS4	عقود التأمين	مارس 2004	ديسمبر 2005
IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	مارس 2004	—
IFRS6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	ديسمبر 2004	
IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاحات	أوت 2005	أكتوبر 2010
IFRS8	القطاعات التشغيلية	نوفمبر 2006	أفريل 2009.
IFRS9	الأدوات المالية	نوفمبر 2009	جويلية 2014
IFRS10	القوائم المالية الموحدة	ماي 2011	ديسمبر 2015
IFRS11	الترتيبات المشتركة	ماي 2011	ماي 2014
IFRS12	الافصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	ماي 2011	أكتوبر 2012
IFRS13	قياس القيمة العادلة	ماي 2011	ديسمبر 2013
IFRS14	تنظيم الحسابات المؤجلة	جانفي 2014	
IFRS15	الايرادات الناتجة عن العقود مع العملاء	ماي 2014	سبتمبر 2015
IFRS16	عقود الايجار	جانفي 2016	—

Source: International Accounting Standards Board, IFRS Standards, Part- A, as issued at 13 January 2016, 30 cannon Street London, EC4M 6XH united Kingdom.

أما عن معايير المحاسبة الدولية IAS فهي ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (1-2):عرض موجز للمعايير المحاسبية الدولية IAS

رقم المعيار	معايير IAS	تاريخ الإصدار	تاريخ آخر تعديل
IAS1	عرض القوائم المالية	1975	ديسمبر 2014
IAS2	المخزون	أكتوبر 1975	
IAS7	بيان التدفقات النقدية	أكتوبر 1977	
IAS8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	فبراير 1978	
IAS10	الأحداث بعد فترات إعداد التقارير	1998	
IAS12	ضرائب الدخل	جويلية 1979	ديسمبر 2010
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات	مارس 1982	جوان 2014
IAS19	منافع الموظفين	جانفي 1983	نوفمبر 2013
IAS20	محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات	أفريل 1983	
IAS21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	جويلية 1983	
IAS23	تكاليف الافتراض	مارس 1984	مارس 2007
IAS24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	جويلية 1984	نوفمبر 2009
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	جانفي 1987	1988
IAS27	القوائم المالية المنفصلة	جوان 1976	أوت 2014
IAS28	الاستثمارات في المؤسسات الزميلة	جوان 1976	ديسمبر 2014
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	جويلية 1989	ماي 2008
IAS32	الأدوات المالية: العرض	جوان 1995	ديسمبر 2011
IAS33	حصة السهم من الأرباح	فيفري 1997	
IAS34	التقارير المالية المرحلية	فيفري 1998	
IAS36	انخفاض قيمة الأصول	جوان 1998	ماي 2013
IAS37	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	1978	أكتوبر 2010
IAS38	الأصول الغير الملموسة	جويلية 1978	ماي 2014
IAS39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	مارس 1986	أكتوبر 2010
IAS40	العقارات الاستثمارية	أفريل 2000	ماي 2011
IAS41	الزراعة	فيفري 2001	ماي 2011

Source: International Accounting Standards Board, IFRS Standards, Part- A, as issued at 13 January 2016, 30 cannon Street London, EC4M 6XH united Kingdom.

ثانيا- مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

تهتم عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية عادة بحل المشاكل التي يتم طرحها من قبل المجلس IASB وأعضاء الهيئة أو الهيئات التي تربطها علاقات معها، وتتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية المسار التالي:[1]

- عند وضع المعيار المحاسبي الدولي يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس مع ضم أعضاء من ثلاث دول مختلفة بالإضافة إلى بعض الأعضاء من المجموعة الاستشارية أو بعض الخبراء في الموضوع محل البحث؛
- تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث وتراعي اللجنة في هذا الشأن القواعد الأساسية وإطار العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، كما تدرس اللجنة الفرعية الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة للتعامل مع الموضوع محل البحث، وبعد انتهاء الدراسة والبحث تقوم اللجنة الفرعية بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسية للموضوع محل المعيار المحاسبي؛
- بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التي ستراعي عند إصدار مسودة العمل المحاسبي، وتوضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع، كما تنشر اللجنة الفرعية مسودة المبادئ وتبدأ في استقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات المحاسبية في الدول المختلفة؛
- بناء على مسودة المبادئ يتم إعداد مسودة المعيار وعرضها على المجلس، وفي حالة موافقة ثلثي $\left(\frac{2}{3}\right)$ الأعضاء تنشر مسودة المعيار ويفتح باب التعليقات عليها لمدة ستة (06) أشهر؛
- بعد مراجعة جميع التعليقات الواردة على مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبي في شكله النهائي وتعرضه على المجلس للمناقشة والتصديق عليه بعد الحصول على موافقة 75% من أعضاء المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية؛
- يقوم المجلس من آن إلى آخر بتشكيل لجنة مراجعة المعايير المحاسبية الحالية ذلك لتعديلها أو إضافة أو تغيير أي جزء من أجزائها لتواكب التطورات في المهنة والصناعات والأنشطة المختلفة.

[1] أحمد محمد أبو شماله، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص ص، 14-15.

المطلب الرابع: متطلبات النظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية

سنقوم من خلال هذا المطلب إلى عرض أسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، ثم إلى مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي.

أولا- أسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي:

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي (المخطط الوطني للمحاسبة) الذي تم اعتماده في الاقتصاد الموجه في 29 أفريل 1975 وخلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائض مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية... الخ) كما اتضح من خلال التجربة أن المخطط الوطني للمحاسبة لا يمكنه من مواكبة الأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة التي انبثقت عن العولمة المالية والاقتصادية ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعملين لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات.[1]

ويمكن حصر أسباب توجه الجزائر نحو المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS لأسباب خارجية وأخرى داخلية كما يلي:[2]

1- الأسباب الخارجية: وتتمثل في:

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان، احتياجات اضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل اصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛

[1] عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس(06)، جامعة الشلف، الجزائر، 2009، ص 295.

[2] جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، Pages blues، الجزائر، 2011، ص ص، 10-11.

- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة وموحدة ومعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2- الأسباب الداخلية: وتتمثل في:

- تحول دور الدولة، في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي للبلاد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني، تطغى على النظرة الاقتصادية؛
- بحثا على اكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية؛
- يفتقر نظام المخطط المحاسبي الوطني لسنة1975 للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

ثانيا- مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي:

إن عملية تحديث المخطط المحاسبي الوطني PCN مولت من طرف البنك العالمي، حيث انطلقت هذه العملية في بداية الثلاثي الأول لسنة 2001 وانتهت في ظرف اثني عشرة (12) شهر، أي في نهاية الثلاثي الأول من 2002، من طرف فريق عمل فرنسي* وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 إلى مخطط محاسبي جديد للمؤسسة PCE مع تعاون بشكل محدود مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC (المؤسس سنة 1966م تحت رعاية وزارة المالية).[1]

* يتكون فريق العمل الفرنسي من:
- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)،
- المجلس الأعلى للمنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSDEC)،
- الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC).

[1] ريحان الشريف وزهرة فارح، مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 21-22 نوفمبر 2007م.

وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل كالتالي:[1]

- **المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية؛
- **المرحلة الثانية:** تطوير مشروع نظام محاسبي جديد للمؤسسة؛
- **المرحلة الثالثة:** وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى، تضمن التقرير المتعلق بتشخيص حالة تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة. المحاور التالية:[2]

- نقائص المخطط الوطني للمحاسبة؛
- أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدولية؛
- مجموعة من التوصيات؛
- ثلاثة خيارات للإصلاح.

وتمثلت هذه الخيارات في:[3]

- **الخيار الأول:** الابقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الاصلاحات تماشيا مع التغيرات التي عرفها المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر؛

- **الخيار الثاني:** ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف؛

- **الخيار الثالث:** بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله، ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

حيث تم تبني هذا الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2011، والذي تم فيه احلال المخطط المحاسبي الوطني PCN بنظام محاسبي مالي SCF ينسجم مع المعاير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الإطار التصوري، المصطلحات، المبادئ المحاسبية، وفي قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي والقوائم المالية.

---

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص، 14.

[2] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر–، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 173.

[3] شعيب شنوف، مرجع سابق، 2008، ص ص ، 14-15.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتصوري للنظام المحاسبي الماليSCF

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد SCF أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني CNC لتحسين النظام المحاسبي الجزائري، والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي. حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

لقد أعقب صدور القانون رقم 07-11 الكثير من ردود الأفعال كان أولها تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي كان من المزمع تطبيقه بتاريخ 1 جانفي 2009م ليتأجل إلى تاريخ 1 جانفي 2010م، ونتيجة لذلك فقد توالت عمليات إصدار النصوص التشريعية والتنظيمية.[1] التي سيتم عرضها على النحو التالي:

أولا- عرض القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

يعتبر القانون رقم 07-11 أول نص تشريعي صادر بشأن النظام المحاسبي المالي، إذ يحتوي على ثلاثة وأربعين مادة (43) موزعة على سبعة فصول تحتوي على كثير من المفاهيم الجديدة أولها تعريف المحاسبة المالية، والتي تم تعريفها على أنها: "نظام لتنظيم المعلومة يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتسجيلها وعرض كشوف مالية، تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"[2]، كما تضمن هذا القانون لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية.

ثانيا- عرض المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11:

يتضمن هذا المرسوم على أربعة وأربعين (44) مادة ويهدف من خلال مادته الأولى إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وقد تضمن هذا المرسوم العديد من المواضيع المتعلقة بمحاسبة الكيانات، وتناول هذا المرسوم بعض المبادئ الأساسية المتبناة كمبدأ الأهمية النسبية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على

[1] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بالقطب الجامعي الجديد الشط بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

المظهر القانوني...إلخ، تناول أيضا تحديد محتوى ومضمون الأصول المحاسبية للمؤسسات وخصومها وتحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وأخيرا الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلق بالأصول والخصوم وقواعد التقييم والمحاسبة ومعايير ذات صبغة خاصة.[1]

ولقد تضمن هذا المرسوم ستة عشر (16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية ويتعلق الأمر بالمواد (4-16-18-25-26-30-31-33-34-35-36-37-38-41-42-43).

ثالثا- عرض المرسوم التنفيذي رقم 09-110:

جاء هذا المرسوم في ستة وعشرين (26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية والشروط الواجب توفرها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي، إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال البرامج.[2]

رابعا- عرض القرار رقم 71 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا عرض مدونة وقواعد سير الحسابات:

إن هذا القرار يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عشر (16) السابقة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المذكور أعلاه والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية.[3]

ويعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر من أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، وجاء هذا القرار في أربعة (04) أبواب تناولت:

- الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات؛
- الباب الثاني: عرض القوائم المالية؛
- الباب الثالث: مدونة الحسابات وآلية سيرها؛
- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

[1] المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

[3] القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، المادة01.

خامسا- عرض القرار رقم 72 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة:

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الأتية وخلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تضمن هذا القرار هذه الأسقف بالتفصيل كما يلي:[1]

- بالنسبة للنشاط التجاري:
  - رقم الأعمال: 10 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:
  - رقم الأعمال: 6 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:
  - رقم الأعمال: 3 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

سادسا- عرض التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

بصدور هذه التعليمة المتضمنة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية- المجلس الوطني للمحاسبة- على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01. وتضمنت هذه التعليمة توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد -المجلس الوطني للمحاسبة- على اعتبار النظام المحاسبي المالي يشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات. كما تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد

[1] القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، المادة02.

وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث:[1]

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد؛
- الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة؛
- الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي؛
- استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛
- إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009م؛
- استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي؛
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية.

أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بهدف تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي، واختتمت التعليمة بالتأكيد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمة كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد، مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

[1] Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 Portant première application du système comptable financier, 2010, P:03.

المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يقصد بالإطار التصوري على أنه: "دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، عند ما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل".[1] ويهدف الإطار التصوري بصفة عامة إلى:[2]

- تطوير المعايير القائمة؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

حيث يتكون الإطار التصوري من:

- التعاريف ومجال التطبيق؛
- المبادئ والفرضيات المحاسبية؛
- تعريف الأصول، الخصول، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء.

أولا- التعاريف ومجال التطبيق:

1- تعريف النظام المحاسبي المالي: عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية على أنه: "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[3]

ومن خلال التعريف السابق للنظام المحاسبي المالي سيتم استخلاص خصائص المحاسبة المالية فيما يلي:[4]

- نظام للمعلومات المالية، حيث تركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛

---

[1] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، مرجع سابق، المادة 07، ص 4.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري، العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03.

[3] القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المادة 03، ص 03.

[4] مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

- كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛
- معلومات يمكن قياسها عدديا؛
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية؛
- قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال النتائج؛
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، وذلك من أجل معرفة قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد التدفقات النقدية؛
- إعداد القوائم المالية في نهاية السنة، وبالتالي تحقيق مبدأ الدورية.

2- مجال التطبيق: يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي، ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال التطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[1]، وعليه تلتزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:[2]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثانيا- المبادئ والفرضيات المحاسبية:

يتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من الفرضيات والمبادئ والخصائص النوعية التي يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية والتي سنوجزها فيما يلي:

1- الفرضيات المحاسبية: تتمثل الفرضيات التي يتم من خلالها إعداد القوائم المالية في فرضيتين اثنين هما محاسبة الدورة واستمرارية الاستغلال:

[1] القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المادة 02 ص03.

[2] مرجع نفسه، المادة 04، 05، ص 03.

- **محاسبة الدورة (الالتزام):** حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع نقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.[1]

- **استمرارية الاستغلال:** تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.[2]

حيث أن ظهور شركات المساهمة قد عزز هذا الافتراض المنطقي، نظرا لما تتصف به هذا النوع من الشركات من استمرارية ونمو مستمر في حجم أعمالها بسبب أن الشخصية المعنوية ليس لها نهاية عمر كما هو الحال في الشخصية الطبيعية[3]. ويتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة تستمر في أداء نشاطها وبالتالي فإن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط هو حالة استثنائية.[4]

2- المبادئ المحاسبية: تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وحددها بـ 12 مبدأ وهي:

- **مبدأ الدورة المحاسبية:** تقوم المحاسبة على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشرة (12) شهرا، يجدر الإشارة إلى أن هناك حالات استثنائية حيث قد تكون الدورة المالية أقل أو أكثر من اثني عشرة شهرا مثلا في بعض القطاعات الزراعية.[5]

- **مبدأ استقلالية الدورات:** تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.[6]

---

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 91.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 07، ص 11.

[3] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009، ص 32.

[4] علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، مكتبة آفاق للطباعة والنشر، ط1، غزة، 2011، ص 157.

[5] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، Pages Plues، الجزائر، 2014، ص 14.

[6] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 12، ص 12.

– **مبدأ قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها، وتكمن أهمية هذا المبدأ في تحديد مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك[1]. وهو ما نصت عليه المادة رقم 09 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

– **مبدأ الوحدة النقدية:** تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية[2]. كما تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.[3]

كما نصت المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على ما يلي: "تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية".

– **مبدأ الأهمية النسبية:** تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم[4]. ويشكل هذا المبدأ حدا لشمولية المعلومات المحاسبية، فالأهمية النسبية لمعلومة يتم اعدادها عندما يكون تركها أو عدم دقتها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية.[5]

– **مبدأ ثبات الطرق: أو مبدأ الاتساق:** الاتساق والقابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية خلال فترات متتالية يعني ديمومة تطبيق قواعد واجراءات متعلقة بتقييم العناصر وبتقديم المعلومات[6]. ويعني أيضا أن الوحدة المحاسبية عليها استخدام نفس الطرق المحاسبية لقياس وتقديم المعلومات، وعدم تغير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالمقارنة الزمنية وتفسير كل أسباب التغيرات في المركز المالي والنتائج.[7]

وتتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة في المواد أدناه، التي يجب على الكيان تطبيقها، بشكل دائم من سنة مالية لأخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية.[8]

---

[1] Djelloul Saci, comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience Algérienne, O. P.U, Alger, 1991, P:84.

[2] القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المادة12، ص 4.

[3] مرجع نفسه، المادة13، ص 4.

[4] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 11، ص 12.

[5] جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS/2009/2010، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 35.

[6] بكاري بلخير، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي(SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016،ص 19.

[7] حنيفة بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، منشورات كليك، ط2، الجزائر، 2015، ص 33.

[8] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 5، ص 11.

غير أن النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذا المبدأ وذلك في حالتين هما:[1]

- تغيير مفروض في إطار تنظيم جديد؛
- تغيير يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني.

- **مبدأ الحيطة والحذر:** ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد[2]، كما يطلق عليه أحيانا بالتحفظ، الاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم التضخيم أو المبالغة في تقدير قيمة الأصول والايرادات (بأخذ الإيرادات والمكاسب المتوقعة بعين الاعتبار)، وكذلك عدم التخفيض من قيمة الخصوم والأعباء (بعدم أخذ المصاريف والخسائر المتوقعة بعين الاعتبار) ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تكوين احتياطات سرية أو مؤونات مبالغ فيها.[3] وهو ما نصت عليه المادة رقم 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** وفي هذا الإطار فقد نصت المادة رقم 17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على ما يلي: "يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة".

- **مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يعتبر هذا المبدأ من بين الاضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF، إذ ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الايجار ضمن عناصر الميزانية[4]. وهذا ما تضمنته المادة رقم 06 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- **مبدأ عدم المقاصة:** حيث لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.[5]

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية خصوصا في قياس وتقييم الأصول الثابتة، الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والايرادات حسب القيمة والتكلفة التاريخية للشراء أو

[1] القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المادة رقم 39، ص 6.

[2] Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, 2002, P:53.

[3] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص 54.

[4] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 69.

[5] القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المادة رقم 15، ص 4.

الإنتاج، بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداولة بها خصوصا في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي[1]، كما يعني مبدأ التكلفة التاريخية أن المعاملة المالية تثبت في الدفاتر المحاسبية على أساس كمية النقود الفعلية التي استخدمت في التبادل لتلك العملية وتبقى على ما هي عليه دون النظر إلى تغيير لاحق قد يحدث في قيمة تلك المعاملة مستقبلا وسبب التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية هو سهولة التحقق من تلك القيم واستنادها إلى أساس موضوعي[2]. وتعتبر التكلفة التاريخية الأساس الملائم للتقييم نظرا لما يتوفر فيها من موضوعية علاوة على تطبيق فرض الاستمرارية[3]. وهو ما نصت عليه المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

- **مبدأ الصورة الصادقة:** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة، والصورة الصادقة تتضمن احترام القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية بإعطاء المعلومات الملائمة عن الوضعية المالية، الأداء المالي والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة[4]. وهو ما نصت عليه المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

3- الخصائص النوعية للقوائم المالية: تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وأساسا سليما لاتخاذ القرارات من طرفهم، وقد حددت بأربعة صفات هي:

- **الملاءمة:** تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرار لدى مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت في الماضي أو الحاضر أو المستقبل[5]. أو تعديل عملية التقييم السابقة، وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات تكون المعلومات المالية ملائمة بناء على طبيعة المعلومات مثل الافصاح عن قطاع عمل، أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية.[6]

- **الموثوقية:** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها

[1] رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية 1، الجنادرية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2013، ص44.

[2] سليمان مصطفى الدلاهمه، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص 21.

[3] محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المالية المتوسطة، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2018، ص 21.

[4] علي عزوز ومحمد متناوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة ضمن المتلقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

[5] Ali Garmilis, Comptabilité Financière, 2eme Edition, Dound, Paris, 2002, P: 53-54.

[6] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، الأردن، 2008، ص ص، 07-08.

كمعلومات تعتبر بصدق عما يقصد أن نعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه[1]. كما تساهم العوامل التالية في الموثوقية:[2]

- العرض الصادق؛
- تغليب المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- الحيادية؛
- الحرص؛
- الاكتمال.

– **القابلية للمقارنة:** قابلية المقارنة هي خاصية نوعية تساعد المستخدمين على تحديد وفهم نقاط التشابه في البنود والاختلافات فيما بينها، وبخلاف الخصائص النوعية الأخرى، لا ترتبط قابلية المقارنة ببند واحد، فالمقارنة تتطلب وجود بندين اثنين على الاقل[3]. كما تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء المؤسسة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة.[4]

– **القابلية للفهم (الوضوح):** يجب أن تكون المعلومات المعطاة في القوائم المالية مفهومة من طرف المستعملين، بافتراض أن هؤلاء المستعملين يملكون معرفة قاعدية في الأعمال، النشاطات الاقتصادية والمحاسبية، أي أن هذه المعلومات يجب أن تكون غير معقدة.[5]

والشكل التالي يلخص الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في للقوائم المالية:

[1] يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير)، مؤسسة الوراق، ط02، عمان، 2014، ص 98.

[2] هيني قان جريونتج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، مصر، 2006، ص06.

[3] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ إطار المفاهيم والمصطلحات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2013، ص 30.

[4] سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

[5] Philippe Touron, Comptabilité en IFRS, édition d'organisation, Paris, 2004, p:09.

شكل رقم (1-2): الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية

المصدر: بتصرف الباحثة بالاعتماد على الخصائص النوعية للقوائم المالية.

أما عن مستعملو المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد هم:

- المسيرين؛
- أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة؛
- أصحاب رؤوس الأموال (مساهمين، بنوك، ...)؛
- الإدارة الضريبية؛
- موردين، زبائن وعمال؛
- التأمين والجمهور.

ثالثا- تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء: (سيتم التطرق لهم أكثر في الفصل الثالث من البحث).

المطلب الثالث: تنظيم المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

لقد حددت المواد من 10 إلى 24 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 تنظيم المحاسبة، وأهم ما جاء فيها:[1]

[1] القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المواد من 10 إلى 24، ص ص، 4-5.

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، ويجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقة لهذه الأصول والخصوم؛
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات إبتداءا من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛
- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

المبحث الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي بالمقارنة مع PCN وSCF وIAS/IFRS

يحتوي النظام المحاسبي المالي على مختلف القواعد التي يجب على المؤسسات أن تعتمد عليها في القيام بالتسجيلات المحاسبية والتقييم للعناصر التي تحتوي عليها القوائم المالية وفق مدونة الحسابات. بغرض توفير المعلومة المالية المطلوبة للمستعملين وإعداد القوائم المالية الضرورية، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات وفق SCF.

المطلب الثالث: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (PCN و SCFوIAS/IFRS).

المطلب الأول: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

تتشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية المتمثلة في الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج، بحيث ينتج عن تطبيق هذه القواعد توفير معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة، مما يسمح لمستعملي هذه المعلومات باتجاه القرارات المناسبة.

أولا- المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي:

تتمثل المبادئ العامة المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد التقييم لعناصر القوائم المالية.

1- شروط إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات: يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما: [1]

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه آية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛
- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة؛

تدرج منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع في الحسابات عند توفر الشروط التالية:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المادة 111، الفترة 1، 2، 4، 6، ص 6.

- أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك، ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

- تحول الاحتياطات إلى النتائج عند ما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها؛
- يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل، أو توقفت عن موافقة هذه الشروط.

2- القواعد العامة للتقييم: ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:[1]

- القيمة الحقيقية*(أو الكلفة الراهنة)؛
- قيمة الإنجاز؛
- القيمة المحينة **(أو قيمة المنفعة).

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم المقابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛
- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام؛
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 112، الفقرة1 10، ص ص، 6-8.

* **القيمة الحقيقية:** أو ما تعرف بالقيمة العادلة وهي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين كل منهم لديه الرغبة في التبادل.

** **القيمة المحينة:** أو ما تسمى بالقيمة الحالية وتتمثل في التقدير الخالي للتدفقات المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط.

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للتبادل؛
- بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الإنتاج.

تكلفة شراء أصل تساوي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي غير قابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة استخدام. وتساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة.

يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته. وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.

تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية. حيث عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمته القابلة للتحصيل. وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة. وتثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات.

يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت. وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل. وتسجل خسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج.

ثانيا- القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي:

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل توجد قواعد خاصة مكملة لها سنوجزها فيما يلي:

1- التثبيتات المادية والمعنوية: التثبيت العيني (المادي) هو أصل يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات. والايجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.

أما التثبيت المعنوي فهو أصل قابل للتحديد غير النقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والاعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة، والأعباء المباشرة الأخرى. ولا تتدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط بالتي تدرج ضمن هذه التكاليف.

تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعته الأصل.[1]

1-1- إهتلاك الأصول: الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه[2]. حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهتلاك على مدة منفعته، مع مراعاة القيمة المتبقية* المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة. إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة. بالإضافة إلى الطريقة التزايدية التي تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

هذا ويجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، فهي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

وتشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا. فالبناءات هي أصول قابلة للإهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للإهتلاك.

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 1، 2، 5، 6، ص 8.

[2] مرجع نفسه، المادة 121، الفقرة7، ص 9.

* **القيمة المتبقية:** هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه لأصل معين عند انقضاء مدة منفعته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.

يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما. وفي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية.[1]

1-2- حالة العقارات الموظفة: يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار أو تثمين رأس مال. وبعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا (ماديا)، يمكن القيام بتقييمها إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة)، وإما على أساس قيمها الحقيقية. وتدرج الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.[2]

1-3- حالة الأصل البيولوجي: في حالة إدراج الأصل البيولوجي في الحسابات للمرة الأولى يتم تقييمه بقيمته الحقيقة يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة.[3]

1-4- المعالجة البديلة المرخص بها لتقيم الأصول الثابتة: في إطار هذه المعالجة البديلة (الأخرى) المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. وإذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الإهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الاجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت تسمية فارق إعادة التقييم. على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج أما إذا كانت عملية إعادة التقييم سلبية فإن هذه الخسارة في القيمة تدرج في الحسابات كعبء من الأعباء.[4]

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 121، الفقرة 8، 9، 13، ص 09.

[2] مرجع نفسه، المادة 121، الفقرة 16، 17، 18، ص 10.

[3] مرجع نفسه، المادة 121، الفقرة 19، ص 10.

[4] مرجع نفسه، المادة 121، الفقرة 21، 22، 23، 24، ص 11.

2- الأصول المالية الغير جارية: تسجل الأصول المالية التي يملكها الكيان من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية غير جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند إقتنائها أو عند تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة الآتية:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة؛
- السندات المثبتة الأخرى؛
- القروض والحسابات الدائنة.

تدرج الأصول المالية في الحسابات عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك، ولكن لا تتدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب. ويتم تقييم المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية.[1]

3- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ: تعد المخزونات من الأصول الجارية، ومدة بقائها في المؤسسة مهما طالت لا تتعدى اثني عشرة (12) شهرا (دورة الاستغلال) إذ تتحول إلى نقود وتجدد، وهي حسب المعيار IAS2 كل المخزونات ماعدا التي حظيت بمعيار خاص بها[2]، كما تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، كما تمثل قيد الإنتاج بقصد مماثل ومواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، وتكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

ويتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل وإنما تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان، وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وتتمثل هذه التكاليف في: تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، المصاريف العامة، المصاريف المالية والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 122، الفقرة 1، 2، 5، ص 11، 12.
[2] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، pages blues، الجزائر، 2015، ص 166.

مباشر إلى المخزونات. وتقيم المخزونات حسب مبدأ الحيطة بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها*الصافية، ويتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج FIFO*، وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة. أما فيما يخص المنتوجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها بتكلفتها الأولية محاسبيا، وتقيم بالقيمة العادلة في نهاية الدورة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت أي خسارة أو ربح متأتيين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.[1]

4- حالة الإعانات: تتمثل الإعانات العمومية في عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا. وتدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها. وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك، تكون الكلفة هي الإهتلاك وهكذا فإن الاعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب الإهتلاك المحتسب. وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة. لا تدرج الإعانات العمومية في الحسابات بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة للإعانات وبأن الإعانات سيتم استلامها.[2]

5- مؤونات المخاطر والأعباء: تتمثل مؤونات الأعباء في الخصوم التي يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات حسب الحالات الأتية:[3]

- عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث ممضي؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقدير موثوقا منه.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الالتزام المعني. وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند اقفال

---

* **قيمة الإنجاز**: هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي التسويق والاتمام.

* FIFO: First In First Out **الوارد أولا الصادر أولا** : ويقصد بها أن ما يدخل إلى المؤسسة أولا يتم بيعه (التخلص منه) أولا، أي أن المؤسسة تبيع المخزون الأقدم لديها.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 123، الفقرة 1، 2، 5، 6، 7، ص ص، 12-13.

[2] مرجع نفسه، المادة 124، الفقرة 1، 2، 5، ص 13، 14.

[3] مرجع نفسه، المادة 125، الفقرة 1، ص 14.

كل سنة مالية. ولا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.[1]

6- القروض والخصوم المالية الأخرى: يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وتقيم الخصوم المالية التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة. أما الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري فتقيم بقيمتها الحقيقية. تنشر التكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض ويندرج في تكاليف القرض:[2]

- الفوائد المترتبة على المكشوفات المصرفية والقروض؛
- اهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذا اهتلاك التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القروض؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي؛
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

7- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية: تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالنسبة للسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها. وتدرج العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل والفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات (منتوجات) مالية في حساب البائع.[3]

ثالثا- الطرق الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي:

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى طرق معالجة بعض العمليات الخاصة حيث خصص لها معالجة أكثر واقعية ووضوح على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يتعرض إلى كيفية التقييم

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 125، الفقرة 3، 4، ص 14.
[2] مرجع نفسه، المادة 126، الفقرة 1، 2، ص 14.
[3] مرجع نفسه، المادة 127، الفقرة 1، ص 15.

والتسجيل المحاسبي للعديد من العمليات مثل: امتياز المرفق العام، العقود طويلة الأجل، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية، عقود الإيجار التمويلي، الضرائب المؤجلة، ...إلخ.

1- العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير

1-1- شركات المساهمة: العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء والمساهمين. وعندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء ومنتوجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتوجات هذا المسير، وكل واحدة من الشركاء المساهمين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات أو أعباء. عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات خزينة في الكيان المشترك.[1]

1-2- امتيازات المرفق العمومي: في إطار امتياز المرفق العمومي، فإن الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل في أصل ميزانية الكيان صاحب الامتياز ويكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الإهتلاكات أو عند الانقضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد.[2]

1-3- العمليات المنجزة لحساب الغير: تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل، في الحسابات في حساب أطراف أخرى. ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله. وتدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسم الكيان حسب نوعه في أعباء الكيان ومنتوجاته.[3]

2- الإدماج –تجميع الكيانات- الحسابات المدمجة: تهدف الحسابات المدمجة (المجمعة) إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد. كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 127، الفقرة 1، 2، 4، ص 15.

[2] مرجع نفسه، المادة 131، الفقرة 5، 6، ص 15.

[3] مرجع نفسه، المادة 131، الفقرة 7، 8، ص 15.

الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات وكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (شركة الأم).[1]

3- العقود طويلة الأجل: يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدماته تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود بناء؛
- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛
- عقود تقديم خدمات.

تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم) كما توجد طريقة أخرى وهي إدراج في الحسابات حسب طريقة الاتمام.[2]

4- الضرائب المؤجلة: فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها. والضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:[3]

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقلة محتملة في مستقبل منظور؛
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند اقفال سنة مالية، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي. وفي مستوى تقديم الحسابات، تميز ضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية.

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 132، الفقرة 1، 2، 3، ص ص، 15-16.

[2] مرجع نفسه، المادة 133، الفقرة 1، 2، 3، ص 18.

[3] مرجع نفسه، المادة 134، الفقرة 1، 2، ص 18، 19.

5- عقود الإيجار(تمويل): عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة. ويمكن التمييز بين:

- **عقد الايجار التمويلي:** هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

- **عقد الايجار البسيط:** هو عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته. والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل تتمثل فيما يلي:

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الايجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار؛
- مدة الايجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية؛
- القيمة المستحدثة للتدفقات الدنيا يجب أن تكون متوافقة تقريبا مع القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة لا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل. ويدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني. وتتم محاسبة عقد الايجار التمويلي كما يلي:

- **عند المستأجر:** يدرج الملك المؤجر ضمن الأصول الثابتة بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة (المنفعة) للمدفوعات الدنيا في عقد الإيجار، وتسجل التزامات دفع الايجار في حساب الخصوم للميزانية.
- **عند المؤجر:** يسجل الأصل بقيمته الحقيقية ضمن الحقوق في الميزانية.

يكون الأصل المستأجر موضع اهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات. وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعتبر المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الايجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كليا على أقصر مدة لهذا العقد ومدة منفعته.[1]

6- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين: تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء أكانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط، في الحسابات كأعباء عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة. يتم في كل عملية إقفال حسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد، وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة، وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان.[2]

7- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية: تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة. ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول. أما الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بالمعاملات التجارية، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية. وتسجل الفوارق المثبتة قياسا إلى قيم الدخول، بسبب تقلبات سعر الصرف حسب الحالة في الأعباء المالية أو في المنتوجات للسنة المالية إذا كانت العملية المعالجة بالعملة الصعبة منسقة من طرف الكيان بعملية متماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات الصرف وتدعى عملية تغطية الصرف، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا بما يتناسب الخطر غير المشمول للتغطية، وعندما تحدث ظروف تلغى كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وتصحح الحسابات المعنية في الميزانية تبعا لذلك.[3]

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 135، الفقرة 1، 2، 3، ص ص، 19-20.

[2] مرجع نفسه، المادة 136، الفقرة 1، 2، ص 20.

[3] مرجع نفسه، المادة 137، الفقرة، 1، 2، 3، 5، ص 21.

8- تغير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: تدرج تأثيرات تغير التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية.

يخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس، والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يطبقها أي كان لإعداد وتقديم كشوفها المالية. ولا يتم تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جيد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني. يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي كتصحيح (تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة، حسم من مبلغ فصل ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو لا فمن حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة.[1]

9- المحاسبة المطبقة على الكيانات الصغيرة: تخضع الكيانات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال، وعدد المستخدمين والنشاط المحددة من طرف وزارة المالية، لمحاسبة تعرف بمحاسبة الخزينة، إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها. وترتكز محاسبة الخزينة على إعداد دفتر خزينة يبرز التدفق الصافي للأموال (إيرادات أو خسائر صافية). والواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل (الإيراد) أو الدفع (الانفاق). وتفترض القيمة المقنعة لأي محاسبة خزينة توفر الشروط التالية:[2]

- المسك المنتظم لدفاتر الخزينة؛
- حفظ الوثائق الثبوتية الرئيسية (الفواتير، أشرطة الصناديق، بيانات البنوك...)

وتؤرخ وتصنف وترقم هذه الوثائق الثبوتية الداخلية والخارجية للكيان.

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات

لقد حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية التي يتوجب على المؤسسات إعدادها دوريا، كما أوجد مدونة حسابات تشتمل على حسابات الميزانية وحسابات التسيير وحدد مبادئها وإطارها المحاسبي الإجباري الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات إضافة إلى قواعد سير الحسابات وكل صنف من الأصناف.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 138، الفترة 1، 2، 3، 4، ص 21.

[2] مرجع نفسه، المادة 139، الفقرة 1، 3، 4، ص 22.

أولا- عرض القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها المؤسسة حوصلة نشاطها في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وحسب ما حددته المادة 25 من قانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية. ما عدا الوحدات الصغير جدا على:[1]

- الميزانية؛
- جدول حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة (06) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، ويتم تقديم القوائم المالية إجباريا بالعملة الوطنية كما تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.[2]

1- الميزانية: هي بيان يوضح لنا الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة. كما تعرف كذلك بأنها يظهر فيها عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمؤسسة في تاريخ معين.[3] أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تنتقل في عناصر الأصول والخصوم. أي أن لكل مؤسسة ذمة مالية توضح مالها من حقوق وما عليها من التزامات.[4] وحسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي يجب أن تبرز الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، كما يفترض تقديم الميزانية من خلال التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية، وفيما يلي محتوى عناصر الأصول والخصوم حسب النظام المحاسبي المالي:[5]

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 210، الفقرة 1، ص 22.

[2] مرجع نفسه، المادة 210، الفقرة 3، 4، 5، ص 22، 23.

[3] كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 111.

[4] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2012، ص 111.

[5] الجريدة الرسمية، العدد 19 مرجع سابق، المادة 220، الفقرة 1، ص 23.

- **الأصول:** تتضمن الأصول العناصر التالية: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الإهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

- **الخصوم** وتتضمن ما يلي: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، كما تتضمن الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

2- حساب النتائج: هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة. والمعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالآتي: [1]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص الثبيتات العينية؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركة المساهمة تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج:
  - إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل مقاصة؛

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 مرجع سابق، المادة 230، الفقرة 1، 2، 7، ص ص، 24-25.

- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة؛
- إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها.

3- جدول سيولة الخزينة: يمثل الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة. ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.[1]

ويهدف هذا الجدول إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة. ويقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها:[2]

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم.

وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بالطريقة المباشرة أو غير مباشرة:[3]

- الطريقة المباشرة: تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف، وأيضا في تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

- الطريقة غير المباشرة: تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان آثار المعاملات دون التأثير على الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، الموردين...)، والتفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة)، والتدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

[1] يوسف قريشي وإلياس بن ساسي، التسيير المالي دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 204.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 240، الفقرة 1، 2، ص 26.

[3] مرجع نفسه، المادة 240، الفقرة 3، ص 26.

4- جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. وتتمثل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول التي تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:[1]

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5- ملحق الكشوف المالية: يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط التالية:[2]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو شركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء؛
- المعلومات ذات الطابع العام.

ثانيا- مدونة الحسابات:

يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية. وتجميع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة (فئة) وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:[3]

- فئة حسابات الوضعية (الميزانية)؛
- فئة حسابات التسيير.

وكل فئة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 250، الفقرة 1، ص ص، 26-27.

[2] مرجع نفسه، المادة 260، الفقرة1، ص 27.

[3] مرجع نفسه، المادة 311، الفقرة 1، ص 44.

وتحتوي حسابات الميزانية على ما يلي:

- **الصنف الأول:** حسابات رؤوس الأموال؛
- **الصنف الثاني:** حسابات الأصول الثابتة؛
- **الصنف الثالث:** حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛
- **الصنف الرابع:** حسابات الغير؛
- **الصنف الخامس:** الحسابات المالية؛

أما العمليات المتعلقة بحساب النتيجة فتوزع إلى صنفين من حسابات التسيير، كالآتي:

- **الصنف السادس:** حسابات الأعباء.
- **الصنف السابع:** حسابات النواتج.

كما يمكن للمؤسسات استعمال الأصناف (0) و(8) و(9) والتي تستعمل في محاسبة التسيير والالتزامات المالية خارج الميزانية، أو من أجل متابعة عمليات خاصة لا يوجد لها حساب في المجموعات من 1 إلى 7.[1]

إن قائمة الحسابات ذات رقمين اثنين تشكل الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها، إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها، وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها. وتقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر.[2]

المطلب الثالث: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (PCN وSCF و IAS/IFRS)

إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر يشكل تغيرا جذريا في الممارسة المحاسبية مقارنة لما كان عليه الحال في المخطط المحاسبي الوطني، سواء في الجانب الاطار التصوري أو على مستوى مدونة الحسابات والقوائم المالية، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب القيام بالمقارنة بين كل من المخطط المحاسبي الوطني PCN والنظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFAS، وذلك من أجل التعرف والوقوف على أهم الاستحداثات والتطورات التي جاء بها النظام

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 312، الفقرة 2، 3، ص ص، 44-45.

[2] مرجع نفسه، المادة 311، الفقرة 1، ص 44.

المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، ومدى توافقه وانسجامه مع معايير المحاسبة الدولية.

أولا- من حيث الإطار التصوري:

إن المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 لم يحتو على إطار تصوري، في حين يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري يحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية وفرضيات إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومة المالية وكذا تعريف الأصول والخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والنواتج.

أما على المستوى الدولي فنجد أن المعايير المحاسبية الدولية تهدف من خلال الإطار التصوري إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي حول كيفية إعداد القوائم النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية، ويتفق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار التصوري الدولي من حيث المحتوى في تحديد أهداف المحاسبة المالية وإن اختلفا في صياغتها وفي درجة وضوحها.[1]

ثانيا- من حيث المبادئ المحاسبية:

نص النظام المحاسبي المالي على بعض المبادئ التي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني نذكر منها مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، حيث أن هذا الأخير له أثر كبير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية، فمثلا في إطار عقود الإيجار التمويلي، تقوم مؤسسة بتأجير طائرة لنقل عمالها لمدة معينة مقابل تسديد دفعات إيجارية شهرية، فوفقا للمخطط المحاسبي الوطني لا تسجل هذه الطائرة ضمن أصول المؤسسة لأنها لا تملكها قانونا رغم أنها موجودة اقتصاديا وتدر منافع اقتصادية للمؤسسة[2]، أما حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعايير المحاسبية الدولية فإن هذه الطائرة تسجل ضمن أصول المؤسسة.

ثالثا- من حيث المصطلحات والتعاريف:

يتضمن النظام المحاسبي المالي العديد من المصطلحات التي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني مثل القيمة العادلة، الضرائب المؤجلة، الأدوات المالية المشتقة، التقاول العام، الخدمات الجاري تقديمها، حقوق مانح الامتياز...الخ، كما يختلف تعريف النظام المحاسبي المالي للمصطلحات

[1] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 94.

[2] حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 46.

المعهودة في المخطط المحاسبي الوطني كالأصول والخصوم والأعباء وهو ما يؤثر على طريقة التسجيل المحاسبي لهذه العناصر.

أما وفقا للمعايير المحاسبية الدولية فالمصطلحات الواردة فيها متوافقة إلى حد معين مع تلك الواردة في النظام المحاسبي المالي مع وجود بعض الاستثناءات، فمثلا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي قام بتعريف بعض المصطلحات التي لم يخصها الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ونذكر على سبيل المثال اتفاقية الكيان (المؤسسة) واتفاقية الوحدة النقدية.[1]

رابعا– من حيث عرض القوائم المالية:

لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها أن تعد سنويا كلا من الميزانية وجدول حساب النتائج كقائمتين أساسيتين إضافة إلى القوائم المالية الملحقة، أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فقد فرض على المؤسسات بإعداد أربعة قوائم مالية أساسية متمثلة في الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة والتي تعتبر قائمة جديدة، وجدول تغير الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملاحق التي تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، وتوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حساب النتائج.

أما فيما يخص حجم وإمكانيات المؤسسات، فإن النظام المحاسبي المالي سمح للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين بأن تمسك محاسبة مبسطة تعرف باسم محاسبة الخزينة. أما وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، فتلزم المؤسسات بإعداد كل من الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة بالإضافة إلى ملاحق لها علاقة بالعناصر السابقة.

وعليه يمكن تلخيص أهم الاختلافات الموجودة بين كل من المخطط المحاسبي الوطني PCN والمخطط المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجدول أدناه:

[1] بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 95.

الجدول رقم (1-3): المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

البيان	المخطط المحاسبي الوطني PCN	النظام المحاسبي المالي SCF	المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS
القيم الثابتة المادية	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة حيازتها.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة حيازتها.	حسب المعيار المحاسبي رقم 37 تقيم حسب تكلفة اقتنائها أو تكلفة إنتاجها.
القيم الثابتة المعنوية	تسجل كل المصاريف الإعدادية بما فيها مصاريف الدراسات والأبحاث ضمن الاستثمارات بعد أن سبق تسجيل كل منها بحسب طبيعتها.	يعاد تقديره عند وجود سوق خاصة بالقيم المعنوية أو تقييم لنفس العناصر المتجانسة.	يعاد تقديره عند وجود سوق خاصة بالقيم المعنوية أو تقييم لنفس العناصر المتجانسة.
المخزونات	توجد ثلاثة طرق لتقييم المخزونات: LIFO, FIFO والتكلفة الوسطية المرجحة.	لايمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.	يتم تقييم المخزونات بطريقة FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.
عقود الإيجار	لا توجد أحكام ومبادئ محاسبية.	تسجل في عناصر الميزانية ويعالج بنفس الكيفية مع المعايير المحاسبية الدولية.	تسجل في عناصر الأصول للميزانية وفي عناصر الخصوم بالنسبة لالتزامات الايجار المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية.
طرق الاهتلاك	حسب PCN توجد ثلاثة (3) طرق هي: - الاهتلاك الثابت (الخطي) - الاهتلاك المزايد - الاهتلاك المتناقص	حسب SCF يوجد أربعة (04) طرق هي: - الاهتلاك الخطي - الاهتلاك المتناقص - الاهتلاك المتزايد - طريقة وحدات الإنتاج	حساب المعيار المحاسبي 16: توجد ثلاثة (03) طرق هي: - طريقة القسط الثابت - طريقة القسط المتناقص - طريقة مجموع سنوات الاستغلال
تقييم عناصر القوائم المالية	تقيم حسب مبدأ التكلفة التاريخية والتي تتمثل إما في تكلفة الشراء أو تكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج.	تقيم حسب مبدأ التكلفة التاريخية أما إعادة التقييم فترتكز على القيمة العادلة، قيمة الإنجاز، القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).	تقيم حسب التكلفة التاريخية، القيمة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة المحينة، القيمة العادلة.
عرض الميزانية	يتم تقديم الميزانية حسب PCN عن طريق ترتيب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها وعناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها.	حسب SCF تصنف عناصر الميزانية إلى عناصر جارية وعناصر غير جارية.	حسب IAS/IFRS ومن خلال IAS1 تقدم الميزانية حسب العناصر المتداولة (الجارية) والعناصر غير المتداولة (غير الجارية) بالإضافة إلى تقديمها حسب درجة سيولة عناصرها.
عرض جدول حساب النتائج	حسب PCN تصنيف الأعباء والايرادات حسب طبيعتها.	حسب SCF يمكن تقديم جدول حساب النتائج بطريقتين هما: إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة.	حسب IAS/IFRS فيقدم جدول حساب النتائج إما من خلال تصنيف حسابات التسيير وإما حسب الوظائف وإما حسب طبيعتها.
عرض جدول تدفقات الخزينة	حسب PCN لم يكن موجود.	حسب SCF يتم تقديم جدول تدفقات الخزينة بنفس الكيفية التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية.	نجد حسب IAS07 يلزم المؤسسات بتقديم معلومات عن التقديرات الفعلية في النقدية وما يعادلها ويتم عرضها بطريقتين هما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية	حسب PCN تتمثل الطراف المستخدمة في: – مسيري المؤسسات؛ – إدارة الضرائب؛ – الهيئات المالية؛ – الوزارات الوصية؛ – الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية.	حسب SCF تتمثل في: – المستثمرين؛ – المسيرين؛ – الإدارة الداخلية للمؤسسة (مستخدمين داخليين)؛ – موردي الأموال (مساهمين بنوك)؛ – الأجهزة الحكومية (ضرائب، الاحصاء)؛ – بالإضافة إلى متعاملين آخرين كالزبائن و الموردين والعمال (مستخدمين خارجيين).	حسب IAS/IFRS تتمثل في: – المستثمرين (الحاليون والمستقبلون)؛ – المقرضين؛ – الموردين (الحاليون والمرتقبون)؛ – العملاء؛ – بالإضافة إلى أطراف أخرى كالدولة بأجهزتها المختلفة والجمهور.
الملاحق	يعتمد على خمسة عشر (15) جدول توضيحي يعطي تحليل مفصل للحسابات الفرعية للميزانية وجدول حساب النتائج.	تقدم فيها البيانات القطاعية حسب القطاع الجغرافي.	تقدم فيها البيانات القطاعية حسب القطاع الجغرافي.

المصدر: بتصرف الباحثة بالاعتماد على:

– بوعلام صالحي، أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010، ص ص، 96–101.

– سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013، ص 107.

– السعيد قاسمي وعباس فرحات، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي، الوادي، الجزائر، 17–18 جانفي 2010.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن هناك توافقا بين ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وبين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي SCF مع وجود اختلاف في بعض المصطلحات المستخدمة في النظام المحاسبي المالي.

خلاصة الفصل:

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي التي قامت بها الجزائر والتي عكفت عليها وزارة المالية من خلال إصدار القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975م، الذي شهد عدة نقائص جعلته بعيدا عن القواعد المحاسبية الدولية، ولا يتماشى مع التحولات الاقتصادية في البلاد.

وانطلاقا من ذلك تم استحداث هذا النظام المحاسبي المالي المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقرضين وغيرهم، ولقد شمل تغيرات عديدة سواء على مستوى التعاريف، أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، أو على طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من طرف المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية.

كما شكل هذا النظام تغيرا حقيقيا في الثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وهذا من أجل تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة بكل شفافية، وهو ما يترجم بالإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية، والتكيف مع المعطيات الجديدة وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار قدرتها التنافسية بوضوح.

الفصل الثاني

الإطار النظري لنظام التدقيق الجبائي

تمهيد:

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كأي نظام عام متعارف عليه، إذ أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم التصريحات المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، من أجل أن تقوم الإدارة الضريبية بتحديد قيمة الضريبة الواجب الدفع، وفي هذا الإطار يسعى المكلف بالضريبة إلى تخفيض عبئ الضريبة بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم إدارة الضرائب ببعض الإجراءات تسمح لها بالتحقق من ذلك، ويعد نظام التدقيق الجبائي من أهم الأنظمة التي منحها التشريع للإدارة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة تماشيا مع التشريعات الجبائية السارية المفعول.

ومن خلال هذا سيتم التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

المبحث الثاني: ماهية نظام التدقيق الجبائي.

المبحث الثالث: المقومات الأساسية لنظام التدقيق الجبائي.

المبحث الرابع: مؤشرات الأداء المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، أما تطور التدقيق فهو يرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة وتطور النظام المحاسبي من جهة أخرى، إذ يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة باتباع أسلوب منهجي وباستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التدقيق في المطلب الأول، ثم أهميته وأهدافه في المطلب الثاني، وفي الأخير سيتم التطرق إلى أنواع التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأهداف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم هذه التعاريف:

- **التعريف الأول:** "التدقيق هو عملية فحص الأدلة المادية والإلكترونية ونظم المعلومات ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة فحصا فنيا محايدا، للتحقق من صحة العمليات وفقا للمعايير الموضوعة، بغرض التحقق من سلامة القوائم المالية".[1]

- **التعريف الثاني:** "التدقيق هو عملية تجميع وتقديم أدلة الاثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص فني محايد".[2]

- **التعريف الثالث:** "التدقيق هو عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل، ويجب أن تتم بواسطة شخص مستقل".[3]

- **التعريف الرابع:** "التدقيق هو فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".[4]

---

[1] وليد ناجي الحيالي ومجدي أحمد السيد الجعبري، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان، 2015، ص 163.

[2] حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 10.

[3] ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 11.

[4] Bernard Germond, Audit Financier –Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1ere édition, Dunod, Paris, 1991, p 28.

كما تركز عملية التدقيق على ثلاث نقاط أساسية وهي:[1]

- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقة للمؤسسة في فترة زمنية معينة، نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق.

وعليه من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف الشامل على أن التدقيق هو فحص جميع الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية من طرف مهني مؤهل ومستقل، من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى التوافق والتطابق بين المعلومات والمعايير المقررة، ثم تقديم هذا الرأي في شكل تقرير إلى الأطراف ذات المصلحة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

يكتسب التدقيق مكانة مهمة في المجتمع، نظرا للمنفعة التي يقدمها، وأيضا إلى قدرته على الاستجابة إلى احتياجات الأفراد وأصحاب المصالح في المجتمع، وقد صاحب التطور التاريخي للتدقيق تطور في الأهداف والأهمية، وهذا هو محتوى هذا المطلب.

أولا- أهمية التدقيق:

يلعب التدقيق دورا مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية الاقتصادية، إذ أن المعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع، والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته، البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما

[1] مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، 2002، ص 65.

تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد هذا الشخص المستقل والمحايد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو بتاريخ معين والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ.[1]

ثانيا- أهداف التدقيق:

يمكن تحديد أهداف التدقيق من خلال الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة:

1- الأهداف التقليدية: يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين على شفافية القوائم المالية؛
- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية؛
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الادارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الادارية المناسبة؛
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2- الأهداف الحديثة: بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة ودخول التكنولوجيا والحاسوب، فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية، ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو الآتي:[3]

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها؛
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

---

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2006، ، ص 20.

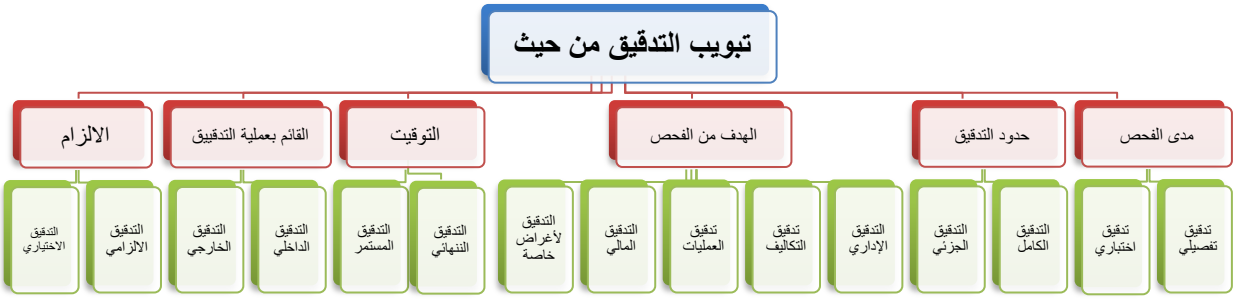
[2] يوسف محمود جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد16، الأردن، 2003، ص 3.

[3] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، الأردن، 2007، ص ص، 14-15.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة تبويبات، وكل تبويب يتضمن أنواعا مختلفة لعملية التدقيق ولكن هذه التبويبات تعتبر لأغراض الوصف فقط، فرغم تعدد أنواع التدقيق فهذا لا يؤثر على جوهرها والمهمة المخولة لها، وعليه يتم تصنيف التدقيق وفق العديد من المعايير والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): أنواع التدقيق



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، ط1، الأردن، ص 24.

بناء على ما سبق يمكن تبويب التدقيق وفقا لعدة معايير على النحو التالي:

- من حيث القائمين بعملية التدقيق: تدقيق داخلي، تدقيق خارجي؛
- من حيث الالزام: تدقيق الزامي، تدقيق اختياري؛
- من حيث التوقيت: تدقيق نهائي، تدقيق مستمر؛
- من حيث النطاق أو الحدود: تدقيق كامل، تدقيق جزئي؛
- من حيث مدى الفحص: تدقيق تفصيلي، تدقيق اختباري؛
- من حيث الغرض: تدقيق إداري، تدقيق تكاليف، فحص لأغراض خاصة.

أولا- من حيث القائمين بعملية التدقيق: سيتم التمييز ما بين:

1- تدقيق داخلي: الذي يعد أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الادارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية. ومن هنا يمكنا القول بأن التدقيق الداخلي يمثل إحدى حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة باستمرار بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي التالية:[1]

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات.

[1] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان، ط1، عمان، 2015، ص ص، 15-16.

2- التدقيق الخارجي: الذي يعرف على أنه الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة[1]. أي عن صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).[2]

غير أنه يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي:[3]

- **التدقيق القانوني:** أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **التدقيق التعاقدي(التدقيق الاختياري):** وهو الذي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية)، المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنويا.
- **الخبرة القضائية:** وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

ومن خلال ما سبق، يتبن أن هناك أوجه اختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن حصرها في الجدول التالي:

[1] عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات(1)، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009، ص 29.

[2] مسعود صديقي ومحمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005، ص 25.

[3] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2003، ص 47.

الجدول رقم (2-1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
الهدف من التدقيق	كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها. اكتشاف التلاعب والأخطاء والغش. إبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية.	خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي. اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والتلاعب.
الشخص الذي يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل من خارج المنشأة	موظف من داخل المنشأة يعين من قبل إدارة المنشأة.
توقيت أداء التدقيق	يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية. قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة (مستمر).	يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية.
نطاق التدقيق	يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد، وما تنص عليه التشريعات والمعايير.	يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة، وفقا للصلاحيات والمسؤوليات المعطاة له.
الاستقلالية	يتمتع المدقق باستقلالية تامة، لأنه شخص محايد ومن خارج المنشأة.	يوجد لديه استقلال جزئي حيث أن يخدم الإدارة ويعين من قبل الإدارة.
من يقوم بتعيين	يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمام الملاك ليقدم التقرير النهائي لهم.	يعين من قبل إدارة المنشاة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، ط1، الأردن، 2006، ص 26.

رغم وجود نقاط اختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إلا أن هناك بعض أوجه الشبه بينهما تكمن في النقاط التالية:[1]

- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب؛
- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال، وذلك بتزويد المسيرين والمهتمين بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها.

مما سبق نجد أن هناك مجالا للتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي حيث أن المدقق الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقق الداخلي من اختبارات وتقييد لأنظمة الرقابة الداخلية، كذلك في حالة اتباع المؤسسة لنظام جيد وفعال للتدقيق الداخلي يؤدي هذا إلى توفير الجهد لدى المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص. إلا أن أفضل وأحسن طريقة يمكن أن تتبعها المؤسسات في التأكد من

[1] محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 45.

صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر هو التدقيق الخارجي وهذا راجع للاستقلالية والحيادية التي يتمتع بها المدقق الخارجي.

ثانيا–من حيث الإلزام: حيث يتم التمييز ما بين:

1– التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم الختامية لها، ومن أمثلة التدقيق الالزامي تدقيق حسابات الشركات المساهمة، ويتميز التدقيق الإلزامي بوجود عنصر الجبر والالزام ومن ثم يكون الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن يتم التدقيق وفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها، وعلى المدقق أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.[1]

2– تدقيق اختياري: للمؤسسة الاختيار في تعيين مدقق الحسابات حسب رغبة أصحابها، دون أن يكون هناك الزام من قبل القانون، وهذا النوع من التدقيق يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.[2]

ثالثا– من حيث التوقيت: ويمكن التمييز ما بين:

1– التدقيق النهائي: ويكون هذا النوع من التدقيق في نهاية الفترة المالية المطلوب تدقيقها للمؤسسة، أي بعد إجراء التسويات وترصيد الحسابات، وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها، لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، وهو ما يتميز به هذا النوع من التدقيق.[3]

2– التدقيق المستمر: حيث يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الامكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على التدقيق النهائي من تحقيق الأهداف المنوطة بها.[4]

رابعا– من حيث النطاق أو الحدود: ويمكن التمييز ما بين:

1– التدقيق الكامل: إن المقصود بالتدقيق الكامل هو التدقيق الذي يخول إطارا غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر مدقق

[1] محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان، ط1، عمان، 2016، ص 19.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 42.

[3] Christophe Villalonga, « L'audit Qualité interne » Edition Dunod, Paris, 2003, p : 14.

[4] محمد طواهر التهامي ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص 24.

الحسابات مسؤولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها.[1]

2- التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يتضمن تدقيق بعض العمليات المعنية في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة، ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المدقق:[2]

- بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها.
- عمليات أيام معينة دون غيرها.
- عينات من عمليات الايرادات أو المصروفات.

خامسا- من حيث مدى الفحص: ويمكن التمييز ما بين:

1- التدقيق التفصيلي(الشامل): هو أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقوم بجميع المفردات محل الفحص. كما يلاحظ أن هذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتها باستمرار.[3]

2- التدقيق الاختباري: هو التدقيق الذي يقوم المدقق باختبار عدد من المفردات (عينة) ليقوم بعملية الفحص، وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ولم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق إلا بعد عام 1933 مع ازدياد حجم المشروعات وتعقد عملياتها والاهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية، وعند استخدام المدقق لنظام العينات، فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، منها فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة، ويستطيع المدقق إتباع أحد الأساليب التالية عند القيام بالتدقيق:[4]

- الأسلوب الشخصي (الحكم الشخصي)؛
- الأسلوب الإحصائي (المدخل الإحصائي).

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 10.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الاسكندرية، 2007، ص ص، 40-41.

[3] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 19.

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 31.

سادسا- من حيث الغرض (الهدف):

وهنا نجد أن التدقيق يختلف من نوع لآخر ولا نجده متداخل فيما بينه، ونجد:[1]

1- التدقيق المالي: وهو يركز على رقابة صريحة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذا التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عنها، وهو مفهوم واسع خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث كل له هدفه.

2- التدقيق العملياتي: ولقد ظهر هذا النوع من التدقيق المالي المحاسبي، وهو يعني بتدقيق جميع الوظائف التشغيلية، وسمي هذا النوع كذلك بالتدقيق التشغيلي، ويهدف إلى تدقيق أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعة، ويتضمن التقرير عنه مدى الكفاية والفعالية.

3- التدقيق الجبائي: وهو عبارة عن عملية فحص انتقادي منظم للحالة الجبائية للمؤسسة، ويتم من طرفين، الأول من قبل مجلس الإدارة بتعاقده مع خبير جبائي أو بتوكيل جهة داخلية (خلية التدقيق الداخلي) بالتعاون مع مستشار جبائي تعتمد عليه وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة، والثاني من طرف مصلحة الضرائب وهو يشمل جميع عمليات المؤسسة أو السجلات الخاصة بكل أربع سنوات، إلا أنه قد تم جعل هذا النوع من التدقيق سنويا. وهو ما سيكون محل عرض في المبحث الثاني.

4- التدقيق الاجتماعي: وهي تمتع بالجانب الاجتماعي كتدقيق أجور العمال، والتأمينات لمختلف الأشخاص، والتصريحات الاجتماعية كما يمكن أن يشمل التأكد من تحقيق المؤسسة للأهداف العامة اتجاه المحيط الذي تعيش فيه.

5- تدقيق الإعلام الآلي: إن هذا النوع من التدقيق يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية وبالأخص تدقيق الإعلام الآلي وحجم الاستفادة التي تستفيد منها المؤسسة، ومستوى استغلال برامج الخبرة وبرامج دعم القرار.

6- التدقيق الاستراتيجي: وهو يدرس الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيما قصد مواجهة المحيط المعقد والغامض، ويدعى في بعض الأحيان تدقيق المديرية حيث يسلط الضوء على مدى تجانس السياسات والاستراتيجيات المعتمد من طرف مجلس الإدارة مع المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة.

---

[1] أنظر إلى:

- صديقي مسعود وأحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار للنشر، الجزائر، 2010، ص ص، 24-29.
- زين يونس ومصطفى عوادي، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة سخري، الجزائر، 2009، ص ص، 40-44.

7- التدقيق المرتبط بالجودة: ويهتم بفحص نتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاط تم إنجازها بصفة فعالة، أما مدقق الجودة **L'auditeur Qualité** هو شخص مؤهل يعمل على تدقيق نظام الجودة في المؤسسة وهذا وفق معيار**ISO10011**، ويعمل على تدقيق إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفقا لمعيار **ISO9000.**

8- التدقيق البيئي: ويعني تدقيق النشاطات القائمة في المؤسسة ومدى تأثيرها على البيئة، ومحاولة الكف من الأثر السلبي.

9- التدقيق الإداري: ويهدف إلى تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، حيث يتأكد المدقق من أن أموال المؤسسة يتصرف فيها بشكل اقتصادي، بحيث يحصل على أعلى منفعة لأقل تكلفة ممكنة، ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية، ومن الرقابة المالية على التكلفة وهو من أصعب أنواع التدقيق، حيث يتحاشاه المدققون باعتباره يفتح المواجهة مع مجلس الإدارة، حيث يقيم المدقق الإجراءات التي تم المرور بها من طرف مجلس الإدارة في سن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

المبحث الثاني: ماهية نظام التدقيق الجبائي

إن نظام التدقيق الجبائي يرتبط أساسا بمدى مصداقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أنها تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الأوعية الضريبية لمختلف الضرائب والرسوم، ثم حساب الضرائب التي تخضع لها المؤسسة بأكبر قدر من الموضوعية، حيث تعتمد إدارة الضرائب على هذه المعلومات من أجل التأكد من مدى التزام المكلفين بالضريبة بالقوانين التشريعات الجبائية المعمول بها، وأيضا من أجل ضمان العدالة في فرض الضرائب المختلفة على المؤسسات، لذا يعتبر التدقيق الجبائي إجراءا رقابيا مهما يمثل مرحلة جوهرية في عملية التدقيق الجبائي في المحاسبة من خلال التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة بهدف تجنب الخطر الجبائي، ومجابهة التهرب الجبائي للارتقاء بالحصيلة الجبائية خصوصا بعد تبني النظام المحاسبي المالي.

وللإلمام أكثر بالتدقيق الجبائي سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الجانب النظري له من خلال: مفهوم التدقيق الجبائي وعلاقته بباقي أنواع التدقيق الأخرى، أهميته، أهدافه وأشكاله.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وعلاقته بباقي أنواع التدقيق الأخرى

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى التعاريف المختلفة للتدقيق الجبائي إضافة إلى علاقته بباقي أنواع التدقيق الأخرى.

أولا- مفهوم التدقيق الجبائي:

وردت عدة تعاريف للتدقيق الجبائي يمكن ذكر البعض منها كالآتي:

- **التعريف الأول:**" هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود الحسابية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إليه، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيه الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المخصوصة ضريبيا، وكذلك يشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم به المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة".[1]

[1] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الحامد، ط1، عمان، 2015، ص 277.

– **التعريف الثاني:** "هو فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول".[1]

– **التعريف الثالث:** "هو أن يتأكد المدقق من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلا للضريبة، وأنه لا يوجد مبالغ، أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة، ويكون قد تم إغفالها".[2]

– **التعريف الرابع:** "التدقيق الجبائي هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجباية وهو عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية".[3]

– **التعريف الخامس:** "التدقيق الجبائي هو تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات".[4]

– **التعريف السادس:** "هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عملية التدقيق من قبل مدقق أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية".[5]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي: التدقيق الجبائي هو فحص شامل للتصريحات الجبائية مع الوثائق والمستندات المرتبطة بها، وذلك بهدف التأكد من صحة تلك التصريحات بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتشريعات المعمول بها.

---

[1] بوعلام ولهي وعائشة بن عثمان، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007–2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد الأول، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص 29.

[2] رلى عبد الرزاق حسين، مدى إلتزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص 46.

[3] M. Colin, la vérification Fiscale, éd Economico, Paris, 1985, p : 38.

[4] A. Hamini, L'audit comptable et financier, Ed Berti, Algérie, 2001, p : 172.

[5] إبراهيم مدين الضابط، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص 64.

ثانيا- علاقة التدقيق الجبائي بباقي أنواع التدقيق الأخرى:

يعرف التدقيق الجبائي بأنه فحص انتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة، ومن أجل الإحاطة والإلمام بموضوع التدقيق الجبائي والجدوى منه وفهم الدور الذي يقوم به، سوف نقوم بتوضيح العلاقة بين التدقيق الجبائي وبين أهم أنواع التدقيق الأخرى، وهي التدقيق المحاسبي، التدقيق الخارجي، التدقيق الداخلي والاستشارة الجبائية.

1- علاقة التدقيق الجبائي بالتدقيق المحاسبي: هناك تشابه قائم بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي يكمن في آلية التدقيق ومراحله المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المدقق الجبائي في عمله تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في مجال تدقيق الحسابات.[1]

حيث يبدآن معا بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والفنيات اللازمة لأداء أعمال التدقيق الميداني، كما يتطلب من كل من المدقق الجبائي والمدقق المحاسبي أن يتمتعا بحد أدنى من المواصفات العامة أو الشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما. فهدف المدقق المحاسبي هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المدقق الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل المكلفين.[2]

2- علاقة التدقيق الجبائي بالتدقيق الخارجي: إن التدقيق الجبائي الحقيقي هو المطبق في الغالب من طرف المدقق الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل لينتهي إلى اقتراح الحلول والاستراتيجيات، ولذلك فإن المدقق الخارجي يتبنى تقنيات قريبة من تلك المطبقة من طرف المدقق الجبائي.[3]

3- علاقة التدقيق الجبائي بالاستشارة الجبائية: في الحقيقة الوظيفتان تتشابهان إلى حد كبير، ذلك أن المدقق الجبائي يستخرج الملاحظات بواسطة التحريات، بينما المستشار الجبائي يعطي الحلول والاقتراحات لكل الملاحظات والمشاكل المستخرجة.[4]

---

[1] ناصر أحمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2008، ص 02.

[2] إبراهيم مدين الضابط، مرجع سابق، ص ص، 61-62.

[3] بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 12.

[4] مرجع نفسه.

ويمكن أن تتم الاستشارة طبيعيا من دون تدقيق سابق، فأي مؤسسة يمكن أن تستشير في مجال التنظيم، الاستراتيجية أو البحث عن استشارة قانونية أو جبائية حول مسألة معينة أو مشروع دون أن تكون هذه الاستشارة مسبوقة بعملية تدقيق.[1]

4- علاقة التدقيق الجبائي بالتدقيق الداخلي: تدقيق الوضعية الجبائية للمؤسسة لا يبقى من حيث المبدأ مسندا للمدقق الداخلي، ومع ذلك يمكن لهذا الأخير في حالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الضريبي، وبالتالي المدقق الجبائي يمكن أن يكون أقرب للتوصل للنتائج من خلال ما توصل إليه المدقق الداخلي.[2]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي

أولا- أهمية التدقيق الجبائي:

تتمثل أهمية التدقيق الجبائي في المحافظة على أموال الدولة، من خلال عملية التدقيق المنظمة والممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤيد الرأي بأهمية التدقيق الجبائي باعتباره علما قائما بذاته له معاييره، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى.[3]

كما يمثل المحرك الأساسي للتشخيص الجبائي للمؤسسة الذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة، وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل للثانية، حيث يضمن حمايتها من جهة ويضمن كذلك أكبر أمن جبائي لها من جهة أخرى. كما يسمح التدقيق الجبائي بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة، وهو يسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة، واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الجبائية، ومراقبة القانونية الجبائية، وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات...الخ، وهذا لتقييم الصدق والأمن للمؤسسة موضوع التدقيق.[4]

---

[1] Fathy Benadda, l'audit fiscal aspect théorique et pratique, mémoire de fin étude troisième cycle en finances publiques, IEDF, 2004, p: 02.

[2] سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة – الجزائر-)، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص25.

[3] محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 181.

[4] سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص 82.

وتكمن أهميته في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية في تحديد وقياس الوعاء الضريبي على نحو علمي ومنظم يحافظ على حقوق المكلفين بالدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام الطوعي بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، ويقلل من حالات التهرب والتجنب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الايرادات الجبائية، وتصحيح مسار المكلفين بالالتزام بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية، ومساندة النظام الجبائي في تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.[1]

ثانيا- أهداف التدقيق الجبائي:

تتمثل أهداف التدقيق الجبائي في ما يلي:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وتحقيق العدالة الضريبية، وأن إمكانية الابتعاد عن التقدير الجزافي هي إحدى أهم الأسباب للتوجه إلى التدقيق الضريبي لتوفير الحجة المستندة على الأدلة والقرائن الثبوتية للسلطة المالية، في حالة اعتراض المكلف على التقدير، إذ يتم عرض الموضوع على لجان الاعتراض لتحقيق العدالة الضريبية؛
- تقليل فرص التهرب الجبائي، حيث يساعد التدقيق الجبائي بصورة عامة على مكافحة التهرب الجبائي والتقليل منه، ويصبح رادعا أمام المكلفين من قبل القيام بعملية التهرب، عندما يتولد لديهم الشعور بأن عملية التدقيق الجبائي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب وما يتبع ذلك من عقوبات.

بالإضافة إلى الأهداف الرئيسية هناك أهداف أخرى ثانوية لعلَّ أهمها متمثلة في:

- التحقق من صحة تطبيق القواعد والأصول المحاسبية والقانونية؛
- حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من أرباح المكلفين؛
- زيادة الإيرادات وفقا مبدأ العدالة؛
- تخفيض عدد قضايا المنازعات الجبائية، وزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين؛[2]
- دراسة وتحليل الأحكام الناتجة عن الإلتزمات القانونية التي يجب على المؤسسة الإلتزام بها خوفا من العقوبة؛

[1] الهادي آدم محمد إبراهيم وأحمد الضى عبدالله عثمان، كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي (دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان)، مجلة المنصور، العدد 24، جامعة النيلين، السودان، 2015، ص 27.

[2] قوت جاسم يوسف حمادة، مدى إلتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي (دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص 15.

– يقوم التدقيق الجبائي بتوجيه القرارات المتخذة من طرف المؤسسة نحو خيارات عقلانية ومتناسقة، هذه الخيارات تكون على أساس إمتيازات جبائية في شكل إيرادات ذات طابع جبائي.[1]

المطلب الثالث: أشكال التدقيق الجبائي من وجهة نظر المشرع الجبائي

لا يمكن التمييز ما بين التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية من حيث الأشكال المطبقة من طرف الإدارة الجبائية، وهذا على النحو التالي: تدقيق عام، تدقيق معمق بالإضافة إلى تدقيق عن طريق الفرق المختلطة أو تدقيق فئوي.

أولا– التدقيق العام:

إن هذا النوع من التدقيق يتم على مستوى مفتشيات الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من التدقيق العام، تدقيق شكلي وتدقيق على الوثائق، يقوم رئيس المفتشية بتدقيق وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب ويتم التدقيق على شكل فحص تمهيدي، وهو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة.[2]

1– التدقيق الشكلي: يعتبر التدقيق الشكلي أول عملية تدقيق تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.[3]

ويتم هذا النوع من التدقيق على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى ما يلي:[4]

– التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛

– التأكد من وجود أخطاء مادية في التصريحات؛

– محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

---

[1] Lotfi BENAZOUZ, L'audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la PME Marocaine, revue d'études en management et finance d'organisation, N°2 Juin 2016, p : 11.

[2] عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص 37.

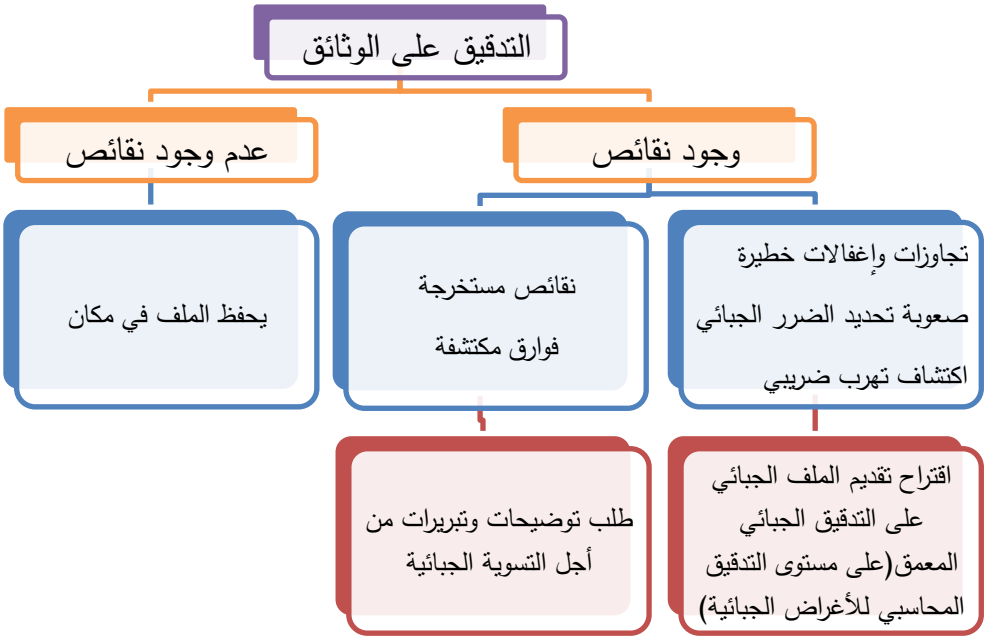
[3] يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص 18.

[4] بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20–21 أكتوبر 2009، ص 09.

2- التدقيق على الوثائق: يعد هذا النوع ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد التدقيق الشكلي، ويتجلى دورها في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى مكاتب الإدارة، وذلك بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والمؤسسات العامة والخاصة، المتعلقة بالمعاملات، أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات تكون في شكل كشوفات، وبإمكان المدقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة.[1]

للإشارة أن هذا النوع من التدقيق يتم وفق خطوات محددة مثل ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): خطوات إجراء التدقيق على الوثائق



Source : Guide de contrôle sur pièces, Direction général des impôts, Ministère des finances, Direction des recherches et vérifications, Alger, 2003, p: 07.

[1] عبد العزيز قتال، أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي- حالة الجزائر من 2003 إلى 2008-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، الجزائر، 2009، ص ص، 38-39.

ثانيا- التدقيق المعمق:

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من التدقيق هو استدراك التهرب الضريبي، وهو استمرار للتدقيق على الوثائق، وفي هذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للتدقيق بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ومن ثم يتم انتقاء الملفات الواجب تدقيقها بناءا على عدة مؤشرات أهمها:[1]

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية والمحاسبية؛
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
- العجز المتكرر؛
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق؛
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

وفي إطار هذا التدقيق يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التدقيق المعمق وهي:

1- التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية (vc): إن التدقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها. حيث لا يهدف التدقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المدقق فيها فحسب، بل يسمح بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.[2]

ويتمثل هذا التدقيق في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.[3]

[1] بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص 127.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2017، ص 08.

[3] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2012، ص 128.

ونصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:[1]

- التدقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، إذ يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة؛
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات؛
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

2- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (**V.A.S.F.E**): التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية هو امتداد للتدقيق المحاسبي ويعرف على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء نشاطها والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.[2]

ومن بين أهم أهدافه:[3]

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل؛
- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي.

وللإشارة أن معايير اختيار الاشخاص الخاضعين للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تتمثل في الآتي:

[1] قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2018، المادة 20، ص 11.

[2] Guide du vérification de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction de recherches et vérifications, Edition Alger Print, 2001, p : 29.

[3] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2012، ص ص 128-129.

- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها؛
- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة؛
- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.

3- التدقيق المصوب في المحاسبة (VP): لقد تم استحداث شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة VCP، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. حيث يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويمكن تعريفه على النحو التالي:

"التدقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية وأكثر سرعة من التدقيق المحاسبي. إذ يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية"[1]. ويتمثل هذا الإجراء الرقابي في:[2]

- الرقابة على انتظام خصومات الرسم على القيمة المضافة TVA؛
- الرقابة على الأعباء المصرح بها في جدول حساب النتيجة؛
- الرقابة على العجز المتكرر، والفوائد الضريبية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها؛
- الرقابة على المبالغ المسترجعة من الإعفاءات الضريبية.

إن التدقيق المصوب في المحاسبة يهدف بالسماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات التدقيق مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان، إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها. حيث يعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 08.

[2] La lettre de la DGI n°58, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2012, p :02.

على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها. إذ تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للتدقيق.[1]

4- أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق المصوب وباقي أشكال التدقيق الجبائي: يتميز التدقيق المصوب في المحاسبة عن باقي أشكال التدقيق الجبائي الأخرى بمكان تنفيذ التدقيق وعناوين الضرائب المعنية والفترة التي يتم فيها التدقيق وكذا الوثائق المراد دراستها.

يمكن أن يكون هذا التدقيق المصوب في المحاسبة امتدادا للتدقيق على الوثائق في حالة غياب رد المكلف بالضريبة على طلبات المعلومات والتبريرات والتوضيحات، أو نتيجة لإجابات غير كاملة التي بقيت مستغلة من قبل مصلحة الوعاء. أما فيما يخص التدقيق في المحاسبة، يمنح التدقيق المحاسبي بعين المكان المتعلق بمؤسسة جبائية ما ومراقبة انتظام التصريحات المكتتبة الوقت الكافي للقيام بالتدقيق، أما التدقيق المصوب فيكون فيه التدقيق أكثر سرعة ويتلاءم فيه التدخل مع تحليل الطلبات الخاصة.

وعليه يمكن تلخيص هذه الاختلافات في الجدول التالي:

جدول رقم (2-2): أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق المصوب وباقي أشكال التدقيق الجبائي

شكل التدقيق	التدقيق في عين المكان	ضريبة واحدة أو أكثر	كل الضرائب والرسوم	فترة غير محدودة	فترة محدودة	فحص كل المحاسبة	فحص بعض العمليات المحاسبية
التدقيق المحاسبي	×		×	×		×	
التدقيق المصوب في المحاسبة	×	×			×		×
التدقيق على الوثائق		×			×		×

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على أشكال التدقيق الجبائي السابقة الذكر.

ثالثا- أنواع أخرى من التدقيق الجبائي:

بالإضافة إلى التدقيق العام والتدقيق المعمق، توجد أنواع أخرى من التدقيق الجبائي المتمثلة في:

1- التدقيق عن طريق الفرق المختلطة (الرقابة عن طريق الفرق المختلطة: ضرائب-جمارك- تجارة): لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 27-290 المؤرخ في 1997/07/27.

ومن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص، مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 70، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013، ص 07.

والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء[1]. ومن أهم ما تقوم به الفرق المختلطة ما يلي:[2]

- إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشمل ثلاثة سنوات؛
- التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب، لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة؛
- التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري.

2- التدقيق الفئوي العقاري (الرقابة الفئوية: الرقابة على المعاملات العقارية): إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية؛
- العقارات غير المبنية؛
- مراقبة المداخيل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.[3]

3- التلبس الجبائي: وفي ذات السياق تم استحداث إجراء التلبس الجبائي la flagrance fiscale بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و08 وتعزيزه للمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013. ويمنح هذا الإجراء للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش والتهرب الجبائي وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها من خلاله بممارسة حق المعاينة والرقابة والحجز

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2009، ص 12.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 290-97، المؤرخ في 1997/07/27.

[3] بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص ص، 130-131.

من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس وهذا قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.

3-1- تعريف التلبس الجبائي: التلبس الجبائي هو إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الاطلاع أو الرقابة، والذي من شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.[1]

3-2- أهداف التلبس الجبائي: تختلف أهداف إجراء التلبس الجبائي من معاينة الغش الجبائي إلى غاية ضمان التحصيلات وهذا مرورا بتدقيق صارم للنشاطات القصيرة المدى، وتتمثل أهدافه في:[2]

- **معاينة وإيقاف عملية غش جارية:** إن الإدارة الجبائية التي كان ينقصها إطار قانوني يسمح لها بتصحيح حالات الغش المعنية خلال ممارسة حقوقها، كالمعاينة والحجز والتدقيق، والاطلاع والرقابة، قد أصبحت مزودة بإجراء التلبس الجبائي الذي يمنحها المجال للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة؛

- **مراقبة النشاطات قصيرة المدى:** من خلال هذا الإجراء الجديد، يمكن للإدارة أن تتصرف بشكل فعال في مواجهة الشركات القصيرة المدى التي تم تأسيسها لهدف واحد ألا وهو التهرب الجبائي، حيث أنه يسمح لها بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة وذلك بالتدخل حتى قبل انتهاء الأجل المتعلق بالالتزامات التصريحية؛

- **تعزيز التحصيل:** فضلا عن ما سبق ذكره، يسمح هذا الإجراء للإدارة بضمان تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من قبل المكلفين بالضريبة الغشاشين، وهذا من خلال إعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي على الأملاك.

3-3- حالات جنحة التلبس الجبائي: تعتبر حالات التلبس الجبائي، الممارسات التالية:[3]

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية؛
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا؛
- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها؛

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 68، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013، ص 07.

[2] مرجع نفسه، ص07.

[3] رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 68، مرجع سابق، ص 07.

- تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الاثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش؛
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل؛
- تحويل الإمتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الجبائية.

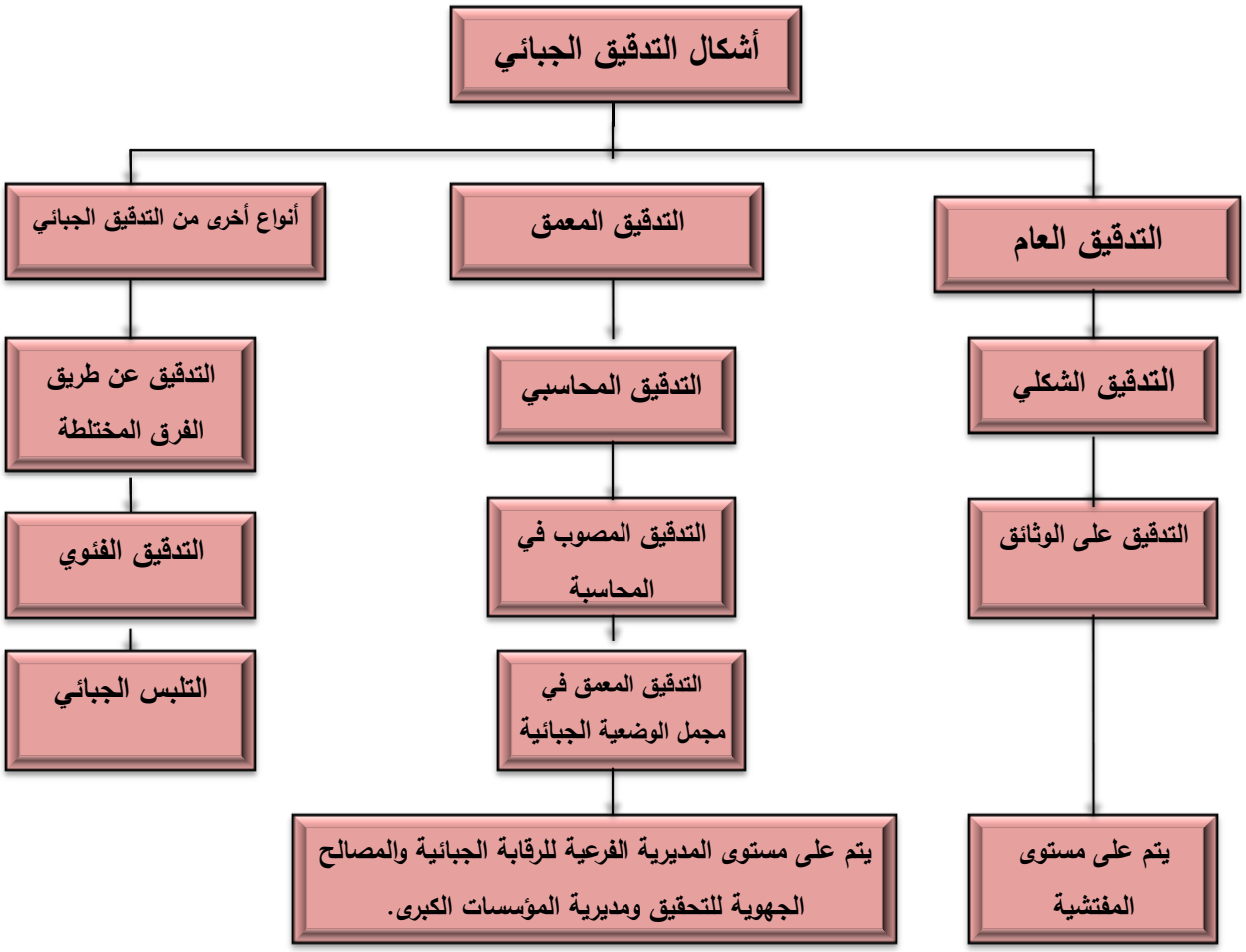
كما يسمح التلبس الجبائي للإدارة الجبائية بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الإلتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى لجأت الإدارة الجبائية في بعض الدول إلى تبني مقاربة المواطنة الجبائية للمؤسسة قبل إدراجها لعملية التدقيق الجبائي مثل ما هو حاصل في فرنسا التي شكلت اللجنة الوطنية لمكافحة التهرب الضريبي بتاريخ 22 ماي 2014 التي كان من أهم مهامها:[1]

- تنفيذ السياسة الوقائية الجبائية.
- تحسين الأمن القانوني للمؤسسات التي قد تخضع للتدقيق.
- التأكيد على العلاقة الصريحة والفعالة مع المؤسسة.
- تشجيع إقامة التسويات قبل وأثناء عملية التدقيق.
- تأسيس نظام للعقوبات والغرامات بالتناسب مع الخطأ المكتشف.

وعليه يمكن تلخيص أشكال التدقيق الجبائي السابقة في الشكل الموالي:

[1] Ministère de l'économie et des Finances de la France, un contrôle citoyen avec les entreprises, mai 2014.

الشكل رقم (2-3): أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على أشكال التدقيق الجبائي السابقة الذكر.

المبحث الثالث: المقومات الأساسية لنظام التدقيق الجبائي

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة، يعمل على ضوئها ممارسوا هذه المهنة ويسيرون على نهجها في كافة مراحل العمل، وأية مهنة يجب أن تكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون فيها، ولمهنة التدقيق معايير دولية متعارف عليها تمثل إطارا عاما تهدف من خلالها إلى تقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، وهذا ما سيكون محل عرض في المطالب التالية.

المطلب الأول: قواعد سلوك مهنة التدقيق بصفة عامة

يستند السلوك الأخلاقي إلى قاعدة راسخة هي الضمير أو الوجدان الأخلاقي، فالضمير هو صوت باطني قوي يدعو صاحبه إلى القيام بأعمال معينة ويمنعه من القيام بأعمال أخرى.

أولا- تعريف قواعد سلوك مهنة التدقيق:

يقصد بسلوك مهنة التدقيق بأنها "مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة".[1]

ثانيا- أهداف قواعد سلوك مهنة التدقيق:

يمكن إيجازها فيما يلي:[2]

- رفع مستوى مهنتي المحاسبة والتدقيق مع المحافظة على كرامة وتدعيم تقدم المهنة؛
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- تدعيم وتكملة النصوص والأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملي؛
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس المهنيين على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

ثالثا- مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق:

تتمثل أهم المبادئ الأخلاقية التي يجب توفرها في المدقق من أجل أداء مهامه فيما يلي:

1- الاستقلالية: وهي تمثل العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق ويمكن القول أنه بدون الاستقلالية تصبح عملية التدقيق بدون فائدة، بحيث يجب على المدقق أن لا تكون له أي علاقة مالية أو مادية مع المؤسسة محل التدقيق؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007، ص 210.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 76.

2- الموضوعية: على المدقق أن يكون موضوعيا وأن لا توجد لديه تضارب في المصالح وأن لا يكون متحيزا لأي جهة ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين؛[1]

3- السرية: حيث يجب أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء خدماته المهنية، كما يجب أن لا يستخدم أو يفصح عن أي من تلك المعلومات إلا بدون الحصول على إذن سليم ومحدد ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يقضي بذلك الافصاح؛

4- التأهيل المهني والعناية الواجبة: يجب أن يقوم المدقق بأداء الخدمات المهنية بعناية مهنية واجبة وبكفاءة واجتهاد، ويجب أن يكون لديه واجب مستمر على الحفاظ بمعرفة مهنية أو مهارة عند المستوى المطلوب للتأكيد على أن حصول العميل أو صاحب العمل على مزايا الخدمة المهنية الصالحة تأسيسا على أحداث التطورات اليومية في الممارسة العملية أو التشريعات أو الأساليب؛

5- السلوك المهني: يجب أن يتصرف المدقق بطريقة معينة تتفق مع السمعة الطيبة للمهنة، وأن يبتعد عن أي سلوك قد يؤدي إلى الإساءة المهنية؛

6- المعايير الفنية: يجب على المدقق أن ينفذ خدمات المهنة طبقا للمعايير الفنية والمهنية الملائمة، ويقع على عاتق المحاسبين المهنيين أن يقوموا بذلك بعناية ومهارة ووفقا لتعليمات العميل أو صاحب العمل، طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات النزاهة والموضوعية والحياد[2]. أي يجب عليه القيام بإنجاز مهام مهنته وفقا لمعايير الأداء الفنية، وتوافر السلوك المهني المتعلق بمهنته.[3]

المطلب الثاني: قواعد سلوك مهنة التدقيق الجبائي

يتعين على أعوان الإدارة الجبائية الإلتزام بقواعد سلوك مهنة التدقيق الجبائي، والتي تسمح لهم بأداء مهامهم ضمن أحسن الشروط، حيث تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الجبائي، فهي نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها المكلف في إضافة المنفعة له، وتتمثل أهم القواعد الأخلاقية التي يجب توفرها في المدقق الجبائي من أجل أداء مهامه في:[4]

1- الالتزام بالحيادية: يتعين على أعوان الإدارة الجبائية عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة، كما يجب عليهم الامتناع عن كل فعل سلبي أو عدم الاحترام اتجاه المصلحة، الإطار، الوظيفة أو شخص أخر، كما يجب عليهم الامتناع كذلك عن كل سلوك عنيف وكذا عن الابتزاز في العمل.

---

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص ص، 63-65.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، ط2، الاسكندرية، مصر، 2006، ص ص،150 -151.

[3] طه خيري طه إبراهيم، إطار مقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري الجديد(مع دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي)، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2012، ص 12.

[4] دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص ص، 10-15.

2- الالتزام بالتحفظ: يتعين على عون الضرائب إحترام هذا الالتزام من خلال سلوكه، فالبرغم من حرية إبداء الرأي التي يتمتع بها العون، إلا أنه مقيد ببعض التعليمات، كونه موظف يعمل في خدمة الإدارة، كما يتعين عليه التزام التحفظ إزاء المجادلات السياسية والأيديولوجية، حتى ولو كان ذلك خارج المصلحة التي يعمل بها، وهذا من خلال الامتناع عن كل عمل أو سلوك أو تعليق يتنافى مع وظائفه، وعليه فإن الاستقلالية والصرامة الأخلاقية التي يجب على الموظف الالتزام بهما، تكتسبان طابعا أساسيا، بالنظر إلى مساهمته الوثيقة في ممارسة السلطة التنفيذية التي يمثلها.

3- الالتزام بالنزاهة: إن إحترام هذا الالتزام من قبل موظف الإدارة الجبائية، لا يكون فقط أثناء ممارسته لوظيفته إذ يطبق أيضا خارج المصلحة، كما يجب عليه أن يتسم في كل الأحوال بسلوك لائق ومحترم، حيث أن عدم إحترام هذا الالتزام يلحق ضررا فادحا بسمعة الإدارة، وينجز عنه تطبيق عقوبات تأديبية، حيث يتعين على موظف الإدارة الجبائية أن يحافظ على ممتلكات الإدارة في إطار ممارسة مهامه، وأن يكون سلوكه مشرفا وذي صرامة أخلاقية.

4- الالتزام بالسر المهني: يتعين على أعوان الإدارة الجبائية الالتزام بالسر المهني، إذ يمنع عليه إفشاء أو تمكين الغير من الاطلاع على أية وثيقة أو خبر يحوزه أو يطلع عليه بحكم ممارسته وظيفته، إلا إذا اقتضت ضرورات المصلحة ذلك، كما أن إحترام هذا الالتزام لا يكون فقط تجاه الأشخاص الأجانب عن الإدارة، ولكن أيضا إزاء الموظفين الآخرين الذين لا يحق لهم الاطلاع على المعلومات المهنية التي يحتاجونها في إطار مهامهم، وعليه كل مخالفة لواجب السر المهني يرتكبها موظف الإدارة الجبائية ينجر عنها ليس فقط تطبيق عقوبة جزائية ولكن أيضا تأديبية.

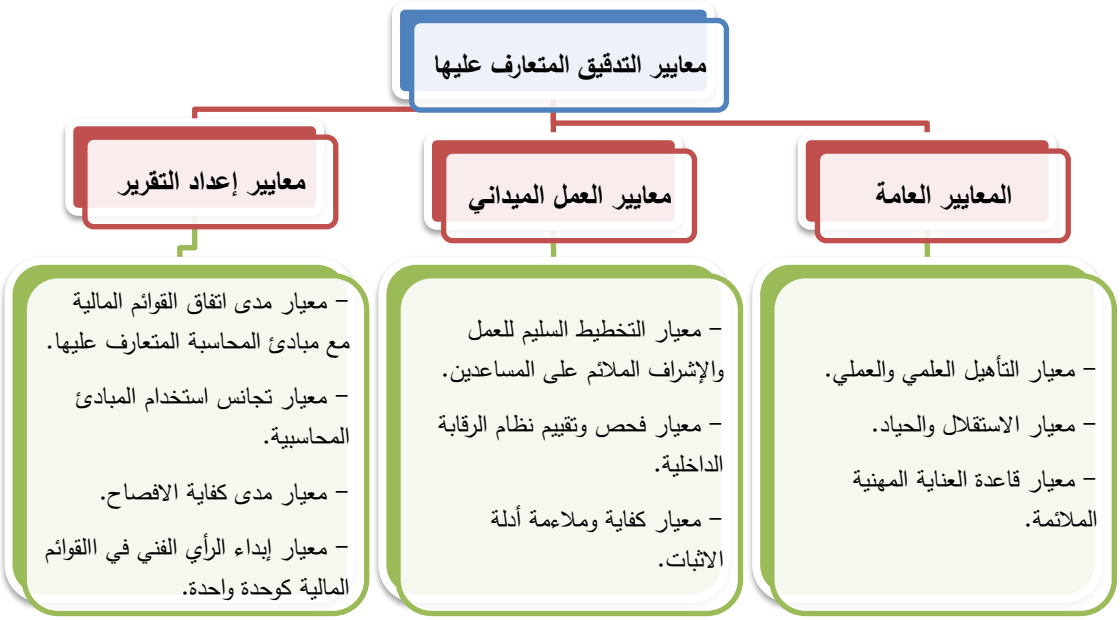
5- الالتزام بالاستقلالية: تفرض إلزامية الخدمة بكل استقلالية على عون الضرائب عن امتلاك داخل التراب الوطني أو خارجه، مباشرة أو بواسطة شخص أخر، بأية صفة من الصفات، مصالح من طبيعتها أن تؤثر على استقلاليته أو تشكل عائقا للقيام بمهمته بصفة عادية، لهذا يمنع أن يكون لعون الضرائب منفعة اقتصادية مباشرة أو غير مباشرة في مكان عمله، تحت رقابته أو في نطاق سلطته الإقليمية.

من خلال قواعد سلوك مهنة التدقيق الجبائي والتي تخص القواعد الأخلاقية التي يجب توفرها في المدقق الجبائي من أجل أداء مهامه ضمن أحسن الشروط، فنلاحظ أن أهم المبادئ الأخلاقية التي يجب توفرها في المدقق الجبائي هي متطابقة مع قواعد سلوك مهنة التدقيق.

المطلب الثالث: المعايير الأخرى للتدقيق المتعارف عليها

لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"، حيث تتضمن معايير التدقيق ثلاثة مجموعات رئيسية وهي معايير متعلقة بالشخص المدقق (المعايير العامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن شرحها وتوضيحها فيما يلي:

الشكل رقم (2-4): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق المتعارف عليها.

أولا- المعايير العامة (الشخصية):

وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقارير، كما أنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية التي يجب أن يتصف بها المدقق الجبائي في رأيي وهي تنقسم إلى:[1]

1- معيار التأهيل العلمي والعملي للمدقق: حيث يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات التدقيق من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملي كمدققين، وأن يكون لديهم المعرفة العلمية، والخبرة العملية، والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق، فيجب أن يحصل على شهادة علمية في المحاسبة أو في أحد التخصصات العلمية ذات العلاقة، ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة، ومداومة

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2005، ص 26.

الاطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة.[1]

2- معيار قاعدة الاستقلال والحياد: إن الاستقلال الكامل للمدقق الخارجي أو المؤسسة المراجعة أو الجهاز الحكومي، المرتبط بعملية التدقيق من أهم القواعد العامة التي يجب توفرها، حيث تتم عملية التدقيق والفحص بجدية تامة بعيدة عن كل الضغوط، حيث أنه يكون هناك تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي فني محايد، لذلك يشترط وجود استقلال ذاتي للمدقق حين تأدية مهامه.[2]

وتتوقف عملية التدقيق على استقلالية وحيادة المدقق في إبداء رأيه، ولا توجد درجات في عدم الاستقلال، حيث يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهمة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا، إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي، والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية، ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التمييز عند إبداء رأيه.[3]

3- معيار قاعدة العناية المهنية الملائمة: هذا المعيار يتطلب من المدقق إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير فالعناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين، وتعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية.[4]

ثانيا- معايير العمل الميداني:

إن هذه المعايير تتعلق بتخطيط وتنفيذ المدقق لأعماله، حيث تقدم إرشادات للمدقق حول تجميع الأدلة التي تؤيد رأي، والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات التي تنتج عنها، وهي تضم ثلاثة (03) معايير أساسية هي:[5]

1- معيار التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الجاد على أعمال المساعدين: ويركز هذا المعيار على عنصر الوقت من حيث:

- توقيت تعيين مدقق الحسابات الخارجي؛

[1] قوت جاسم يوسف حماده، مرجع سابق، ص 20.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 190.

[3] زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009، ص 33.

[4] هادي التميمي، مرجع سابق، ص 31.

[5] عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (2)، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009، ص 16.

- توقيت القيام بعملية التدقيق؛
- توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

2- يجب أن تتم عملية دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه بصورة سليمة ويكون هذا هو الأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات التدقيق الضرورية.

3- معيار ضرورة حصول مدقق الحسابات الخارجي على قدر كاف من أدلة الإثبات وقرائنه الملائمة، لتكون أساسا سليما يعتمد عليه عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

ثالثا- معايير إعداد التقرير:

تتميز هذه المعايير بالاهتمام بطبيعة ومحتوى التقارير المالية والمعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المعارف عليها والتي يعدها المدقق في نهاية عمله، وهي تشمل على أربعة (04) معايير هي:

1- معيار إعداد القوائم المالية وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها: يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. حيث يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:[1]

- **المجموعة الأولى: المبادئ العامة**

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الثبات؛
- مبدأ الشمول؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الافصاح.

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.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 28.

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

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- مبدأ تحقيق الإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

2- معيار قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية: يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، وتهدف هذه القاعدة إلى قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.[1]

3- معيار قاعدة الافصاح الكامل في القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار ضرورة افصاح المدقق في تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لهدف وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الافصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك، ومن ثم عندما يكون تقرير المدقق غير متحفظ فهذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى افصاح أكثر لصدق وعدالة القوائم المالية[2]، ويجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الافصاح، كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات العرض السليم للقوائم المالية ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها، وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم.[3]

4- معيار إبداء الرأي الفني في القوائم المالية كوحدة واحدة: أن يحتوي التقرير إما التعبير عن رأي المدقق في القوائم المالية بشكل عام أو بالتصريح بأنه لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية وفي هذه الحالة يجب أن يوضح المدقق أسباب ذلك، وفي جميع الحالات يجب أن يحوي التقرير طبيعة الفحص الذي قام به المدقق ودرجة مسؤوليته عن ذلك.[4]

وبناء على ذلك فإن رأي المدقق يمكن أن يكون في شكل: رأي نظيف "مع وجود ملاحظات"، رأي مقيد "متحفظ"، رأي سلبي "معاكس"، رأي معارض "عدم إبداء الرأي".

---

[1] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 36.

[2] وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الكتاب الأول، الرياض، 2003، ص 55.

[3] زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص ص، 36-37.

[4] ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 22.

المبحث الرابع: مؤشرات الأداء المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي

يتم تقييم أداء الإدارة الجبائية من خلال استخدام مؤشرات الأداء (التسيير) في إطار عقود النجاعة الخاصة بالمديريات الولائية والجهوية للضرائب من جهة والمديرية العامة للضرائب من جهة أخرى، وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى التعريف بمؤشرات الأداء بصفة عامة ثم مؤشرات الأداء المرتبطة بالتدقيق الجبائي وتصنيفاتها بصفة خاصة. إذ تعتبر هذه المؤشرات المقياس الجوهري للفهم الصحيح والدقيق لمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية مؤشرات الأداء

تستمد دراسة المؤشرات أهميتها في عملية تقييم الأداء، مما تتطلبه هذه العملية من توفر مجموعة من المؤشرات تتميز بخصائص معينة لغرض قياس مستوى الأداء الذي حققته المؤسسة والوقوف على مستوى تطور نشاطها ووظائفها.

وعليه سيتم التطرق في هذا المطلب إلى عرض كل من تعريف مؤشرات الأداء، خصائصه وأنواعه.

أولا- تعريف المؤشر:

يعرف المؤشر كما يلي:

- **التعريف الأول:** المؤشر هو:" أية وسيلة للقياس يمكن الاستعانة بها في اتخاذ قرار وحكم موضوعي على حالة معينة".[1]

- **التعريق الثاني:** كما يعرف على أنه:" هو عبارة عن معطى(عدد) كمي يقيس فعالية وكفاءة جزء أو كل مسار النظام بالنسبة إلى معيار، خطة أو هدف محدد ومتفق عليه في إطار استراتيجية المؤسسة".[2]

ثانيا- تعريف مؤشر الأداء:

هناك عدة تعاريف تتعلق بمؤشرات الأداء يمكن إنجازها فيما يلي:[3]

- **التعريف الأول:** يعرف(LORINO) مؤشر الأداء على أنه: "معلومة تساعد بشكل فردي أو جماعي الفاعلين في المنظمة لقيادة سير نشاطها نحو الوصول للهدف المنشود".

---

[1] مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007، ص57.

[2] Lamia BERRAH, L'indicateur de performance, concept & applications ,Capades éditions, Toulouse, 2002, p:47.

[3] Ali Debbi, le processus d'émergence des innovations managériales : le cas des indicateurs de performance, revue des sciences Economiques de Gestion et sciences Commerciales, Université de M'sila, Alger, 03/ 2009, p: 07.

– **التعريف الثاني:** كما يعرفها (NORTON & KAPLAN) على أنها: "مجموعة من التقديرات التي تقدم للمسيرين لمحة سريعة ولكن كاملة على نشاط المنظمة".

من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف مؤشر الأداء على أنه أداة لقياس الأداء داخل المؤسسة وهو يساعد الفاعلين في المؤسسة من اتخاذ القرار المناسب من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة.

ثالثا– خصائص مؤشرات الأداء

تتمثل خصائص مؤشرات الأداء فيما يلي: [1]

– أن يكون لها اسما وطريقة حسابها مصدر معلومات محدد؛

– أن تكون قابلة للقياس وسهلة القراءة لغير المتخصصين ومعبرة عن وضعية معينة؛

– أن تكون موضوعية بحيث تعبر عن الأهداف المسطرة في ظل الإمكانيات التي تتوفر عليها المنظمة أو المصلحة؛

– أن تكون متناسقة مع المؤشرات الأخرى أي متكاملة معها؛

– أن تكون أداة للرقابة، بحيث تعرض أسباب ونتائج الظاهرة الموضوعية؛

– أن تكون وسيلة للتنبؤ بمستقبل أداء المنظمة انطلاقا من النتائج المتحصل عليها؛

– أن ترتبط حسابها بفترة زمنية معينة (شهريا، فصليا أو سنويا) بحسب طبيعة النشاط.

المطلب الثاني: التعريف بمؤشرات الأداء الجبائي

أولا– تعريف مؤشرات الأداء الجبائي:

تعرف مؤشرات الأداء الجبائي على أنها تلك المؤشرات المطبقة بالمصالح الضريبية في إطار عقود النجاعة وتستخدم في تقييم أداء مجمل الأنشطة الضريبية، وتطبق على مستوى المفتشيات، قباضات الضرائب وفرق الرقابة بمختلف أصنافها، حيث يتم تجميعها على المستوى الولائي (المديريات الولائية للضرائب)، ثم على مستوى الجهوي (المديريات الجهوي للضرائب)، وفي الأخير على المستوى المركزي (المديرية العامة للضرائب).[2]

وقد تم الشروع في تطبيق هذه المؤشرات انطلاقا من السداسي الثاني من سنة 2003 بموجب التعليمة العامة رقم 02 لوزارة المالية بتاريخ: 26 أفريل 2003 في إطار البرنامج الذي يهدف إلى تحسين

[1] René DEMEESTERE,"le contrôle de gestion dans le secteur public, "librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, France, P:102,103.

[2] Indicateurs de Performance des services fiscaux, Direction général des impôts, Ministère des finances, mars 2005, P: 01.

نظام التسيير والقيادة في المصالح الجبائية. وذلك من خلال الانتقال من نظام التسيير الضريبي التقليدي أي نظام التسيير برسائل المهمة إلى نظام التسيير الضريبي المخطط بالأهداف.

ثانيا– أقسام مؤشرات تقييم الأداء الجبائي

وبصفة عامة تقسم مؤشرات الأداء حسب الأنشطة الضريبية الممارسة إلى:[1]

- المؤشرات الخاصة بتسيير الوعاء، وتتضمن 25 مؤشرا.
- المؤشرات الخاصة بالتحصيل، وتتضمن 14 مؤشر.
- المؤشرات الخاصة بالرقابة الجبائية، والتي تتضمن 20 مؤشرا.
- المؤشرات الخاصة بالموارد البشرية والمتعلقة بالأفراد والتكوين، وتتضمن 20 مؤشرا إضافة إلى المؤشرات المتعلقة بالمنازعات الجبائية، الإعلام والتنظيم وكذا العلاقات العامة.

وما يجب التركيز عليه تماشيا مع أهداف البحث هي تلك المؤشرات المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي.

المطلب الثالث: عرض مؤشرات تقييم الأداء المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي

إذا كان موضوع الوعاء هو فرض الضريبة من خلال اختيار المادة الخاضعة لها وتصفيتها، وكان موضوع التحصيل هو تأدية مبلغ الدين الجبائي فإن موضوع التدقيق الجبائي يتمحور حول مصداقية وصحة التصريحات المقدمة بهدف المحافظة على موارد الدولة من جهة، ومجابهة التهرب الجبائي من جهة أخرى، وعليه يمكن عرض مؤشرات الأداء المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي والتي تم تقسيمها إلى خمسة (05) أقسام موضحة في الجدول (أنظر الملحق رقم(01)).

وسيتم التركيز أكثر في هذا المطلب على مؤشرات الأداء المرتبطة بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية فقط وهي ملخصة في الجدول التالي:

[1] عائشة بن عثمان وبوعلام ولهي، فعالية التدقيق الجبائي في ظل تبني مؤشرات الأداء دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة للفترة 2011–2015، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص 151.

جدول رقم (2-3): أقسام مؤشرات الأداء المرتبطة بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية

المؤشر	البيان	طريقة حسابها
C_1	إعداد البرامج	$\frac{\text{إلغاء + تأجيل العمليات المبرمجة}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة}} \times 100$
C_2	التحقيق في الملفات (نسبة التغطية)	$\frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي}} \times 100$
C_7	حالة تنفيذ البرنامج	$\frac{\text{عدد العمليات التي تم الإنتهاء منها في 12/31/ن}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}} \times 100$
C_8	نسبة ما تبقى من البرنامج	$\frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها بعد (غيرالمنجز)}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}} \times 100$
C_9	عدد الملفات المحقق فيها من طرف محقق واحد	$\frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد المحققين}} \times 100$
C_{10}	إتمام البرنامج السنوي	$\frac{\text{عدد العمليات غير المنتهية في 03/31/ن+1}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة في السنة ن}} \times 100$
C_{12}	النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة(ألف دج)	$\frac{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (المردودية)}}{\text{عدد العمليات المنجزة}}$
C_{13}	النتيجة المتوسطة للمحقق الواحد(ألف دج)	$\frac{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة}}{\text{عدد المحققين}}$
C_{19}	مستوى التخفيضات عقب منازعات التدقيق في عين المكان	$\frac{\text{مبلغ التخفيضات مجتمعة}}{\text{المبالغ المثبتة بالنسبة للفترة التي تم التحقيق فيها (ن-3)}} \times 100$
C_{20}	مستوى التحصيلات عقب التدقيق والمنازعات	$\frac{\text{التحصيل المجمع}}{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (ن-3)}} \times 100$

المصدر: عائشة بن عثمان وبوعلام ولهي، فعالية التدقيق الجبائي في ظل تبني مؤشرات الأداء دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة للفترة 2011-2015، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص 151.

من خلال الجدول السابق يمكن شرح مؤشرات التدقيق الجبائي على النحو التالي:[1]

أولا- مؤشرات برامج التدقيق الجبائي:

تتمثل مؤشرات برامج التدقيق الجبائي في تحليل برامج التدقيق المحاسبي والمتمثلة في مؤشر إعداد البرامج ومؤشر التدقيق في الملفات.

1- مؤشر إعداد البرامج:

$$100 \times \frac{\text{إلغاء} + \text{تأجيل العمليات المبرمجة}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة}} = C1$$

2- مؤشر التدقيق في الملفات " نسبة التغطية":

$$100 \times \frac{\text{عدد الملفات التي تم التدقيق فيها}}{\text{عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي}} = C2$$

إن مؤشرات برامج التدقيق الجبائي توضح عدد القضايا المبرمجة مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي في حالة التدقيق المحاسبي، وهي بذلك تعطي فكرة عن مدى كثافة عمليات التدقيق الجبائي، فكلما كانت هذه المؤشرات ذات نسب منخفضة دلت على الضعف في عدد القضايا المبرمجة للخضوع لعملية التدقيق المحاسبي وهو ما يؤثر سلبا على حصيلة الضرائب.

أما إذا كانت " نسب التغطية" مرتفعة، فإن ذلك يدل على وقوف الإدارة الجبائية على عدد كبير من التصريحات للتأكد من صحتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة فيها، ما يقلل من حالات التهرب الضريبي ويساهم في استرجاع مبالغ مهمة، إضافة إلى جعل المكلفين يحتاطون لأي عملية أخرى من برامج التدقيق.

ثانيا- مؤشرات تنفيذ برنامج التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية:

تتمثل مؤشرات تنفيذ برنامج التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية في أربعة مؤشرات موضحة كما يلي:

1- مؤشر حالة تنفيذ برنامج التدقيق الجبائي:

[1] Dispositif d'évaluation des performances des services extérieurs, Direction général des impôts, Ministère des finances, avril 2003, P-P: 09-13.

$$C7 = \frac{\text{عدد العمليات التي تم الإنتهاء منها في 12/31/ن}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}} \times 100$$

2- مؤشر نسبة ما تبقى من برنامج التدقيق الجبائي:

$$C8 = \frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها بعد (غيرالمنجز)}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}} \times 100$$

3- مؤشر عدد الملفات المدقق فيها من طرف مدقق واحد:

$$C9 = \frac{\text{عدد الملفات التي تم التدقيق فيها}}{\text{عدد المدققين}}$$

4- مؤشر إتمام البرنامج السنوي للتدقيق الجبائي:

$$C10 = \frac{\text{عدد العمليات غير المنتهية في 03/31 /من السنة ن + 1}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة في السنة ن}} \times 100$$

لاشك أن الالتزام بتنفيذ برنامج التدقيق الجبائي السنوي أمر ضروري، فلا يكفي إعداد برنامج سنوي بنسب تغطية معتبرة للحكم على أن التدقيق الجبائي كافي وفعال، بل يمتد الأمر إلى نسبة تنفيذ هذا البرنامج وإلى طبيعة التنفيذ في حد ذاتها التي ترتبط ارتباطا وثيقا بعدد المدققين، وبناء على ذلك فإن قيم مؤشرات تنفيذ برنامج التدقيق الجبائي تعكس كفاءة وفعالية إنجاز العمليات المبرمجة ومقارنتها بعدد المدققين المتوفرين. ويمكن استخلاص الملاحظات التالية:

- كلما كان المؤشر C7 أقل من نسبة 100% فإن ذلك يعني عدم تنفيذ البرنامج بشكل كامل، وقد لا يتم اكتشاف محاولات التهرب في الوقت المناسب، وهو ما يمثل عاملا مشجعا على تكرار محاولات التهرب، وينعكس هذا على المؤشر C8 من خلال تسجيل عدد معين من العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها من السنة "ن" بالرغم من أنها ضمن البرنامج السنوي لتلك السنة "ن"، كما أنها تنعكس على المؤشر C10 من خلال تسجيل عدد من العمليات التي لم تنتهي إلى غاية الثلاثي الأول من السنة الموالية (03/31/ن+1)، وكلما كانت قيمة المؤشرين C8 و C10 كبيرة دلت على قلة الفعالية في انجاز البرامج المسطرة للتدقيق الجبائي.

فمن الواضح جدا أنه كلما كان عدد الملفات المدقق فيها من طرف كل مدقق، هو عدد معقول ومنطقي ويتماشى مع الإمكانيات المكملة الأخرى كالإعلام الآلي ووسائل النقل ومدى التعامل والتنسيق

مع مصالح أخرى، كلما أدى هذا إلى نتائج أفضل من حيث كشف جميع الأخطاء، وبالتالي تحقيق كفاءة عالية في الأداء.

ثالثا- المؤشرات المرتبطة بنتائج التدقيق الجبائي:

تشمل المؤشرات المرتبطة بنتائج التدقيق الجبائي على المؤشرين التاليين:

1- مؤشر النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة:

$$C12 = \frac{\text{مبلغ الحقوق و الغرامات المسترجعة (المردودية)}}{\text{عدد العمليات المنجزة}}$$

2- مؤشر النتيجة المتوسطة للمدقق الواحد:

$$C13 = \frac{\text{مبلغ الحقوق و الغرامات المسترجعة}}{\text{عدد المدققين}}$$

إن نتائج التدقيق الجبائي ما هي إلا تثمين لمجهودات المصالح المعنية، فكلما كانت خطوات التحضير لعمليات التدقيق الجبائي سليمة وصحيحة، من حيث البرمجة واختيار العينة وسير التدقيق كانت النتائج جيدة وفعالية الأداء كبيرة، فمؤشرات نتائج التدقيق الجبائي تجسد مدى فعالية أداء التدقيق الجبائي وكذا كفاءة المدققين في الوضعية الجبائية للمكلفين الذين تمت متابعتهم، فعندما تكون قيمة المردودية الإجمالية لعمليات التدقيق الجبائي مرتفعة ومتزايدة من سنة إلى أخرى، فإن ذلك يعكس تحسن أداء التدقيق الجبائي وكذا كفاءة المدققين في أدائهم لوظائفهم، وهو ما يبدوا جليا من خلال ارتفاع قيم المؤشرين C12 , C13, أي نتيجة متوسطة كبيرة للعملية الواحدة، نتيجة متوسطة معتبرة للمدقق الواحد، وذلك على التوالي.

رابعا- مؤشرات التقييم النوعي لمنازعات التدقيق الجبائي (دعاوى التدقيق الجبائي):

تشمل مؤشرات التقييم النوعي لمنازعات التدقيق الجبائي على المؤشرات التالية:

1- مؤشر مستوى التخفيضات عقب المنازعات التدقيق في عين المكان: "Vérification sur Place "

$$C18 = \frac{\text{مبلغ التخفيضات مجتمعة}}{\text{المبالغ المثبتة بالنسبة للفترة التي تم فيها التدقيق (سنة ن} - 3)} \times 100$$

2- مؤشر مستوى التحصيلات (التحصيل عقب التدقيق والمنازعات وحذف التخفيضات):

$$100 \times \frac{\text{التحصيل المجمع}}{\text{مبلغ الحوق و الغرامات المسترجعة } (\text{ن} - 3)} = C19$$

3- مؤشر معدل استغلال كشوف الزبائن:

$$100 \times \frac{\text{قوائم الزبائن المستغلة}}{\text{قوائم الزبائن المستلمة}} = C20$$

من خلال عرض هذه المؤشرات يمكن التوصل إلى ما يلي:

- يعتبر المؤشر C18 ذو أهمية بالغة، فمن المفروض أن لا يختلف عن الصفر (يجب أن يكون معدوما)، أما وإن حدث وكان غير ذلك فإن ذلك يعني وقوع بعض المدققين في أخطاء أثناء عملية التدقيق مما دفع بالمكلفين المعنيين إلى رفع دعاوى نظير نتائج التدقيق المبالغ فيها (نتيجة الأخطاء) ليتم بعد ذلك تصحيح الأخطاء وإجراء التخفيضات اللازمة.
- أما بخصوص قيمة المؤشر C19 فهي تعكس مستوى أداء المصالح المعنية بالتحصيل ومتابعتها لعملية التدقيق من خلال تحصيل الغرامات إلى جانب الدين الجبائي الواجب على المتهربين.
- أما بخصوص المؤشر C20 فهو يعكس مدى استفادة مصالح الرقابة الجبائية من المعلومات المدرجة في كشوف الزبائن المودعة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى النتائج التالية:

يأخذ التدقيق الجبائي عدة أشكال وهي التدقيق العام حيث يشمل التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق، بينما التدقيق المعمق فيشمل التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية والذي يكون من خلال فحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا ومضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاص بالأشخاص الطبيعيين وهذا بهدف التوسع من صلاحيات الأعوان المحققين والسماح لهم بمراقبة مجموعة أملاك المكلف بغرض التحقيق من تجانس وانسجام المداخيل المسرح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي والوضعية المالية ونمط معيشة المكلف، بالإضافة إلى التدقيق المصوب في المحاسبة، وكذلك هناك التدقيق عن طريق الفرق المختلطة والتدقيق الفئوي والتلبس الجبائي؛

ولكي تكون عملية التدقيق الجبائي ناجعة يجب على المدقق أن تتوفر فيه مجموعة من المبادئ الأخلاقية التي تسمح له بأداء مهامه، كما يجب عليه أن يتبع منهجية تدقيق منتظمة تتمثل في استخدام معايير مهنية متعارف عليها، والتي تتمثل في المعايير العامة، معايير متعلقة بالعمل الميداني وأخيرا معايير إعداد التقرير؛

كما تعد مؤشرات الأداء الجبائي من أدوات التي تسمح بتقييم مدى نجاعة المصالح الجبائية في تنفيذ عملياتها، غير أن مؤشرات الأداء المرتبطة بالتدقيق الجبائي فهي مترابطة فيما بينها، حيث تفسر بعضها البعض، وهي المقاربة الجديدة التي انتهجتها الإدارة الجبائية لتفعيل الأجهزة المكلفة بالتدقيق الجبائي على المستوى المحلي والجهوي والمركزي.

الفصل الثالث

منهجية نظام التدقيق الجبائي

تمهيد:

يؤدي التدقيق الجبائي إلى تقييم شامل للوضعية الجبائية للمؤسسة، إذ يساعدها في الكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف التي من خلالها تتخذ المؤسسة قراراتها، كما يساهم في الحد من التهرب الضريبي، حيث يعد التدقيق الجبائي في المحاسبة من بين أحد وسائل التدقيق الجبائي التي تنتهجها الادارة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة، ويقصد بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أنه مجموعة من العمليات المستنفدة من قبل المدقق الجبائي المتمثلة في إجراءات تدقيق دقيقة وتقنية صارمة على التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، وهذا من خلال الاطلاع على الدفاتر والوثائق المحاسبية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي **SCF**، لغرض التأكد من صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية المصرح بها في القوائم المالية إضافة إلى مبالغ الضرائب والرسوم الواجبة الدفع.

ولذلك يعد التدقيق الجبائي في المحاسبة وسيلة ناجعة في تقريب الجباية من الحسابات وهذا من خلال القراءة الجبائية الجديدة للحسابات المالية والمحاسبية.

ومن أجل الالمام اكثر بجوانب المحاسبة، يقوم المدقق الجبائي بتدقيق كل العناصر المكونة للمحاسبة المتمثلة في حسابات الميزانية التي تتضمن جانب الأصول وجانب الخصوم ثم ينتقل بعدها إلى تدقيق حسابات التسيير وحسابات النتائج وكذا العناصر المكونة للنتيجة الجبائية، وعند الانتهاء من عملية التدقيق في المحاسبة تتشكل لديه الصورة الواضحة اتجاه محاسبة المؤسسة.

وهو ما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: المنهجية العامة لسير عملية التدقيق الجبائي.

المبحث الثاني: منهجية التدقيق الجبائي للأصول والخصوم.

المبحث الثالث: منهجية التدقيق الجبائي للأعباء والإيرادات والنتيجة.

المبحث الأول: المنهجية العامة لسير عملية التدقيق الجبائي

نظرا لعدم كفاية التدقيق الجبائي العام، وبغرض حصر المكلفين المتهربين والتعرف عليهم أكثر، تلجأ الإدارة الجبائية للقيام بعملية تدقيق أكثر عمقا، من خلال التنقل إلى عين المكان وإجراء فحص ميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا كشف الفروقات بين المداخيل المصرح بها وعناصر نمط معيشة المكلف بالضريبة.

ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مراحل سير عملية التدقيق الجبائي من خلال تحضير، سير ونتائج عملية التدقيق:

-منهجية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.
- منهجية التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة.
- منهجية التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المطلب الأول: منهجية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل نظام التدقيق الجبائي التي تنتهجه الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وهذا بهدف التأكد من صدق التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

أولا- تعريف التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية:

- **التعريف الأول:** لقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية في منشوراتها على أنه:" مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلى الدفاتر التجارية الواجبة قانونا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها".[1]

- **التعريف الثاني:** كما عرفه دانيال ريشر على أنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 08.

مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة، وعند الاقتضاء يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة".[1]

من خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص تعريف شامل للتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية على أنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى الفحص المحاسبي للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلف، ومقارنتها مع المعطيات المادية بهدف التأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات.

ثانيا- مراحل التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية

يتم التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفق ثلاثة مراحل مبينة كالآتي:

1- التحضير للتدقيق: بعد أن يتسلم رئيس فرقة التدقيق الجبائية "المدير الفرعي للرقابة الجبائية" القائمة الإسمية للمكلفين الذين سيخضعون للتدقيق، يتم توزيع القضايا على الأعوان المدققين، ويجب على الأعوان المدققين وقبل التدخل المباشر بعين المكان أن يقوموا ببعض الإجراءات الأولية وهذا ليتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وضمن الإطار القانوني المنصوص عليه من جهة، وأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني ومن هذه الإجراءات نجد:

1-1- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف: إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمدقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة:[2]

- إذا كان الشخص طبيعي فإنه يتضمن: الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، الوضعية العائلية، مقر السكن، التصريحات.
- أما إذا كان الشخص معنوي فإنه يحوي: طبيعة نشاط الشركة، رأسمالها الاجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي ووحداتها، اسم المسير وحصته في رأس المال.

1-2- إبلاغ المكلف بالضريبة: لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا

[1] Daniel Richer, les procédures fiscales, Puf, France, 1990, p: 25.

[2] نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 65.

بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.[1]

يجب أن يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء ورتب المدققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التدقيق، في حالة استبدال المدققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك، في حالة حدوث تدقيق مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة عند بداية عمليات التدقيق.

1-3- ملء استمارات التحقيق: حيث يقوم العون المدقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأسمال الشركة وتطوراته، وجميع الامكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:

- **كشف المحاسبة** Relevé de comptabilité série K.37: والذي يحتوي على ملخص حسابات النتائج لأربع سنوات الماضية والتي سوف تكون محل التدقيق، هذه الوثيقة تسمح بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.[2]

- **الحالة المقارنة للميزانيات** Etat comptabilité des bilans série E n° 31: هذه الوثيقة تتضمن ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) للسنوات الأربعة قيد التدقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة.[3]

1-4- القيام بالبحوث الخارجية: قصد الإلمام أكثر بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة محل التدقيق، يعمد المدقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى: الممولين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية. ومنه فالعون المدقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع

[1] قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 الفقرة 4، ص 11.

[2] Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction de recherches et vérification, Edition Alger print, 2001, p:31.

3 Ibid, p :33.

أكبر قدر ممكن من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التدقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.[1]

2- سير التدقيق: بعد انقضاء الآجال المحددة للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان، يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذلك من المدير الولائي للضرائب، وهذا نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر، وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم للمدير، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية من أجل فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسات، وتكون عبر مرحلتين هما:

2-1- فحص المحاسبة من حيث الشكل: تتمثل فحص المحاسبة من حيث الشكل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف المدقق والخاصة بالسنوات محل التدقيق، من أجل التأكد من صحة ووجود الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا. وبما أن المحاسبة هي الترجمة الصادقة للوضعية المالية في المؤسسة، فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا في حالة توفرها على الشروط التالية:[2]

- **المحاسبة يجب أن تكون منتظمة:** تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 12 وهي دفتر اليومية، دفتر الجرد، الوثائق الثبوتية اللازمة مع احترامها لمبادئ النظام المحاسبي المالي(SCF) .

أما انتظام المحاسبة فيتمثل في:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة؛
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية؛
- يجب مسك الدفاتر بعناية وبدون تحريف أو شطب أوترك بياض...؛

[1] نجاة النوي، مرجع سابق، ص 68.

[2] Bulletin des services fiscaux n° 19, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger print, 2000, p : 44-45.

- يجب أن تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "دينار جزائري" مع احترام مبدأ القيد المزدوج.

– **المحاسبة يجب أن تكون صادقة:** ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى المدقق أن يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام، دفتر اليومية، بالمقارنة مع ميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات،...الخ.

– **المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:** تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبة يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور...الخ.[1]

2-2- فحص المحاسبة من حيث المضمون: والمقصود بفحص المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المدقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج، وهذا ما سيتم التطرق إليه أكثر في هذا الفصل.

3- **نتائج التدقيق:** بعد الفحص الدقيق للمحاسبة يعمد المدقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات مع إدراج التعديلات القانونية الحديثة، قبول أو رفض المحاسبة وإجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء[2]. وفي كلتا الحالتين فإن المدقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة حسابها.

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 45.

[2] رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي – دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 192.

3-1- قبول المحاسبة: إن قبول المحاسبة من قبل العون المدقق يمكن أن يصنف إلى:

- **قبول صريح:** أي أنه مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

- **قبول نسبي:** أي أن هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي "Procédure contradictoire" والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمدقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المدقق بإعادة التأسيس لرقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.[1]

3-2- رفض المحاسبة: لا يمكن رفض المحاسبة عقب التدقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:[2]

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

3-3- إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة: بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المدقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد:[3]

- **إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي:** تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المدققين، وذلك لبساطتها، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية...الخ.

---

[1] سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص 114، نقلا عن:
Mokhtar Belaiboud, Guide pratique l'audit financier et comptable, la maison des livres, 2eme Edition, Alger, 1986, P : 92.

[2] إجراءات مراقبة الضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، مديرية العلاقات العمومية والإتصال، الجزائر، 2017. نقلا عن:
https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/CDI_controle_2017.pdf consulté le: 31/12/2018 à 23:35.

[3] Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit., p : 122-123.

- **إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات:** حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التدقيق، يمكن استعمال الحساب المالي "**Un compte financier**" والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، وذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم من بداية الدورة وحتى نهايتها.

- **إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة:** في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط من التدقيق في الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

3-4- نهاية التدقيق: حيث تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق المحاسبي وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق التي قام بها.

- **إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق:** تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم الإبلاغ على مرحلتين:

- **الإبلاغ الأولي:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة[1]، أي يقوم المدقق من خلال هذا الإبلاغ بتوضيح جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها. وقد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي، والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.
- **الإبلاغ النهائي:** عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما هما:
  - المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية (بعد 40 يوما)، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمدققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيا من المكلف.
  - المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

[1] مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في ظل النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، ط1، الجزائر، 2009، ص 104.

وبعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المدققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المدققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد، أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

– **كتابة التقرير النهائي:** إن كتابة تقرير التدقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المدقق مهمته في التدقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج التدقيق. من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التدقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة، والوثائق هي:

- حالة مقارنة الميزانيات؛
- كشف المحاسبة؛
- نسخة من الإشعار بالتقويم؛
- نسخة من ردود المكلف؛
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.

المطلب الثاني: منهجية التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة

التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة هو عبارة عن تدقيق في المحاسبة يغطي واحدة أو العديد من الضرائب بالنسبة لفترة ولجزء من فترة غير محدودة، أو بالنسبة لمجموعة من العمليات أو البيانات المحاسبية التي تكون خلال فترة أقل من السنة الجبائية، التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوب لهم نفس الإجراءات.[1]

حيث لا يمكن إجراء التدقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف

[1] Guide pratique du contribuable, Direction général des impôts, Ministère des finances, Direction des relations publiques et de la communication, Algérie, 2011.

بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.[1]

يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التدقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التدقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التدقيق المحاسبي.[2]

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

يمثل التدقيق الجبائي المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE امتداد للتدقيق المحاسبي، والهدف منه هو التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف وقد عرفه "Thierry Lambert" على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات المتعلقة بالدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة"[3]، إذ يتبع التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخطوات التالية:

أولا– التحضير للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

قبل البدء في عملية التحضير لـ (VASEF) يتم إعداد برنامج التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث يتم برمجة 5% من القضايا المقترحة للتدقيق في المحاسبة للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية[4]، وهذه النسبة قابلة للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة لمصالح التدقيق ويتم اختيار الأشخاص الخاضعين لـ (VASFE) عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها:[5]

- الأشخاص الذين سجلت في ملفاتهم عدم التوافق (عدم الانسجام)، وفروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
- حصول المفتشية على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك للملف الذي بحوزتها؛
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي وغير المحصيين والذين تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل هامة مخفية.

---

[1] قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 الفقرة 3، ص 13.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 08.

[3] Thierry Lambert, Vérification fiscale personnelle, économica, Paris, 1984, P: 08.

[4] Note 3210, Direction général des impôts, Ministère des finances, ALGER du 28/11/2004.

[5] Circulaire N° 135, Direction général des impôts, Ministère des finances, ALGER, du 15/02/2000.

وباختيار مجموعة الملفات المراد التدقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المدققين المختصين، ومع اتباع نفس مراحل خطوات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية يقوم هؤلاء الأعوان بـ:

1- **سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتدقيق:** وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب؛
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل واستخراج مؤشرات تحديد حالة الذمة المالية؛
- تدقيق إن كان الخضوع للضريبة قد إحتوى على مجمل المداخيل وذلك بفحص كشوفات الضريبة ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف، والتأكيد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.

وهذه الدراسة تسمح للمدققين باستخراج مجمل التناقضات، بين المداخيل المصرح بها والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتدقيق.

2- **إبلاغ المكلف بالضريبة:** إذ يقوم المدقق الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق للمكلف المعني بعملية التدقيق، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدة 15 يوما للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التدقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره...الخ، وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق.[1]

3- **جمع المعلومات من مصالح خارجية:** وهذا من أجل الحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق والملفات التي تملكها الإدارة الجبائية، مثل فحص الحسابات البنكية للمكلف، كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطال جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، أقاربه...الخ، كما يتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات، الاتصال بمصالح محافظة الشرطة لمعرفة عدد الرحلات نحو الخارج...الخ.

4- **إعداد الميزان الشكلي:** بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المدقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة. هذه الميزانية لها دور أولي في

[1] قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 21 الفقرة 3، ص 15.

تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة. أما دورها الثاني فيتمثل في فحص تغيرات الذمة المالية للمكلف والمتاحات من جهة ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية. [1]

ثانيا- سير التدقيق "VASFE":

بعد انتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التدقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الجبائية، إلا في حالة طلب المكلف أن تجري في بيته أو في مكتب مستشاره.

حيث يقوم المدقق باستدعاء المكلف المعني بالتدقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها، وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المدقق يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبين له أن هذا التدقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وإنه يجب عليه أن يقدم كافة المعلومات أو التوضيحات عن حالته المدنية، الأعباء العائلية، وكذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية...الخ.

وفي كل الحالات فإن المدقق ملزم بـ: [2]

- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، مع تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته؛
- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف حيث يترك له كامل الحرية في الكلام؛
- استقبال كل المعلومات الضرورية من الناحية الجبائية، والمقدمة من طرف المكلف؛
- التحلي بالصبر مع المكلف، دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.

وبعد أن يحصل المدقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة. وفي حالة جمع المدقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرح به، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو لعدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

ثالثا- نتائج التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE"

بعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق والمقارنة، قد يتوصل إلى نتيجتين:[3]

[1] نجاة نوي، مرجع سابق، ص ص، 83-84.

[2] سمية قحموش، مرجع سابق، ص 43.

[3] مرجع نفسه، ص 43.

- قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم؛
- رفض أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، إذ علم أن ما هو مصرح به كمداخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع.

وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الإخضاع وإبلاغ المكلف المدقق في وضعيته الجبائية بذلك برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ويكون هذا الإبلاغ مفصلا بأرقام وجداول بطريقة تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه لمدة 40 يوما.[1]

ويجب أن يحتوي الإبلاغ عن النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي، وعدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستقلة، بالإضافة إلى طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التدقيق المحاسبي وفي كليهما يكون المدقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد، وأخيرا يقوم المدقق بإعداد التقرير النهائي للتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التدقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.

[1] قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 21 الفقرة 5، ص 15.

المبحث الثاني: منهجية التدقيق الجبائي للأصول والخصوم

تعتبر حسابات الميزانية المرآة العاكسة للحالة المالية والاقتصادية للمؤسسة، فهي تعبر عن الممتلكات التي بحوزة المؤسسة سواء المؤقتة منها أو الدائمة، كما تظهر الديون المترتبة على ذمتها.

وللتأكد من المعلومات التي تتضمنها الميزانية، لا بد من القيام بعملية التدقيق الجبائي، حيث يقوم المدقق الجبائي بتدقيق حسابات الميزانية (حسابات الأصول والخصوم) حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي المالي، حيث يتم التركيز على تدقيق الحسابات التي يحرص عليها المدقق، لأن المكلف يعمد فيها إلى التلاعب للتهرب من دفع مبلغ الضريبة.

المطلب الأول: تعريف الأصول والخصوم

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف كل من الأصول والخصوم على النحو التالي:

أولا: تعريف الأصول وأصنافها

1- تعريف الأصول:

هناك عدة تعاريف للأصول، نذكر منها:

- **التعريف الأول:** وتعرف الأصول أيضا بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...)، والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي القروض بمختلف أنواعها) لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها.[1]

- **التعريف الثاني:** الأصول هي الموجودات التي تمتلكها المؤسسة، وهي التي تستخدم في تسيير أنشطة المشروع مثل الإنتاج، الاستهلاك، والتبادل والصفة العامة للأصول هي مقدرتها على تقديم خدمات أو منافع مستقبلية للمؤسسة، وفي مؤسسات الأعمال فإن هذه المنافع الاقتصادية تتمثل في التدفقات النقدية الواردة إلى المؤسسة.[2]

---

[1] عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، ط1، الجزائر، 2009، ص 11.

[2] ويجانت وآخرون، ترجمة مصطفى محمد جمعة أبو عمارة ونزار بن صالح الشويمان، مبادئ المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2015، ص 49.

- **التعريف الثالث:** حسب النظام المحاسبي المالي عرفت الأصول على أنها الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية.[1]

من التعاريف السابقة يمكن تقديم التعريف التالي: أن الأصول هي عبارة عن موارد اقتصادية تمتلكها المؤسسة، وتستخدمها في تسيير أنشطتها من أجل أن توفر لها منافع اقتصادية في المستقبل.

2- أصناف الأصول: تتكون الأصول من صنفين أساسيين هما:

2-1- الأصول الجارية (الأصول المتداولة): وتحتوي على الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال* العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة، وعلى الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر (12) شهرا.[2]

2-2- الأصول غير الجارية (الأصول الثابتة): وتعرف بأنها تلك الممتلكات المنقولة وغير المنقولة الملموسة وغير الملموسة المشتراة من الغير، أو المنتجة داخل المؤسسة والمستغلة خلال فترة عمر المؤسسة.[3]

ويتم ترتيب حسابات الأصول في الميزانية حسب درجة سيولتها من أقل سيولة إلى أكثر سيولة.

ثانيا: تعريف الخصوم

لقد قدمت عدة تعاريف للخصوم منها:

- **التعريف الأول:** تعبر الخصوم على كل التزامات المؤسسة تجاه الغير، فهي تمثل مصادر الأموال الخارجية التي تعتمد عليها المؤسسة في تمويل أصولها، وقد تكون هذه الالتزامات قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.[4]

- **التعريف الثاني:** هي عبارة عن الالتزامات أو التعهدات على المؤسسة تجاه الغير مقابل حصولها على سلع أو خدمات أو قروض.[5]

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 20، ص 13.

*دورة الاستغلال: هي متوسط المدة الزمنية التي يتم أثنائها استخدام النقد للحصول على سلع وخدمات.

[2] مرجع نفسه، المادة 21، ص 31.

[3] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الحامد، ط1، عمان، 2010، ص219.

[4] محمد حسن عبد العظيم وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية في منشأة الأعمال الفردية، جامعة القاهرة، القاهرة، 2017، ص21.

[5] مي عبد ربه الجرجاوي، مبادئ المحاسبة المالية (1)، جامعة الإسراء، فلسطين، 2015، ص 30.

- **التعريف الثالث:** حسب النظام المحاسبي المالي فقد عرف الخصوم حسب المادة 22 كالتالي: "تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية*".[1]

وتعد الخصوم خصوما جارية عندما:[2]

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر (12) شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

أما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير الجارية، وتتمثل الخصوم غير الجارية في مجموعة الالتزامات والديون الواجب سدادها بعد أكثر من سنة مالية أو دورة تشغيلية مثل (القروض طويلة الأجل والسندات)، بينما الخصوم الجارية (المتداولة) تتمثل في مجموعة الالتزامات والديون الواجب الوفاء بها في مدة أقصاها سنة مالية أو دورة تشغيلية مثل (الذمم الدائنة أو الدائنون، أوراق الدفع والقروض قصيرة الأجل).[3]

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للأصول غير الجارية

سنتناول في هذا المطلب، التدقيق الجبائي لحسابات الأصول غير الجارية (الأصول الثابتة) والتي تمثل الموجودات الدائمة للمؤسسة من ممتلكات ومستخدمات. وتتكون الأصول غير الجارية من الصنف 2 والمتمثل في التثبيتات، وتدرج حسابات التثبيتات الى الحسابات التالية:[4]

- حساب/20: التثبيتات المعنوية؛
- حساب/21: التثبيتات العينية.

أولا- التدقيق الجبائي على حساب التثبيتات المعنوية:

1- التدقيق الجبائي على حساب مصاريف التنمية القابلة للتثبيت وبرمجيات المعلومات: إن أهم ما يركز عليه المدقق الجبائي على هذه الحسابات ما يلي:[5]

- التأكد من أن قيم الموجودات تمثل فعلا أصولا وليست مصاريف؛

---

* منافع اقتصادية: بمعنى القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة المؤسسة.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 22، ص 13.

[2] مرجع نفسه.

[3] أحمد محمد أبو شماله، دراسات في المحاسبة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ص 37.

[4] منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، ط2، الجزائر، 2016، ص 194.

[5] Réda Khelassi, précis d'audit fiscal, Berti édition, Alger, 2013, p: 436.

- ضمان الاعتراف بتكاليف التطوير، على أن يتم حسابها خارج الرسم على القيمة المضافة، وأن تكون قابلة للاسترداد بحيث يمكن خصمها بصورة منتظمة؛
- الحصول على الوثائق التي تبرر نفقات البحث والتطوير؛
- التأكد من أن المصاريف الأولية المعترف بها كمصروفات في السنة التي تم تكبدها فيها؛
- وجود أصل ثابت مقابل عبء يتعلق بالسنة المالية؛
- وجود تثبيت غير مبرر.

2- التدقيق الجبائي على حساب الامتيازات، فارق الشراء والتثبيتات المعنوية الأخرى: إن أهم ما يركز عليه المدقق الجبائي على هذه الحسابات ما يلي:[1]

- التحقق من أن مبالغ الأصول تم تسجيلها محاسبيا، وهي تتفق مع تكاليف اقتنائها، ناقصا منها أي تخفيض تجاري؛
- التحقق من تكاليف الإنتاج بما في ذلك الأعباء المباشرة في حالة قيام المؤسسة بإنشاء هذه الأصول غير الملموسة؛
- التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المتكبدة عند اقتناء هذه الأصول غير الملموسة قد استردت بانتظام؛
- التأكد من أن شهرة المحل المدرجة في أصول الميزانية كانت موضوع معاملة مع الغير وليست تثبيتات المؤسسة لنفسها؛
- التأكد من أن القيم المسجلة تحت هذا البند هي أصول غير ملموسة وليست تكاليف تأسيس.

ثانيا- التدقيق الجبائي على حساب التثبيتات العينية:

1- التدقيق الجبائي على حساب الأراضي: في البداية يجب التحقق من:[2]

- الأراضي ليست لها نوعية السلع والخدمات؛
- أنه تم الفصل في السعر الإجمالي بين سعر الأرض والمبنى، لأن المبنى هو خاضع للإهتلاك، بينما الأرض لا تخضع للإهتلاك؛
- عدم انخفاض قيمة الأرض بشكل نهائي؛
- حقوق التسجيل لتحويل الممتلكات المنقولة وغير المنقولة قد تم بشكل صحيح دفعها للخزينة؛

[1] Réda Khelassi, op cit, p : 436.

[2] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 195-196.

- تقييم الأراضي بصفة مستقلة عن المنشآت والمباني المقامة عليها ويقوم المدقق بما يلي:
  - مراقبة جرد الأراضي مع العقود الموثقة؛
  - مراقبة أثمان الشراء المسجلة في العقود مع تلك المسجلة في المحاسبة.
- التأكد من أن مصاريف الأراضي تم تسجيلها في مصاريف الاستثمار؛
- في حالة التنازل أثناء ممارسة النشاط، يجب تحديد مبلغ البيع أو التنازل وفقا للشروط التي يتضمنها العقد.

2- التدقيق الجبائي على حساب عمليات ترتيب وتهيئة الاراضي (حـ/212): إن عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي هي عبارة عن مجموعة ذات استخدام متخصص يمكن أن تشمل منشآت ومعاهد وقطع وعناصر أخرى، وإن كانت هذه الأشياء قابلة للانفصال بطبيعتها إلا أنها مترابطة فيما بينها بحيث يصبح إهتلاكها بمعدل واحد. ويتم التأكد من صحة المنشآت الخاصة التي لا تقبل عناصرها الانفصال.[1]

3- التدقيق الجبائي على حساب البناءات (حـ/213): تشمل البناءات على الأساسيات والأعمدة والجدران والأسطح وكذلك كل التهيئات التي تتصل بها باستثناء تلك التي يمكن أن تنفصل عنها بسهولة، وكذلك تتطلب طبعتها أو أهميتها قيدا متميزا.

ويتم التأكد من مراقبة:[2]

- جرد المباني الصناعية، الإدارية والتجارية؛
- أثمان الشراء للمشتريات الحديثة إذا كانت مطابقة مع الشروط المسجلة في العقود الموثقة؛
- ان قيمة المبنى منفصلة عن قيمة الأراضي المنشأة عليها.

4- التدقيق الجبائي حساب المنشآت التقنية والمعدات والتثبيتات العينية الأخرى: إن أهم ما يقوم به المدقق الجبائي فيما يخص هذه الحسابات هو التأكد من:[3]

- استرداد الرسم على القيمة المضافة عند الاستحواذ، باستثناء السلع المستبعدة من حق الخصم؛
- التصريح المتعلق بمخصصات السيارات السياحية، ومبلغ المصاريف التكميلية التي تشكل إيرادات موزعة؛
- الوجود الفعلي للممتلكات وأن المؤسسة تمتلكها حقيقة؛

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 196.

[2] مرجع نفسه، ص 196.

[3] Réda Khelassi, op.cit., p : 437.

- التخفيضات والتنزيلات والحسومات القابلة للاسترداد لا يتم إدراجها ضمن قيمة التثبيتات؛
- أن التثبيتات المسجلة لها طبيعة التثبيتات المادية؛
- الوجود الحقيقي للمعدات؛
- استرجاع الأغلفة.

5- التدقيق الجبائي على حساب تثبيتات قيد التنفيذ (حـ/23): حيث يتم التأكد من:[1]

- عدم وجود أصول ثابتة متبقية في الحساب/23؛
- عدم وجود تسبيقات في الحساب/419 (تسبيقات مستلمة) وتسبيقات على التثبيتات قيد التنفيذ؛
- طرق وإجراءات حساب مصاريف التثبيتات قيد التنفيذ.

6- التدقيق الجبائي على حساب مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات (حـ/26): إن لهذا الحساب خاصية معينة فيجب على المدقق أن يقوم بجمع جميع المعلومات الكاملة والشاملة عن مختلف التدفقات ما بين المؤسسة الخاضعة للتدقيق الجبائية والمجمع التابعة له.[2]

7- التدقيق الجبائي على حساب التثبيتات المالية الاخرى (حـ/27): إذ يتم التأكد من:[3]

- عدم وجود اختلاف بين المبلغ المسجل في الأصول وسعر الاستحواذ (الشراء)؛
- أن الفوائد غير القابلة للخصم قد تم إدماجها.

8- التدقيق الجبائي على حساب اهتلاك التثبيتات (حـ/28): ويندرج تحت هذا الحساب حـ/28 الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/280: اهتلاك التثبيتات المعنوية.
- حـ/281: اهتلاك التثبيتات المادية.
- حـ/282: اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز.

حيث يعرف الإهتلاك على أنه النقص التدريجي في قيمة الاصول الثابتة القابلة للإهلاك نتيجة استخدامه الاستخدام العادي في النشاط وبمعنى آخر يمثل الإهتلاك توزيعا لتكلفة هذه الأصول على

[1] Réda Khelassi, op.cit., p : 438.

[2] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 198.

[3] مرجع نفسه، ص ص، 198- 199.

الحسابات الختامية للشركة خلال العمر الافتراضي المقدر للأصل باعتباره أحد الاعباء التي تساهم في ممارسة نشاط المشروع[1]. ولاحتساب قسط الإهتلاك يتطلب توفر ما يلي:[2]

أ- **كلفة الأصل الثابت:** في الغالب يتم إثبات كلفة الأصل الثابت باتباع مبدأ التكلفة التاريخية وتشمل ثمن الشراء المدفوع للحصول على الأصل مضافا إليه جميع المصروفات اللازمة، حتى يصبح ذلك الأصل صالحا للاستعمال، ومنها عمولة الشراء والرسوم الجمركية ومصاريف التأمين ومصاريف النقل ومصاريف التركيب وغيرها؛

ب- **العمر الانتاجي للأصل الثابت:** ويقصد به الفترة الزمنية التي يتوقع أن يبقى خلالها الأصل صالحا للاستعمال، وقد يقدر العمر بفترة زمنية كالسنة أو الشهر، في حين إن هناك أسلوبا آخر يقدر من خلاله العمر الانتاجي للأصل بساعات التشغيل المتوقع أن يعمل خلالها الاصل أو وحدات الانتاج التي يمكن الحصول عليها من جراء عمل الأصل الثابت؛

جـ- **النفاية (الخردة):** وهي القيمة المتوقع تحقيقها عند بيع الأصل، بعد انتهاء عمره الإنتاجي.

وهناك طرق عديدة لاحتساب الاستهلاك كل حسب ظروف وطبيعة عمل المؤسسة، مع أهمية مراعاة مبدأ الثبات في تطبيق الطريقة والاستمرار عليها. وتعد طريقة القسط الإهتلاك الثابت من أبسط الطرق والأكثر استخداما حيث يتم حساب قسط الإهتلاك السنوي من خلال العلاقة التالية:

قسط الإهتلاك السنوي= (كلفة الأصل الثابت – النفاية)/العمر الإنتاجي.

أما نسبة الإهتلاك = (1/العمر الإنتاجي) × 100.

حيث يقوم المدقق الجبائي فيما يخص إهتلاك التثبيتات التأكد والتحقق من:[3]

- نوع الإهتلاك المطبق؛
- أن المعدلات المطبقة موافقة لطبيعة الاستثمار؛
- تاريخ بداية حساب الإهتلاك هو تاريخ الاكتساب أي تاريخ تقديم التثبيت للمنفعة؛
- احترام المؤسسة للمعدلات المستعملة في حساب الإهتلاك؛
- الاعتراف بالإهتلاك الخاص بكل دورة.

[1] محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2013، ص 172.

[2] مناضل عبد الجبار سالم وعبد الوهاب عبد الرحمان الشامي، المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2012، ص ص، 295-296.

[3] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 199- 200.

9- التدقيق الجبائي على حساب خسائر القيمة عن التثبيتات (حـ/29): وعلى المدقق التأكد من:[1]

- أن مخزون أول المدة للسنة المالية الجديدة يساوي مخزون آخر المدة للسنة الفارطة؛
- في حالة نقصان أو زيادة المخزون النهائي للسنة الماضية فيجب على المدقق أن يصحح حسب كل حالة بالزيادة أو بالنقصان.

وكل تعديل يمس هذه النقطة يكون له أثر على الحساب/600 مشتريات البضائع المبيعة أو الحساب/601 المواد الأولية، أو في حالة تلفها، أو فساد البضاعة أو المواد المصنعة أو النصف مصنعة، وبعد التأكد من تحطيمها ماديا يجوز للمؤسسة أن تشكل مؤونات لتدهور قيمة المخزون، وعلى المدقق التأكد من صحة المبالغ المخصصة لهذه المؤونات وأن تحقق الهدف أو الغرض منها.

المطلب الثالث: التدقيق الجبائي للأصول الجارية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التدقيق الجبائي للأصول الجارية (الأصول المتداولة)، إذ تتكون هذه الأصول من الأصناف التالية:

- **الصنف 3:** المتمثل في المخزونات والمنتوجات الجاري قيد التنفيذ؛
- **الصنف 4:** المتمثل في حسابات الغير؛
- **الصنف 5:** المتمثل في الحسابات المالية.

أولا- التدقيق الجبائي لحساب المخزونات والمنتوجات الجاري قيد التنفيذ (الصنف 3):

تعتبر المخزونات من بين أهم الحسابات داخل المؤسسات، كما تعتبر من الأصول المتداولة التي تحتفظ بها المؤسسة بغرض إعادة بيعها أو استخدامها في إنتاج سلع معدة للبيع. ويتضمن حساب المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي الحسابات التالية التي سيتم التدقيق فيها.

1- التدقيق الجبائي للحسابات التالية: حـ/30،حـ/31، حـ/32،حـ/38

حيث يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من:[2]

- الرسم على القيمة المضافة الموضح في فواتير الشراء هو نفسه الذي تم حسمه؛
- التحكم في فواتير الشراء بشكل جيد، وخاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة؛
- عملية تحويل المواد إلى منتجات؛

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 200-201.

[2] Réda Khelassi, op.cit., p : 446.

- البضائع والمواد الأولية التي يتم الحصول عليها قد تم تسجيلها بثمن الاكتساب (ثمن الاكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بعملية الشراء)؛
- عدم الزيادة في سعر الشراء من حيث:
  - مبلغ الضرائب القابل للاسترداد؛
  - التخفيضات، التنزيلات والحسومات التي يتم الحصول عليها.
- الإطلاع على الوثائق الخاصة بالأسعار المحتفظ بها.

2- التدقيق الجبائي للحسابات التالية: حـ/33، حـ/34، حـ/35

ويتمثل عمل المدقق الجبائي في التأكد من:[1]

- السهر على الفصل بين الدورات؛
- وجود جرد مفصل بالقيمة النقدية للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة؛
- تحليل طبيعة الأعباء المدرجة في تكلفة الإنتاج خارج الرسم على القيمة المضافة HT؛
- تحليل طرق تقييم المخزون (CUMP -FIFO)؛
- معرفة فيما إذا كان هناك مخزون قديم أو غير صالح لأي انخفاض محتمل.
- المخزون الذي كان موضع خسارة غير مبرر أن الرسم على القيمة المضافة به أدرج في TVA المجمعة.

3- التدقيق الجبائي لحساب المخزونات في الخارج (حـ/37): ويقصد بالمخزونات في الخارج هي المخزونات التي هي في الطريق أو في المستودع أو في الإيداع.

حيث يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من:[2]

- أن السلع التي لا يتم تخزينها داخل المؤسسة لا بد من أن يتم تخزينها لدى:
  - المقاولة من الباطن (Sous-Traitants)؛
  - المودعين عندهم (Dépositaires)؛
  - المستودعين (Consignataires)؛
  - الوكلاء (Représentants)؛
  - المروجين للبضائع (Démonstrateurs).

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 202.

[2] Réda Khelassi, op.cit., p : 447.

غير أنه يجب التأكد من إستبعاد:

- السلع المخزنة من قبل المؤسسة ولكن ليست ملك لها؛
- السلع المباعة مع شرط الاحتفاظ بحق الملكية؛
- قطع غيار من أجل تصليح المعدات غير القابلة للتبادل وأن تركيبها معقد وله خصوصية معينة.

4- التدقيق الجبائي على حساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ (حـ/39):

من بين أهم المسائل التي يجب أن يركز عليها المدقق الجبائي ما يلي:[1]

- البحث عن إمكانية تكوين مؤونات:
  - بسبب تذبذبات الأسهم؛
  - بسبب ارتفاع الأسعار.
- طرق حساب المؤونات الخاصة بانخفاض (مقارنة بين تكاليف الدخول والقيمة النهائية)؛
- تكوين المؤونة لانخفاض قيمة المخزونات بدون سبب وجيه (ضعف المبيعات، مخاطر السوق)؛
- عدم خصم مؤونات انخفاض قيمة المخزونات غير المخصصة للبيع.

وتتمثل التحقيقات العامة لحساب المخزونات في أن يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من: [2]

- التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقية، ومرتبطة بنشاط استغلال المؤسسة؛
- يجب التحقق من ضرورية هذه المشتريات لنشاط استغلال المؤسسة؛
- يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات؛
- يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بوثائق الاثبات.

إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي التحقق من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات الاخرى قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الاكتساب (ثمن الاكتساب =ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء. حيث يجب التأكد من أن سعر الاكتساب لا يضم مبلغ الرسوم المسترجعة وكل الحسومات والخصومات المكتسبة)؛

---

[1] Réda Khelassi, op.cit., p: 447.

[2] صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي–، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص ص، 76-77.

- يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة؛
- يجب التأكد من أن المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكا لها قد أخذت بعين الاعتبار، كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة ولكنها لا تملكها، وكذلك المنتجات المباعة مع بند الاحتفاظ بالملكية؛
- يجب التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أولا الصادر آخرا (LIFO) في تقييم المخزونات، فقد ألزم النظام المالي المؤسسات بتطبيق إما أسلوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا(FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)؛
- يجب التأكد من أن كل الفواتير الخاصة بالدورة قد أخذت بعين الاعتبار.

ثانيا- التدقيق الجبائي لحساب الغير (الصنف 4):

إن حسابات الغير تضم حسابات الموردين وحسابات الزبائن وكذا حسابات الهيئات الاجتماعية الخاصة بالدولة وحسابات أخرى.

1- التدقيق الجبائي على حسابات الموردين والحسابات الملحقة (حـ/40): إذ تتمثل محاور البحث الجبائية الممكنة في:[1]

- التأكد من السلع والخدمات المشتراة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة؛
- التأكد أن جميع المشتريات من السلع والخدمات للفترة قد أخذت بعين الاعتبار؛
- التأكد أن أرصدة الذمم الدائنة تعكس الواقع؛
- التأكد من هل أن الفاتورة قادمة من مورد أجنبي؟ وبالتالي التأكد من:
  - وجود عقد أو فاتورة شكلية والوثائق البنكية والجمركية؛
  - التنظيم المعمول به يتماشى مع الوثائق البنكية والجمركية.

2- التدقيق الجبائي على حساب الزبائن والحسابات الملحقة (حـ/41): حيث تتمثل محاور البحث الجبائية في المسائل التالية:[2]

- إذا كانت الفاتورة تتعلق بالزبون الأجنبي فإنه يجب التحقق من وجود عقد أو فاتورة شكلية والوثائق الجمركية. أما إذا كانت التسبيقات على الحساب المستلمة فيجب مطابقة لشروط العقد أو للفاتورة الشكلية مع معرفة إذا كانت التسوية النهائية متسقة مع الوثائق الجمركية؛

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 206.

[2] Réda Khelassi, op-cit, p: 451.

- ضمان أن تعكس أرصدة حسابات الزبائن الواقع؛
- التحقق مما إذا كان قد تم إعادة تسليم المطالبة لصالح الزبون خلال حساب الضريبة؛
- وجود مستحقات لا تتوافق مع العمليات الحقيقية؛
- تسوية هذا الحساب مع بيانات العملاء في نهاية السنة المالية؛
- من المستحسن إجراء فحص الحسابات الفرعية لبعض العملاء، وعلى وجه الخصوص العملاء الأكثر أهمية بالنسبة للمؤسسة؛
- تحقق من ظهور الحسومات باستثناء الفواتير على الإقراء الضريبي.

3- التدقيق الجبائي على حساب المستخدمون والحسابات الملحقة (حـ/42):

- حـ/425: المستخدمون، التسبيقات والمدفوعات على الحسابات الممنوحة.

وتتمثل محاور البحث الجبائية الممكنة في:[1]

- التأكد من أن التسبيقات والمدفوعات المقدمة للمستخدمين غير المسجلة في حـ/631 بدلا من حـ/425؛
- دمج المدفوعات على الحسابات الممنوحة للمستخدمين في الأعباء.

4- التدقيق الجبائي لحساب الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة (حـ/43):

- حـ/431: الضمان الاجتماعي.

يعمل المدقق الجبائي على التأكد من أن المؤسسة أخذت في حسبانها خصم نفقات السنة بالنسبة لاشتراكات الضمان الاجتماعي التي يدفعها أرباب الأعمال ولكن لم تدفع حتى الآن في ختام السنة المالية. [2]

5- التدقيق الجبائي لحساب الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة (حـ/44): تتمثل النقاط الأساسية للتدقيق في التأكد من أن:[3]

- الضرائب قابلة للخصم جبائيا غير محصلة في نهاية الدورة، وبأنها ضمن الأعباء القابلة للخصم؛
- تحديد ما إذا كان نشاط المؤسسة يقع ضمن نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة؛
- مراقبة جدول الوضعية الجبائية للمؤسسة والتحقق من إمكانية وجود عقد أو فاتورة كوثيقة إثبات؛

[1] Ibid, Réda Khelassi, op.cit., p: 451.

[2] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 208.

[3] مرجع نفسه، ص 208.

- عدم وجود تعويض أرصدة الحسابات المدينة والدائنة؛
- التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد.

6- التدقيق الجبائي لحساب المجمع والشركاء (حـ/45): حيث يقوم المدقق بالتأكد من أن كل العمليات الخاصة بالحسابات الجارية للشركاء أو الإدارة أنها مشروعة. غير أن عملية التدقيق الجبائي فإنها تهدف إلى التأكد من:[1]

- النظر فيما إذا كانت الحسابات الجارية للشركاء، قد أدرجت بهدف التأسيس في رأس المال؛
- إجراء التسويات بين سجلات الحسابات الجارية للشركاء والتصريحات الشهرية (أو الربع السنوية)؛
- عدم وجود توزيع لأرباح وهمية؛
- عدم الامتثال لشروط استقطاع رسوم الفائدة (إصدار رأس المال...)؛
- دراسة حالات الديون المحولة إلى شركة factoring؛
- الامتثال للقواعد المنظمة لنقل الأوراق المالية.

أما حـ/455: الشركاء، الحسابات الجارية، يقوم المدقق بالتحقق من أن رصيد هذا الحساب ليس مدينا، وفيما يتعلق بالفوائد التي تدفعها الشركة للشركاء بما يتناسب مع المبالغ التي تدفعها (بالإضافة إلى حصتها في رأس المال)، فإنه يجب عليه التأكد من امتثال الشركة لشروط خصم هذه الفوائد.

7- التدقيق الجبائي لحساب مختلف الدائنين ومختلف المدينين (حـ/46):

حـ/467: الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة.

إذ يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من:[2]

- جميع العناصر الخاصة بجدول النتائج المؤسسة تخص الدورة السابقة فقط وذلك بتفحص دقيق لكل التسجيلات التي تمت خلال الجرد؛
- تطبيق التنظيم الخاص بالأعباء الخاصة بالعمليات التي تمت مع الذين ليست لديهم إقامة؛
- تطبيق الاشتراك من خلال حسابات توزيع الأعباء في السابق لا تؤدي إلى محو مبالغ الأعباء القابلة للخصم خلال الدورة؛
- حسن تطبيق القوانين الخاصة بالأعباء فيما يخص العمليات التي تمت مع الذين ليست لديهم إقامة.

[1] Réda Khelassi, op-cit, p : 453.

[2] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 209.

8- التدقيق الجبائي لحساب خسائر القيمة عن حسابات الغير (حـ/49): يتمثل حساب خسائر القيمة عن حسابات الغير في نقص قيمة حقوق المؤسسة لدى الغير بسبب الإفلاس أو الوفاة.

إذ يقوم المدقق بالتأكد من:[1]

- دمج المؤونات التي لم تتحقق في النتيجة الجبائية؛
- أن المؤونات قابلة للخصم؛
- نقص قيمة الحقوق لدى الغير.

وعليه تكمن التحقيقات العامة لحسابات الغير في أن يعمل المدقق الجبائي على ما يلي:[2]

- يجب أن يكون يقضا عند تدقيق حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية؛
- يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة؛
- في حالة شراء السلع والخدمات وكان الدفع بالأجل بواسطة السفتجة أو السند الاذن، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري؛
- التأكد من أن التثبيتات المقتناة لا تضم السيارة السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.

أما فيما يتعلق بحساب الزبائن والحسابات الملحقة فيجب التحقق من حالة الفواتير التي تخص زبائن أجانب فإنه يتعين وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية مع التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية، وكذا مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين السارية المفعول، كما يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة.

ثالثا- التدقيق الجبائي للحسابات المالية (الصنف 5):

حيث يضم هذا الحساب جميع الحسابات المالية والتي يتم التدقيق فيها كما يلي:

1- التدقيق الجبائي على حساب القيم المنقولة للتوظيف (حـ/50): حيث يقوم المدقق بالتأكد من:[3]

- الامتثال للقواعد التي تنظم أو تحكم إصدار السندات؛
- إن الاقتطاعات من المصدر جزء من المنتجات التي لها علاقة إجبارية بالضريبة المنسوبة إليها.

---

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 209.

[2] سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص 181.

[3] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 210-211.

2- التدقيق الجبائي على حساب البنوك المؤسسات المالية وما يماثلها (حـ/51): يجب على المدقق التأكد من التوافق بين عناصر المحاسبة وكشوفات البنك، هذا التدقيق يمكن إجراؤه عند الحاجة بالاختبار لمدة طويلة نوعا ما، مقارنة الأرصدة عند نهاية السنة المالية ليست كافية إذ يوجد تفاوت طبيعي بين المحاسبة على مستوى البنك وعلى مستوى المؤسسة، وعلى العموم يقوم المدقق بمقارنة الأرصدة بين المحاسبة وكشف البنك وبتحديد الاختلاف وتصحيح الأخطاء المحتملة.

ويكون التدقيق الجبائي هنا من خلال إجراء:[1]

- مقارنة بين حساب البنك وكشوفات المقاربة البنكية؛
- مقارنة الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوفات البنكية.

3-التدقيق الجبائي لحساب الصندوق (حـ/53): إن فحص هذا الحساب يؤدي غالبا المدقق إلى كشف مخالفات أو إخفاءات إضافية، ولذلك وجب على المدقق متابعة الأبحاث وذلك بالأخذ بعين الاعتبار أن مخالفات الصندوق يمكن حصرها في نقطتين:

- التخفيض في الإيرادات؛
- المبالغة في المصاريف.

أما بخصوص التخفيض في الإيرادات فإن على المدقق التأكد من أن المبالغ المقيدة في الجانب المدين للصندوق تتوافق مع المبيعات المقيدة، لأن الحساب يقيد بجانبه غالبا المبالغ المقبوضة نقدا من المبيعات.

أما فيما يخص المبالغة في المصاريف فإنه يمكن طلب كل الوثائق المتعلقة بمبالغ مقيدة في الجانب الدائن لهذا الحساب مع التأكد من عدم وجود نفس الفاتورة مقيدة أكثر من مرة واحدة، كما أن المدقق يجب أن يتأكد من عدم تعلق أي فاتورة بمصاريف شخصية لمدير المؤسسة، أو أحد شركائه مثلا المخالفات، الضرائب الشخصية، اقتناء أثاث، صياغة كهرومنزلية...الخ. كما يجب أن يتحقق من بعض المجاميع والتأكد من صحة نقلها من الدفتر المساعد إلى الدفتر العام.

للإشارة أن حالة الصندوق الدائنة هي أنه لا يمكن أن ندفع من الصندوق مبالغ أكبر من المبالغ المتواجدة به، وعلى هذا الأساس فإنه يتعين أن تكون جميع المعاملات النقدية قد سجلت، كما أن رصيد حساب الصندوق يكون مدينا بمبالغ عمليات البيع نقدا أو التحويلات المالية.

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 210- 211.

4- التدقيق الجبائي على حساب التحويلات الداخلية (حـ/58):

إن هذا الحساب سيعتمد بالخصوص على حـ/588: تحويلات أخرى داخلية: يجب على المدقق التأكد من أن القيود الواردة في هذا الحساب لا تتطابق مع الأعباء أو الإيرادات التي سيتم تأجيل الاعتراف بها، وأن هذا الحساب يتم تسويته في تاريخ الإقفال.[1]

وعليه تتمثل التحقيقات العامة للحسابات المالية في مباشرة:

- التحقق من أن شروط الفوترة بين شركة الأم والشركات التابعة ليست لها خصائص تحويل الأرباح؛
- التحقق من أن تحويل الديون إلى الدينار قد تم وفقا لسعر الصرف القائم في التاريخ الذي أصبحت فيه مؤكدة، إضافة إلى ارتباط الديون بالسنة المالية التي يتم فيها الحصول على المنتج المقابل من قبل الشركة؛
- توضيح وتبرير أرصدة الحسابات؛[2]
- إجراء مقارنات بين حساب البنك (حـ/512) وكشوف المقاربة البنكية والكشوف الواردة من البنك؛
- يجب التحقق من أن رصيد حساب الصندوق (حـ/53) مدينا بمبالغ عمليات البيع نقدا؛
- يجب إجراء مقاربة بين الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوفات البنكية؛
- يجب على المدقق إجراء فحص للكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الاموال الداخلة والتأكد من أنه تم أخذها بعين الاعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية؛
- التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الاموال وتاريخ التصريح بها جبائيا خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي؛
- التأكد من ترصيد حساب التحويلات الداخلية (حـ/581) في نهاية الدورة باعتباره حساب عبور.[3]

وبصفة عامة فإن عملية التدقيق الجبائي للأصول تهدف إلى:[4]

- مقارنة الأصول الثابتة في سنة التدقيق والسنة السابقة لمعرفة ما طرأ عليها من زيادة أو نقص، فإذا وجد زيادة فيجب معرفة قيمة الزيادة وتاريخها لأخذها في الاعتبار عند حساب الاستهلاك، أما في

---

[1] Réda Khelassi, op-cit, p : 457.
[2] Ibid, p: 457.
[3] سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص 182.
[4] مجدي عبد السلام سالم النجار، مدى إلتزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2014، ص ص،73-74.

حالة نقص في قيم الأصول فيجب معرفة أسباب هذا النقص، حيث أنه قد يكون ناتجا عن بيع أصل من الأصول ولم يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر، أو قد يكون قد تحقق من ربح رأسمالي وبالتالي تعدل قيمة الأصول في الميزانية، وتضاف الأرباح الرأسمالية إلى وعاء الضريبة؛

- تدقيق قيمة الأوراق المالية، وذلك للتأكد من أن المؤسسة قد أدرجت ما استحق من أرباح أو فوائد عن هذه الأوراق ضمن الايرادات في حساب الأرباح والخسائر؛
- فحص المباني وتحديد ما إذا كانت المؤسسة تشغل كل أجزاء المبنى أو تؤجر جزءا منه، وفي هذه الحالة يجب التأكد من إدراج الايجار المستحق عن الجزء المؤجر في حساب الأرباح والخسائر؛
- فحص حسابات البنك مع الكشوف المرسلة منه للتأكد من مطابقتها مع ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات؛
- فحص حساب الصندوق وعادة يكون رصيده مدينا، لذلك يجب ترصيده في عدة تواريخ حتى إذا ما وجد دائنا فإن هذا يدل على التلاعب في الحسابات.

المطلب الرابع: التدقيق الجبائي للخصوم

سنتناول في هذا المطلب التدقيق الجبائي للخصوم، حيث تتكون الخصوم من الأصناف التالية:

- **الصنف 1:** المتمثل في حسابات رؤوس الأموال؛
- **خصوم غير جارية:** قروض، ضرائب مؤجلة، مؤونات.
- **خصوم جارية:** حسابات الغير، نقديات.

ويتم ترتيب هذه الحسابات في الميزانية حسب تواريخ استحقاقها أي من طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل.

أولا- التدقيق الجبائي لحسابات رؤوس الأموال (الصنف 1):

من بين الحسابات الفرعية لحسابات رؤوس الأموال التي يمكن التدقيق فيها نجد:[1]

1- التدقيق الجبائي لحساب رأس المال والاحتياطات وما يماثلها (حـ/10): رأس المال والاحتياطات وما يماثلها هي أموال خاصة وضعت من قبل مجموعة من الأشخاص الطبيعيين تحت تصرف المؤسسة وتكون على شكل قيم عينية أو نقدية كعناصر تحويل وهذه القيم يجب أن تكون قانونية مدونة في عقد

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 189-190.

رسمي أو تأسيسي للمؤسسة خاضع لحقوق التسجيل. ورأس المال والاحتياطات وما يماثلها المقدمة من طرف الشركاء تمر عادة بمرحلتين هما:

- **المرحلة الأولى:** وهي مرحلة الوعود التي يعد بها المساهمون في إنشاء الشركة؛
- **المرحلة الثانية:** وهي مرحلة تنفيذ الوعود المقدمة من قبل الشركاء.

الزيادة في رأس المال والاحتياطات وما يماثلها أو نقصانها يكون إلزاميا مصحوبا بإجراءات محضر المداولات بين الشركاء عن طريق عقد جمعية عامة أو استثنائية وتدوين عقد تأسيسي جديد للشركة وهذا لغرض الإبلاغ وخاصة المصالح الضريبية التي تسير ملفها، ويشمل حساب/10 رأس المال والاحتياطات وما يماثلها على الحسابات الفرعية التالية:

1-1- التدقيق الجبائي لحساب رأس مال الصادر (حـ/101): رأس مال الصادر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال يتم تعيينه في النظام الأساسي لكل شركة، حيث أنه يمثل القيمة الصافية للأسهم أو الحصص الاجتماعية للمساهمين أو الشركاء ويتألف من المساهمات المقدمة للشركة من طرف مساهميها أو شركائها نقدا أو عينا. وعليه فإنه من بين التحقيقات الجبائية التي يقوم بها المدقق الجبائي تكمن في التأكد من أن:[1]

- الأعمال التي تقوم بها الشركة من زيادة أو تحويل وأنه يتم تسجيلها في الوقت الطبيعي لها؛
- الامتثال للأحكام القانونية ومدى التزام المؤسسة بها؛
- أنه في حالة التخفيض من رأس المال لتغطية الخسائر، يجب الأخذ بعين الاعتبار الجانب الجبائي؛
- أن رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي للشركة.

1-2- التدقيق الجبائي لحساب فارق إعادة التقييم (حـ/105): وتتمثل مبادئ التحقيقات الجبائية الممكنة في:[2]

- التأكد من أن هذا الحساب لا يستخدم لتعويض الخسائر السابقة وأنه غير مدرج في المبلغ القابل للتوزيع؛
- التحقق من إعادة تقييم القيم الحقيقية لعناصر معينة من الاستشارات وفق الشروط التي حددتها اللائحة التنظيمية، قانون المالية لسنة 2011؛

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 191.

[2] Réda Khelassi, op-cit, p: 431.

- التحقق من فائض القيمة في حالة التوقف عن النشاط؛
- التحقق من فرق إعادة التقييم قد أعيد دمجه في تحديد النتيجة الجبائية.

1-3- التدقيق الجبائي لحساب الاحتياطات (حـ/106): تتمثل أهم التحقيقات الجبائية للاحتياطات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة) في التأكد من:[1]

- أنه في حالة تغيير رأس المال أن نسبة الاحتياطات القانونية تمثل 10% من رأس المال الجديد؛
- التحقق من دفع أرباح الأسهم، كما أنه يجب الاطلاع على وضعية الشركة من خلال القانون الأساسي لها ومحاضر الاجتماعات لمعرفة ما هو متوقع أو مقرر لتشكيل الاحتياطات، وفي حالة التوقف عن النشاط فإن الاحتياطات تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء مهما طالت المدة.

2- التدقيق الجبائي لحساب نتيجة السنة المالية (حـ/12): وتتمثل أهم التحقيقات الجبائية في التأكد من:[2]

- معرفة ما إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية يتم اختياره قانونيا وفقا لدورة اقتصادية أو مالية للشركة؛
- التحقق من أن الضريبة على الأرباح، قد ذكرت في ربح السنة؛
- مقارنة النتيجة الجبائية للشركة مع تلك التي يمكن تحديدها من قبل إدارة الضرائب؛
- أن تنظر فيما إذا كان لا جدوى من تأجيل العجز على مدى فترة الثلاث سنوات بأكملها، وهذا بالرغم من أنه ليس من الممكن الرجوع إلى الوراء في حالة اتخاذ قرارات غير مناسبة؛
- استيفاء جميع الشروط من أجل توزيع الأرباح؛
- أن مبلغ أعضاء مجلس الإدارة لا يمكن أن يتجاوز (1/10) من الأرباح القابلة للتوزيع.

3- التدقيق الجبائي للمنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال (حـ/13): يجب على المدقق في مثل هذه التدعيمات الاستثمارية المقبوضة من قبل الشركات الواردة من طرف الدولة أن يتأكد من صحة توزيعها على نتائج السنوات المقبلة.

- حـ/131: إعانات التجهيز.
- حـ/132: إعانات أخرى للاستثمار.

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 191-192.

[2] Réda Khelassi, op.cit., p: 430-431.

إعانات التجهيز هي الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها، أما إعانات الاستثمار الأخرى فهي إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها الطويلة الأجل، وعليه فإن التحقيقات الجبائية تتمثل في التأكد من:[1]

- أصل وطبيعة الإعانة المتحصل عليها، حيث يتم أخذ هذين العنصرين في الاعتبار لتحديد العناصر الخاضعة للضريبة؛
- أن المؤسسة قد تحصلت على كل الإعانات التي يخولها القانون؛
- الحصول على جميع الوثائق التي تبرر الحصول على الإعانة والتحقق من محاسبتها؛
- الأصول الثابتة الممولة تكون مدرجة ضمن أصول الميزانية.

4- التدقيق الجبائي لحساب المؤونات للأعباء الخصوم الجارية(حـ/15): المؤونات للأعباء الخصوم الجارية هي مبالغ مالية خصصت لمواجهة حوادث محتملة ومرتبطة بنشاط المؤسسة، وتمر بمرحلتين:

مرحلة إنشاء المؤونة ومرحلة تسوية للمؤونة، وأنه يتعين على المدقق الجبائي أن يتأكد من صحة هذه المؤونات شكلا ومضمونا من حيث الغرض الذي خصصت من أجله.[2] وفي هذه الحالة يطلب من المكلف بالضريبة بإحضار جميع الوثائق التي تثبت ذلك، كما يجب على المدقق خلال فحص هذه المؤونات أن يتأكد من أن هذه المؤونات المسجلة في الميزانية من غير موضوع أثناء السنة الموالية التي محل نشأة هذه المؤونة، في حالة العكس تدمج هذه المؤونات في الربح الذي يخضع للضريبة على المداخيل.

وعليه تتمثل التحقيقات الجبائية لحساب المؤونات في التأكد من:[3]

- أن مؤونات الأعباء قد تم تكوينها استنادا إلى وثائق إثبات؛
- أن الأعباء غير القابلة للخصم تم إدماجها في الدخل الخاضع للضريبة؛
- الإمتثال لجميع القواعد الجبائية.

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 192- 193.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2018، المادة 141، الفقرة 5، ص 36.

[3] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 193- 194.

5- التدقيق الجبائي لحساب الاقتراضات والديون المماثلة (حـ/16): تتمثل محاور البحث الجبائية الممكنة في:[1]

- التحقق من القروض وأقساط الاسترداد المدرجة؛
- التأكد من صحة المعلومات المذكورة في الملحق، والتحقق من أن هذه المعلومات لها علاقة بالضمانات؛
- دراسة المتابعة المحاسبية لتكاليف إصدار القروض، والتحقق من التخصيص المحاسبي (القيد المحاسبي) الجيد للقروض التي تم الحصول عليها بشروط معينة؛
- دراسة معاملة حسابات تقاسم الأرباح للموظفين في نتائج المؤسسة؛
- عدم وجود مخصصات لقروض بعملات أجنبية.

ومنه تتمثل التحقيقات العامة لحسابات رؤوس الأموال في عمل المدقق الجبائي على التأكد من:

- التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تم الوفاء بها، غير أنه في حالة تغيير رأس المال فإن نسبة الاحتياطات القانونية تمثل (10%) من رأس المال الجديد؛
- أن المدقق يقوم بالرجوع إلى القانون الأساسي للمؤسسة، وقرارات المجالس العامة للاطلاع على ما تم الاتفاق عليه فيما يتعلق بالاحتياطات الواجب تكوينها؛
- التأكد في حالة التخفيض من رأس المال لتغطية الخسائر، أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار؛
- يتحقق المدقق من مصدر الإعانات وطبيعتها لأن هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الإعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة،[2] إضافة إلى ذلك فإن المدقق الجبائي يعمل على التأكد في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الاقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء من الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة؛[3]

[1] Réda Khelassi, op-cit, p : 434.

[2] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص ص، 72-73.

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2011، المادة 144، ص80.

- يتحقق المدقق من أن المؤسسة قد خصصت مبالغ لمواجهة ما قد يحدث من أخطار مستقبلية وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي "الحيطة والحذر"، ويعاد النظر في هذه المؤونات في نهاية كل دورة مما يؤدي إلى الزيادة فيها أو إنقاصها أو إلغاؤها؛[1]

أما بخصوص الأرباح وشروط توزيعها فإن عمل المدقق هو التأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح،[2] مع الأخذ بعين الاعتبار أن مبلغ المكافآت الموزعة هو عشر (10/1) من الربح القابل للتوزيع وهذا بعد طرح الاحتياطات المكونة تنفيذا لمداولة الجمعية العامة والمبالغ المرحلة من جديد.[3]

ثانيا- التدقيق الجبائي للخصوم غير الجارية:

إن عملية التدقيق الجبائي للخصوم غير الجارية فإنه بعد الاطلاع على النظام الداخلي للمؤسسة والاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين فإنه يجب التأكد من:

- التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الإسمية أو بعلاوة الإصدار أو بخصم الإصدار؛
- التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي اتبعت في عقد القرض واعتماده من الجهة المسؤولة في للمؤسسة؛
- التأكد من انتظام المؤسسة في سدادها لقيمة الفوائد المستحقة عن القروض طويلة الأجل.

ثالثا- التدقيق الجبائي للخصوم الجارية:

ويتمثل التدقيق الجبائي للخصوم الجارية فيما يلي:

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء والإشعارات من دفتري يومية المشتريات ومردوديتها؛
- مطابقة أرصدة الدائنين في كشف الموردين مع أرصدة حساباتهم التي يظهرها دفتر أستاذ الموردين؛
- الحصول على كشف تفصيلي بجميع أوراق الدفع التي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وتدقيق هذا الكشف مع يومية أوراق الدفع؛
- الطلب من المؤسسة أن ترسل طلب مصادقة من البنك برصيد حسابها في نهاية السنة المالية؛
- طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء المستحقة الدفع وتدقيق هذه المستحقات مع المستندات المؤيدة لها للتأكد من صحة تقييمها؛

---

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2003، ص 106.

[2] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007، المادة 722، ص 218.

[3] مرجع نفسه، المادة 728، ص 220.

- طلب كشف تفصيلي من إدارة المؤسسة بأرصدة هذه الإيرادات المقبوضة سلفا، وتدقيق قيود التسوية الخاصة بها؛
- مطابقة الأرصدة الدائنة للعملاء مع تلك الظاهرة بدفتر أستاذ العملاء المساعد.

وبصفة عامة فإن عملية التدقيق الجبائي للخصوم يجب أن تركز على النقاط التالية:[1]

- تدقيق جميع الاحتياطات والبحث عن التغيرات التي أدت إلى تخفيضها أو زيادتها؛
- تحليل بند الدائنين أو الحسابات الدائنة المتنوعة، فقد تلجأ المؤسسة إلى فتح حسابات إيرادات تحت التسوية تقيد فيها المبالغ المستحقة لها ولم تحصل بعد، في حين أنه يجب أن تدرج هذه الايرادات بحساب الأرباح؛
- فحص الأرصدة الظاهرة في الميزانية كحساب دائن لمصلحة الضرائب ولم تسدده المؤسسة بغرض استثماره، فيجب على مصلحة الضرائب مطالبة المؤسسة بتوريده وإحضار قسم الحجز والأقسام الأخرى المختصة لاتخاذ اللازم إذا لم تقم المؤسسة بسداد هذا الرصيد لمصلحة الضرائب.

[1] مجدي عبد السلام سالم النجار، مرجع سابق، ص، 75.

المبحث الثالث: منهجية التدقيق الجبائي للأعباء والإيرادات وحساب النتيجة

بعد القيام بتدقيق حسابات الميزانية على العون المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير المصنفة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمتمثلة في حسابات الأعباء (الصنف 6) وحسابات الإيرادات (المنتجات) (الصنف 7).

المطلب الأول: تعريف الأعباء والإيرادات

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف كل من الأعباء والإيرادات على النحو التالي:

أولا- تعريف الأعباء (التكاليف):

توجد عدة تعاريف للأعباء نذكر منها:

- **التعريف الأول:** حسب النظام المحاسبي المالي عرف الأعباء كما يلي: "تتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاك أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة".[1]

- **التعريف الثاني:** تعرف أيضا بأنها استخدام أو استنفاذ للسلع والخدمات أثناء عملية الحصول على الإيراد أو هي استنفاد عناصر الخدمات التي تصل بإنتاج السلعة وبيعها سواء أكان هذا الاستخدام استخداما مباشرا أو غير مباشر، ولهذا يتم التعبير أحيانا عن الأعباء بالتكاليف المستنفدة.[2]

- **التعريف الثالث:** تتمثل الأعباء أيضا في التدفقات الخارجة أو أية استخدامات أخرى لأصول المؤسسة أو زيادة تحدث في مطلوباتها أو في كليهما معا خلال الفترة المحاسبية وذلك بسبب إنتاج بضاعة أو إنجاز خدمة أو تنفيذ أية أنشطة أخرى تقع في نطاق العمليات الرئيسية أو المركزية للمؤسسة.[3]

- **التعريف الرابع:** هي عبارة عن انخفاض العوائد الاقتصادية خلال السنة الواحدة، إذ تنعكس في خروج أو انخفاض الأصول أو ارتفاع الخصوم ومن ثمة انخفاض الأموال الخاصة.[4]

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 26، ص 13.

[2] سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة، ط1، عمان، 2011، ص ص، 155-156.

[3] محمد مطر، المحاسبة المالية (الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح)، دار وائل للنشر، ط4، عمان، 2007، ص 435.

[4] مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري(I.A.S/I.F.R.S)، دار الهدى، الجزائر، 2014، ص36.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج ما يلي:

- تمثل الأعباء تناقص المزايا الاقتصادية خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض الأصول أو في شكل ارتفاع خصوم؛
- الأعباء هي استنفاذ للسلع والخدمات أثناء عملية الحصول على الإيراد ولهذا يتم التعبير عنها بالتكاليف المستنفذة؛
- تشمل الأعباء مخصصات الإهتلاك والاحتياطات وخسارة القيمة.

ثانيا- تعريف الإيرادات (المنتجات):

إذ يعرف الإيراد كما يلي:

- **التعريف الأول:** ويقصد به على أنه تدفق من الموارد إلى الداخل المؤسسة وذلك نتيجة مزاولة المؤسسة لنشاطها.[1]

- **التعريف الثاني:** عرف النظام المحاسبي المالي الإيراد على أنه "الزيادة في المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة.[2]

- **التعريف الثالث:** تعتبر الإيرادات تدفقات داخلة للمنشأة، نتيجة بيع المنتجات للعملاء أو تقديم الخدمات لهم، وعند البيع قد تحصل المنشأة على الإيراد في تاريخ البيع أي أن المنشأة تتسلم النقدية مقابل بيع تلك المنتجات، أو أنها لا تتسلم قيمة الإيراد حيث أن البيع بالمنتجات يكون على الحساب أو بالأجل، وفي هذه الحالة ينشأ حساب يطلق عليه المدينون والذي يمثل أحد بنود الأصول سوف يتم تحصيله فيما بعد، ويعني أن بيع السلعة أو تقديم الخدمة يترتب عليه زيادة في الأصول الممثلة في النقدية أو المدينين.[3]

- **التعريف الرابع:** يقصد بالإيرادات القيمة البيعية لمنتجات المؤسسة أو قيمة الخدمات التي تؤديها المؤسسة، بمعنى أنها تمثل قيمة ما يدفعه العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تؤديها لهم المؤسسة.[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل للإيرادات على أنها زيادة في المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية، في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.

---

[1] مناضل عبد الجبار السالم وعبد الوهاب عبد الرحمن الشادي، المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2012، ص 37.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 25، ص 13.

[3] منصور حامد محمود وآخرون، أصول المحاسبة المالية في المشروع التجاري الفردي، جامعة القاهرة، ط1، القاهرة، 2018، ص 30.

[4] خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة (القسم الأول)، جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، ط1، القاهرة، 2018، ص 20.

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للأعباء

يتطلب التدقيق الجبائي لحسابات الأعباء والتكاليف والمصاريف والنفقات بجميع أنواعها التي تنفقها المؤسسة بأن تكون مبررة وأن تكون ضمن نشاطها العادي التي يخولها لها القانون. إن تحديد الأعباء الواجب خصمها من الوعاء الضريبي يعد أمرا يتعلق بالتشريع الجبائي، ولهذا فإن هناك بعض الشروط التي يمكن الاسترشاد فيها عند تحديد الأعباء، ويمكن تقسيم هذه الشروط إلى شروط متعلقة بالشكل وأخرى متعلقة بالمضمون، وهي كالتالي:[1]

1- شروط متعلقة بشكل العبء: وهي كالآتي:

- أن يكون العبء مسجلا ومبينا في محاسبة المؤسسة؛
- أن يكون مؤيد بالسندات اللازمة، بحيث تقر الأعباء السلبية أن تكون مبررة بوثائق تثبتها وهذا تسهيلا لاعتمادها.

2- شروط متعلقة بمضمون العبء: وهي كالآتي:

- أن يكون العبء مرتبط بالتسيير العادي للمؤسسة؛
- أن يكون العبء في صالح المؤسسة؛
- أن يعكس العبء انخفاضا في قيمة الأصول الصافية للمؤسسة؛
- أن يكون العب متعلق بالسنة المالية لتحديد الربح؛
- أن تتوفر على الشروط المذكورة بالمادتين 141 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ومن بين الحسابات التي على المدقق الجبائي التدقيق فيها نجد:

أولا- التدقيق الجبائي على المشتريات المستهلكة (حـ/60) وحساباته الفرعية:

المشتريات هي أعباء خاصة بدورة الاستغلال المتعلقة بالسلع والمواد الولية التي حصلت عليها المؤسسة خلال دورة استغلالها وهي تخص البضاعة المستهلكة، أو المواد واللوازم المستهلكة، ويمكن التسجيل المحاسبي فور الحصول على الفاتورة في انتظار عملية التسديد مع تسجيل تكلفة الشراء مضافا إليها كل المصاريف الملحقة بها ومخفضا مختلف التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين[2]. وللتأكد من

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 236.

[2] رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث(جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، ط3، الجزائر، 2012، ص 46.

عملية الاستهلاك الحقيقي ينبغي الرجوع إلى المخزونات ومراقبة مخزون أول المدة ومشتريات السنة، ومخزون نهاية المدة، وذلك من خلال العلاقة التالية:

الاستهلاك الحقيقي= مخزون أول المدة + المشتريات – مخزون نهاية المدة

حيث يتعين على المدقق الجبائي التأكد من:

- الأعباء قابلة للخصم جبائيا حسب المواد ذات الصلة؛
- مبالغ المشتريات لكل من حـ/600 وحـ/601 مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين حـ/30 وحـ/31؛
- المشتريات المقابلة للمصاريف المعترف بها تتعلق بالفترة التي صرفت فيها وفحص تسجيلاتها المحاسبية؛
- جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية؛[1]
- التأكد من استيفاء فواتير الشراء النواحي الشكلية؛
- التدقيق الحسابي لفواتير الشراء واستبعاد الخصم التجاري إن وجد؛
- التأكد من مطابقة قيم الفواتير مع ما هو مسجل في الدفاتر؛
- التأكد من عدم وجود تكرار في قيد فواتير الشراء، وأن المشتريات مؤيدة بفواتير صحيحة موجهة للمؤسسة وباسمها، والتأكد من أن تاريخها يقع في السنة موضوع التدقيق.[2]

ثانيا– التدقيق الجبائي على حساب الخدمات الخارجية (حـ/61) وحساباته الفرعية:

بالنسبة لهذه الحسابات على المدقق الجبائي أن يقوم بالتأكد من:[3]

- ضمان أن الشركة تميز بوضوح بين نفقات:
  - الإستثمار؛
  - صيانة والإصلاح.
- أن الرسم على القيمة المضافة على الأعمال المتعلق بالبضائع المستثناة من الحق في الاسترداد؛
- أن الإيجار المدفوع مقدما يمكن تحميله على دين الإيجار المتكبدة فعليا لكي يتم قبوله كخصم؛
- أن إيجار الأراضي والمباني والمعدات مرتبط بعملية الاستغلال ليتم قبولها كخصم؛

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 213–214.

[2] مجدي عبد السلام سالم النجار، مرجع سابق، ص 68.

[3] Réda Khelassi, op-cit, p : 461-462.

- تسجيل نفقات صيانة الأصول؛
- وجود رسوم لا تتناسب مع النفقات الفعلية.

أما فيما يخص الإيجارات فعلى المدقق الجبائي التأكد من أن مبلغ الايجارات المهنية المستحقة، أو الجارية خلال الدورة من بين الأعباء القابلة للخصم ويتضمن هذا المبلغ الإيجار والنفقات الملحقة به التي تتحملها المؤسسة وفق عقد الإيجار غير أن هناك بعض الاستثناءات وهي:[1]

- الإيجارات المدفوعة مسبقا؛
- حق الدخول أو ثمن العتبة.

أما حساب أقساط التأمينات فتعتبر قابلة للخصم إذا كانت هذه الأقساط موجهة لتغطية خطر يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة للمؤسسة[2] .

ثالثا- التدقيق الجبائي على حساب الخدمات الخارجية الأخرى (حـ/62):

على المدقق الجبائي التأكد من أجور الوسطاء والأتعاب أنها تخص مختلف المبالغ التي تدفعها المؤسسة لأصحاب المهن الحرة، أما فيما يخص التنقلات والمهمات والاستقبالات فيجب أن يتعلق الأمر بمختلف المصاريف المدفوعة لغرض تنقلات موظفي المؤسسة والمهمات الموكلة لهم وكذا مصاريف الاستقبال والفندقة، وفيما يخص مصاريف الاستقبال فإنها تكون قابلة للخصم شريطة أن يتم اثباتها في حدود 1% من الربح الجبائي للسنة الماضية وفي حد أقصاه 375000 دج.

رابعا- التدقيق الجبائي على حساب أعباء المستخدمين (حـ/63) وحساباته الفرعية:

حيث تكون هذه الحسابات مقبولة جبائيا (أي قابلة للخصم) وذلك من خلال توفر الشروط التالية:[3]

- أن تتعلق بعبء فعلي وليس وهمي؛
- أن يكون غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل؛
- أن تنشأ عنها اشتراكات اجتماعية.

مع الملاحظة أن أجر المستغل غير قابلة للخصم في حين أن أجر زوجة المستغل أو زوجات أحد الأعضاء فهي قابلة للخصم.

[1] رضا خلاصي، مرجع سابق، 2012، ص 48.

[2] بوعلام ولهي، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى، الجزائر، 2018، ص 82.

[3] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص80.

كما تعتبر كل الأعباء المترتبة عن الاشتراكات الاجتماعية التي تدفع عن طريق المؤسسات في إطار أنظمة التقاعد والمترتبة عن الالتزامات القانونية قابلة للخصم[1].

خامسا- التدقيق الجبائي على حساب الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة (حـ/64):

تكون الضرائب والرسوم قابلة للخصم عندما تكون مدفوعة للتحصيل في الدورة المخصصة لها وتتمثل هذه الضرائب والرسوم في رسوم التسجيل، الرسم على النشاط المهنيTAP، الرسوم الجمركية والضريبة العقارية المستحقة على المباني، أما الضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الاجمالي IRG والرسم على القيمة المضافة TVA فهي غير قابلة للخصم.[2]

ويقوم المدقق من التأكد من:[3]

- تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛
- العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛
- عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في ح/64 بل تم تسجيله في ح/695.

سادسا- التدقيق الجبائي على حساب الأعباء التشغيلية (العملياتية) الأخرى (ح/65):

فيما يخص الأعباء التشغيلية الأخرى فإن المدقق الجبائي يقوم بالتأكد من:[4]

- مراجعة محتوى الحساب حـ/65 "الأعباء العملياتية الأخرى" ولاسيما الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري؛
- أنه في كل سنة لا يوجد هناك قيد على المبلغ الإجمالي للأعباء العامة المصرحة في الحالة الخاصة، وإذا كان الآمر كذلك فإنها قد تستخدم الاحتمالات اللاحقة للخصم؛
- أن الإتاوات المدفوعة للمديرين مبررة وطبيعية.

سابعا- التدقيق الجبائي للأعباء المالية (حـ/66):

تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت تخص مصاريف تسيير الحسابات الجارية للمؤسسة وفوائد الديون والقروض المستعملة في تمويل النشاط المهني للمؤسسة، أو تلك المستعملة في شراء أو إنشاء هياكل مخصصة لممارسة النشاط المهني للمؤسسة، غير أنه إذا كانت هناك مصاريف مالية متعلقة

---

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2012، ص 64.

[2] Guide de contrôle sur pièces, Direction général des impôts, Ministère des finances, Direction des recherches et vérifications, Alger, 2003, p: 30.

[3] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 215.

[4] Réda Khelassi, op-cit, p :465

بقروض مقبوضة في الخارج فيشترط أن تكون مقرونة بوثيقة الاعتماد الخاصة بالتحويل الصادرة عن هيئة مؤهلة (بنك الجزائر)، وأن تكون مسجلة محاسبيا في سنة الاعتماد. وفيما يخص هذه المؤسسات نفسها تخصم مصاريف المقر في حدود 10% من رقم الأعمال في مجرى السنة المالية المطابقة.[1]

حيث يقوم المدقق من التأكد من:[2]

- التحقق، إذا لزم الأمر، من إعادة إدراج المبلغ غير القابل للخصم من أتعاب أعضاء مجلس الإدارة في نتيجة السنة المالية؛
- التحقق من أن الفائدة المدفوعة تتطابق مع ديون الشركة أثناء فحص العقود المتعلقة بالقروض المتعاقد عليها؛
- التحقق من أن الشركة تفي بجميع الالتزامات التي تقع عليها من حيث الإعلان أو مدفوعات الفائدة؛
- التحقق من دقة إيرادات الفائدة المصرح عنها من خلال فحص جداول إطفاء القروض والعقود المترتبة عنها؛
- التحقق مما إذا كانت الفائدة على الحسابات الجارية ومنتجات الفهرسة تندرج ضمن نطاق القيود المتوقعة للخصم؛
- التحقق من دقة الفوائد المصرح عنها بعد دراسة جداول استهلاك (إطفاء) القروض؛
- التحقق من أسعار الصرف في نهاية السنة لضمان دقة خصم خسائر صرف العملات الأجنبية.

ثامنا- التدقيق الجبائي على حساب العناصر غير العادية(الأعباء) (حـ/67):

العناصر غير العادية (الأعباء) وهي تخص المصاريف المرتبطة بالظرف الاستثنائية غير المتعلقة بالنشاط الحقيقي للمؤسسة غير المتوقعة مثل مصاريف الكوارث ونزع الملكية، ويشترط القانون الجبائي أن تكون مدرجة في قائمة منفصلة ملحقة بالميزانية الجبائية[3].

حيث يقوم المدقق الجبائي من :[4]

- التأكد من احترام مختلف القواعد الجبائية من حيث التكاليف الاستثنائية المخصومة:
- العبء لا يأخذ خاصية الأصل المعنوي؛

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2018، ص 82.

[2] Réda khelassi, op.cit., p : 466.

[3] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2018، ص 64.

[4] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 216-217.

- العبء متعلق بنتائج النشاط وليس بنشاط دورة سابقة.
- يجب الالتزام بالنفقة في فائدة الاستغلال؛
- التحقق من أن كل التسديدات التي وجهت إلى المؤسسات الجامعة تحت شكل إعانة هي مبررة عن طريق وصل محرر؛
- العقوبات المسجلة في هذا الحساب قد تم إدماجها في القاعدة الضريبية.

تاسعا- التدقيق الجبائي على حساب المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة(حـ/68):

تعرف المؤونات على أنها تلك الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة[1]، ولكي تظل المؤونات كأعباء قابلة للخصم يجب توفر الشروط الشكلية والموضوعية التالية:[2]

1- الشروط الشكلية: يجب أن تكون المؤونة:

- مسجلة محاسبيا؛
- مسجلة على مطبوعة خاصة والذي يسند إلى التصريح الذي تقدمه المؤسسة لمفتشية الضرائب (أي مسجلة في كشف ملحق بالتصريح الجبائي).

2- الشروط المتعلقة بالمضمون: يجب أن:

- تحدد طبيعة الخسارة المغطاة عن طريق المؤونة ويكون تقديرها كافيا و غير مبالغ فيها؛
- تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم؛
- تكون للخسارة بداية في الدورة وتترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة؛
- تظهر الخسارة المتوقعة وتتجسد في الواقع ولا تكون فقط محتملة.

وعليه تتمثل أهم النقاط التي سوف يركز عليها المدقق الجبائي في التأكد من:[3]

- نقطة بداية احتساب إهتلاك التثبيتات؛
- التأكد من أن المؤونات المخصصة للضرائب المؤجلة قد تم تسجيلها بشكل صحيح؛
- إمتثال المؤسسة للشروط العامة لخصم الإهتلاك والمؤونات.

---

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، 2018، المادة 141، الفقرة 5، ص 36.

[2] رضا خلاصي، مرجع سابق، 2012، ص ص، 54-55.

[3] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 217-218.

أما فيما يخص الإهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة أساسا بالسيارة السياحية فيتم قبول مخصصات الإهتلاك كأعباء إذ يجب توفر الشروط التالية:

- أن يكون العنصر قابلا للإهتلاك ومقيدا محاسبيا؛
- أن يحسب أساس الإهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم؛
- أن تكون قاعدة الإهتلاك المالي للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة؛
- يجب الانتباه إلى الحدود القصوى عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم حساب الإهتلاك على أساس 1.000.000 دج، إذ كانت هذه السيارة لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- يحسب الإهتلاك المالي للتثبيتات حسب النظام الخطي، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المحددة في المادة 174 (الفقرتين 2 و3) الإهتلاك التنازلي أو الإهتلاك التصاعدي.[1]

كما يطبق الإهتلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي استعملتها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي، كما يطبق أيضا على القيمة المتبقية للملك الواجب إهتلاكه ماليا، وتحدد المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك المالي التنازلي على التوالي، بـ 1.5 و2 و2.5 تبعا للمدة العادية للاستعمال التجهيزات ثلاثة (3) أو أربعة (4) سنوات، خمسة (5) أو ستة (6) سنوات أو تزيد عن ستة (6) سنوات، إضافة إلى ذلك يمكن للمؤسسات أن تقوم باهتلاك استثماراتها ماليا، حسب نظام الإهتلاك المالي التصاعدي مع استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهتلاك المالي الآخر.[2]

أما فيما يخص خسائر السنوات المالية السابقة وحسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من النتيجة الجبائية المحققة خلال نفس السنة المالية، وإذا كانت هذه النتيجة الجبائية غير كافية لتغطية كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[3]. وعلى المدقق الجبائي التأكد من

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، 2018، المادة 141، الفقرة 3، ص 36.
[2] مرجع نفسه، المادة 174، الفقرة 2، 3، ص 45.
[3] مرجع نفسه، المادة 147، ص 39.

تبرير هذا العجز (خسارة) محاسبيا وذلك وفقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم للإدارة الجبائية.

وعليه تتمثل التحقيقات العامة بالنسبة لحسابات الأعباء، والتي يعمل المدقق على التأكد منها هي:

- فحص إمكانية وجود تكاليف ناتجة عن عمليات أجنبية والتي لن تكون قابلة للخصم في هذه الحالة؛
- أن الأعباء التي تعتبر ذات صلة بالسنة المالية، وأن هذه الأعباء هي التي سيتم نقلها إلى الصنف السادس (6)؛
- أن تقدر إمكانيات إعادة الإدماج في الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن أن تسعى إليه الإدارة؛
- التحقق من أن الأعباء المعترف بها تتعلق بالنسبة المالية المراجعة وذلك من خلال عرض الوثائق الداعمة؛[1]
- عدم إدراج أعباء غير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقف لها؛
- أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني (TAP)، حقوق الطابع (DT)، الرسم العقاري (TF) وحقوق التسجيل، غير أنها إذا منحت فيها تخفيضات فإن مبلغها يعتبر من إيرادات السنة.
- أما فيما يخص مصاريف المستخدمين على المدقق التأكد من شروط خصم هذه المصاريف وتتمثل هذه الشروط في أن:
  - تتعلق بعبء فعلي و ليس وهمي؛
  - تكون غير مبالغ فيها مقارنة مع نوع العمل؛[2]
  - أن تنشأ عنها اشتراكات اجتماعية.
- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية؛
- يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛
- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة والرسم؛
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (حـ/64 ضرائب ورسوم) بل تم تسجيله في حساب (حـ/695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الانشطة العادية)؛

[1] Réda Khelassi, op.cit., p : 468- 469.

[2] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص217-218.

- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الإطلاع على جداول إهتلاك القروض والعقود الخاصة بها؛
- مراقبة نقطة بداية احتساب إهتلاك التثبيتات؛
- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الإهتلاك، المعدل، مدة الإهتلاك، قيمة اكتساب الاستثمار، والمعامل المطبق في حالة الإهتلاك غير الخطي،
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه؛
- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات.
- التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفا لها.[1]

المطلب الثالث: التدقيق الجبائي للإيرادات

تتمثل الإيرادات في حسابات الصنف السابع (7) وهي تمثل المبالغ التي تتحصل عليها المؤسسة من مبيعات منتوجاتها بالإضافة إلى المنتوجات التي بحوزتها وكذا الإيرادات الأخرى التي يمكن أن تكسبها وتشمل ما يلي:

أولا- التدقيق الجبائي على حساب المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة (حـ/70) وحساباته الفرعية:

حيث تتمثل أهم التحقيقات التي يقوم بها المدقق الجبائي في التأكد من أن:

- جميع الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة(TVA) مرفقة بجميع وثائق الاثبات؛
- المؤسسة قد قامت بتسجيل جميع الإيرادات؛
- يجب على المدقق إجراء عملية مقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- يجب على المدقق الجبائي التأكد من قيمة الحسابات أن تكون غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة؛
- يقوم بمراجعة الفواتير المسجلة محاسبيا أثناء عملية النشاط (في السنة) والتي تمت عملية التسليم في السنة الموالية؛

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص 79.

- التأكد من صحة العمليات الحسابية للفواتير وصحة تسجيلها المحاسبي؛[1]
- تدقيق فواتير البيع الملغاة مع الاطلاع على أصل الفاتورة وصورتها مع معرفة سبب الإلغاء للتأكيد من جديته؛
- مطابقة صور فواتير البيع مع قيد دفتر يومية المبيعات؛
- تتبع ترحيل قيد بعض فواتير المبيعات موضوع التدقيق مع حسابات العملاء المختصة.[2]

ثانيا- التدقيق الجبائي على حساب الانتاج المخزن (حـ/72):

الإنتاج المخزن أو المنتقص من التخزين وهذا يتعلق بالتغير الشامل للسلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة وهذا خلال الدورة أي حسابي حـ/723 و حـ/724 أي الفرق بين المنتجات في بداية المدة والمنتجات في نهاية المدة وقد يكون هذا الفرق موجبا كما قد يكون سالبا، حيث أن هذا الرصيد هو الذي يمثل ما يسمى بالتغير في قيمة المخزون وهي مسجلة في حساب حـ/72[3].

حيث يقوم المدقق من التأكد من أن رصيد هذا الحساب هو التغير بين المخزون في افتتاح الدورة والمخزون في نهاية الدورة، وهذا التغير في المخزون يكون إما إيجابي أو سلبي، ويجب أن يكون على مستوى منتجات النشاط ولذلك يجب على المدقق أن يحضر أثناء الجرد المادي للمخزون والأعمال الجارية وهذا من أجل تجنب أي خطر زيادة أو نقصان في نتيجة نهاية السنة المالية.[4]

ثالثا- التدقيق الجبائي على حساب الانتاج المثبت (حـ/73):

الإنتاج المثبت ويتم فيه تسجيل تكلفة إنتاج العناصر من الأصول المادية والمعنوية المنجزة من طرف المؤسسة.[5]

حيث يقوم المدقق الجبائي من التأكد من أن هذا الحساب يسجل تكلفة الأعمال الموجهة للاستخدام الداخلي للمؤسسة، ويجب على المدقق مراجعة التقارير التقنية للإنتاج وكل الوثائق التي تبرر التكاليف الملتزم بها لإنتاج التثبيت لضمان التقييم الصحيح لهذه المنتوجات. كذلك يجب على المدقق فحص

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص، 218-219.

[2] مجدي عبد السلام سالم النجار، مرجع سابق، ص 69.

[3] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2018، ص 57.

[4] Reda Khelassi, op.cit. p 472.

[5] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2018، ص 57.

الوضع بالتفصيل للتثبيتات الموجودة في الأصل وإعادة مراجعة جميع الوثائق التي تبرر المداخيل المتعلقة بدقة ربط هذه المنتجات بالدخل الخاضع للضريبة.[1]

رابعا- التدقيق الجبائي على حساب إعانات الاستغلال (حـ/74):

يقصد بإعانات الاستغلال تلك المساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو حتى من أطراف أخرى لتعويض الخسائر التي تحملتها أو ستتحملها المؤسسة.[2]

حيث يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من:[3]

- الاستلام الفعلي لإعانات الاستغلال والتوازن وذلك من خلال استشارة مجلة الاستلام، وهذا لضمان أنه عند إيداع العائد السنوي، يتم إرفاقه بتفاصيل هذه الإعانات المقدمة؛
- ضمان إدراج جميع إعانات الاستغلال والتوازن في القاعدة الضريبية للسنة، لغرض تلقيها لأن ضرائبها فورية؛
- وجود جزء من إيرادات رقم الأعمال غير المفوتر؛
- عدم تسجيل الشركة للأعمال التي قامت بهم لنفسها في الإيرادات؛
- عدم تكامل التبرعات والإعانات المقدمة؛
- عدم احترام قواعد الفوترة؛
- عدم احترام مخصصات السنة.

خامسا- التدقيق الجبائي على حساب المنتجات العملياتية الأخرى (حـ/75) وحساباته الفرعية:

إذ يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من:[4]

- وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
- أن المنتوجات الاستثنائية المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

أما فيما يخص حساب حـ/752 حيث يجب تخفيض فوائض القيم التي هي جزء من الأصول المثبتة حسب ما كانت قصيرة أو طويلة، وتنتج فوائض القيم القصيرة الأمد من التنازل عن عناصرها مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل، حيث يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة،

[1] Réda Khelassi, op.cit., p :472.

[2] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2018، ص 57.

[3] Réda Khelassi, op.cit. , p : 472-473.

[4] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 220.

أما فوائض القيم طويلة الأمد، فهي تلك التي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات، ويحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.[1]

سادسا- التدقيق الجبائي على حساب المنتجات المالية (حـ/76) وحساباته الفرعية:

أي منتج يتعلق بالتسيير المالي للمؤسسة يتم تسجيله على مستوى حساب/76 المنتجات المالية، بغض النظر عن طبيعتها المعتادة أو الاستثنائية نظرا لأن الطبيعة المالية للعملية لها أسبقية على الطبيعة الاستثنائية.

ويقوم المدقق الجبائي من خلال هذه الحسابات بالتأكد من:[2]

- التحقق من التطبيق الصحيح على الدخل والمنتجات من الخارج، والاتفاقيات الدولية وهذا لتجنب الازدواج الضريبي؛
- التحقق من الشروط الدقيقة الواردة في اتفاقيات القروض وخاصة معدلات الفائدة المنصوص عليها، وكذلك الصلاحية القانونية للعقد؛
- تحقق من حساب إعادة الاستثناءات؛
- التحقق من الأحكام الواردة في اتفاقيات القرض، ولاسيما أسعار الفائدة المقررة والصلاحية القانونية للعقود؛
- دمج دخل حقوق الملكية من الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات
- في القاعدة الضريبية؛
- عدم الإمتثال لشروط السوق للفائدة على القروض.

سابعا- التدقيق الجبائي على حساب العناصر غير العادية (المنتجات)(حـ/77):

حيث يقوم المدقق الجبائي من التأكد من ضمان إدراج منتجات استثنائية من التطورات أو المباني المستأجرة في الأرباح الخاضعة للضريبة.[3]

ثامنا- التدقيق الجبائي على حساب استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات (حـ/78):

إذ يقوم المدقق من التأكد من أن:

- المؤونات تم استعمالها لعناصر خاصة بالأصول؛[1]

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، 2018، المادة 172-173، ص ص، 44-45.
[2] Réda Khelassi, op.cit., p :475.
[3] Ibid, p : 475.

- التحقق من صحة استرجاع المبالغ المستردة عن المؤونات؛
- التأكد من الأحكام المتعلقة بالمؤونات التي تمت إزالتها من الأصول أو إلى المخاطر المتوسعة أنها أصبحت سارية المفعول خلال السنة المالية؛
- تحديد إسترجاعات الاستغلال عن المؤونات غير الخاضعة للضريبة؛[2]

وعليه يمكن تلخيص التحقيقات العامة لحسابات الإيرادات فيما يلي:[3]

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج (TVA) مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية؛
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص(TVA)؛
- يجب التأكد من تسجيل جميع الايرادات المحققة خلال الدورة؛
- يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداءا لخدمات مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع لـ(TVA)؛
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
- يجب التأكد من أن المنتوجات الإستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها الى النتيجة الخاضعة للضريبة.

المطلب الرابع: التدقيق الجبائي لحساب النتيجة

يهدف المدقق الجبائي من خلال عملية تدقيق حساب النتيجة المالية إلى معرفة كل من القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتهما وأيضا إلى معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو نتيجة (خسارة). حيث يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المالية التي تظهر في جدول حساب النتائج والتي يتم حسابها من خلال الفرق بين الإيرادات والأعباء لسنة مالية معينة.

أولا– تعريف جدول حساب النتيجة المالية:

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 221.

[2] Réda Khelassi, op.cit., p : 475-476.

[3] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص 80.

لجدول حساب النتيجة مسميات أخرى فإلى جانب قائمة الدخل يطلق عليه أيضا قائمة المكاسب أو قائمة التشغيل، وتفصح هذه القائمة عن إيرادات المؤسسة ناقص مصروفاتها خلال فترة مالية معينة[1]، ومن بين تعاريفه أيضا، نذكر منها:

- **التعريف الأول:** جدول حساب النتائج أو قائمة الدخل هو عبارة عن كشف إيرادات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة والأعباء التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات وفقا لمبادئ محاسبية متفق عليها.[2]

- **التعريف الثاني:** كما يعرف على أنه ملخص لمختلف الأعباء والنواتج المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.[3]

- **التعريف الثالث:** يعد جدول حساب النتائج في نهاية الفترة المالية للمؤسسة لتوضيح نتيجة أعمالها (ربح أو خسارة) المحققة خلال الفترة المالية التي تعد عنها، وذلك وفقا لأساس الاستحقاق ووفقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء، حيث تظهر الإيرادات المحققة خلال الفترة المحاسبية مقترنة بالأعباء المستنفذة في اكتساب هذه الإيرادات.[4]

- **التعريف الرابع:** هو عبارة عن وثيقة تلخيصيه للأعباء والنواتج الملحقة خلال الدورة المحاسبية الجارية.[5]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التعريف الشامل لجدول حساب النتيجة هو عبارة عن جدول يلخص مختلف الأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وهو يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال الفرق بين الإيرادات والأعباء.

---

[1] طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص ص، 60-70.

[2] جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار الكتب الوطنية، ط4، بنغازي، 2006، ص 73.

[3] جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، pages blues، الجزائر، 2011، ص 15.

[4] حازم صالح وآخرون، المحاسبة المالية وتطبيقاتها، الجزء 2، دار البداية (دار مكتبة الكندي)، ط1، عمان، 2015، ص 236.

[5] شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص78.

ثانيا- أنواع جدول حساب النتيجة المالية

يتم عرض جدول حساب النتيجة وفقا لطريقتين تؤديان بطبيعة الحال إلى نفس النتيجة الصافية للسنة المالية، وهما:

1- جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة: حيث يقوم على تحليل الأعباء حسب طبيعتها، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال، ويأخذ جدول حساب النتائج حسب الطبيعة الشكل التالي للجدول:

جدول رقم (3-1): جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغيرات المخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع. الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
استهلاك السنة المالية			
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والدفعات المشابهة			
الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
النتيجة المالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها من النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			

مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية (منتجات) العناصر غير العادية (أعباء)			
النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر: عاشور كتوش، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2013، ص 244.

من خلال جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة يمكن عرض أهم النتائج التي يقدمها جدول حساب النتيجة، وعليه يمكن حساب النتيجة المحاسبية كما يلي:

أ- **إنتاج السنة المالية:** ويدخل في حسابه أربع حسابات وهي:

- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات و المنتجات الملحقة (حساب حـ/70)؛
- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون (حـ/72)؛
- الإنتاج المثبت (حـ/73)؛
- إعانات الاستغلال (حـ/ 74).

ونعبر عليه بالمعادلة التالية:

إنتاج السنة المالية = حـ/70 + حـ/72 + حـ/73 + حـ/74.

ب- استهلاك السنة المالية: ويدخل في حسابه ثلاثة (03) حسابات وهي:

- المشتريات المستهلكة (ح/ 60)؛
- الخدمات الخارجية (حـ/ 61)؛
- الخدمات الخارجية الأخرى (حـ/ 62).

ويتم التعبير عليه بالمعادلة التالية:

إستهلاك السنة المالية = حـ/60 + حـ/61 + حـ/62.

جـ- القيمة المضافة للاستغلال: وهي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية.

ونعبر عنه بالمعادلة التالية:

القيمة المضافة للاستغلال= (حـ/70 + حـ/72 + حـ/73 + حـ/74) – (حـ/60 + حـ/61 + حـ/62).

د- **إجمالي فائض الاستغلال:** وهو القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والدفعات المشابهة. أي:

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – حـ/61 – حـ/64.

هـ- **النتيجة العملياتية:** هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليها المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليها استئناف على خسائر القيمة والمؤونات. أي أن:

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + حـ/75 – حـ/65 – حـ/68 + حـ/78.

و- **النتيجة المالية:** هي عبارة عن الفرق بين المنتجات المالية (حـ/76) والأعباء المالية (حـ/66).

النتيجة المالية = حـ/76 – حـ/66.

ز- **النتيجة العادية قبل الضرائب:** هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

حـ- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** هي عبارة عن النتيجة العادية قبل الضرائب مطروحا منها الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية، أي:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – حـ(695 و 698) – حـ(692 و693).

ط- **النتيجة غير العادية(نتيجة خارج الاستغلال):** هي الفرق بين العناصر غير عادية (منتجات) (حـ/77) والعناصر غير عادية (أعباء)(حـ/66) أي:

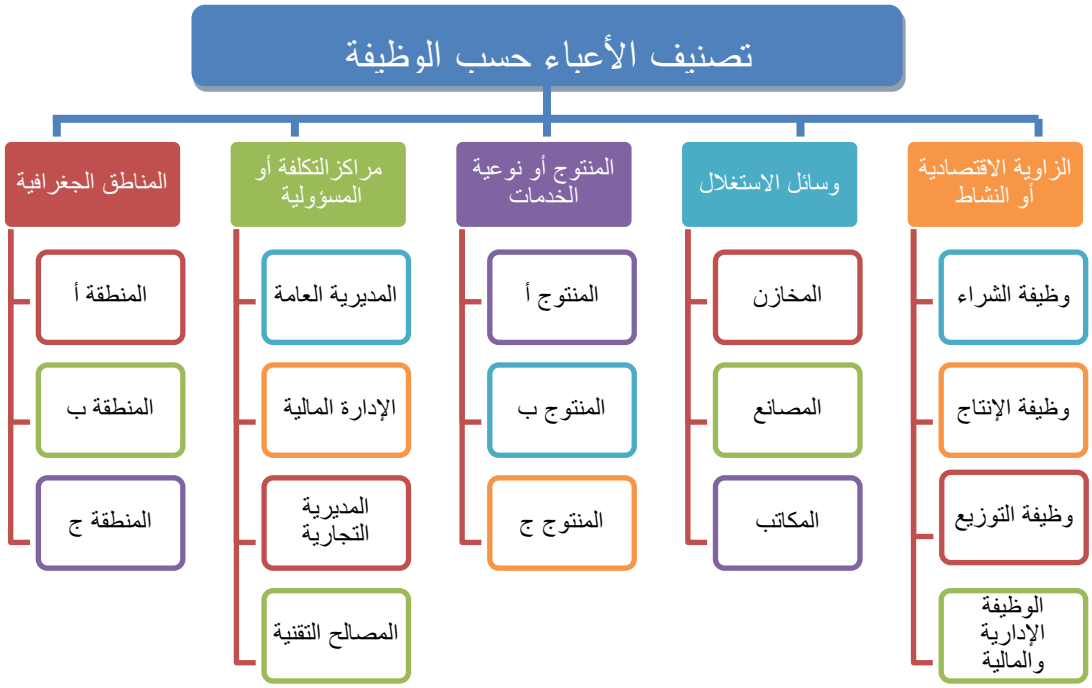
النتيجة غير العادية = حـ/77 – حـ/66.

ي- **النتيجة الصافية للسنة المالية:** هي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) بين النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية، أي:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.

2- جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة: تصنف الأعباء حسب الوظيفة، وذلك وفقا لخصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): تصنيف الأعباء حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، دار زهران، ط1، عمان، الأردن، 2012، ص 155.

وتختلف مجاميع التسيير لجدول حساب النتيجة حسب الوظيفة عن جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة، وذلك راجع إلى تصنيف الأعباء حيث يتم تصنيفها على حسب الوظيفة المرتبطة بها. ويأخذ جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة الجدول التالي:

جدول رقم (3-2): جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين، المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (تغيرات)			
4- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الاعباء غير العادية المنتوجات الغير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر: عاشور كتوش، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2013، ص245 .

من خلال جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة، يمكن عرض أهم النتائج التي يقدمها هذا الجدول وهي كما يلي:

أ- **هامش الربح الإجمالي:** وهو الفرق بين رقم الأعمال والمتمثل في المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات. وعليه فإن:

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – كلفة المبيعات.

ب- النتيجة العملياتية: وهي عبارة عن هامش الربح الإجمالي مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية و أعباء عملياتية أخرى.

جـ- النتيجة العادية قبل الضرائب= النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين ومخصصات الإهتلاكات + منتجات مالية – أعباء مالية.

د- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: هي عبارة عن النتيجة العادية قبل الضرائب مطروحا منها كل من الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية. أي:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – حـ/ (695 و698) – حـ/(692 و693).

هـ- **النتيجة الصافية للسنة المالية**= النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غير العادية + المنتوجات غير العادية.

ثالثا- التدقيق الجبائي لحساب النتيجة:

قبل التطرق لعملية التدقيق الجبائي لجدول حساب النتيجة لا بد من تحديد النتيجة المالية من خلال جدول حساب النتيجة.

1- تحديد النتيجة المالية عن طريق جدول حساب النتيجة: إن جدول حساب النتيجة المدرج ضمن الإقرار الضريبي يختلف عن النموذج المعد وفق النظام المحاسبي المالي، حيث يكون أكثر تفصيلا منه وهذا لمتطلبات جبائية، ولذلك فهو يحتوي على المعلومات التالية والموضحة في جدول تحديد النتيجة المالية.

من خلال جدول تحديد النتيجة المالية نلاحظ أن عرض النواتج والتكاليف المدرجة ضمن هذا الجدول تكون مسجلة حسب طبيعتها وبسعرها خارج الرسم على القيمة المضافة. ويتم تحديد صافي نتيجة السنة المالية كما يلي:

أ- **رقم الأعمال الصافي:** هو عبارة عن مجموعة المبيعات (من حـ/700 إلى حـ/708) مطروحا منها التخفيضات والحسومات والتنزيلات الممنوحة للمؤسسة (حـ/709).

ب- إنتاج السنة المالية: تتمثل في رقم الأعمال الصافي مضافا إليه مجموع الإنتاج المخزن والإنتاج المثبت وإعانات الاستغلال. أي:

إنتاج السنة المالية= حـ/70 + حـ/72 + حـ/73 + حـ/74.

جـ- استهلاك السنة المالية: تتمثل في الاستهلاكات التي استهلكتها المؤسسة مطروحا منها التخفيض والحسومات والتنزيلات كما يلي:

استهلاك السنة المالية= [مجموع من (ح/600) إلى (ح/608) – (ح/609)] + (ح/61 + ح/62) – (ح/629)

د- القيمة المضافة: تعتبر بمثابة مقياس يقيس تطور المؤسسة بالنسبة إلى قطاع الصناعة والخدمات ويتم حسابها بالفرق بين إنتاج الدورة واستهلاك السنة المالية أي:

القيمة المضافة = إنتاج السنة – إستهلاك السنة المالية.

هـ- إجمالي فائض الاستغلال: حيث يساهم في بقاء واستمرار المؤسسة في نفس النشاط ويحسب كما يلي: الفائض الإجمالي للاستغلال = القيمة المضافة – (ح/63 + ح/64).

و- النتيجة العملياتية: هي عبارة عن الفائض الإجمالي للاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى واسترجاع خسائر القيمة والمؤونات مطروحا منه الأعباء العملياتية ومخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

النتيجة العملياتية = الفائض الإجمالي للاستغلال + (ح/75 + ح/78) – (ح/65 + ح/68).

ز- النتيجة المالية: هي عبارة عن الفرق بين النواتج المالية والأعباء المالية

النتيجة المالية = ح/76 – ح/66.

حـ- النتيجة العادية = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

ط- النتيجة غير العادية: هي الفرق بين عناصر غير عادية (منتجات) وعناصر غير عادية (أعباء).

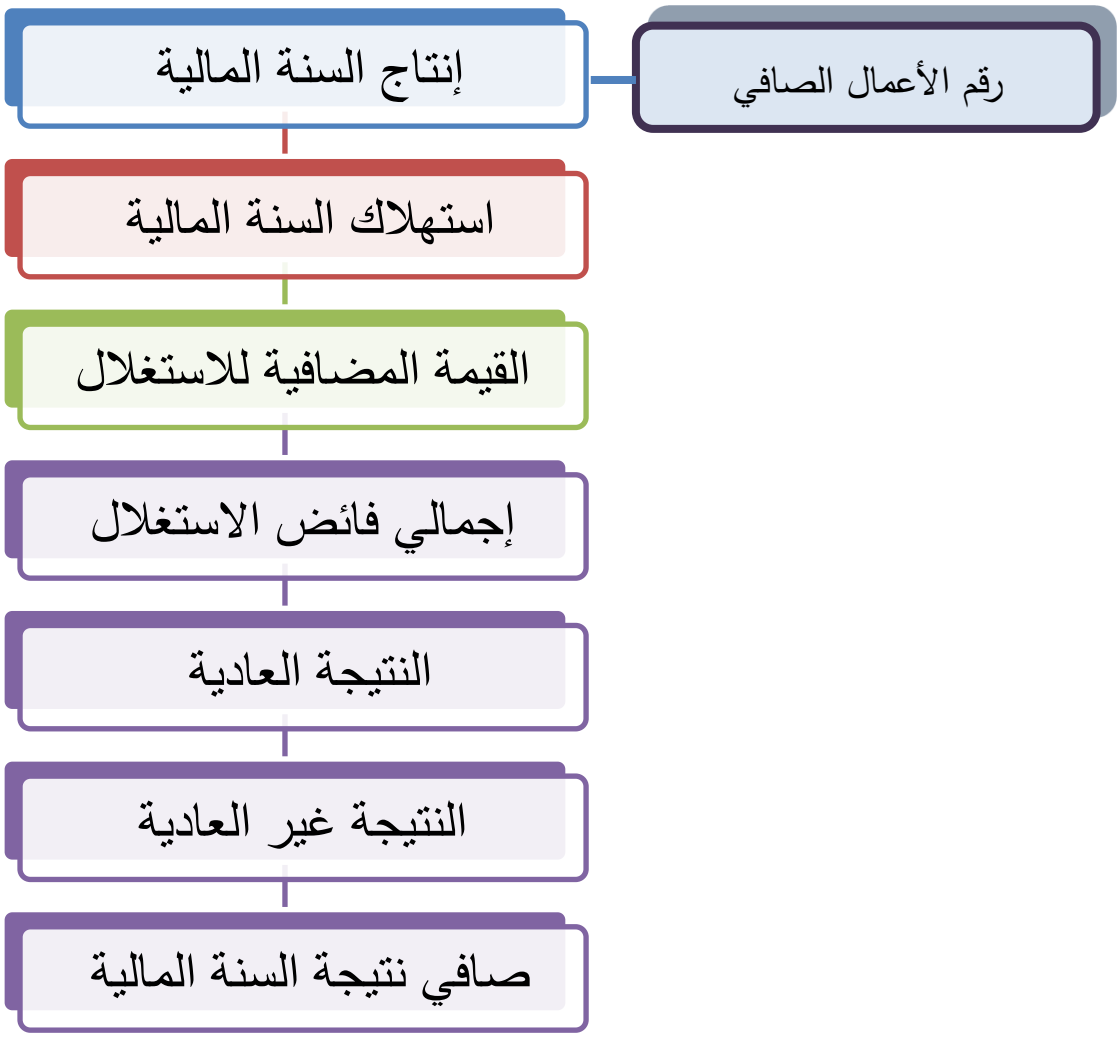
أي أن: النتيجة غير العادية= ح/77 – ح/67.

ي- حساب الضرائب المؤجلة: وهي الضريبة على أرباح الشركات على الفروقات المؤقتة بين القاعدة الجبائية والقاعدة المحاسبية.

ك- صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة العادية + النتيجة غير العادية – الضريبة الواجبة الدفع والضريبة المؤجلة.

وعليه يمكن تلخيص كل ما سبق في المخطط التالي:

الشكل رقم (3-2): مخطط تحديد صافي نتيجة السنة المالية



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على معطيات جدول حساب النتيجة السابق.

2- التدقيق الجبائي لجدول حساب النتيجة: يتم التدقيق الجبائي لحساب النتيجة من خلال تدقيق ودراسة سير وتنظيم الحسابات التالية:[1]

- القيمة المضافة للاستغلال؛
- الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- النتيجة العملياتية؛
- النتيجة المالية؛
- النتيجة العادية قبل الضرائب؛

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 222.

- النتيجة الصافية للنشاطات العادية؛
- النتيجة غير العادية؛
- النتيجة الصافية للدورة؛
- النتيجة الصافية للمجموعة المندمجة؛

ويجب على المدقق الجبائي فيما يخص النتيجة المحاسبية التأكد من كيفية تحديد النواتج والأعباء وذلك من خلال إجراء عمليات البحث اللازمة خاصة فيما يخص رقم الأعمال[1]، والتأكد أيضا من:

- الأرباح المحققة خلال الدورة التي يمكن أن تكون مسجلة في حساب الهامش الإجمالي؛
- النتيجة الخاضعة للضريبة تم تحديدها وفقا للقانون (أي أن عملية خصم الأعباء القابلة للخصم تكون حسب القانون والإجراءات المعمول بها) وهي:

- الأعباء القابلة للخصم تدخل ضمن مصلحة المؤسسة مباشرة أو ضمن التسيير الحسن للمؤسسة؛
- ملائمة لعبء حقيقي ومثبت ومبرر بوثائق كافية (فواتير– عقود)؛
- الأعباء تخص دورة الاستغلال؛
- الإعانات المتحصل عليها والخاصة بالمعدات مسجلة خارج الرسم على القيمة المضافة (Hors TVA) وتكون من مكونات النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- الخسائر الاستثنائية غير موجودة ضمن الأعباء القابلة للخصم؛
- الضريبة على أرباح الشركات غير موجودة ضمن الأعباء القابلة للخصم؛
- ترحيل الخسائر مبرر (4 سنوات على الأكثر)؛[2]

- تحقق ما إذا كانت المؤسسة قد استفادت أو ستستفيد من نظام الإعفاء الذي تعطيه قوانين الضرائب؛
- في حالة وجود خصم محاسبي للخسائر السابقة على الاحتياطات، يجب أن يظل تأجيل العجز الضريبي سليما.[3]

[1] منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص 220.

[2] مرجع نفسه، ص 222.

[3] Réda Khelassi, op.cit., p : 477-478.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن منهجية التدقيق الجبائي في المحاسبة تتمثل في التقنيات الجبائية المتبعة في تدقيق العناصر المكونة للمحاسبة والمتمثلة في حسابات كل من الميزانية التي تتضمن جانبي الأصول والخصوم، حسابات التسيير والتي تتضمن الأعباء والايرادات وجدول حساب النتيجة، حيث أنها كلها مقتبسة من تقنيات التدقيق المحاسبي في جانبه الجبائي وهذا حسب النظام المحاسبي المالي **(SCF)** المطبق، حيث أن لكل حساب من هذه الحسابات إجراءات تدقيق خاصة به. والتي تهدف من خلال تطبيقها إلى التأكد والتحقق من صحة ومدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة.

وعلى هذا الأساس فإن المدقق الجبائي من خلال تدقيقه للوثائق المحاسبية فإنه يهدف إلى التأكد مما يلي:

- أن الحسابات المرتبطة بالتسيير ذات دلالة ومصداقية؛
- مدى احترام قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي؛
- التطابق بين البيانات المحاسبية والمبالغ المصرح بها جبائيا.

الفصل الرابع

تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي في الجزائر خلال الفترة (2005-2017)

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، والذي تم التطرق فيه إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والتدقيق الجبائي، وكحالة تطبيقية للدراسة تم اختيار المديرية العامة للضرائب كدراسة حالة، من أجل إسقاط الدراسة النظرية على الواقع الميداني، ولأن موضوع البحث يتمثل في أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي، سنحاول القيام بدراسة مقارنة لنظام التدقيق الجبائي قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك بواسطة استخدام مؤشرين أساسيين ألا وهما:

- مؤشر عدد القضايا المراقبة؛
- مؤشر المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي .

انطلاقا من الإحصائيات العامة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب خلال فترة الدراسة الممتدة من (2005-2017)(غير أن هناك سنوات غير ظاهرة وهذا لعدم توفر احصائياتها). وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التعريف بالأجهزة المكلفة بنظام التدقيق الجبائي.

المبحث الثاني: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة.

المبحث الثالث: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي من خلال مؤشر المنازعات الجبائية.

المبحث الأول: التعريف بالأجهزة المكلفة بنظام التدقيق الجبائي

ترتكز مهام التدقيق الجبائي على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال التدقيق الجبائي.

وفيما يأتي سنحاول التطرق إلى هاته الأجهزة المكلفة بعملية التدقيق الجبائي والمتمثلة في:

- مديرية الأبحاث والمراجعات؛
- المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية للضرائب؛
- مديرية كبريات المؤسسات؛
- مراكز الضرائب.

وقبل التطرق إلى هذه الأجهزة المكلفة بالتدقيق الجبائي، لا بد علينا من تقديم الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

إن الإدارة الجبائية في الجزائر لها عدة هياكل مركزية وجهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية.

أولا- المديرية العامة للضرائب:

1- التعريف بالمديرية العامة للضرائب DGI: تعتبر المديرية العامة للضرائب DGI أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الاطلاع بمهامها كإدارة فعالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية، إذ أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي وهو تحصيل الضريبة.[1]

[1] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص 98.

2- الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب: وبمقتضى المرسوم التنفيذ رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة 1428 والموافق لـ 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب تتكون من ثماني (08) مديريات رئيسية، ولكل مديرية رئيسية لها مديريات فرعية، موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 75، المؤرخة في 22 ذي القعدة الموافق لـ 2 ديسمبر 2007، المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة الموافق لـ 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية فلي وزارة المالية، المادة 5، ص ص، 15-20.

3- المهام الموكلة للمديرية العامة للضرائب:

تتمثل المهام الموكلة للمديرية العامة للضرائب فيما يلي:[1]

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية للإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيلها والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقيات الدولية التي تحوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين؛
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

ثانيا- المديرية الجهوية للضرائبDRI:

1- **التعريف بالمديرية الجهوية للضرائب** DRI: تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديريات الولائية للضرائب وبين المدرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة[2]، كما تضمن المديرية الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، وهي تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، وتتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.[3]

---

[1] المرسوم التنفيذ رقم 07-364، مرجع سابق، المادة 5، ص ص 15-16.

[2] لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 99.

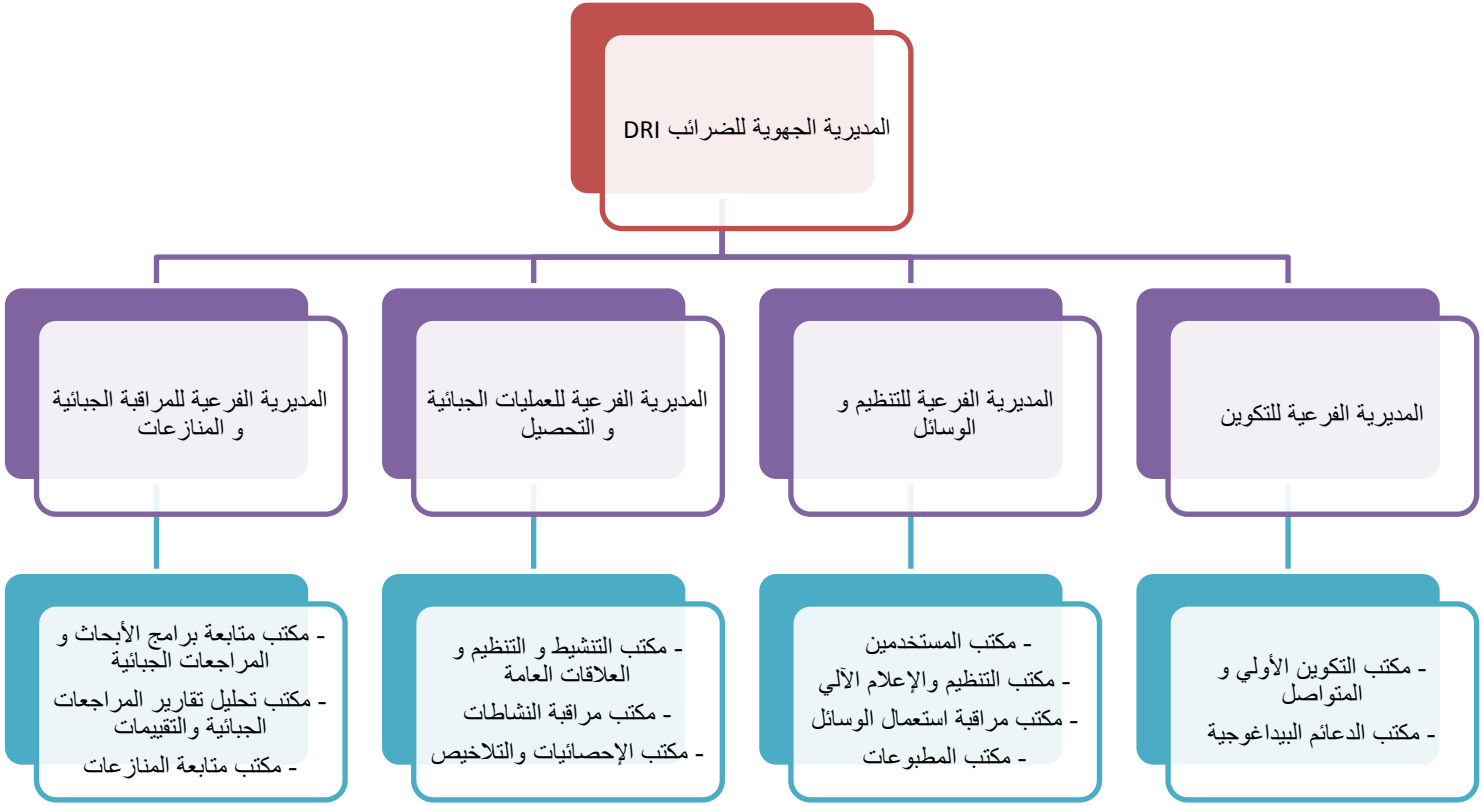
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق لـ24 سبتمبر 2006، مرسوم تنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 7، ص 08.

2- الهيكل التنظيمي للمدرية الجهوية للضرائب: تنظم المديريات الجهوية البالغ عددها تسع (09) مديريات* والتي سيحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب من مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربعة (04)، ولكل مديرية فرعية مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (04) مكاتب[1]، والموضحة في الشكل التالي:

* تتمثل هذه المديريات الجهوية للضرائب التسع (09) على مستوى القطر الوطني والتي تتواجد في كل من: الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة ووهران.

[1] مرسوم تنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 8، ص 08.

الشكل رقم (4-2): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب، أنظر الموقع:

http//:www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/239-2014-05-28-09-36-06 consulté le 06/03/2018 à 23:41.

3- المهام الموكلة للمديرية الجهوية للضرائب:

تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر أهمها فيما يلي:[1]

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي؛
- السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية؛
- ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب؛
- تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته؛
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته؛
- إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية؛
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي؛
- المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم؛
- دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات؛
- تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وإعداد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها؛
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي؛
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

ثالثا- المديرية الولائية للضرائبDIW:

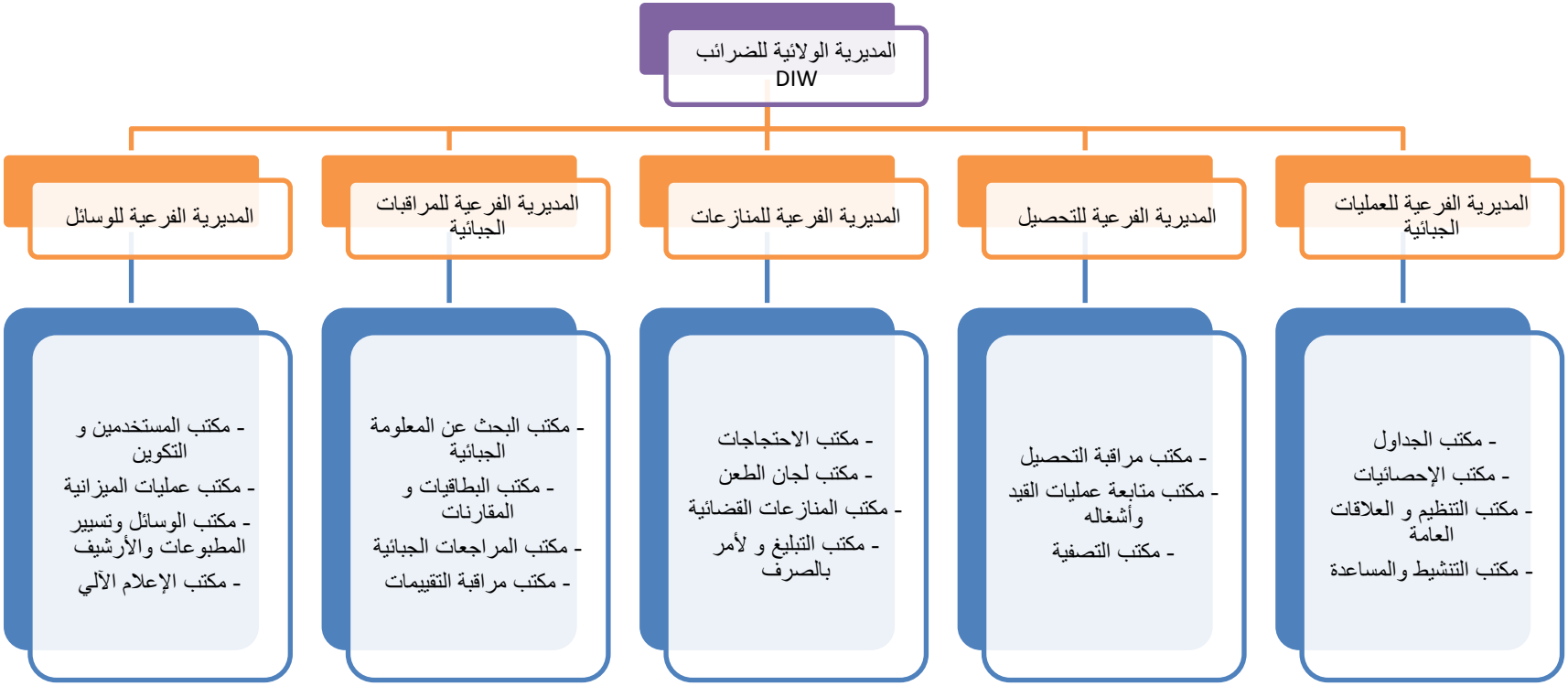
1- التعريف بالمديرية الولائية للضرائب DIW: تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائيين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقات بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سُلمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به، وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع أو التنظيم الجبائيين.[2]

[1] http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/239-2014-05-28-09-36-06. consulté le: 06/03/2018 à 23:50.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79 المؤرخة في 4 رجب 1419هـ الموافق لـ 25 أكتوبر 1998م، القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998م والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها، المادة 67، ص 25.

2- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب: تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية، باستثناء مديريتي الضرائب لولايتي إيليزي وتندوف فهما مكونتان من ثلاث (03) مديريات فرعية، ولكل مديرية فرعية مكاتب لا يتجاوز عددها أربع (04) مكاتب، وهي موضحة كما يلي في الشكل التالي:

الشكل رقم (4-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب، أنظر الموقع:

http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02consulté le 07/03/2018 à00:44

3- المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب:

تتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص ما يأتي:[1]

- **في مجال الوعاء:**
  - تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
  - تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعانيها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
  - تحلل وتُقوَّم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقترح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- **في مجال التحصيل:**
  - تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
  - تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك؛
  - تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
  - تضمن الرقابة القبلية وتصفي حسابات تسيير القابضين.
- **في مجال الرقابة:**
  - تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
  - تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتُقوَّم نتائجها؛
  - تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى ذلك.
- **في مجال المنازعات:**
  - تدرس العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
  - تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- **في مجال الوسائل:**
  - تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 17، ص 10.

- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- تنظم تطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكون رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسيره وتضمن توزيعه وتعميمه؛
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك و تحافظ عليها.

- **في مجال الاستقبال والإعلام:**

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: مديرية الأبحاث والمراجعاتDRV

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات أعلى الهيئات الجبائية التي تقوم بعملية التدقيق الجبائي على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد وتنفيذ إجراءات التدقيق الجبائي عبر التراب الوطني.

أولا- التعريف بمديرية الأبحاث والمراجعات:

تسير عمليات التدقيق الجبائي على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات SRV، وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة الخامسة (05) من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995م والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 1998/07/13 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب.[1]

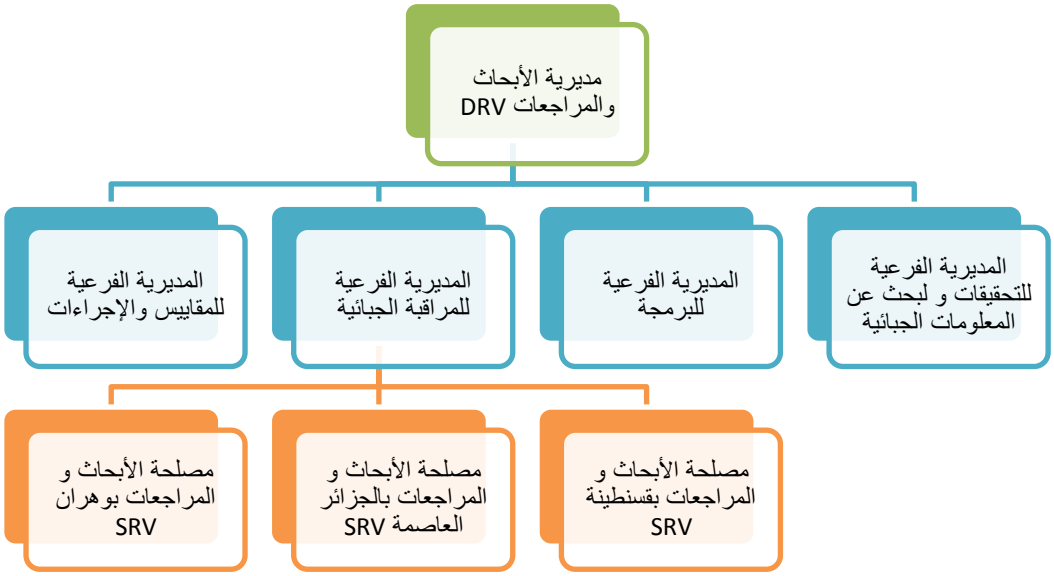
ثانيا- الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات:

مديرية البحث والمراجعات مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات التدقيق و المصالح الجبائية بمحاربة الغش الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع (04) مديريات فردية على المستوى المركزي وثلاثة (03) مصالح خارجية على المستوى الجهوي وهي تتواجد على

[1] مصطفى عوادي وزين يونس، مرجع سابق، ص 27.

مستوى المناطق التالية: قسنطينة، الجزائر، وهران، وكل مصلحة من المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات، يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب*، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(4-4):الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 51 المؤرخ في 21 ربيع الأول 1419هـ الموافق لـ 15 جويلية 1998م، المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 19 ربيع الأول 1419هـ الموافق لـ 13 جويلية 1998م، يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان 1415هـ الموافق لـ 15 فيفري 1995م، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المادة 05، ص 12.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق لـ 24 سبتمبر 2006م، مرسوم تنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427هـ الموافق لـ 18 سبتمبر 2006م، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، المادة 11، ص 09.

من خلال الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات نلاحظ أن المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية هي المسؤولية عن عملية التدقيق الجبائي وهي تضم ثلاثة (03) مصالح جهوية.

ثالثا- المهام الموكلة لمديرية الأبحاث و المراجعات:

تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات مهمة التدقيق الجبائي، حيث يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتدقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة

* لمعرفة الاختصاص الإقليمي للمديريات الولائية للضرائب التابعة للمصالح الجهوية الثلاثة، أنظر المرجع: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44، القرار المؤرخ في 24 ماي 2007م، المواد من 1 إلى 5، ص ص، 15-16.

مديرية الرقابة الجبائية على المستوى الولائي لمديرية الضرائب ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات.

واعتمادا على صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتدقيق فهي مكلفة بـ:[1]

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب والغش الضريبيين؛
- جعل التدقيق أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة من جهة و امتيازات الخزينة العامة من جهة أخرى من أجل المحافظة عليهم (حمايتهم)؛
- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية من أجل رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى وتحسين المردودية الجبائية؛
- الإلتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم في تقليص حجم المنازعات الجبائية.

أما المهام الموكلة للمصالح الجهوية التابعة لمديرية الأبحاث والمراجعات فهي تتمثل في:[2]

- تنفذ برامج التدقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي؛
- تنفذ برامج تدقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛
- تنفذ كل تدقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
- تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائيةS/DCF

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، تعتبر المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب مكلفة أيضا بالقيام بعملية التدقيق الجبائي، حيث تتكفل مديرتها الفرعية بهذه المهمة، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية التدقيق لذا تسند لها مهمة تنفيذ برامج التدقيق.

[1] Bulletin des services fiscaux n° 19, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger print, 2000, p:74-78.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 108، ص 9.

أولا- تعريف المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية:

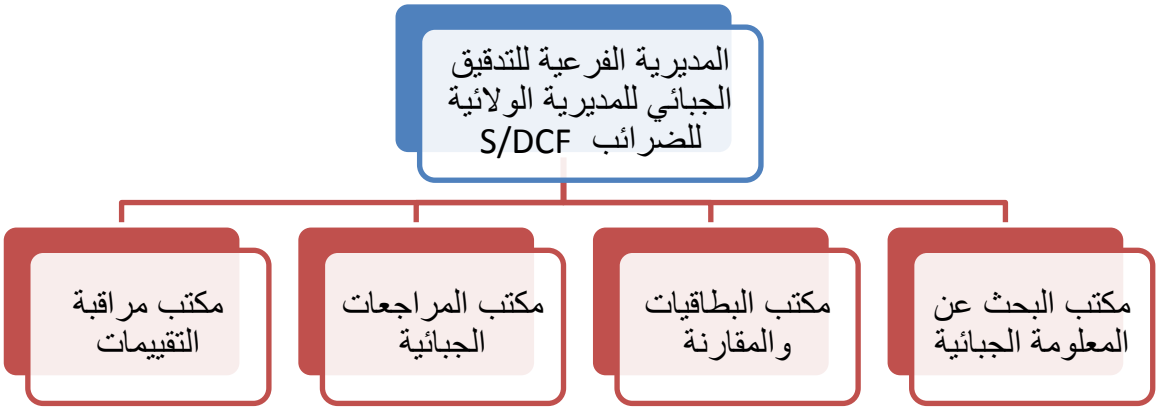
إن المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب مكلفة بتطبيق برامج التدقيق الجبائي المصادق عليه من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهي مكلفة بعملية التدقيق الجبائي للمؤسسات على المستوى الولائي، وهي تعمل على تسيير أربع (04) مكاتب وهي:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛
- مكتب البطاقيات والمقارنات؛
- مكتب المراجعات الجبائية؛
- مكتب مراقبة التقييمات.

ثانيا- الهيكل التنظيمي للمديريات الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية:

تندرج في هذه المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية أربع (4) مكاتب تمثل التنظيم الهيكلي لها، وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (4-5): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على الموقع التالي:

http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02 consulté le: 09/03/2018 à 01 :32.

ثالثا-المهام الموكلة للمديريات الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية:

تتمثل المهام الموكلة للمديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية، بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، بينما المهام الموكلة للمكاتب التابعة لها فتمثل في:[1]

[1] www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02 consulté le: 07/03/2018 à1 :46.

1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

2- مكتب البطاقيات والمقارنات: ويكلف بـ:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3- مكتب المراجعات (التدقيقات) الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4- مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل هو أيضا في شكل فرق، ويكلف بـ:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحسين للمعايير المرجعية؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

المطلب الرابع: مديرية كبريات المؤسسات DGE

بالإضافة إلى الجهازين السابقين، تعتبر مديرية كبريات المؤسسات جهازا ثالثا تم استحداثه تدعيما للجهازين السابقين في مكافحة التهرب الضريبي وأيضا من أجل تقليص الضغط عليهما، حيث يعود إنشاؤها إلى تلبية الحاجيات وأغراض خاصة تتماشى وطبيعة الاقتصاد الجزائري، الذي يتميز بتمركز أكبر المداخيل ضمن عدد محدود من المؤسسات الكبرى.

أولا-تعريف مديرية كبريات المؤسسات:

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/09/28م والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 2005/12/26م، حيث لها صلاحيات على المستوى الوطني، وهي مكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.[1]

ولقد باشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية.

ثانيا- الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة (05) مديريات فرعية، وهي:[2]

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

وتتضمن أيضا: قباضة، مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة ومصلحة الإعلام الآلي. كما تنظم المديريات الفرعية في مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (04) مكاتب، وتنظم المكاتب في مصالح لا يتجاوز عددها أربعة (04) مصالح.[3]

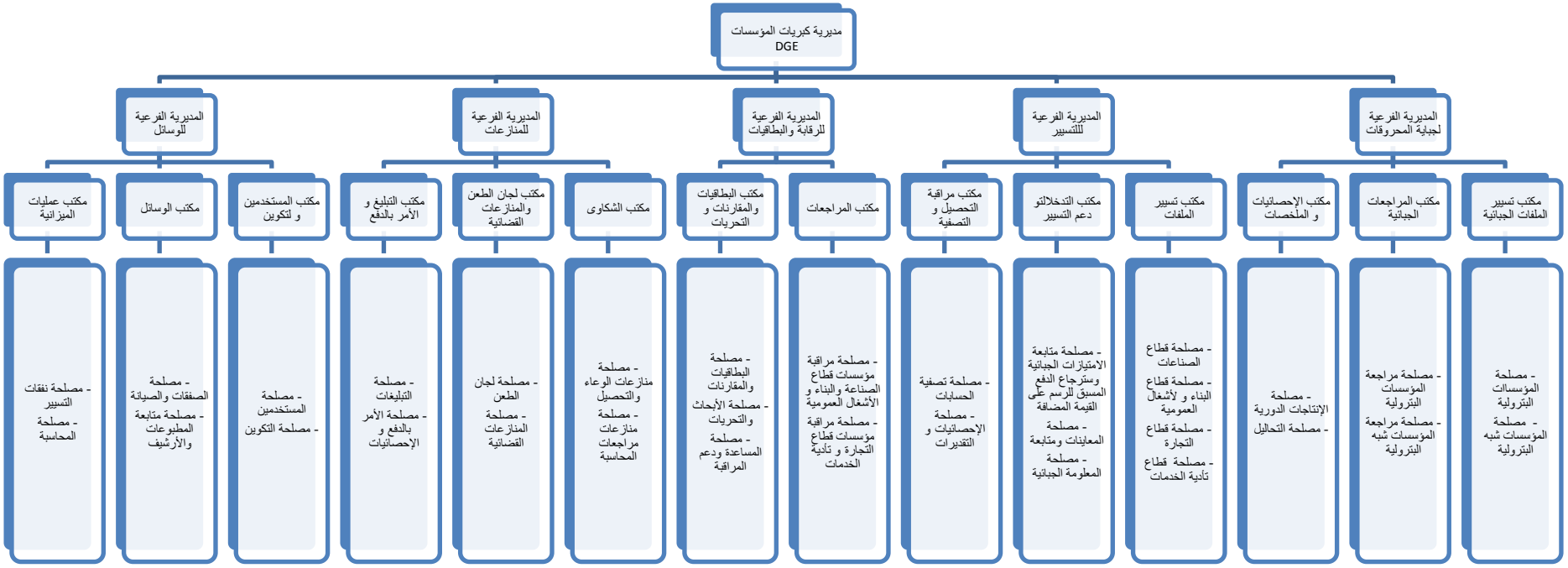
ووفقا لما سلف ذكره فإن الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات يكون على النحو التالي:

[1] مصطفى عوادي وزين يونس، مرجع سابق، ص 37.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 4، ص 8.

[3] مرجع نفسه، المادة 5، ص 8.

الشكل رقم (4-6): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب، أنظر الموقع:

http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02 consulté le: 10/03/2018 à 22 :13.

من خلال الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات نلاحظ أن المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات هي المسؤولية عن عملية التدقيق الجبائي، حيث تتكفل بـ:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها؛
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة؛
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

وهي تعمل على تسيير:

1- مكتب المراجعات، ويكلف بـ:

- إعداد مشروع برنامج التدقيق ومتابعة تنفيذه؛
- السهر على احترام قواعد المراقبة وإجراءاتها.

2- مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات، و يكلف بـ:

- تشكيل مختلف البطاقيات الممسوكة وتسييرها.
- تنفيذ إجراءات التدقيق والتحريات والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها.
- المساعدة في تدقيق المحاسبة.

ثالثا- المهام الموكلة لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي، أو مديريتها الفعلية أو مقرها، وهي تتكفل بما يلي:[1]

1- في مجال الوعاء:

- تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها؛
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛
- تتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

[1] مرسوم تنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 3، ص ص، 7-8.

2- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- تراقب حسابات التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه؛
- تمون بالطوابع وتمسك محاسبتها.

3- في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم نتائجها.

4- في مجال المنازعات:

- تدرس التظلمات وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

5- في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛
- تضمن تسيير المستخدمين وتقيم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

6- في مجال الاستقبال والإعلام:

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تنشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية؛
- تتعاون وتنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال استراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام و كذا تنفيذها.

رابعا- المكلفون الخاضعون للتدقيق من طرف مديرية كبريات المؤسسات:

المكلفون الخاضعون لعملية التدقيق من طرف مديرية كبريات المؤسسات هم:[1]

1- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هي مذكورة في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي يفوق رقم أعمالها عند اختتام السنة المالية أو يساوي مليارى دينار (2.000.000.000دج).

2- تجمعات الشركات عندما يفوق رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة، أو يساوي مليارى دينار (2.000.000.000دج).

المطلب الخامس: مراكز الضرائب CDI

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، وهي تعتبر أيضا مكلفة بالقيام بعملية التدقيق الجبائي إذ أنها تتكفل بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي بالولاية، حيث تم اقتصار جهودها على بعض المناطق والتي بلغ عدد مراكز الضرائب المبرمجة عبر كامل التراب الوطني بـ 65 مركزا، ، حيث تتكفل المصلحة الرئيسية للمراقبة بذلك.

أولا- تعريف مراكز الضرائب:

هي مراكز تتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة. وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب.[2]

ثانيا- الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب:

تنظم مراكز الضرائب التي يسرها رئيس مركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية ومصلحتين (02) وقباضة [3]، وهي موضحة في الشكل التالي:

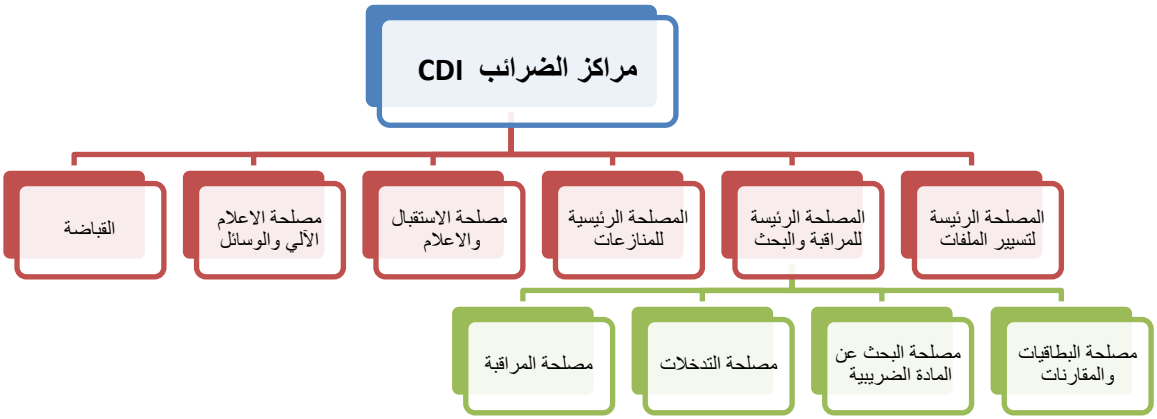
---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، المؤرخ في 12 ربيع الثاني 1439هـ الموافق لـ 31 ديسمبر 2017م، القرار المؤرخ في 5 ربيع الثاني 1439هـ الموافق لـ 24 ديسمبر 2017م، الذي يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، المادة 2، ص 23.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 20، ص11.

[3] مرجع نفسه، المادة 21، ص 11.

الشكل رقم(4-7): الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب. أنظر الموقع:

http://www.mfdgi.gov.dz/inedx.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51. Consulté le:06/04/2018 à 23:10.

من خلال الشكل السابق نلاحظ بأن المصلحة المكلفة بعملية التدقيق الجبائي هي المصلح الرئيسية للمراقبة والبحث، والتي تتفرع بدورها إلى مصالح ثانوية كما هي موضحة في الشكل. حيث تقوم المصلحة الرئيسة للمراقبة والبحث بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة وانجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب. مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقسيمية دورية.

ثالثا- المهام الموكلة لمراكز الضرائب:

تتمثل المهام الموكلة لمراكز الضرائب في:[1]

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة غلى مجموع المهن الحرة؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛

[1]http://www.mfdgi.gov.dz/inedx.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51. Consulté le:06/04/2018 à 23:25.

- اصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- الجداول وسندات الايرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- ضبط الكتابات ومركز تسليم القيم؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعوض قروض الرسوم؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- تنظيم المواعيد وتسييرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

المبحث الثاني: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة

يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال استخدام أشكال مختلفة من التدقيق الجبائي.

ومن أجل معرفة مدى فعالية أي شكل من أشكال التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، فإنه لابد من معرفة عدد القضايا المراقبة الناتجة عن تطبيق هذه الأشكال، وذلك عن طريق استظهار النتائج وتحليلها باستخدام أدوات التحليل البيانية وغيرها.

لذلك سيتم تقسيم فترة الدراسة إلى فترتين من (2005-2009) ومن (2010-2017)، وهذا من أجل القيام بعملية المقارنة بين عدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني **PCN** وعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي **SCF**.

المطلب الأول: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي على الوثائق من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة

يعد التدقيق الجبائي على الوثائق ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد التدقيق الشكلي، ويتم تطبيقه على مستوى المديرية العامة للضرائب، وذلك على مستوى كل من المديرية الجهوية للضرائب **DRI** ومديرية كبريات المؤسسات **DGE**، ومن أجل تقييم هذا الأسلوب فإن الجدول الموالي يوضح تطور عدد القضايا المراقبة للتدقيق الجبائي على الوثائق خلال الفترة (2005-2017) على مستوى كل من المديريات الجهوية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات.

أولا- على مستوى المديريات الجهوية للضرائب DRI:

لقد كانت نتائج التدقيق الجبائي على الوثائق المسجلة على مستوى المديريات الجهوية للضرائب خلال الفترة 2006-2017، موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-1): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق على مستوى DRI للفترة (2006-2017)

الوحدة: مليون دج

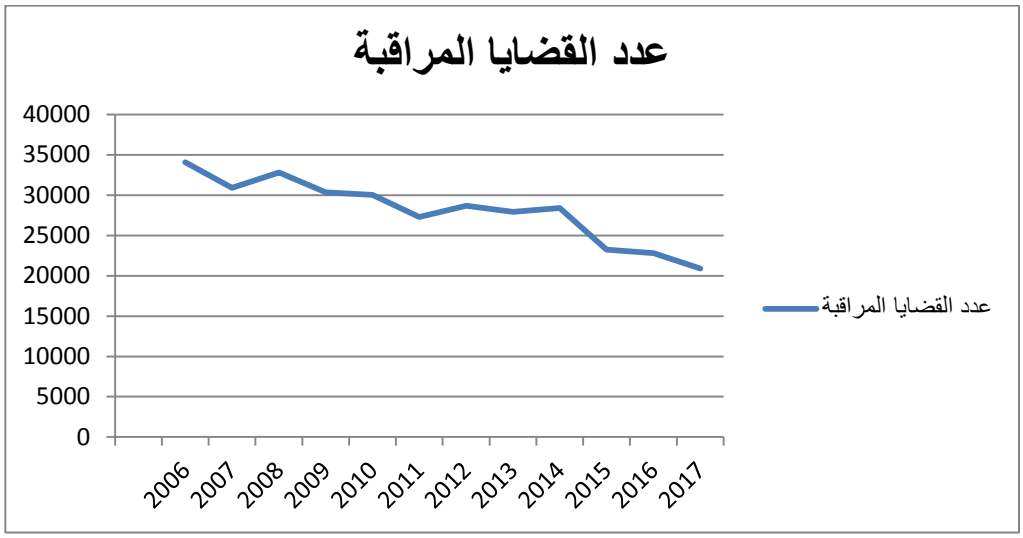
البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي %	مبلغ الحقوق
2006	34081	-	39880
2007	30894	-9.35	33162
2008	32795	-3.77	30015
2009	30365	-10.90	28246
2010	30029	-11.89	32294
2011	27291	-19.92	26224
2012	28672	-15.87	24161
2013	27932	-18.04	26953
2014	28389	-16.70	26196
2015	23229	-31.84	29546
2016	22812	-33.07	30155
2017*	20904	-38.66	28191

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، نيابة المديرية للبرمجة.

ومن خلال الجدول رقم (4-1) تم إنشاء الشكل التالي:

* بالنسبة لسنة 2017 فهي تقديرية من طرف الباحثة خلال فترة الدراسة التطبيقية، حيث تم حسابها من خلال متوسط تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي للسنوات الثلاث الأخيرة (2014-2015-2016).

الشكل رقم (4-8): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق على مستوى DRI



المصدر: من إعداد الباحثة، انطلاقا من معطيات الجدول رقم (4-1).

من خلال الجدول رقم (4-1) والشكل رقم (4-8) فإنه يمكننا استنتاج أن عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق في الفترة التي تم فيها تطبيق النظام المحاسبي المالي(2014-2017) قد انخفضت بالمقارنة مع عدد القضايا المراقبة في الفترة (2006-2010) التي كان يطبق فيها المخطط المحاسبي الوطني باستثناء الفترة الانتقالية ما بين (2011-2013)*، فلقد انتقلت عدد القضايا المراقبة من 31633 إلى 23834 قضية مراقبة خلال الفترتين. وفي نفس الوقت ارتفاع مبالغ الحقوق المترتبة عنها

وما يثبت هذا التناقص هو نسبة الانخفاض في عدد القضايا المراقبة من سنة لأخرى بالمقارنة مع سنة الأساس حيث انتقلت النسبة من 9.35 % الى 38.66 %، وهذا يعود في نظري إلى:

- الانتقاء الدقيق للقضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي؛
- أن تطبيق **SCF** قد منح للإدارة الجبائية هامشا مريحا لمصداقية الوثائق المرتبطة بالتصريحات الجبائية المنبثقة عن المحاسبة والتي أدت إلى توضيح وتفصيل البيانات المتعلقة بأرقام الأعمال وتلك المتعلقة بالتكاليف، وهذا عكس ما كان مطبقا في المخطط المحاسبي الوطني.

* الفترة الانتقالية (2011-2013): في هذه الفترة قد يحدث تداخل بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي خلال هذه الفترة لأن نظام التدقيق الجبائي قد يمتد أحيانا لأربع سنوات، مما يؤثر على مصداقية التقييم، ولهذا سيتم استبعاد هذه الفترة.

ثانيا- على مستوى مديرية كبريات المؤسساتDGE:

إن تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها، في إطار التدقيق الجبائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-2): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق على مستوى DGE للفترة (2011-2017)

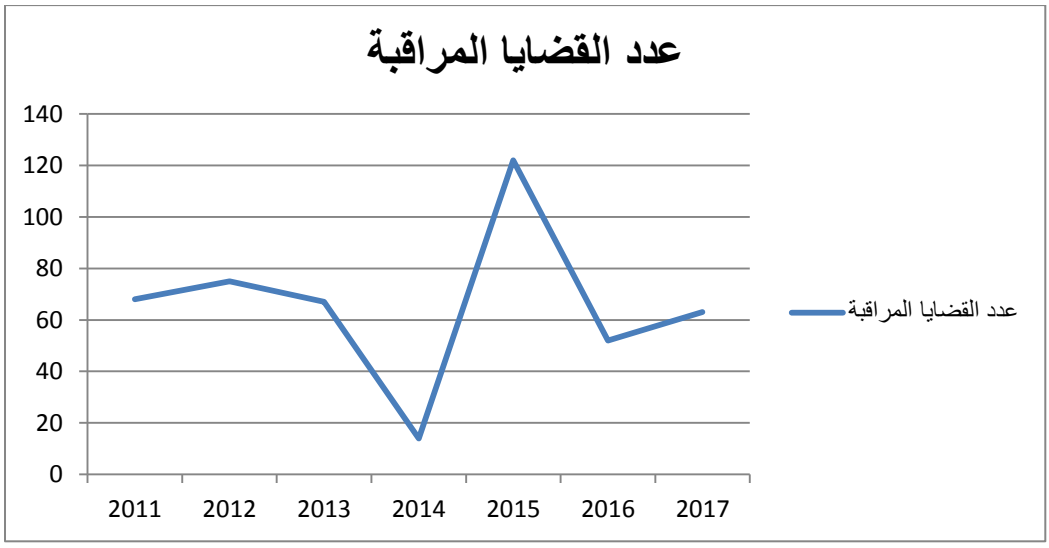
الوحدة مليون دج

البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي%	مبلغ الحقوق
2011	68	-	2952
2012	75	10.29	1309
2013	67	-1.47	3967
2014	14	-79.41	679
2015	122	79.41	3102
2016	52	-23.53	4930
2017	63	-7.35	2904

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات نيابة المديرية للبرمجة.

ومن خلال الجدول رقم (4-2) يمكن استنتاج الشكل التالي رقم (4-9):

الشكل رقم(4-9): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي على الوثائق على مستوى DGE



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على الجدول رقم (4-2).

من خلال الجدول رقم (4-2) والشكل رقم (4-9) فإننا نستنتج أن كل القضايا المراقبة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، كانت متعلقة بسنوات تطبيق **SCF** وعلى هذا الأساس فلقد انتقلت عدد

القضايا المراقبة في سنة 2014 من 14 قضية إلى 122 قضية مراقبة سنة 2015، لتنخفض من جديد خلال سنتي 2016 و2017 بـ 52 قضية و63 قضية على التوالي. وباستبعاد سنة 2015 التي شهدت ارتفاعا كبيرا بـ 122 قضية تم التدقيق فيها وهذا بالنظر إلى البرنامج المكثف والاستثنائي الذي اعتمدته مديرية كبريات المؤسسات في هذه السنة، فإن ما شهدته السنوات الأخرى من الانخفاض في عدد القضايا المراقبة، يرجع إلى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في هذه الفترة.

المطلب الثاني: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي في المحاسبية من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة

يعد التدقيق الجبائي في المحاسبة من أهم الأشكال التي يتم استعمالها من طرف الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، ولذلك فإنه يمكننا تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي في المحاسبة على المستويات التالية:

أولا- على مستوى المديرية الجهوية للضرائب DRI:

يتم تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى المديرية الجهوية للضرائب من خلال تطور عدد القضايا المراقبة، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (4-3): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI للفترة (2005-2017)

الوحدة: مليون دج

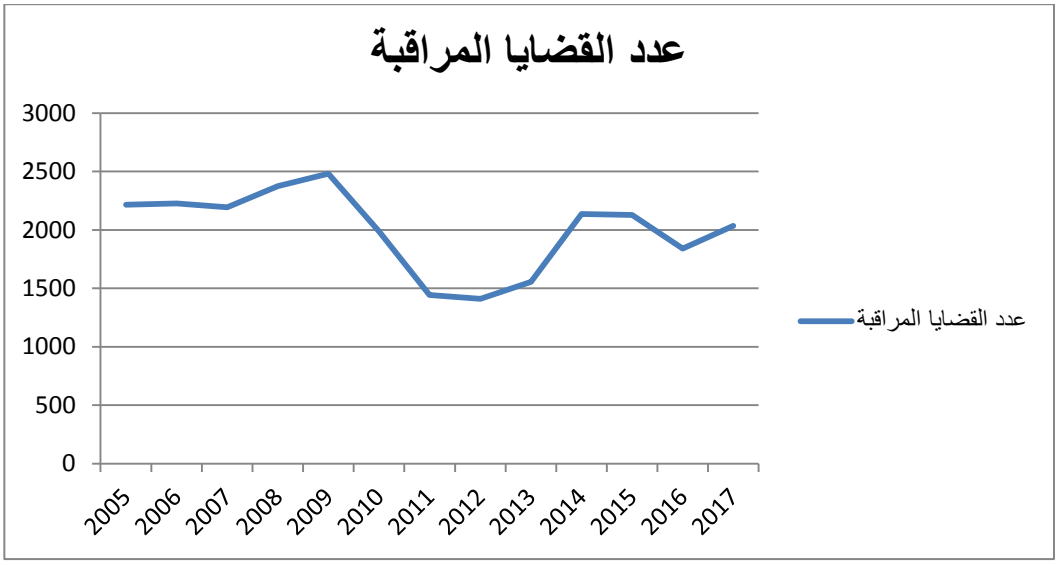
البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي%	مبلغ الحقوق
2005	2217	-	15047
2006	2228	0.49	73670
2007	2194	-1.03	14037
2008	2374	7.08	20533
2009	2483	11.99	74595
2010	1989	-10.28	41503
2011	1444	-34.87	34153
2012	1411	-36.36	9056
2013	1556	-29.82	11600
2014	2138	-3.56	24232
2015	2129	-3.97	20792
2016	1840	-17.00	16574

2017	2035	-8.21	20533

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات نيابة المديرية للبرمجة.

من خلال الجدول رقم (4-3) يمكننا استخراج الشكل رقم (4-10) الخاص بتطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى **DRI**.

الشكل رقم (4-10): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DRI



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-3).

من خلال المعطيات المدرجة في الجدول رقم (4-3) فإنه يمكن استنتاج الملاحظات التالية:

- بصفة عامة عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة، يرتفع في بعض السنوات وينخفض في سنوات أخرى.
- إن عدد القضايا المراقبة على مستوى **DRI** كان في الفترة الأولى مرتفعا بمتوسط 2248 قضية مراقبة مقارنة بالفترة الثانية فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي بمتوسط 2036 قضية مراقبة، مما يدل أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى تقليص عدد القضايا المراقبة فيها مقارنة بعدد القضايا المراقبة في فترة تطبيق **PCN**.
- لقد شهدت الفترة (2010-2012) تراجعا في عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة، وكذلك في مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة. وهذا راجع إلى إدراج نوع جديد من التدقيق وهو التدقيق المصوب في المحاسبة الذي ساهم بدوره في تقليص عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة.

ثانيا- على مستوى مصلحة الأبحاث والمراجعاتSRV:

إن تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى SRV موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-4): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوىSRV للفترة (2011-2017)

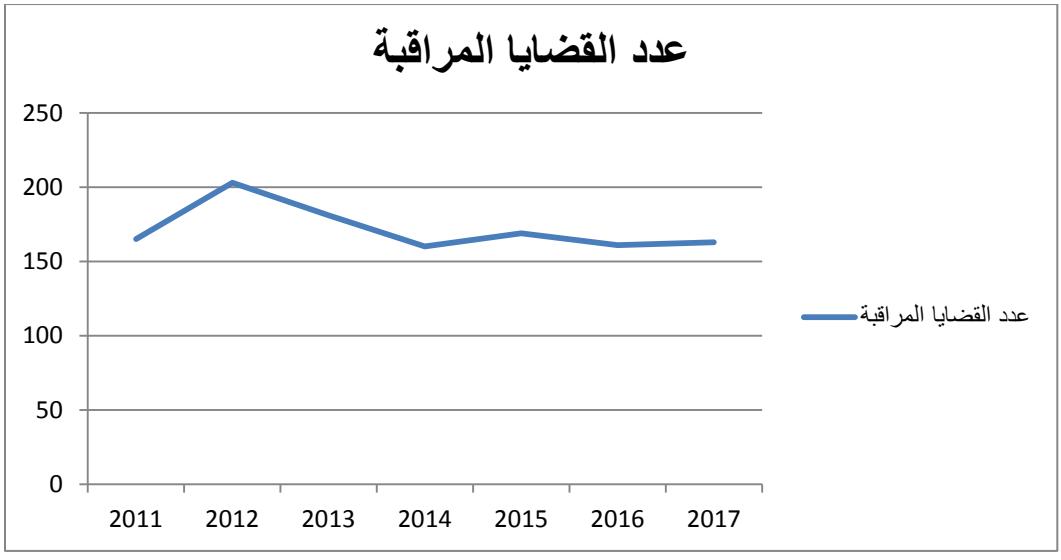
الوحدة: مليون دج

البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي%	مبلغ الحقوق
2011	165	-	8025
2012	203	23.03	8050
2013	181	9.70	5745
2014	160	-3.03	7565
2015	169	2.42	4418
2016	161	-2.42	6148
2017	163	-1.21	6044

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، نيابة المديرية للبرمجة.

من خلال الجدول رقم (4-4) يمكن رسم الشكل الموالي:

شكل رقم (4-11): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى SRV



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-4).

ما يمكن استنتاجه من خلال ما سبق أن التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى SRV في فترة تطبيق SCF كان متوسط عدد القضايا المراقبة فيه هو 163 قضية مراقبة. وهو ما يقابله عدم استرجاع

مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة عن هذه القضايا، أي أنه كلما كان عدد القضايا المراقبة مرتفعا كان مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة عنه منخفضا، وقد يفسر هذا بعوامل تؤثر على ذلك من بينها عدم الانتقاء الدقيق للملفات الخاضعة للتدقيق، وكذا عدم كفاءة المدققين الذين يقومون بعملية التدقيق.

ثالثا- على مستوى مديرية كبريات المؤسسات DGE:

إن تقييم فعالية التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات تتم من خلال تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (4-5): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DGE للفترة (2012-2017)

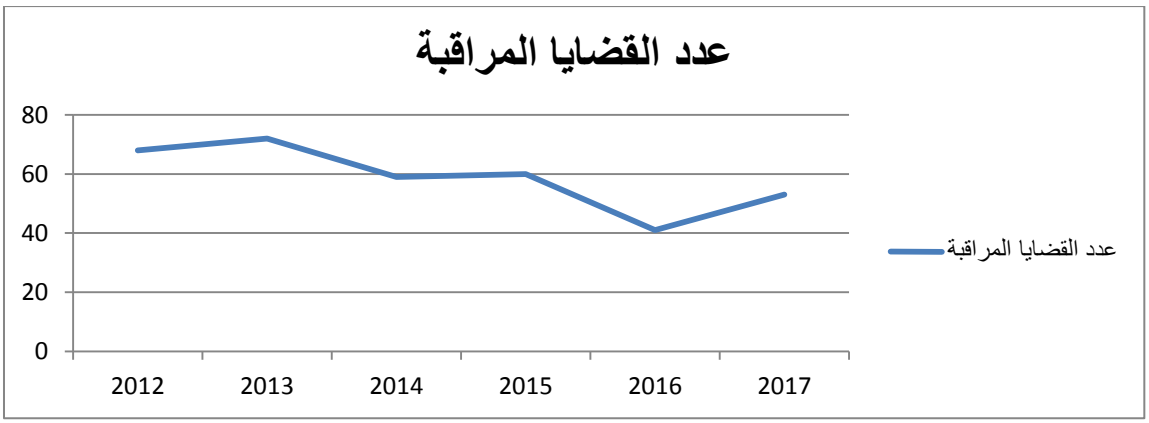
الوحدة: مليون دج

البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي%	مبلغ الحقوق
2012	68	-	14251
2013	72	5.56	18908
2014	59	-13.24	94608
2015	60	-11.76	12401
2016	41	-39.71	6699
2017	53	-22.06	37903

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، نيابة المديرية للبرمجة.

ومن خلال الجدول رقم (4-5) يمكن إنشاء الشكل التالي:

شكل رقم (4-12): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى DGE



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-5).

من خلال الجدول رقم (4-5) نستنتج أن عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى **DGE** في فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي كان بمتوسط 53 قضية مراقبة، مع ارتفاع مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة عنه.

وللإشارة أن عدد القضايا المراقبة بالنسبة للساكنة الجبائية المرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات IBS، والمقصود بها عدد الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي والذين هم ملزمون بمسك محاسبة منتظمة، ولمعرفة نسبة الملفات التي خضعت لهذا التدقيق من هذه الساكنة الجبائية. سيتم توضيحها في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-6): تطور عدد القضايا المراقبة بالمقارنة مع الساكنة الجبائية الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات IBS للفترة (2010-2017)

البيان / السنوات	الساكنة الجبائية IBS	عدد الملفات التي خضعت للتدقيق الجبائي في المحاسبة	نسبة التغطية %
2010	84260	1989	2.36
2011	88146	1444	1.64
2012	93989	1682	1.78
2013	100857	1809	1.79
2014	107395	2357	2.19
2015	85863	2358	2.75
2016	81932	2042	2.49
2017	93677	1968	2.12

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

من خلال هذا الجدول نستنتج ما يلي:

- الساكنة الجبائية في تزايد من سنة 2010 إلى غاية سنة 2014، ثم تناقصت بعدها أي بعد تطبيق SCF.
- عدد القضايا التي خضعت للتدقيق الجبائي في المحاسبة في تناقص بعد تطبيق SCF بالرغم من ارتفاع الساكنة الجبائية، وهذا فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات فقط.
- أما فيما يخص نسبة التغطية أو التحقيق في الملفات التي هي عبارة عن عدد الملفات التي تم التحقيق فيها بالنسبة إلى عدد الملفات الخاضعة للنظام الحقيقي(الساكنة الجبائية)، حيث أن نسبة

التغطية هي نسب متقاربة من بعضها بالنسبة لسنوات الدراسة، حيث انخفضت بعد تطبيق SCF، وهذا ما يدل على وقوف الإدارة الجبائية على عدد قليل من القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي.

المطلب الثالث: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة

تم استحداث هذا النوع من التدقيق الجبائي طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة، حيث يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بإجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لمدة تقل عن سنة واحدة.

وقد دخل هذا النوع من التدقيق التطبيق بداية سنة 2010، وهو يتم على مستوى كل من المديرية الجهوية للضرائب **DRI**، مصلحة الأبحاث والمراجعات **SRV** ومديرية كبريات المؤسسات **DGE**.

أولا- على مستوى المديرية الجهوية للضرائب DRI:

إن الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب المتعلقة بالتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى **DRI** خلال الفترة (2010-2017) موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-7): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى DRI للفترة (2010-2017)

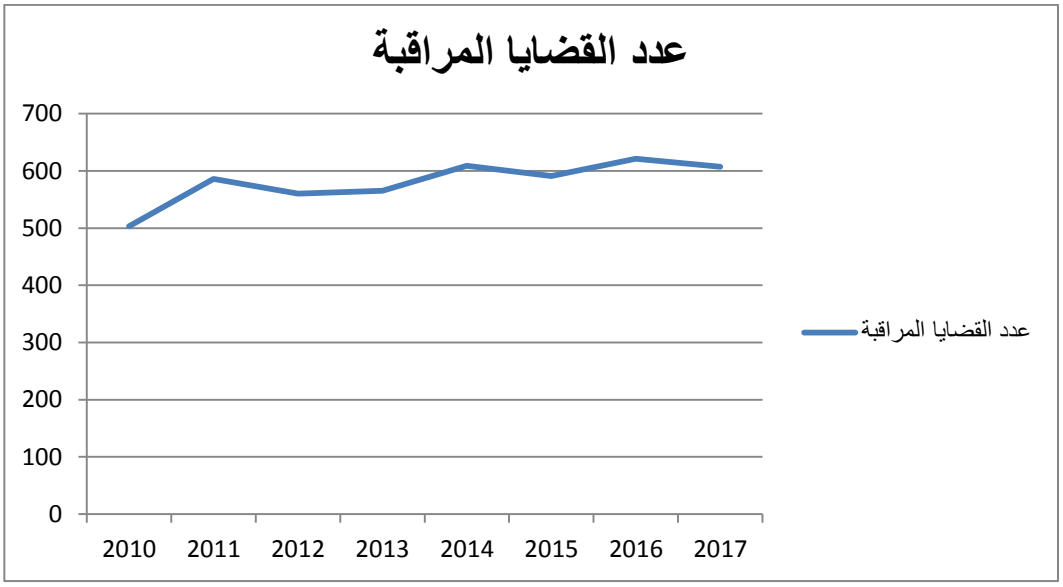
الوحدة: مليون دج

البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي%	مبلغ الحقوق
2010	503	-	1189
2011	586	16.5	1435
2012	560	11.33	1186
2013	565	12.33	1410
2014	609	21.07	2111
2015	591	17.50	3870
2016	621	23.46	1497
2017	607	20.68	2493

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب مديرية الأبحاث والمراجعات، نيابة المديرية للبرمجة.

من خلال الجدول رقم (4-7) يمكن استخراج الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-13): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى DRI



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-7).

ما يمكن ملاحظته أن عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة قد انخفضت بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، ثم ارتفعت بعدها أما فيما يخص مبلغ الحقوق والعقوبات فهو يرتفع في بعض السنوات وينخفض في سنوات أخرى حسب عدد القضايا المراقبة.

وللإشارة أن التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة يتميز بأنه أكثر سرعة وأقل اتساعا وشمولية من التدقيق الجبائي في المحاسبة.

ثانيا- على مستوى مصلحة الأبحاث والمراجعاتSRV:

فيما يخص التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى مصلحة الأبحاث والمراجعات خلال الفترة (2011-2017)، فإنه تم تسجيل حالة واحدة فقط من التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى هذه الفترة في سنة 2013، حيث كان عدد القضايا المراقبة فيها هي قضية واحدة (01)، أما فيما يخص مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة عن هذه القضية هو 270237 دج، ويفسر هذا على أنه لا يوجد عدد كبير من القضايا المراقبة التي تخضع لهذا النوع من التدقيق الجبائي.

ثالثا-على مستوى مديرية كبريات المؤسسات DGE:

يمثل الجدول الموالي تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى DGE، وهذا من أجل تقييم فعالية التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة.

جدول رقم (4-8): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى DGE للفترة (2012-2017)

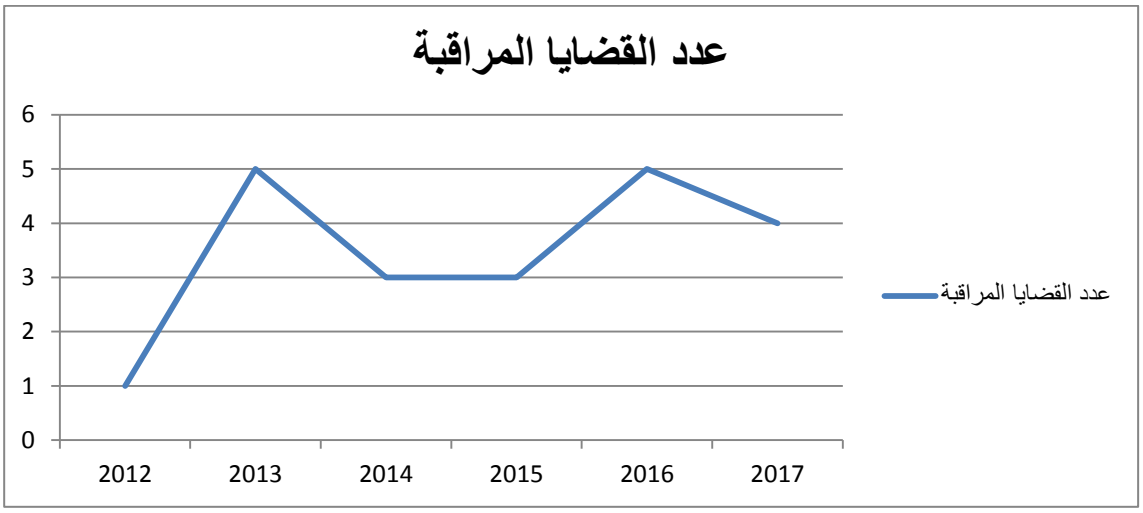
الوحدة: مليون دج

البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي%	مبلغ الحقوق
2012	01	-	14
2013	05	400	543
2014	03	200	59
2015	03	200	625
2016	05	400	3311
2017	04	300	1332

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و المراجعات نيابة المديرية للبرمجة.

من الجدول رقم (4-8) يمكن استنتاج:

الشكل رقم (4-14): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى DGE



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-8).

من خلال الجدول رقم (4-8) نستنتج أن عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى **DGE** هو عدد قليل من القضايا مقارنة بعدد القضايا المراقبة في التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى **DGE**، حيث بلغ خمس (05) قضايا سنة 2016 بمبلغ 3311 مليون دج وبلغ سنة 2012 قضية واحدة مراقبة بمبلغ 14 مليونا دج، بينما بقي عدد القضايا ثابتا سنتي 2014 و2015، غير أن مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة عن هذه القضايا المراقبة مختلف خلال السنتين.

المطلب الرابع: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من خلال مؤشر عدد القضايا المراقبة

يتعلق هذا النوع من التدقيق الجبائي بالذمة المالية للمكلف بالضريبة ومختلف ممتلكاته الشخصية ومظاهر ثروته، حيث يتم هذا التدقيق على مستوى المديرية الجهوية للضرائب **DRI** وعلى مستوى مصلحة الأبحاث والمراجعات **SRV**.

أولا- على مستوى المديرية الجهوية للضرائب DRI:

إن الإحصائيات المدرجة في الجدول الموالي والمقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب تبين تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المعمق، وما يقابلها من مبالغ الحقوق الناتجة عنها وهذا على مستوى DRI، وهي موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-9): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المعمق على مستوى DRI للفترة (2005-2017)

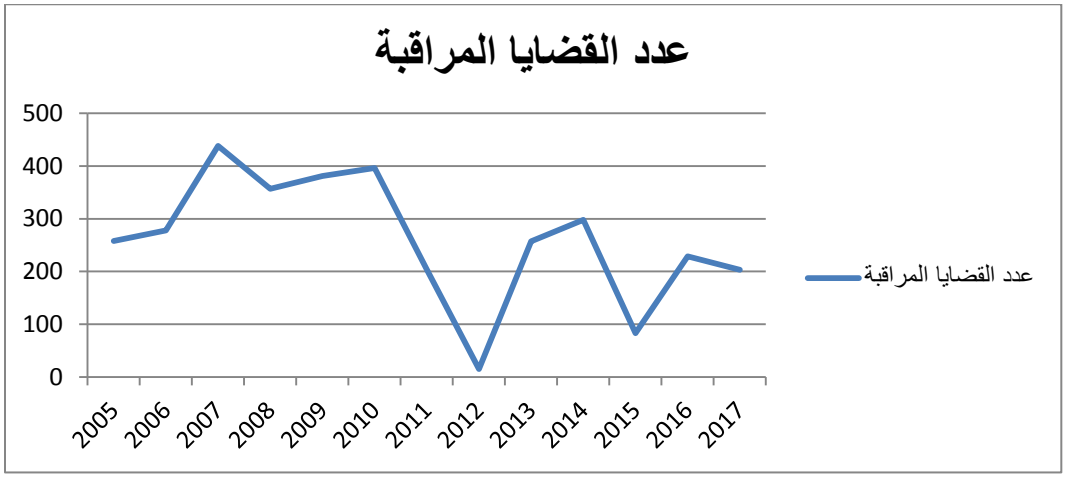
الوحدة: مليون دج

البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي%	مبلغ الحقوق
2005	258	-	738
2006	278	7.75	985
2007	438	69.77	1307
2008	357	38.37	1358
2009	381	47.67	1288
2010	396	43.02	5896
2011	204	-20.93	1633
2012	15	-94.19	74
2013	257	-0.39	1228
2014	298	15.50	1492
2015	83	-67.83	1294
2016	229	-11.24	2296
2017	203	-21.32	1694

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، نيابة المديرية للبرمجة.

من الجدول رقم (4-9) يمكن استخراج ما يلي:

الشكل رقم (4-15): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المعمق على مستوى DRI



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-9).

ما يمكن ملاحظته أن عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى DRI، كان مرتفعا بمتوسط 351 قضية مراقبة في فترة PCN مقارنة بفترة SCF بمتوسط 203 قضية مراقبة، وهو ما يقابلها أيضا ارتفاع في مبلغ الحقوق والعقوبات المسترجعة.

كما نلاحظ انخفاض في عدد القضايا المراقبة من سنة 2010 إلى سنة 2012 وهذا بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

للإشارة أن هذا النوع من التدقيق مرتبط بشكل آخر، مع التدقيق الجبائي في المحاسبة فإذا لم يترتب عن التدقيق الجبائي في المحاسبة أي أثر مالي، فإنه يمكن إعادة برمجة هذه القضايا إلى التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

ثانيا-على مستوى مصلحة الأبحاث والمراجعاتSRV:

إن الاحصائيات المتعلقة بالتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى **SRV** قد شملت الفترة (2011-2017)، وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-10): تطور عدد القضايا المراقبة ومبالغ الحقوق المترتبة عنها في إطار التدقيق الجبائي المعمق على مستوى SRV للفترة (2011-2017)

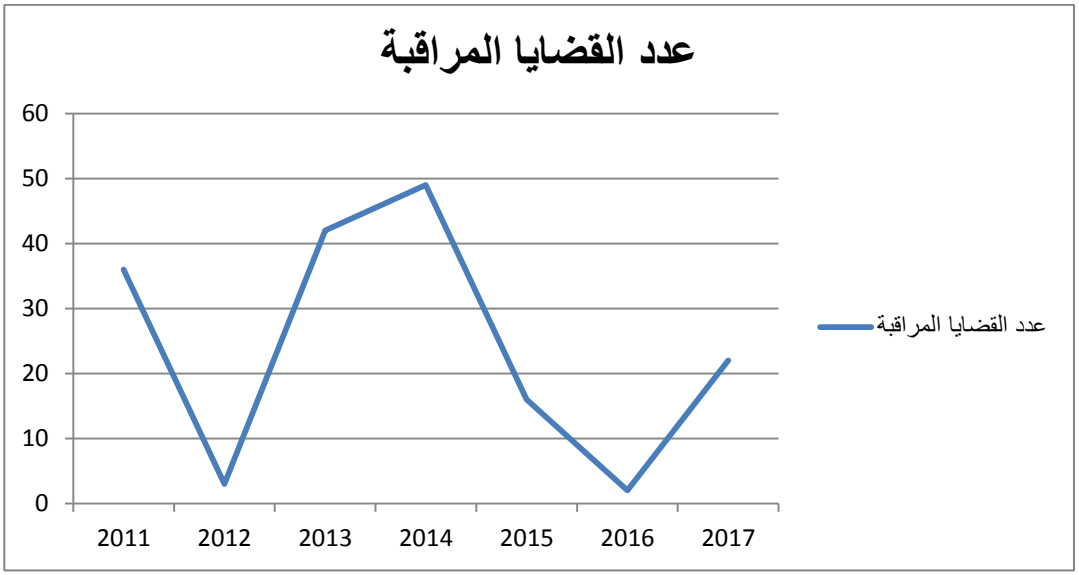
الوحدة: مليون دج

البيان / السنوات	عدد القضايا المراقبة	نسبة التطور السنوي%	مبلغ الحقوق
2011	36	-	601
2012	03	-91.67	25
2013	42	16.67	279
2014	49	36.11	648
2015	16	-55.57	3000
2016	02	-94.44	519
2017	22	-38.89	1389

المصدر: عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، نيابة المديرية للبرمجة.

من خلال الجدول رقم (4-10)، يمكن استخراج الشكل التالي:

الشكل رقم (4-16): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المعمق على مستوى SRV



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-10).

من خلال ما سبق، نلاحظ أن عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى **SRV**، كانت مرتفعة سنة 2010 بـ 49 قضية مراقبة، وقد انخفضت بعدها مقارنة بسنة الأساس بمجرد تطبيق النظام المحاسبي المالي (2014-2017) مقارنة بالفترة الانتقالية (2011-2013)، وهو ما يقابلها استرجاع في مبلغ الحقوق.

المبحث الثالث: تقييم فعالية نظام التدقيق الجبائي من خلال مؤشر المنازعات الجبائية

إن المنازعات الجبائية تتم في المرحلة الأولى على المستوى الإداري أي على مستوى الإدارة الجبائية، وفي حالة عدم معالجتها على المستوى الإداري، ستنتقل هذه المنازعات إلى معالجتها على مستوى لجان الطعن، وفي المرحلة الأخيرة على المستوى القضائي (أي على مستوى المحكمة الإدارية ثم على مستوى مجلس الدولة). وإن أهم ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث هو تقييم دعاوى المنازعات الجبائية المرتبطة بنظام التدقيق الجبائي، وذلك بالتركيز على نسب معالجة قضايا المنازعات الجبائية.

المطلب الأول: تقييم معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي

تمثل نسبة معالجة المنازعات الجبائية عدد قضايا المنازعات الجبائية (المتعلقة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة، التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة، التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة) المعالجة على المستوى الإداري. وذلك على النحو التالي:

أولا- مؤشر معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة:

تتم معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة على المستوى الإداري حيث يكون القرار فيها، إما بقرار الرفض الكلي أو قرار القبول الكلي أو القبول الجزئي لقضايا المنازعات الجبائية. وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (4-11): معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة للفترة (2010-2017)

البيان / السنوات	عدد القضايا المعالجة	إجمالي قرار الرفض		قرار القبول الكلي		قرار القبول الجزئي	
		عدد القضايا	المعدل%	عدد القضايا	المعدل%	عدد القضايا	المعدل%
2010	896	722	80.58	26	2.90	148	22.52
2011	415	263	63.67	02	0.48	150	36.14
2012	700	487	69.57	26	3.71	187	26.71
2013	673	454	71.27	23	3.61	160	25.12
2015	576	433	75.17	19	3.29	124	21.52
2016	502	354	70.52	33	6.57	115	22.91
2017	549	433	78.87	10	1.82	106	19.31

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2010-2017.

من خلال الجدول رقم (4-11) نستنتج أن عدد القضايا المعالجة في تناقص بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مما يدل على وجود نقص في عدد القضايا المراقبة من جهة، وكذا سلامة إجراءات عملية التدقيق الجبائي في المحاسبة بعد تطبيقSCF من جهة أخرى، كما أن معدل القضايا المرفوضة كبيير مقارنة بمعدل القضايا المقبولة، حيث تم رفضها من طرف الإدارة الجبائية للملفات المرفوعة أمام النزاع، بالمقارنة مع عدد القضايا المعالجة، ويعود السبب في رفض هذه القضايا إلى أن هؤلاء المحتجين ليست لهم حقوق في التخفيض، لأن الضريبة مؤسسة قانونا، وهو ما يدل على عدم وجود أخطاء في التدقيق الجبائي في المحاسبة للتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين، أو على صحة إجراءات التدقيق المحاسبي المطبق من طرف المدققين الجبائيين على مستوى الإدارة الجبائية. أما فيما يخص معدل القضايا المقبولة كليا من قبل الإدارة الجبائية، إذ أن أعلى معدل للقضايا المقبولة كليا كان سنة 2016 بنسبة 6.57%، أما فيما يخص معدل قبول القضايا جزئيا من قبل الإدارة الجبائية للملفات المرفوعة أمام النزاع، حيث كان أعلى معدل لقبول القضايا جزئيا هو في سنة 2011 بنسبة 36.14%، ويعود السبب في قبول القضايا جزئيا إلى وجود أخطاء من قبل الإدارة الجبائية في تأسيس الضريبة.

وللتوضيح أكثر فإنه يمكن تلخيص أهم الأسباب التي تؤدي إلى المنازعات الجبائية في:[1]

- منح نسب ضياع المواد دون إجراء تجربة إنتاج.
- اعداد الحساب المالي في التبليغ دون منح المكلف بالضريبة حق الرد على مجمل الملاحظات والمبالغ التي أدرجت في هذا الحساب.
- غياب الدقة حول طبيعة الاثباتات المطلوبة من طرف المدققين في المحاسبة.
- اللجوء إلى التقييم الجزافي بتطبيق معدلات للهوامش دون رفض المحاسبة.
- عدم مطابقة تأسيس الحساب المادي والحساب المالي مع تعليمات المديرية العامة للضرائب.
- التأسيس السيء لميزانية الصندوق الخاصة والشاملة عندما يتعلق الأمر بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- عدم التفريق ما بين الحساب الجاري البنكي والشخصي والحساب الجاري البنكي التجاري عندما يتعلق الأمر بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2012، ص ص، 197-198. نقلا عن:
Ministère des finances, la direction générale des impôts, conférence annuelle des cadres de l'administration fiscale, décembre, 2009, P:2-3.

- استغلال الحسابات الجارية البريدية والبنكية دون التحقق من طبيعة المبالغ المسجلة عليها عندما يتعلق الأمر بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

ثانيا- مؤشر معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة:

تتم معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على المستوى الإداري حيث يكون القرار فيها، إما بقرار الرفض الكلي أو قرار القبول الكلي أو القبول الجزئي لقضايا المنازعات الجبائية. وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (4-12): معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة للفترة (2010-2017)

البيان / السنوات	عدد القضايا المعالجة	إجمالي قرار الرفض		قرار القبول الكلي		قرار القبول الجزئي	
		عدد القضايا	المعدل%	عدد القضايا	المعدل%	عدد القضايا	المعدل%
2010	/	/	/	/	/	/	/
2011	/	/	/	/	/	/	/
2012	01	01	100	/	/	/	/
2013	09	07	77.78	/	/	02	22.22
2015	36	14	38.88	09	25	12	33.33
2016	06	05	83.33	01	16.06	/	/
2017	08	04	50.00	/	/	04	50.00

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2010-2017.

من خلال الجدول رقم (4-12) نستنتج أن عدد القضايا المعالجة المتعلقة بالتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة هي قليلة مقارنة بعدد القضايا المنازعات الجبائية الخاصة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة، حيث نلاحظ أن معدل القضايا المرفوضة من قبل الإدارة الجبائية للملفات المرفوعة أمام النزاع كانت مرتفعة سنة 2012 بنسبة 100%، وذلك بالنظر إلى التأسيس الصحيح والقانوني للضريبة وبالتالي ليس لهم حقوق في التخفيض، في حين أن معدل القضايا المقبولة كليا كان أعلى معدل خلال فترة الدراسة سنة 2015 بنسبة 25%، بينما معدل قبول القضايا جزئيا كان مرتفعا سنة 2015 بنسبة 33.33%، ويفسر هذا القبول الجزئي بوقوع بعض المدققين في أخطاء أثناء عملية التدقيق مما دفع بالمكلفين المعنيين إلى رفع دعاوى نظير نتائج التدقيق المبالغ فيها (نتيجة الأخطاء).

ثالثا- مؤشر معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للفترة(2010-2017):

تتم معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة على المستوى الإداري حيث يكون القرار فيها، إما بقرار الرفض الكلي أو قرار القبول الكلي أو القبول الجزئي لقضايا المنازعات الجبائية. وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (4-13): معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للفترة (2010-2017)

البيان / السنوات	عدد القضايا المعالجة	إجمالي قرار الرفض		قرار القبول الكلي		قرار القبول الجزئي	
		عدد القضايا	المعدل%	عدد القضايا	المعدل%	عدد القضايا	المعدل%
2010	171	146	85.38	02	10.17	23	13.45
2011	78	67	85.90	01	1.28	10	12.82
2012	85	60	70.59	/	/	25	29.41
2013	78	61	78.21	04	5.13	13	16.76
2015	36	14	38.88	09	25	12	33.33
2016	61	50	81.97	04	6.56	07	11.47
2017	90	73	81.11	01	1.11	16	17.78

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2010-2017.

من خلال هذا الجدول يمكن استخراج الملاحظات التالية:

- عدد القضايا المعالجة الخاصة بالتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة خلال فترة الدراسة كان مرتفعا سنة 2010 بـ 171 قضية في حين بلغ عدد القضايا المرفوضة أكبر معدل خلال سنة 2010 بـ 146 قضية مرفوضة، أما فيما يخص معدل القضايا المقبولة كليا من قبل الإدارة الجبائية، كان أعلى معدل سنة 2015 بقبول تسع (09) قضايا. أما فيما يتعلق بمعدل القضايا المقبولة جزئيا بلغ أعلى معدل خلال فترة الدراسة سنة 2015 بنسبة 33.33%، حيث يعود سبب القبول الجزئي للقضايا في وجود أخطاء من قبل الإدارة الجبائية فيما يخص تأسيس الضريبة.
- عدد القضايا المعالجة في تناقص مستمر، لهذا النوع من التدقيق وهذا بعد تطبيق SCF فإذا أخذنا سنة 2010 لوحدها التي كانت فيها القضايا كلها مرتبطة بفترة تطبيق PCN حيث بلغت عدد

القضايا فيها بـ 171 قضية معالجة وبالمقارنة مع متوسط الفترة (2015-2017)، والتي بلغت فيها عدد القضايا 62 قضية معالجة كمتوسط لكل سنة، وهذا يؤدي بنا إلى انخفاض ملحوظ في عدد القضايا المعالجة بعد تطبيق SCF.

المطلب الثاني: مؤشر التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي

سيتم استخدام هذا المؤشر من خلال نسبة التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية وهي عبارة عن مقدار التخفيضات التي منحتها الإدارة الجبائية من خلال الدخول في المنازعات الجبائية مع المكلفين بالضريبة، وهي تمثل درجة الخسارة في التحصيل الضريبي، والجدول الموالي يوضح نسبة التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية، وهذا لأشكال التدقيق الجبائي الثلاثة.

جدول رقم (4-14): مؤشر التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي للفترة (2010-2017)

البيان / السنوات	التدقيق الجبائي في المحاسبة%	التدقيق المصوب في المحاسبة%	التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة%
2010	6.96	/	25.27
2011	7.69	/	1.25
2012	1.77	/	5.48
2013	2.14	/	10.28
2015	5.29	3.76	6.63
2016	9.06	17.91	6.95
2017	7.93	11.33	14.79

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2010-2017.

إن أهم ما يمكن التركيز عليه في هذا الجدول هو:

- نسبة التخفيضات أو معدل التخفيض الممنوح بعد الفصل في المنازعات الجبائية من طرف الإدارة الجبائية إلى المحتجين، حيث نجد أن أعلى معدل للتخفيض الممنوح خلال فترة الدراسة كان سنة 2010 بنسبة 25.27% للمنازعات الجبائية الخاصة بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أما فيما يخص التدقيق الجبائي في المحاسبة بلغ معدل التخفيض فيه خلال فترة الدراسة سنة 2016 بنسبة 9.06%، بينما التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة كان معدل التخفيض

خلال فترة الدراسة منعدما ماعدا في السنوات 2015، 2016 و2017 بلغت 3.76%، 17.91% و11.33% على التوالي.

- انعدام نسبة التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية للفترة (2010-2013) فيما يتعلق بالتدقيق المصوب في المحاسبة.

المطلب الثالث: مؤشر معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي على مستوى لجان الطعون

في حالة عدم حل النزاع الجبائي على المستوى الإداري، ينتقل هذا النزاع إلى مستوى لجان الطعون، والجدول الموالي يوضح عدد الطعون التي تمت معالجتها على مستوى لجان الطعون.

جدول رقم (4-15): عدد الطعون المعالجة المرتبطة بالتدقيق الجبائي على مستوى لجان الطعون للفترة (2012-2016)

البيان / السنوات	عدد الطعون التي تمت معالجتها	
	على مستوى SDCF	على مستوى SRV
2012	16	12
2013	20	09
2015	06	05
2016	08	10

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2010-2017.

إن أهم ما يمكن استخراجه من هذا الجدول هو أن عدد الطعون التي تمت معالجتها على مستوى لجان الطعون، أي على مستوى اللجنة الولائية للطعن SDCF وعلى مستوى اللجنة المركزية للطعن SRV، حيث نجد أن عدد الطعون التي تمت معالجتها على مستوى SDCF كان أكبر من عدد الطعون التي تمت معالجتها على مستوى SRV خلال سنوات الدراسة.

المطلب الرابع: مؤشر معالجة المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض سواء بالقرار المتخذ بشأن شكواه، أو بالقرار المبلغ له من طرف الإدارة الجبائية بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة أو الولاية أو اللجنة المركزية أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية أولا ثم أمام مجلس الدولة، في حالة استئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية.

والجدول الموالي يوضح نسبة معالجة المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة:

جدول رقم (4-16): نسبة معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة للفترة (2010-2017)

البيان / السنوات	على مستوى المحاكم الإدارية				على مستوى مجلس الدولة			
	التدقيق الجبائي في المحاسبة		التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة		التدقيق الجبائي في المحاسبة		التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة	
	عدد الطعون	المعدل %	عدد الطعون	المعدل %	عدد الطعون	المعدل %	عدد الطعون	المعدل %
2010	204	9.19	38	1.71	55	18.64	02	0.68
2011	159	12.21	23	1.77	16	15.38	03	2.88
2012	201	11.67	56	3.25	80	15.12	12	2.27
2013	246	13.13	45	2.40	103	14.47	15	2.11
2015	188	11.50	36	2.20	145	18.38	29	3.68
2016	152	10	28	1.84	93	13.78	36	5.33
2017	185	11.90	117	7.52	112	14.36	38	4.87

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2010-2017.

من خلال الجدول رقم (4-16) نلاحظ أنه لم تسجل أي حالة طعن فيما يخص التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة، سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو على مستوى مجلس الدولة خلال الفترة (2010-2017)، ويعتبر هذا النوع من أفضل أشكال التدقيق الجبائي. في حين أن عدد الطعون المرتبطة بالمنازعات الجبائية المتعلقة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة كان أكبر منه في التدقيق الجبائي المعمق وهذا على مستوى كل من المحاكم الإدارية ومجلس الدولة، حيث نجد أن عدد الطعون المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى المحاكم الادارية بلغ أكبر نسبة خلال فترة الدراسة سنة 2013 بـ 246 طعنا وبمعدل 13.13%، حيث تم استئناف منها 103 طعن على مستوى مجلس الدولة. أما فيما يخص عدد الطعون المرتبطة بالمنازعات الجبائية المتعلقة بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بلغ أكبر عدد للطعون منها سنة 2017 بـ 7.52% على مستوى المحاكم الإدارية، إذ تم استئناف 38 طعنا منها على مستوى مجلس الدولة. وعليه نجد أن عدد الطعون المعالجة على مستوى

مجلس الدولة هو عدد قليل مقارنة بعدد الطعون المعالجة على مستوى المحاكم الإدارية في كلتا الشكلين من التدقيق الجبائي.

المطلب الخامس: مؤشر التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة

بعد معالجة المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية وأمام مجلس الدولة تأتي مرحلة التخفيضات، والجدول الموالي يوضح نسبة هذه التخفيضات الممنوحة للمكلفين الذين لهم الحق في النزاع على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة.

جدول رقم (4-17): نسبة التخفيضات الممنوحة بعد الفصل في المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة للفترة (2010-2017)

البيان / السنوات	على مستوى المحاكم الإدارية		على مستوى مجلس الدولة	
	معدل التخفيض للمنازعات الجبائية المتعلقة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة %	معدل التخفيض للمنازعات الجبائية المتعلقة بالتدقيق المعمق %	معدل التخفيض للمنازعات الجبائية المتعلقة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة %	معدل التخفيض للمنازعات الجبائية المتعلقة بالتدقيق المعمق %
2010	5.77	5.79	1.41	/
2011	3.94	4.01	0.01	/
2012	4.01	20.39	2.40	9.46
2013	2.08	3.79	2.94	1.23
2015	6	5.36	0.15	5.92
2016	6.45	4.85	1.45	0.90
2017	4.23	2.05	1.83	27.90

Source: Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2010-2017.

إن أهم ما يمكن استنتاجه من خلال ما سبق هو أن معدل التخفيض في المنازعات الجبائية المتعلقة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة بلغ أكبر معدل تخفيض ممنوح من طرف الإدارة الجبائية للمكلفين سنة 2016 بمعدل 6.45% على مستوى المحاكم الإدارية، أما على مستوى مجلس الدولة بلغ أكبر معدل تخفيض سنة 2013 بـ 2.94%، أما فيما يخص معدل التخفيض المتعلق بالتدقيق المعمق فقد بلغ أكبر معدل سنة 2012 بنسبة 20.32% على مستوى المحاكم الإدارية، في حين بلغ على مستوى مجلس الدولة 27.90% سنة 2017.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل التطبيقي على مستوى المديرية العامة للضرائب في الجزائر، تم التوصل إلى أن الأجهزة المكلفة بعملية التدقيق الجبائي على مستوى المديرية العامة للضرائب تتمثل في مديرية الأبحاث والمراجعات **DRV** وهذا من خلال مصالحها الجهوية الثلاثة (مصلحة الأبحاث والمراجعات **SRV**)؛ المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية للضرائب **SDIW**؛ مديرية كبريات المؤسسات **DGE** حيث تعتبر جهاز مستقل عن المديرية العامة للضرائب وهي تقوم أيضا بعملية التدقيق الجبائي للمؤسسات البترولية والمؤسسات الصناعية والتجارية ومراكز الضرائب **CDI** التي تعتبر من الهياكل الحديثة في الإدارة الجبائية.

أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تقليص عدد القضايا المراقبة مقارنة بعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، وهذا ما يفسر بفعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما أن ظهور التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة سنة 2010 ساهم في تقليص عدد القضايا المراقبة المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة، كما ساهم في استرجاع قدر كبير من مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة، رغم النقص في عدد القضايا المراقبة مقارنة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة الذي يوجد فيه عدد قضايا كبير، مع نقص في استرجاع مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة، إذ أن التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة يتميز بأنه أكثر سرعة وأقل اتساعا وشمولية من التدقيق الجبائي في المحاسبة؛

بعد معالجة عدد قضايا المنازعات الجبائية توضح أن معدل القضايا المرفوضة هو أكبر منه من معدل القبول الكلي والجزئي، وهو ما يعني أن هؤلاء المحتجين ليست لهم حقوق في التخفيض الممنوح من قبل الإدارة الجبائية، لأن الضريبة مؤسسة قانونا، حيث كان معدل القضايا المرفوضة الخاصة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة أكبر منه من معدل القضايا المرفوض الخاص بالمنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة.

الخاتمة

الخاتمة:

على ضوء الدراسة التي قمنا بها لموضوع "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي" يمكن أن نستنتج أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية يعتبر من أهم أشكال التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، كما أن هذا الشكل يستخدم في تطهير وتنقيح الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة، وهذا من خلال الفحص الدقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا، بهدف كشف كل الأخطاء والتجاوزات سواء عن قصد أو دون قصد من طرف المكلفين، وكذا التأكد من مدى تطابق المعطيات المادية مع القواعد المحاسبية والجبائية سارية المفعول لاسيما بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويجب على المدقق الجبائي أن تتوفر لديه الكفاءة المهنية العالية في المجالين المحاسبي والضريبي، وأن يحترم مراحل وإجراءات التدقيق المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه من جهة، ومن جهة أخرى الحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، كما يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق المستعملة في أداء مهمته من أجل أن تكون عملية التدقيق في المحاسبة من حيث الشكل والمضمون سليمة وخالية من الأخطاء.

أولا- اختبار فرضيات الدراسة:

على ضوء ما تطرقنا إليه يمكن التحقق من فرضيات الدراسة كما يلي:

- الفرضية الأولى "يسمح النظام المحاسبي المالي بتقديم معلومة مالية ملائمة وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يتلاءم مع هذه المتطلبات" قد تحققت، لأن النظام المحاسبي المالي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة الدولية، وهذا من أجل تسهيل قراءة القوائم المالية للأطراف ذات الصلة، كما يحتوي في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية والمبادئ المحاسبية.
- أما فيما يخص الفرضية الثانية "التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة يساهم في تقليص عدد الملفات المراقبة مقارنة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة" فقد تم التأكد من صحة هذه الفرضية من خلال نتائج الدراسة التطبيقية الخاصة بتقييم نتائج التدقيق الجبائي في المحاسبة والتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة.

- أما الفرضية الثالثة "يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في فعالية نظام التدقيق الجبائي بالمقارنة مع فعاليته في إطار تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بالتركيز على عدد القضايا المراقبة والمنازعات الجبائية" فهي محققة، إذ أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تقليص عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي مقارنة بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني، كما أنه قد منح للإدارة الجبائية هامشا مريحا لمصداقية الوثائق المرتبطة بالتصريحات الجبائية المنبثقة عن المحاسبة والتي أدت إلى توضيح وتفصيل البيانات المتعلقة بأرقام الأعمال ،وتلك المتعلقة بالتكاليف وهذا عكس ما كان مطبق في المخطط المحاسبي الوطني، أما فيما يخص المنازعات الجبائية فمن خلال مؤشر معالجة المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي ومؤشر التخفيضات الممنوحة بعد المنازعات الجبائية، الذي يوضح تناقص في عدد القضايا المعالجة وبالتالي تناقص في التخفيضات الممنوحة وهذا بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ثانيا- نتائج الدراسة:

لقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج خلال دراسة موضوع "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي- دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017-" ، نعرضها فيما يلي:

- إن تبني الجزائر لنظام محاسبي جديد مستمد من المعايير المحاسبية الدولية يهدف إلى اندماجها أكثر في الاقتصاد العالمي وجذب الاستثمارات الأجنبية، حيث يتناول هذا النظام المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية؛
- إن أعمال الاصلاح المحاسبي التي قامت بها الجزائر كان من بين الاصلاحات الاقتصادية الناتجة عن التغير الاقتصادي الذي شهدته الجزائر من خلال التوجه نحو اقتصاد السوق؛
- إن النظام المحاسبي المالي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من أجل تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف الأطراف ذات الصلة؛
- يعد التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي مُنحت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها، حيث يأخذ التدقيق الجبائي في التصريحات أشكالا عديدة تختلف باختلاف الأهداف أو الطرق التقنية المستعملة لتقييم مدى مصداقية التصريحات من حيث الالتزام

بالتشريع الجبائي ساري المفعول، وهي متمثلة في: التدقيق العام حيث يشمل التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق، التدقيق المعمق يشمل التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، والتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة، والتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، بالإضافة إلى التدقيق الجبائي عن طريق الفرق المختلطة والتدقيق الفئوي، والتلبس الجبائي؛

- يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أهم وسائل التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، مما يسمح لها بالكشف عن الأخطاء والانحرافات في السجلات والدفاتر المحاسبية، وأيضا استرجاع الموارد المالية المهربة جبائيا لصالح الخزينة العمومية؛
- تتوقف فعالية نظام التدقيق الجبائي على قدرة وكفاءة المدققين الجبائيين في المجال المحاسبي والضريبي، ويجب أن يحترم كل المراحل والاجراءات المنصوص عليها في القانون من أجل حماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، كما يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة؛
- إن مؤشرات الأداء المرتبطة بالتدقيق الجبائي مترابطة فيما بينها، وتفسر بعضها البعض، وهي عبارة عن المقاربة الجديدة التي انتهجتها الإدارة الجبائية في تفعيل الأجهزة المكلفة بالتدقيق الجبائي على المستوى المحلي والجهوي والمركزي؛
- تتمثل الإجراءات الجبائية المتبعة في تدقيق العناصر المكونة للمحاسبة والمتمثلة في الميزانية بجانبيها، وجدول حساب النتيجة أنها كلها مقتبسة من تقنيات التدقيق المحاسبي في جانبه الجبائي وهذا حسب النظام المحاسبي المالي؛
- أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تقليص عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي مقارنة بعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، وهذا ما يفسر فعالية النظام المحاسبي المالي؛
- ساهم ظهور التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة إلى تقليص عدد القضايا المراقبة المرتبطة بالتدقيق الجبائي في المحاسبة، كما يعد هذا النوع من التدقيق من أفضل أشكال التدقيق الجبائي، حيث يتميز بأنه أكثر سرعة وأقل اتساعا وشمولية من التدقيق الجبائي في المحاسبة؛
- تمر المنازعات الجبائية في المرحلة الأولى على المستوى الإداري (الإدارة الجبائية)، وفي حالة عدم حل النزاع ترفع على مستوى لجان الطعون، ثم أخيرا على مستوى قضائي(حيث ترفع على مستوى

المحكمة الإدارية أولا ثم تُستأنف بعدها إلى مجلس الدولة في حالة عدم حل النزاع على مستوى المحكمة الإدارية)؛

- تعد المنازعات الجبائية المرتبطة بالتدقيق الجبائي مؤشرا مهما في الحكم على مدى فعالية نظام التدقيق الجبائي، وهذا من خلال التركيز على مؤشر معالجة قضايا المنازعات الجبائية ومؤشر التخفيضات الممنوحة بعد معالجة هذه المنازعات الجبائية.

ثالثا- الاقتراحات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذا الموضوع، يمكننا الخروج بجملة من الاقتراحات والتي نرى بأنها ضرورية، والمتمثلة في:

- ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي للنظام الجبائي الجزائري مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة استحداث الدليل الخاص بالتدقيق الجبائي على مستوى المديرية العامة للضرائب حيث يكون موحدا وشاملا وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة التفكير في إنشاء خلية على مستوى المديرية العامة للضرائب تكون من مهامها المتابعة الدقيقة والمستمرة لمدى تنفيذ مؤشرات الأداء من حيث تحقيق الأهداف والفعالية؛
- تبسيط وتحسين قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي الإدارة الجبائية من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الجبائية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الجبائية من جهة أخرى؛
- يجب أن يكون اختيار المدققين الجبائيين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى؛
- العمل على إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الإدارة الجبائية، وهذا من أجل تعزيز الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد تقنية التحصيل الإلكتروني والسرعة في التنفيذ؛
- ضرورة الاسراع في تبني مقاربة المواطنة الجبائية للمؤسسة من طرف الإدارة الجبائية من أجل تقليص الخطر الجبائي والرفع من درجة الافصاح الضريبي؛

- التزام الإدارة الجبائية بنمط الثقافة والوضوح في منهج عملها وإتاحة حرية وصول المعلومات عما تقوم به من أعمال للمواطنين والدارسين، وليس فقط استجابة لطلباتهم بل وبمبادرات منها، وذلك لأنها لا تقوم بأعمال سرية بل تقدم خدمات تمس حياة المواطنين الذين يستشعرون بأهميتها؛
- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية المكلفة بالرقابة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل المستخدمين في مجال التدقيق؛
- ضرورة تأسيس محكمة جبائية مع تكوين القضاة المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي الذي يعتبر من بين آليات التفعيل المستقبلية الهامة في مجال ضمان حقوق المكلفين من جهة، والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى.

رابعا- آفاق الدراسة:

تأمل الباحثة بعد تناول هذا الموضوع أن تتم دراسات أخرى لهذا الموضوع في جوانبه المختلفة، والتي لم تتمكن من الإحاطة بها ومنها:

- دور التدقيق الجبائي في زيادة فعالية التحصيل الجبائي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي.
- دور التدقيق الجبائي المصوب في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي.
- مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي في معالجة الضرائب المؤجلة.

قائمة المراجع

أولا- المراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدولة العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2005.
2. أبو شماله أحمد محمد، دراسات في المحاسبة المالية، مكتبة المجتمع العربي، ط1، عمان، 2010.
3. أبو شماله أحمد محمد، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010.
4. أبو نصار محمد وحميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، الأردن، 2008.
5. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان، ط1، عمان، 2015.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، ط2، الاسكندرية، 2006.
8. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007.
9. بكاري بلخير، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي(SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
10. بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، منشورات كليك، ط2، الجزائر، 2015.
11. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، ط2، الجزائر، 2016.
12. بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، pages blues، الجزائر، 2015.
13. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2003.
14. التكريتي اسماعيل يحي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الحامد، ط1، عمان، 2010.
15. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2006.
16. التهامي محمد طواهر وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.
17. ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.

18. ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.
19. جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
20. جربوع يوسف محمود، نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير)، مؤسسة الوراق، ط02، عمان، 2014.
21. الجعارات خالد جمال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2017.
22. الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008.
23. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2005.
24. حازم صالح وآخرون، المحاسبة المالية وتطبيقاتها، الجزء 2، دار البداية (دار مكتبة الكندي)، ط1، عمان، 2015.
25. الحاسي جمعة خليفة وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار الكتب الوطنية، ط4، بنغازي، 2006.
26. الحيالي وليد ناجي والجعبري مجدي أحمد السيد، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان، 2015.
27. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، الأردن، 2007.
28. خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، (القسم الأول)، جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، ط1، القاهرة، 2018.
29. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث(جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، ط3، الجزائر، 2012.
30. خيري عثمان وفريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريقة الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013.
31. دحدوح حسين أحمد والقاضي حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، 2009.
32. الدلاهمه سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008.
33. الدهراوي كمال الدين، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
34. الراوي حكمت أحمد، المحاسبة الدولية، دار حنين، عمان، الأردن، 1995.
35. رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية 1، الجنادرية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2013.
36. زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة سخري، الجزائر، 2009.

37. سالم مناضل عبد الجبار والشامي عبد الوهاب عبد الرحمان، المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2012.
38. سرايا محمد السيد وآخرون، الرقابة والراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013.
39. سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الاسكندرية، 2007.
40. سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002.
41. سواد زاهرة عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.
42. شنوف شعيب، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، دار زهران، ط1، عمان، 2012.
43. شنوف شعيب، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
44. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، شركة بودواد، الجزائر، 2008.
45. الشيشني حاتم محمد، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
46. الصبان محمد سمير وآخرون، المحاسبة المالية المتوسطة، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2018.
47. الصبان محمد سمير، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002.
48. صديقي مسعود وأحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار للنشر، الجزائر، 2010.
49. صديقي مسعود وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري (I.A.S/I.F.R.S)، دار الهدى، الجزائر، 2014.
50. الصفار هادي رضا، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.
51. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
52. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
53. العامري سعود، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010.

54. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الحامد، ط1، عمان، 2015.
55. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة(الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
56. عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة والمراجعة الدولية، مطبوعة كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2002.
57. عطية عبد الرحمن، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، ط1، الجزائر، 2009.
58. علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، pages blues، الجزائر، 2014.
59. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، مكتبة آفاق للطباعة والنشر، ط1، غزة، 2011.
60. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في ظل النظام الضريبي الجزائري، مطبقة مزوار، ط1، الجزائر، 2009.
61. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، ط1، الأردن، 2006.
62. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجبائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
63. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
64. القاضي حسين و حمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2008.
65. قريشي يوسف وبن ساسي إلياس، التسيير المالي دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
66. كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2013.
67. الكرخي مجيد، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007.
68. لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، Pages blues، الجزائر، 2011.
69. متولي عصام الدين محمد، المراجعة وتدقيق الحسابات(1)، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009.
70. متولي عصام الدين محمد، المراجعة وتدقيق الحسابات(2)، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009.
71. محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، ط1، صنعاء، 2013.
72. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان، ط1، عمان، 2016.
73. محمد حسن عبد العظيم وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية في منشأة الأعمال الفردية، جامعة القاهرة، القاهرة، 2017.

74. مطر محمد، المحاسبة المالية (الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح)، دار وائل للنشر، ط4، عمان، 2007.
75. مناضل عبد الجبار السالم وعبد الوهاب عبد الرحمن الشادي، المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2012.
76. منصور حامد محمود وآخرون، أصول المحاسبة المالية في المشروع التجاري الفردي، جامعة القاهرة، ط1، القاهرة، 2018.
77. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ إطار المفاهيم والمصطلحات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2013.
78. مي عبد ربه الجرجاوي، مبادئ المحاسبة المالية (1)، جامعة الإسراء، فلسطين، 2015.
79. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS/2009/2010، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
80. هيني قان جريونتج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
81. الوقاد سامي محمد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة، ط1، عمان، 2011.
82. ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى، الجزائر، 2018.
83. وليم توماس وأمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الكتاب الأول، الرياض، 2003.
84. ويجانت وآخرون، ترجمة مصطفى محمد جمعة أبو عمارة ونزار بن صالح الشويمان، مبادئ المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2015.

II. الرسائل والأطروحات

85. بدايرية يحي، النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الإدارية والقانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2012.
86. بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004.
87. بن بلغيث مداني، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

88. بن بلقاسم سفيان، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سباق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
89. بن رحمون سليم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013.
90. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
91. حمزة طارق، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية انتقادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
92. حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي–، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
93. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي – دراسة حالة الجزائر في الفترة 199–2002، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
94. رلى عبد الرزاق حسين، مدى إلتزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.
95. شنوف شعيب، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.
96. صالحي بوعلام، أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010.
97. الضابط إبراهيم مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2006.
98. طه خيري طه إبراهيم، إطار مقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري الجديد(مع دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي)، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2012.

99. قتال عبد العزيز، أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي- حالة الجزائر 2003- 2008-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، الجزائر، 2009.

100. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة- الجزائر-)، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

101. قوت جاسم يوسف حماده، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي(دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت)، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.

102. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.

103. مجدي عبد السلام سالم النجار، مدى إلتزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2014.

104. محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.

105. ناصر أحمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2008.

106. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.

107. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

108. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر-، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

109. ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.

110. يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.

III. البحوث

111. آلاء مصطفى الأسعد، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.

112. بالرقي تيجاني، موقف المنهج المعياري والايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، جامعة سطيف، الجزائر، 2005.

113. بن بلغيث مداني، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF)، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، القطب الجامعي الجديد الشط بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010م.

114. بوراوي سعد، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

115. جربوع يوسف محمود، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد16، الأردن، 2003.

116. دراوسي مسعود وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

117. ريحان الشريف وزهرة فارح، مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 21-22 نوفمبر 2007.

118. صديقي مسعود وبراق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005.

119. صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، 2002.

120. علي عزوز ومحمد متناوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة ضمن المتلقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية،

تجارب، تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

121. قاسمي السعيد وفرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي، الوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

122. كتوش عاشور، النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية (IAS IFRS IPSA) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر 2014.

123. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس(06)، جامعة الشلف، الجزائر، 2009.

124. مسامح مختار، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع، جامعة باتنة، الجزائر، ديسمبر 2008.

125. الهادي آدم محمد إبراهيم وأحمد الضى عبدالله عثمان، كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي (دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان)، مجلة المنصور، العدد 24، 2015.

126. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

IV. <u>المراسيم التنفيذية والجرائد الرسمية</u>

127. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري، العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

128. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م.

129. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

130. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 51 المؤرخ في 21 ربيع الأول 1419هـ الموافق لـ 15 جويلية 1998م، المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 19 ربيع الأول 1419هـ الموافق لـ 13

جويلية 1998م، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان 1415هـ الموافق لـ 15 فيفري 1995م، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

131. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق لـ24 سبتمبر 2006م، مرسوم تنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
132. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79 المؤرخة في 4 رجب 1419هـ الموافق لـ 25 أكتوبر 1998م، القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998م والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها.
133. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 86، المؤرخ في 21 شوال 1423هـ الموافق لـ 25 ديسمبر 2002م، المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
134. القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.
135. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات.
136. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
137. المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
138. المرسوم التنفيذي المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.
139. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009م المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
140. المرسوم التنفيذي رقم 290-97، المؤرخ في 1997/07/27.

V. القوانين

141. إجراءات مراقبة الضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2017.
142. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2018.
143. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2018.
144. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007.
145. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2018.

146. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2011.

VI. منشورات أخرى

147. دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

148. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2011.

149. رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 68، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013.

150. رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 70، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013.

151. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، طبعة 2017.

152. يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة الستة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2014-2015.

ثانيا- المراجع باللغة الفرنسية

I. LES OUVRAGES

153. Belaiboud Mokhtar, Guide pratique l'audit financier et comptable, la maison des livres, 2eme Edition, Alger, 1986.

154. Bernard Germond, Audit Financier –Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1ere édition, Dunod, Paris, 1991.

155. BERRAH Lamia, L'indicateur de performance, concept & application, capades éditions, Toulouse, 2002.

156. Christophe Villalonga, « L'audit Qualité interne » Edition Dunod, Paris, 2003.

157. Colin .M, la vérification Fiscale, éd Economico, Paris, 1985.

158. Daniel Richer, les procédures fiscales, Puf, France, 1990.

159. Djelloul saci, comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience Algérienne, O. P.U, Alger, 1991.

160. Garmilis Ali, Comptabilité Financière, 2eme Edition, Dound, Paris, 2002.

161. Hamini. A, L'audit comptable et financier, Ed Berti, Algérie, 2001.

162. Khelassi Réda, précis d'audit fiscal, Berti édition, Alger, 2013.

163. Philippe Touron, Comptabilité en IFRS, édition d'organisation, Paris, 2004.

164. René DEMEESTERE,"le contrôle de gestion dans le secteur public, "librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, France.

165. Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, 2002.

166. Thierry Lambert, Vérification fiscale personnelle, économica, Paris, 1984.

II. LES THESES

167. Benadda Fathy, l'audit fiscal aspect théorique et pratique, mémoire de fin étude troisième cycle en finances publiques, IEDF, 2004.
168. Merouani Samir, le projet du nouveau système comptable financier algérien, mémoire de magistère en science de gestion, école supérieure de commerce, Alger, 2006 2007.

III. LES RAPPORT,REVUES

169. BENAZOUZ Lotfi, L'audit fiscal pour une sérénité fiscale assurée face aux risques fiscaux de la PME Marocaine, revue d'études en management et finance d'organisation, N°2 Juin 2016.
170. Conférence annuelle des cadres de l'administration fiscale, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Décembre, 2009.
171. Debbi Ali, le processus d'émergence des innovations managériales : le cas des indicateurs de performance, revue des sciences Economiques de Gestion et sciences Commerciales, Université de M'sila, Alger, 03/ 2009.
172. Dispositif d'évaluation des performances des services extérieurs, Direction général des impôts, Ministère des finances, avril, 2003.
173. Guide de contrôle sur pièces, Direction général des impôts, Ministère des finances, Alger, 2004.
174. Guide de vérificateur de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction de recherches et vérifications, Edition Alger print, 2001.
175. Guide du vérification de comptabilité, Direction générale des impôts, Ministère des finances, direction de recherches et vérifications, Edition Alger Print, 2001.
176. Guide pratique du contribuable, Direction général des impôts, Ministère des finances, direction des relations publiques et de la communication, Alger, 2011.
177. Indicateurs de Performance des services fiscaux, Direction général des impôts, Ministère des finances, mars 2005.
178. International Accounting Standards Board, IFRS Standards, Part- A, as issued at 13 January 2016, 30 cannon Street London, EC4M 6XH united Kingdom.
179. Guide de contrôle sur pièces, Direction général des impôts, Ministère des finances, Direction des recherches et vérifications, Alger, 2003.
180. Ministère de l'économie et des Finances de la France, un contrôle citoyen avec les entreprises, mai 2014.
181. Rapport sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Direction du contentieux, Alger, 2010-2017.

IV. LES LETTRES, LES NOTES

182. Bulletin des services fiscaux n°19, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger print, 2000.
183. Circulaire N° 135, Direction général des impôts, Ministère des finances, ALGER, du 15/02/2000.
184. Instruction n02 du 29 Octobre 2009 Portant première application du système comptable financier, 2010.
185. La lettre de la DGI n°58, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2012.

186. Note 3210, Direction générale des impôts, Ministère des finances, ALGER, du 28/11/2004.

V. LES SITES D'INTERNET

187. http://www.mfdgi.gov.

الملاحـــــق

الملحق رقم (01): أقسام مؤشرات الأداء المرتبطة بالتدقيق الجبائي

Indicateur	La Méthode de calcul
C1: Etablissement des programmes	Annulation + Reports / Nombre total des affaires programmées
C2: Vérification des dossiers	Nombre de dossiers vérifiés / Nombre de dossiers suivis au réel
C3: Vérification des transactions immobilières	Nombre de transactions vérifiées / Nombre de transactions enregistrées
C4: Réévaluation des transactions immobilières	Nombre de transactions vérifiées / Nombre de transactions contrôlées
C5: Vérification des revenus locatifs	Nombre d'actes réévaluées / Nombre d'actes contrôlées
C6: Réévaluation des revenus locatifs	Nombre d'actes réévaluées / Nombre d'actes contrôlées
C7: Affaires clôturées /programmées	Nombre d'affaires clôturées au 31/12 de l'année / Nombre d'affaires programmées
C8 : Affaires non lancées/ programées	Nombre d'affaires non lancées / Nombre d'affaires programmées
C9: Dossiers vérifies/ mission	Nombre de dossiers vérifiés / Nombre de vérificateurs
C10: Affaires achevées/ programmées	Nombre d'affaires inachevées au 31/03/N+1 / Nombre total des affaires rogrammées(N)
C11: Nombre de transactions contrôlées par agent	Nombre de transactions prises en charge / Nombre total d'agents affectés au contrôle

C12: Résultat moyen par affaire (redressement)	Montant des redressements / Nombre d'affaires vérifiées
C13: Résultat moyen par mission de vérificateurs (redressement)	Montant des redressements / Nombre de vérificateurs mission
C14: Rappels d'impôts par acte réévalué	Montant des rappels / Nombre d'actes régularisés
C15: Recoupements exploités	Nombre de recoupements exploités / Nombre global de recoupements
C16: Suivi des bénéficiares d'avantages fiscaux	Nombre de dossiers contrôlés / Population contrôlés
C17: Taux de dossiers régularisés	Nombre de dossiers régularisés / Population contrôlés
C18: Dégrèvements issus du contentieux des vérifications	Dégrèvements cumulés / Constations de l'année considérée (N−3)
C19: Recouvrements issus du contrôle	Recouvrements cumulés / Montant des droits et pénalités rappelés (N−3)
C20: Listes clients exploitées	Listes clients exploitées / Listes clients reçues

الملحق رقم (02): إحصائيات عامة للتدقيق الجبائي خلال الفترة (2000-2017)

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

RESULTAT DU CONTRÔLE FISCAL
ANNEE 2000-2017

UNITE MONETAIRE : D.A

	V.C		V.A.S.F.E		C.S.P	
	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées
2000	1 696	10 308 592 184	-	-	-	-
2001	1 740	12 858 195 730	99	320 209 419	-	-
2002	1 672	17 016 564 862	165	796 142 215	-	-
2003	1 748	15 563 409 103	223	715 571 893	-	-
2004	2 118	10 427 799 232	238	815 354 504	-	-
2005	2 217	15 047 297 648	258	738 939 601	-	-
2006	2 228	73 670 021 141	278	985 853 319	34 081	39 880 134 427
2007	2 194	14 037 698 534	438	1 307 265 625	30 894	33 162 154 643
2008	2 374	20 533 836 095	357	1 358 151 502	32 795	30 015 195 068
2009	2 483	74 595 800 023	381	1 288 454 301	30 365	28 246 714 392
2010	1 989	41 503 322 158	396	5 896 155 780	30 029	32 293 982 830
2011	1 444	34 153 564 965	204	1 633 126 160	27 291	26 224 016 076
2012	1 682	31 359 523 794	18	99 802 319	28 672	24 161 201 346
2013	1 809	36 255 037 286	299	1 507 555 995	27 932	26 953 101 474
2014	2 357	126 406 853 547	347	2 141 260 235	28 389	26 196 634 681
2015	2 358	37 613 408 727	99	4 295 119 078	23 229	29 546 942 659
2016	2 042	29 423 647 500	231	2 816 181 614	22 812	30 155 438 140
2017	1 968	52 302 557 513	176	1 439 693 768	20 904	28 191 330 447

V.P		C.E.V		TOTAL
Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Nbr. de Doss. Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Droits et Pénalités Rappelées
-	-	17 560	1 414 891 454	11 723 483 638
-	-	21 745	1 793 179 754	14 971 584 903
-	-	22 022	1 996 090 092	19 808 797 169
-	-	24 968	1 813 367 844	18 092 348 840
-	-	31 787	2 375 836 295	13 618 990 031
-	-	34 378	2 546 043 099	18 332 280 348
-	-	31 323	2 487 118 984	117 023 127 871
-	-	33 177	2 747 560 815	51 254 679 617
-	-	36 108	3 626 855 141	55 534 037 806
-	-	31 962	3 443 525 005	107 574 493 721
503	1 189 796 240	30 568	3 859 279 350	84 742 536 358
586	1 434 994 181	31 644	4 354 199 248	67 799 900 630
561	1 201 532 318	29 744	4 186 403 777	61 008 463 554
571	1 954 585 861	28 395	4 656 074 370	71 326 354 986
612	2 171 117 811	30 544	5 109 362 702	162 025 228 976
594	4 495 895 166	30 207	5 778 770 457	81 730 136 087
621	4 809 648 669	28 406	6 300 956 646	73 505 872 569
617	1 304 271 789	28 743	6 273 684 518	89 511 538 035

الملحق رقم (03): إحصائيات مفصلة للتدقيق الجبائي على مستوى DRI، DGE، .SRV

احصيائيات التدقيق الجبائي على مستوى DRI

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif global des résulats des constatations
ANNEE 2012- 2013

Type de Contrôle		Nbr. de Doss. Vérifiés		Droits et Pénalités Rappelés		Variation	
		2012	2013	2012	2013	En Valeur 2013/2012	En %
VC	D.R.I	1 411	1 556	9 057 251 539	11 600 765 826	2 543 514 287	28
	SRV	203	181	8 050 625 397	5 745 697 456	-2 304 927 941	-28,6
	DGE	68	72	14 251 646 858	18 908 574 004	4 656 927 146	**33**
Total VC		**1 682**	**1 809**	**31 359 523 794**	**36 255 037 286**	**4 895 513 492**	**16**
VASFE	D.R.I	15	257	74 463 868	1 228 499 968	1 154 036 100	**1 550**
	SRV	3	42	25 338 451	279 056 027	253 717 576	**1 001**
Toatal VASFE		**18**	**299**	**99 802 319**	**1 507 555 995**	**1 407 753 676**	**1 411**
VP	D.R.I	560	565	1 186 911 627	1 410 634 490	223 722 863	19
	SRV	0	1	0	270 237	270 237	0
	DGE	1	5	14 620 691	543 681 134	529 060 443	3 619
Total VP		**560**	**566**	**1 201 532 318**	**1 954 585 861**	**753 053 543**	63
Total CFE		**2 260**	**2 674**	**32 660 858 431**	**39 717 179 142**	**7 056 320 711**	**22**
CSP	D.R.I	28 597	27 865	22 851 916 671	22 985 174 436	133 257 765	1
	DGE	75	67	1 309 284 675	3 967 927 038	2 658 642 363	**203**
Total CSP		**28 672**	**27 932**	**24 161 201 346**	**26 953 101 474**	**2 791 900 128**	**12**
CEV		29 744	28 395	4 186 403 777	4 656 074 370	469 670 593	11
TOTAL NATIONAL		**60 676**	**59 001**	**61 008 463 554**	**71 326 354 986**	**10 317 891 432**	**17**

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif global des résulats des constatations
ANNEE 2013- 2014

Type de Contrôle		Nbr. de Doss. Vérifiés		Droits et Pénalités Rappelés		Variation	
		2013	2014	2013	2014	En Valeur 2014/2013	En %
VC	D.R.I	1 556	2 138	11 600 765 826	24 232 574 665	12 631 808 839	109
	SRV	181	160	5 745 697 456	7 565 878 922	1 820 181 466	31,7
	DGE	72	59	18 908 574 004	94 608 399 960	75 699 825 956	400
Total VC		**1 809**	**2 357**	**36 255 037 286**	**126 406 853 547**	**90 151 816 261**	**249**
VASFE	D.R.I	257	298	1 228 499 968	1 492 905 437	264 405 469	**22**
	SRV	42	49	279 056 027	648 354 798	369 298 771	**132**
Toatal VASFE		**299**	**347**	**1 507 555 995**	**2 141 260 235**	**633 704 240**	**42**
VP	D.R.I	565	609	1 410 634 490	2 111 494 579	700 860 089	50
	SRV	1	0	270 237	0	-270 237	0
	DGE	5	3	543 681 134	59 623 232	-484 057 902	-89
Total VP		**566**	**612**	**1 954 585 861**	**2 171 117 811**	**216 531 950**	11
Total CFE		**2 674**	**3 316**	**39 717 179 142**	**130 719 231 593**	**91 002 052 451**	**229**
CSP	D.R.I	27 865	28 375	22 985 174 436	25 517 279 774	2 532 105 338	11
	DGE	67	14	3 967 927 038	679 354 907	-3 288 572 131	**-83**
Total CSP		**27 932**	**28 389**	**26 953 101 474**	**26 196 634 681**	**-756 466 793**	**-3**
CEV		28 395	30 544	4 656 074 370	5 109 362 702	453 288 332	10
TOTAL NATIONAL		**59 001**	**62 249**	**71 326 354 986**	**162 025 228 976**	**90 698 873 990**	**127**

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif global des résulats des constatations
ANNEE 2014 à 2016

Type de Contrôle		Nbr. de Doss. Vérifiés			Droits et Pénalités Rappelés		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016
VC	D.R.I	2 138	2 129	1 840	24 232,574 665	20 792 798 053	16 574 801 953
	SRV	160	169	161	7 565 878 922	4 418 709 331	6 148 972 113
	DGE	59	60	41	94 608 399 960	12 401 901 343	6 699 873 434
Total VC		**2 357**	**2 358**	**2 042**	**126 406 853 547**	**37 613 408 727**	**29 423 647 500**
VASFE	D.R.I	298	83	229	1 492 905 437	1 294 236 669	2 296 509 014
	SRV	49	16	2	648 354 798	3 000 882 409	519 672 600
Toatal VASFE		**347**	**99**	**231**	**2 141 260 235**	**4 295 119 078**	**2 816 181 614**
VP	D.R.I	609	591	621	2 111 494 579	3 870 208 004	1 497 699 518
	SRV	0	0	0	0	0	0
	DGE	3	3	5	59 623 232	625 687 162	3 311 949 151
Total VP		**609**	**594**	**626**	**2 171 117 811**	**4 495 895 166**	**4 809 648 669**
Total CFE		**3 313**	**3 051**	**2 899**	**130 719 231 593**	**46 404 422 971**	**37 049 477 783**
CSP	D.R.I	28 375	23 107	22 760	25 517 279 774	26 444 442 227	25 224 965 354
	DGE	14	122	52	679 354 907	3 102 500 432	4 930 472 786
Total CSP		**28 389**	**23 229**	**22 812**	**26 196 634 681**	**29 546 942 659**	**30 155 438 140**
CEV		30 544	30 160	28 406	5 109 362 702	5 778 770 457	6 300 956 646
TOTAL NATIONAL		**62 246**	**56 440**	**54 117**	**162 025 228 976**	**81 730 136 087**	**73 505 872 569**

احصيائيات التدقيق الجبائي على مستوى DGE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif des résulats des constatations de la DGE
ANNEE 2012- 2013

Type de Contrôle		Nbr. de Doss. Vérifiés		Droits et Pénalités Rappelés		Variation	
		2012	2013	2012	2013	En Valeur 2013/2012	En %
VC+ VP	S/D Hydrocarbures	30	37	8 150 321 748	9 720 741 955	1 570 420 207	19
	S/D Contrôle Fiscal	39	40	6 115 945 801	9 731 513 183	3 615 567 382	59
Total VC +VP		**69**	77	**14 266 267 549**	**19 452 255 138**	**5 185 987 589**	**36**
CSP	S/D Hydrocarbures	25	24	480 627 474	663 567 839	182 940 365	**38**
	S/D Gestion	50	43	828 657 201	3 304 359 199	2 475 701 998	**299**
Toatal CSP		**75**	67	**1 309 284 675**	**3 967 927 038**	**2 658 642 363**	**203**
TOTAL DGE		144	144	15 575 552 224	23 420 182 176	7 844 629 952	50

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif des résulats des constatations de la DGE

ANNEE 2013- 2014

Type de Contrôle		Nbr. de Dos. Vérifiés		Droits et Pénalités Rappelés		Variation	
		2013	2014	2013	2014	En Valeur 2014/2013	En %
VC+ VP	S/D Hydrocarbu	37	25	9 720 741 955	9 221 825 031	-498 916 924	**-5**
	S/D Contrôle Fis	40	37	9 731 513 183	85 446 198 161	75 714 684 978	**778**
Total VC +VP		**77**	**62**	**19 452 255 138**	**94 668 023 192**	**75 215 768 054**	**387**
CSP	S/D Hydrocarbu	24	3	663 567 839	133 624 522	-529 943 317	**-80**
	S/D Gestion	43	11	3 304 359 199	545 730 385	-2 758 628 814	**-83**
Toatal CSP		**67**	**14**	**3 967 927 038**	**679 354 907**	**-3 288 572 131**	**-83**
TOTAL DGE		**144**	**76**	**23 420 182 176**	**95 347 378 099**	**71 927 195 923**	**307**

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif des résulats des constatations de la DGE

ANNEE 2014 à 2016

Type de Contrôle		Nbr. de Doss. Vérifiés			Droits et Pénalités Rappelés		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016
VC+ VP	S/D Hydrocarbures	25	22	15	9 221 825 031	5 732 177 715	4 638 723 533
	S/D Contrôle Fiscal	37	41	31	85 446 198 161	7 295 410 790	5 373 099 053
Total VC +VP		**62**	**63**	**46**	**94 668 023 192**	**13 027 588 505**	**10 011 822 586**
CSP	S/D Hydrocarbures	3	42	27	133 624 522	1 614 030 360	3 320 663 779
	S/D Gestion	11	80	25	545 730 385	1 488 470 072	1 609 809 007
Toatal CSP		**14**	**122**	**52**	**679 354 907**	**3 102 500 432**	**4 930 472 786**
TOTAL DGE		**76**	**185**	**98**	**95 347 378 099**	**16 130 088 937**	**14 942 295 372**

إحصائيات التدقيق الجبائي على مستوى SRV

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif des résulats des constatations des SRV
ANNEE 2012- 2013

Type de Contrôle		Nbr. de Doss. Vérifiés		Droits et Pénalités Rappelés		Variation	
		2012	2013	2012	2013	En Valeur 2013/2012	En %
VC	SRV Alger	57	40	4 593 467 949	2 418 915 051	-2 174 552 898	-47
	SRV Constantine	71	74	1 235 402 824	1 024 370 184	-211 032 640	-17
	SRV Oran	75	67	2 221 754 624	2 302 412 221	80 657 597	4
Total VC		**203**	**181**	**8 050 625 397**	**5 745 697 456**	**-2 304 927 941**	**-29**
VASFE	SRV Alger	3	9	25 338 451	57 073 934	31 735 483	125
	SRV Constantine	0	18	0	177 718 843	177 718 843	0
	SRV Oran	0	15	0	44 263 250	44 263 250	0
Toatal VASFE		**3**	**42**	**25 338 451**	**279 056 027**	**253 717 576**	**1 001**
VP	SRV Alger	0	1	0	270 237	270 237	/
	SRV Constantine	0	0	0	0	0	/
	SRV Oran	0	0	0	0	0	/
Toatal VP		**0**	**1**	**0**	**270 237**	**270 237**	/
TOTAL SRV		**206**	**224**	**8 075 963 848**	**6 025 023 720**	**-2 050 940 128**	**-25**

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif des résulats des constatations des SRV
ANNEE 2013- 2014

Type de Contrôle		Nbr. de Doss. Vérifiés		Droits et Pénalités Rappelés		Variation	
		2013	2014	2013	2014	En Valeur 2014/2013	En %
VC	SRV Alger	40	36	2 418 915 051	3 137 679 007	718 763 956	30
	SRV Constantin	74	58	1 024 370 184	3 401 546 227	2 377 176 043	232
	SRV Oran	67	66	2 302 412 221	1 026 653 688	-1 275 758 533	**-55**
Total VC		**181**	**160**	**5 745 697 456**	**7 565 878 922**	**1 820 181 466**	**32**
VASFE	SRV Alger	9	5	57 073 934	121 755 709	64 681 775	**113**
	SRV Constantin	18	29	177 718 843	410 661 798	232 942 955	**0**
	SRV Oran	15	15	44 263 250	115 937 291	71 674 041	**0**
Toatal VASFE		**42**	**49**	**279 056 027**	**648 354 798**	**369 298 771**	**132**
VP	SRV Alger	1	0	270 237	0	-270 237	/
	SRV Constantin	0	0	0	0	0	/
	SRV Oran	0	0	0	0	0	/
Toatal VP		**1**	**0**	**270 237**	**0**	**-270 237**	/
TOTAL SRV		**224**	**209**	**6 025 023 720**	**8 214 233 720**	**2 189 210 000**	**36**

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS
SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION

Etat comparatif des résulats des constatations des SRV
ANNEE 2014 à 2016

Type de Contrôle		Nbr. de Doss. Vérifiés			Droits et Pénalités Rappelés		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016
VC	SRV Alger	36	29	33	3 137 679 007	2 156 295 944	3 770 665 439
	SRV Constantine	58	62	59	3 401 546 227	660 892 407	816 332 113
	SRV Oran	66	78	69	1 026 653 688	1 601 520 980	1 561 974 561
Total VC		**160**	**169**	**161**	**7 565 878 922**	**4 418 709 331**	**6 148 972 113**
VASFE	SRV Alger	5	5	2	121 755 709	2 555 086 607	519 672 600
	SRV Constantine	29	7	0	410 661 798	351 441 485	0
	SRV Oran	15	4	0	115 937 291	94 354 317	0
Toatal VASFE		**49**	**16**	**2**	**648 354 798**	**3 000 882 409**	**519 672 600**
VP	SRV Alger	0	0	0	0	0	0
	SRV Constantine	0	0	0	0	0	0
	SRV Oran	0	0	0	0	0	0
Toatal VP		**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
TOTAL SRV		**209**	**185**	**163**	**8 214 233 720**	**7 419 591 740**	**6 668 644 713**

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة باللغة الفرنسية	الدلالة باللغة العربية
PCN	PLAN COMTABLE NATIONAL	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	SYSTEME COMTABLE FINANCIAL	النظام المحاسبي المالي
IAS	INTERNATIONAL ACCONTING STANDARDS	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	INTERNATIONAL FINANCIAL REPPORTING STANDARDS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IASC	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SIC	STANDING INTERPRETATION COMMITTEE	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	INTERNATIONAL FINANCIAL REPPORTING INTERPRETATION COMMITTEE	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
PCE	PLAN COMPTABLE D'ENTREPRISE	مخطط محاسبي للمؤسسة
CNC	CONSEIL NATIONAL DE COMPTABILITE	المجلس الوطني للمحاسبة
CSDEC	CONSEIL SUPERIEURE FRANCAISE DE L'ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES	المجلس الأعلى للمنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين
CNCC	COMPAGNIE NATIONAL DES COMMISSAIRES AU COMPTES	الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات
AICPA	AMERICAN INSTITUE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
LIFO	LAST IN FIRST OUT	الوارد أخيرا الصادر أولا
FIFO	FIRST IN FIRST OUT	الوارد أولا الصادر أولا
CMP	COUT MOYEN PONDERE	التكلفة الوسطية المرجحة

IRG	**IMPOTS SUR LE REVENU GLOBALE**	**الضريبة على الدخل الإجمالي**
IBS	**IMPOTS SUR LES BENEFICES DES SOCIETES**	**الضريبة على أرباح الشركات**
TVA	**LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTE**	**الرسم على القيمة المضافة**
HT	**HORS TAXE**	**خارج الرسم**
VASEF	**LA VERIFICATION APPROFONDIE SUR LA SITUATION FISCALE D'ENSEMBLE**	**التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة**
DGI	**LA DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**	**المديرية العامة للضرائب**
DRI	**LA DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS**	**المديرية الجهوية للضرائب**
DGE	**LA DIRECTION DES GRANDES ENTERIPRISES**	**مديرية كبريات المؤسسات**
SRV	**SERVICE DES RECHERCHES ET VIRIFICATIONS**	**مصلحة البحث والمراجعات**
CDI	**CENTRE DES IMPOTS**	**مركز الضرائب**
DIW	**LA DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA**	**المديرية الولائية للضرائب**
S/DCF	**LA SOUS - DIRECTION DE CONTROLE FISCALE**	**المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية**
VC	**LA VERIFICATION DE LA COMPTABILITES**	**التحقيق المحاسبي**
VP	**LA VERIFICATION PONCTUELLE**	**التحقيق المصوب**

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز فعالية نظام التدقيق الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الاجراءات التي منحت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التأكد من التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.

إذ تتمحور إشكالية هذه الدراسة في تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي، وذلك بالتطبيق على حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، مع الإشارة إلى أنه تمت معالجة هذه الدراسة انطلاقا من تحليل وتقييم إحصائيات نظام التدقيق الجبائي قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتتمثل في الاحصائيات المتعلقة بالتدقيق الجبائي على الوثائق، التدقيق الجبائي في المحاسبة، التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة والتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، عن طريق استخدام مؤشر عدد القضايا المراقبة ومؤشر المنازعات الجبائية.

ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهم في تقليص عدد القضايا المراقبة مقارنة بعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ويعد التدقيق الجبائي في المحاسبة والتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة من بين أهم أشكال التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين، مما يسمح لها بالكشف عن الأخطاء والانحرافات، ومن ثم استرجاع الموارد المالية المهربة جبائيا لصالح الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية: المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي، مؤشرات الأداء، نظام التدقيق الجبائي، التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة.

Abstract:

This study aims to highlight the effectiveness of the fiscal audit system under the application of the financial accounting system, where the tax audit is one of the most important procedures that were given to the fiscal administration in order to verify the validity and credibility of the fiscal statements provided by taxpayers, as well as to ensure the field application of laws and legislation in force.

The problem of this study is to determine the impact of the application of the financial accounting system on the effectiveness of the fiscal audit system, by applying to the situation of Algeria during the period 2005-2017, it should be noted that this study was treated from the analysis and evaluation of the statistics of the fiscal system before and after the application of the financial accounting system, these are the statistics related to the fiscal audit of documents, the fiscal audit in accounting, the tax audit in accounting and the in-depth fiscal audit in the overall tax situation, by using the checked cases number indicator and fiscal disputes indicator.

The study found that the application of the financial accounting system has contributed to reducing the number of checked cases compared to the number of checked cases during the period of application of the National Accounting Plan, The fiscal audit in the accounting and the corrected fiscal audit in accounting is one of the most important forms of fiscal audit conducted by the tax administration in verifying the validity and credibility of the subscribed statements by the taxpayers, Which allows it to detect faults and deviations, and then recover the financial resources fiscally smuggled in favor of the Public Treasury

Key Words: National Accounting Plan, Financial Accounting System, Performance Indicators, Fiscal Audit System, Accounting Audit for Fiscal Purposes, the Corrected Fiscal Audit in Accounting.

Résumé:

Cette étude consiste à mettre en lumière l'efficacité du système de l'audit fiscal dans l'application du système de comptabilité. L'audit fiscal est considéré comme l'une des procédures les plus importantes confiée à l'administration fiscale afin d'assurer la crédibilité des déclarations fiscales fournis par les contribuables et aussi pour confirmer l'application des lois et législations fiscales sur le terrain.

La problématique de notre étude est centrée sur la détermination de l'impact de l'application du système de comptabilité financière sur l'efficacité de l'audit fiscal en Algérie au cours de la période 2005-2017. Cette étude a été faite à partir d'une analyse et d'une évaluation des statistiques du système de l'audit fiscal (statistique de l'audit fiscal des documents, de comptabilité, l'audit ponctuelle, l'audit approfondi dans la situation fiscale globale) avant et après l'application du système de comptabilité financière, en utilisant l'indicateur du nombre des dossiers vérifiés et des contentions fiscales.

A travers notre étude, nous avons révélé que l'application du système de comptabilité financière aide à réduire le nombre des dossiers vérifiés par rapport à la période de l'application du plan de comptabilité national. L'audit fiscal dans la comptabilité et l'audit ponctuel sont parmi les formes les plus importantes du l'audit fiscal utilisées par l'administration fiscale pour confirmer la crédibilité des déclarations fournis par les contribuables. Ce qui lui permettant de détecter les fautes et de récupérer des ressources financières en faveur du trésor public.

Mots clés : Plan de comptabilité national, Système de comptabilité financière, Les indicateur de la performance, Audit de comptabilité à des fins fiscales, Audit ponctuelle.