الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية:العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم:علوم المالية والمحاسبة

رقم.....

ميدان:العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع:علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

عنـــــــــوان الـموضـــــــوع:

دور محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية

دراسة حالة المؤسسة الخاصة ستيل شنافي للاستيراد والتصدير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماسترأكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

إعداد الطالبين: إشراف الدكتور:

- سمير بدار بوعلام ولهي
- عزوز جعيجع

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
زواق الحواس	أستاذ محاضر –أ-	جامعة المسيلة	رئيسا
ولهي بوعلام	أستاذ محاضر–أ-	جامعةالمسيلة	مشرفا ومقررا
جمعي محمد الصالح	أستاذ مساعد –أ-	جامعةالمسيلة	مناقشا

السنة الجامعية 2017-2018

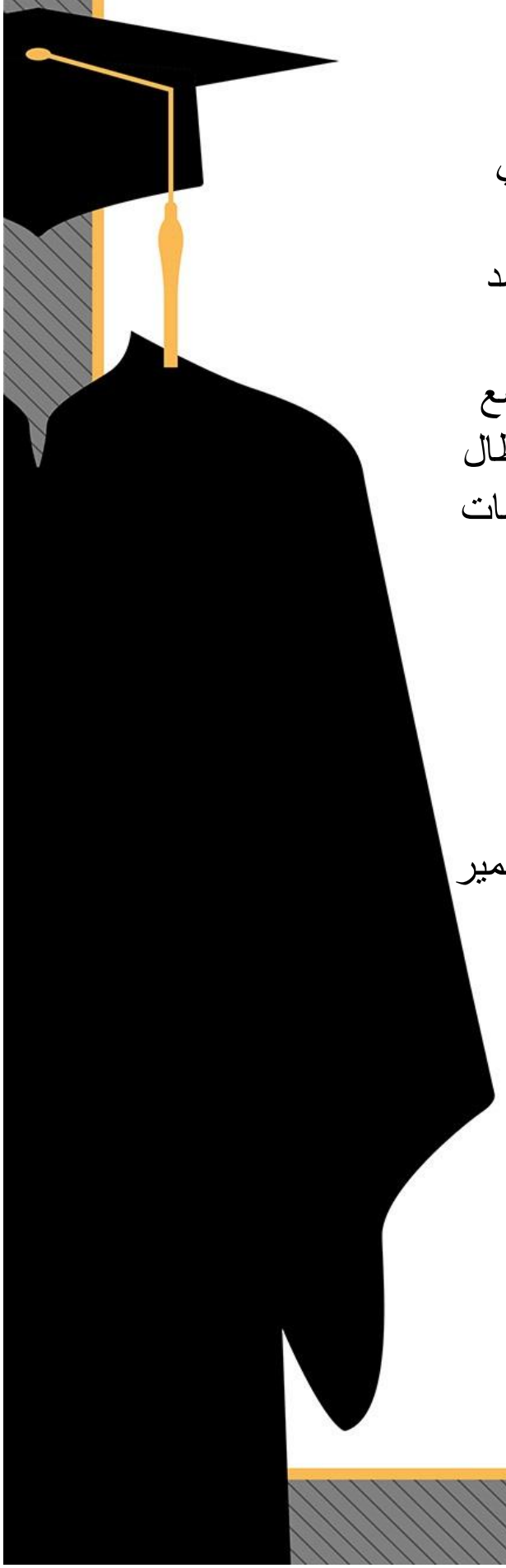
شكر وتقدير

نحمد الله عز وجل على أن منَّ علينا بفضله العظيم، عل اتمام هذا العمل البسيط والمتواضع، فاللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

كما نتقدم من خلال هذا العمل بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المحترم الدكتور " ولهي بوعلام"

أولاً على رحابة صدره، وثانياً على كل النصائح والتوصيات والتوجيهات التي قدمها لنا، كما نشكر له بساطته وتواضعه في ابداء رأيه في اختيار هذا الموضوع وقبوله الإشراف عليه.

كما لا ننسى كل من ساهم في انجاز هذا العمل ونخص بالذكر مؤسسة ستيل شنافي ومكتب المحافظ



الإهداء

بسم الله الذي لا يضر مع اسمه شيء في الأرض ولا في السماء

والصلاة والسلام على أشرف الخلق محمد رسول الله.

أهدي وعلى بركة الله هذا العمل المتواضع والبسيط إلى نبع الحنان والعطاء،والدتي أطال الله في عمرها- وإعلمي يا أماه أن كل الكلمات لن تفيك حقك.

إلى عائلتي الفاضلة إخوتي وأخواتي

.

سمير

شكر وعرفان

إهداء

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

مقدمة..... أ-هـ

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات

تمهيد 08

المبحث الأول: ماهية مهنة محافظ الحسابات.....09

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.....09

أولا: مفهوم محافظ الحسابات.....09

ثانيا: شروط ممارسة المهنة.....09

المطلب الثاني: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات.....10

أولا: تعيين محافظ الحسابات.....10

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات 14

المطلب الثالث:مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات 16

أولا: مهام محافظ الحسابات 16

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات.....18

المبحث الثاني: الإطار العملي لمنهجية محافظ الحسابات في عملية التدقيق 19

المطلب الأول: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.....19

أولا: مرحلة إعداد خطة التدقيق.....19

ثانيا: مرحلة إعداد برنامج التدقيق.....20

ثالثا: توثيق عملية التدقيق 22

المطلب الثاني: تجميع قرائن وأدلة الإثبات.....23

أولا:أنواع أدلة وقرائن الإثبات 23

ثانيا: كفاية وحجية أدلة وقرائن الإثبات 25

المطلب الثالث:أنواع التقارير المالية 26

أولا: التقرير العام (السنوي) 26
ثانيا: التقرير الخاص 29
خلاصة الفصل 31

الفصل الثاني: التصريحات الجبائية وفق النظام الجبائي الجزائري

مقدمة الفصل 33
المبحث الأول : أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر 34
المطلب الأول: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة 34
المطلب الثاني: نظام الربح الحقيقي 35
المطلب الثالث :أهم الضرائب والرسوم المطبقة بعد الإصلاحات الجبائية 35
أولا: الضرائب على النتائج 35
ثانيا: الرسوم على رقم الأعمال 39
المبحث الثاني: ماهية التصريحات الجبائية 41
المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية 42
أولا: تعريف التصريح الجبائي 42
ثانيا: تقديم التصريح 42
المطلب الثاني: خصائص وأهمية التصريحات الجبائية 43
أولا: الخصائص 43
ثانيا: أهمية التصريحات الجبائية 44
المطلب الثالث: رزنامة التصريحات الجبائية وفق أنظمة الإخضاع الضريبي 45
أولا: رزنامة التصريحات الجبائية 45
ثانيا: العقوبات الجبائية الناجمة عن الإخلال بمواعيد التصريحات الجبائية 49
خلاصة الفصل 51

الفصل الثالث: تقييم محافظ الحسابات لشركة ستيل شنافي للاستيراد والتصدير

تمهيد 53
المبحث الأول : لمحة عامة عن الشركة 54
المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة 54

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة..... 54
المطلب الثالث: الوضعية الجبائية و المالية للشركة..... 55
أولا: الوضعية الجبائية للمؤسسة..... 55
ثانيا: الوضعية المالية للمؤسسة. 56
المبحث الثاني: تدقيق محافظ الحسابات في التصريحات الجبائية للشركة..... 59
المطلب الأول: التدقيق في الرسم على القيمة المضافة..... 59
المطلب الثاني: التدقيق في الرسم على النشاط المهني. 62
المطلب الثالث: التدقيق في النتيجة الجبائية..... 63
المطلب الرابع: تقرير محافظ الحسابات حول الشركة..... 64
أولا: رأي محافظ الحسابات حول صحة حسابات الشركة. 64
ثانيا: رأي محافظ الحسابات حول الضرائب والرسوم..... 64
ثالثا: رأي محافظ الحسابات حول حساب النتائج..... 65
خلاصة الفصل..... 66
خاتمة 68
قائمة المصادر والمراجع 71
الملاحق

مقدمة:

في خضم التحولات التي تشهدها بيئة ا لأعمال الدولية، وحرصا منها على مواكبة الركب الاقتصادي العالمي، باشرت الجزائر العديد من الإصلاحات في مختلف المجالات على غرار المجال المحاسبي ومنظومة التشريع الجبائية، حيث قامت باستحداث نظام محاسبي مالي جديد وأطرت له مجلسا وطنيا ، يسعى هذا الأخير وبقدر كبير من خلال العديد من الخبراء بالتقيد بالمعايير المحاسبية الدولية، ومعايير إعداد التقارير المالية، وكذا معايير التدقيق الدولية.

وتعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إحدى أهم هيئات هذا المجلس ، حيث يقوم محافظوالحسابات بإعداد تقارير التدقيق لكافة المؤسسات الوطنية والأجنبية ،وإبداء رأيهم الفني والمحايد حول صحة وصدق المعلومات التي تضمنتها تقاريرهم المالية والمحاسبية ، خصوصا ما تعلق منها بالشق الجبائي وهذا إضفاءا للشفافية والمصداقية.

وسعيا من المؤسسات لتطبيق ما جاءت به المنظومة التشريعية الجبائية الجزائرية من إصلاحات، تقوم هذه الأخيرة باكتتاب تصريحات جبائية شهرية وأخرى سنوية وفي آجال محددة قانونا، تعكس من خلالها الصورة الحقيقية لنشاطاتها بكل شفافية، ولتأكيد هذهالنقطة يأتي دور محافظ الحسابات من خلال تقاريره والتي يبدي فيها رأيه الفني والمحايد.

1. إشكالية البحث:

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

كيف يساهم محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية؟

ويمكن تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هي منهجية محافظ الحسابات في إعداد التقارير؟
- ✓ ما هي أهم التصريحات الجبائية التي يحاول محافظ الحسابات التركيز عليها؟
- ✓ ما مدى خطورة إخلال المؤسسة بالتزاماتها الجبائية التصريحية؟

2. فرضيات البحث:

للإلمام بحيثيات الموضوع تمت الاستعانة بالفرضيات التالية:

- ✓ إتباع محافظ الحسابات منهجية عمل واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني؛
- ✓ محافظ الحسابات له دور فعال في التأثير على جودة التصريحات الجبائية؛
- ✓ إن إخلال المؤسسات بالتزاماتها التصريحية يؤدي إلى تحمل أعباء جبائية.

3. أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في تبيان دور المحافظ في سلامة ودقة البيانات المالية ، ومنها الجبائية على وجه الخصوص ، والتعرف على أهم التصريحات الجبائية التي أقرتها النصوص والقوانين التشريعية للنظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات.

4. أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ الدور الفعال لمحافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية؛
- ✓ دور المؤسسات في تحسين جودة التصريحات الجبائية؛
- ✓ تحديد المسؤوليات التي تقع على محافظ الحسابات وكذا المؤسسات في حالة إخلالهما في أداء مهامهما؛
- ✓ معرفة الآليات اللازمة لزيادة فعالية هذا الدور خاصة لمدى مساهمته في تحسين جودة التصريح الجبائي.

5. أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار هذه الدراسة له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

1. الأسباب الموضوعية:

يعمل محافظ الحسابات على التأكد من شفافية، سلامة ودقة المعلومات والبيانات المالية ، كون المؤسسة مليئة بالمخاطر وأي تهاون قد يحملها أعباء هي في غنى عنها.

2. **الأسباب الذاتية:**

- ✓ الإلمام بتخصص الدراسة محاسبة وتدقيق؛
- ✓ الرغبة في التعرف على منهجية عمل محافظ الحسابات واكتساب الخبرة؛
- ✓ ارتباط هذا البحث بمجال العمل الذي نزاوله.

6. حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على تبيان منهجية عمل محافظ الحسابات، وكذا أهم التصريحات الجبائية الواجب على المؤسسات التقيد بها وفقا للنظام الضريبي الجزائري، أما فيمل يتعلق بالجانب التطبيقي تحدد الدراسة فيمايلي:

حدود مكانية : تتم دراسة الحالة على مستوى شركة ستيل شنافي وهي شركة ذات مسؤولية محدودة بولاية المسيلة.

حدود زمانية: تتضمن دراسة وتحليل الوثائق الخاصة بالمؤسسة خلال سنة 2016 .

7. منهجية البحث:

لمعالجة الإشكالية محل الدراسة معالجة علمية وموضوعية، سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، فالأول يتضح في الإطار النظري للدراسة والمتضمن في فصلين أما الثاني فسيتم الاعتماد عليه في الدراسة التطبيقية باعتبارهأداة لتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها.

8. الدراسات السابقة:

- ❖ **دراسة العطافي هاجر، تحت عنوان مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي– دراسة تقرير المدقق الخارجي لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة 2015–**

تحت **الإشكالية التالية:** ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، حيث خلصت الدراسة إلى أن مهنة المدقق الخارجي تعتبر أداة رئيسية تعتمد عليها المؤسسات لتحديد مركزها المالي، وذلك في شكل تقرير ملم بمدى مصداقية محاسبة

المؤسسة ليكون مصدر مهم لمستخدمي القوائم المالية ومن أهمهم الإدارة الضريبية للمساعدة في اكتشاف المخاطر الجبائية من خلال التدقيق الجبائي.

- **دراسة عصام خالدي، تحت عنوان المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية–دراسة حالة مؤسستي الأخوة عموري للآجر 2017–،تحت الإشكالية التالية:** إلىأي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث أن أهم ما خلصت إليه الدراسة أن للعامل البشري دور كبير في تحسين جودة التصريحات الجبائية، وذلك إلى جانب وجود نظام رقابة داخلية يمتاز بنوع من الأمثلية إضافة إلى وجود برمجيات المعلوماتية التي تلبي متطلبات العمل الجبائي والمراجعة الجبائية، كما يستلزم كما خلصت الدراسة إلى وجوب احتواء البرمجيات على جانب خاص يهتم بالتسيير الجبائي وكذلك إعداد التصريحات الجبائية، والتي تساهم في جودة التصريحات الجبائية.
- **دراسةقحموشسمية، تحت عنوان**

دورالمراجعةالجبائيةفيتحسينجودةالتصريحاتالجبائية؟،منخلالدراستهاالتيتمتفيمديريةالضرائبلو لايةبسكرة،فيالفترةالممتدةمن 2009 إلى 2010

،حيثاستعملتفيدراستهاالمنهجالإستكشافيوالاختباري،ومنهجدراسةحالة،حيثتوصلتإلىأنالمراجعةالج بائيةأداةهامةفيالإدارةالجبائيةفيتحسينجودةالتصريحات،إضافةعلىأنّهاتساعدفيكبحمنافذالتهربالجبائ ي،كماأنّالهادوركبيرفيالحدمنالفسادالإداري،كماخلصتالباحثةأيضاإلىأنأسبابضعفالحصيلةالجبائية راجعلعدمالاكتشاف،وهذابسببقلةالمراجعينالمؤهلين،وقلةالتكوينوالتدريبللعمال،كماخلصتالباحثةبأ نالمعالجةالمعلوماتية (نظامالإعلامالآلي)، تسمحبتحسينجودةالمراجعةالجبائيةعنطريقالبرمجةالعقلانيةوالعلميةللملفات،والكشفالسريععنالوض عياتالاحتيالية،وحفظالملفّاتمنالضياعوالإعلامالتلقائيعنالتأخيراتفيالدفعوهذاماتفتقرإليهالمصالحال ضريبية.

❖ **دراسة بوخالفة وسيلة، تحت عنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة 2008-2012 تحت إشكالية ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بارشادات محافظ الحسابات،** وقد خلصت الدراسة إلى أنالمراجعةالخارجية تعتبروظيفةتتمعنطريقمراجعخارجيمستقلعنالمؤسسة،هدفهالرئيسيهوإعطاءضمان لمستخدميالقوائمالماليةللمؤسسةمنخلالالرأيالمحايدالذييصدرهعنمدىصحةودقةوعدالةتلكالقوائمالما لية، كما أن تظافرجهودمسيريالمؤسسةوالمراجعالخارجيإلىالتقييمالشاملللمخاطرالمؤسسةوالتقليلمنهاإلىأدنىمستو ى الممكنة،الأمرالذيمنشأنهتقويةوتعزيزنظامالرقابةالداخليةللمؤسسةوبتاليحسنتسييره ا ونجاحهاوزيادةالأرباح.

التعقيب على الدراسات السابقة:

يتضحمنخلالاستعراضالدراساتالسابقةأنكلدراسةجاءتلتكملمابدأتهسابقتهامنالدراسات، فيحينالدراسة الحاليةتعتبرحلقةوصللمابدأتهسابقتهامنالدراساتالتيتطرقتلهذاالموضوع.

غير أن الاختلاف بين دراستنا وبقية الدراسات يكمن في أن دراستنا تناولت المراجع الخارجي(محافظ الحسابات) ، عكس الدراسات الأخرى التي تناولت المراجع الجبائي (سمية قحموش عصام خالدي)، كما أن دراستنا تناولت الشق الجبائي المتمثل في شفافية التصريحات الجبائية كعنصر مهم ضمن القوائم المالية، عكس ما تناولته دراسة بوخالفة وسيلة.

9. **هيكل البحث:** للإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية واختبار الفرضيات وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة، قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، تتقدمهم مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة، حيث تتضمن هذه الأخيرة ملخص شامل للدراسة بما فيها النتائج والملاحظات المتوصل إليها.

الفصل الأول : ويحمل عنوان الإطار النظري لمحافظة الحسابات وتم تقسيمه إلى مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية مهنة محافظ الحسابات من خلال التعريف بالمهنة

وشروط ممارستها، وكيفية تعيينه والموانع التي تحول دون ذلك، زيادة على المهام والمسؤوليات المنوطة به.

أما المبحث الثاني فيتناول الإطار العملي لمنهجية عمل محافظ الحسابات في إعداد التقارير المالية والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب بدءا ب مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، ثم تجميع قرائن أدلة الإثبات، إلى غاية إعداد التقارير المالية.

الفصل الثاني : يحمل عنوان التصريحات الجبائية للنظام الجبائي الجزائري، وينقسم إلى مبحثين، الأول يتناول أنظمة الإخضاع الضريبي للنظام الجبائي الجزائري، وكذاأهمالضرائبوالرسومالمطبقةفيه،أمافيالمبحثالثانيسنوضح من خلالهماهيةالتصريحاتالجبائيةوأهميتهامرورًا بخصائص المعلومات المتضمنة في هذه التصريحات، بالإضافة إلى رزنامةالتصريحاتالتابعة لكلنظام واهمالعقوباتالجبائيةالناجمةعنعدم الامتثال أو الإخلال بها.

الفصل الثالث: يتناول دراسة حالة المؤسسة الخاصة ستيل شنافي للاستيراد والتصدير ويتضمن مبحثين، الأول يتناول لمحة عامة عن الشركة، والثاني تدقيق محافظ الحسابات في التصريحات الجبائية للشركة.

10. صعوبات البحث:

لا يكاد يخلو أي بحث من صعوبات، ونحن وخلال إعدادنا لهذه الدراسة واجهتنا الصعوبات التالية:

- ✓ قلة الدراسات النوعية السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر؛
- ✓ ترجمة بعض النصوص من الفرنسية إلى العربية خصوصا عند القيام بتحليل تقرير محافظ الحسابات؛
- ✓ انشغال مكتب المحافظ بإعداد التقارير وأعمال نهاية السنة؛
- ✓ ضيق وقت ومدة انجاز البحث.

تمهيد:

تلعب مهنة محافظ الحسابات دورا هاما في الحياة الاقتصادية، فهي من بين المهن التي أولتها التشريعات العالمية أهمية بالغة، وذلك نظرا لحساسية التقارير التي تعدها هاته المهنة على كافة قرارات مستخدمي القوائم المالية.

وتعتبر مهنة محافظ الحسابات نشاط ا مستقلا تقع تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به،وعلى غرار جميع التشريعات العالمية، أوجد التشريع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوافر لتعيين محافظي الحسابات، كما أوجد المسؤوليات التي تقوم عليهم عن كل إخلال بالواجبات والمهام الملقاة على عاتقهم.

بناءا على ما سبق ذكره ارتأينا تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية مهنة محافظ الحسابات من خلال التعريف بالمهنة وشروط ممارستها، وكيفية تعيينه والموانع التي تحول دون ذلك، زيادة على المهام والمسؤوليات المنوطة به.

أما المبحث الثاني فيتناول الإطار العملي لمنهجية عمل محافظ الحسابات في إعداد التقارير المالية والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب بدءا ب مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، ثم تجميع قرائن أدلة الإثبات، إلى غاية إعداد التقارير المالية.

المبحث الأول: ماهية مهنة محافظ الحسابات

إن المتتبع لمهنة محافظة الحسابات عبر العصور يتبين له أهمية هذه المهنة، فقد وضعت التشريعات في مختلف دول العالم العديد من القيود على المهام التي يمكن أن يقوم بها محافظ الحسابات أثناء تأدية مهمته الرقابية بصفته وكيلا عن المساهمين وكافة الأطراف الخارجية، وعلى غرار كافة التشريعات، فإن المشرع الجزائري أوجد شروط لممارسة هذه المهنة وحدد المسؤوليات والواجبات التي تنجر عنها.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

أولا: مفهوم محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

1-عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر4 على أنه: " الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة،باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها"[1].

2-حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01المؤرخ في 2010/07/29 يعد محافظ حسابات "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

---

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

[2] نسرين حشيشي،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير منشورة،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011،ص10.

من خلال التعريفين السابقين نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيقالحسابات، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء الرأي في عدالة المركز المالي.

ثانيا:شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية[1]:

-أن يكون جزائري الجنسية؛

-أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات يكون أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

-ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

-أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

-أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون رقم 10-01 " اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن اكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثاني:تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

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

أولا:تعيين محافظ الحسابات

حسب الماد ة 26،من القانون رقم 10-01تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا،وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين

[1]نسرين حشيشي،مرجع سابق، ص11.

المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية،تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

أما المادة 27، فقد حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3)سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3)سنوات،في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين(2)ماليتين متتاليتينيتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32المؤرخ في 2011/01/27المتعلق بـتعين محافظ ي الحسابات على أساس دفتر الشروط كما يلي:[1]

1)خلال أجل أقصاها شهر بعد إقفالآخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات،يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2)يجب أنيتضمن دفتر الشروط على الخصوص مايأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم،وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذاكانالكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشيح؛

[1] نسرين حشيشي،مرجع سابق، ص12 .

-نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛

-المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

3)يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيانعلى ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات،يسمح له بالاطلاع على مايأتي:

-تنظيم الكيان وفروعه؛

-تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛

-معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

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

4)يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمحافظة الحسابات.

5)يوضح محافظ الحسابات في العرض استناداإلى العناصر المذكورة أعلاه، مايأتي:

-الموارد المرصودة؛

-المؤهلات المهنية للمتدخلين؛

-برنامج عمل مفصل؛

-التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛

-آجال إيداع التقارير.

6)يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة ، التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث(3)سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظ الحسابات، مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7)يمكن أنيترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

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

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

10)يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه يجبألا يقل العرض التقني عن ثلثي(2|3)سلم التنقيط الإجمالي.

11) تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

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

12)يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاهثمانية (8)أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

13)طبقا لأحكام المادة 715مكرر 4 من القانونالتجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب، كأنيعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناءا على عريضة من المسؤول الأوللكيان.

ثانيا:موانع تعيين محافظ الحسابات

طبقا المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية[1]:

1)الأقرباءوالأصهارلغاية الدرجة الرابعة؛

2) القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارةوأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التيتملك عشر (1|10)رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك (1|10)رأس مال هذه الشركات؛

3)أزواجالأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا،إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛

4) الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاءوظائفهم؛

5) الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين،فياجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ ارتهاءوظائفهم.

كما حدد القانون 10-01 حالات التنافي من خلال المادة64، كما يلي:[2]

أ)كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

ب)كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

ج) كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها فيالقانون التجاري؛

[1] نسرين حشيشي،مرجع سابق، ص14.

د)الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

هـ)كل عهدة برلمانية؛

و)كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب،إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في اجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته،حتى يتم تعيين مهني لاستحلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

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

ويمنع أيضامحافظ الحسابات حسب المادة 65 من القانون 10-01من:[1]

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمالالتسيير ؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها ؛
- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (3)سنوات من انتهاء عهدته.
- يمنع محافظ الحسابات، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

[1]نسرين حشيشي،مرجع سابق،ص15.

– إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين اثنين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتميين إلى نفس مؤسسة محافظ الحسابات.

– إذاأراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر (1)واحد من تاريخ بداية نشاطه وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذاكانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

– يمنع محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكالالإشهار لدى الجمهور.

المطلب الثالث:مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

تتمخضعن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة، فقد يساءل محافظ الحسابات تأديبيا أمام الهيئة الوصية عن كل خطأ تأديبي، كما قد يساءل مدنيا عن كل ضرر يسببه للغير ويبقى محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية.

أولا:مهام محافظ الحسابات

يضطلع محافظ الحسابات بالمهامالتالية[1]:

1) يشه د بأن الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

2) يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها المعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

[1]نسرين حشيشي، مرجع سابق، ص 16.

3) يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

4) يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة، أو المسيرين لل شركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

5) يعلم المسيرين والجمعية العامة أوهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمراراستغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق ال شركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

6) عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

7)يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد[1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عندالاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

[1] نسرين حشيشي،مرجع سابق، ص 17.

-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

خصت المواد من 61 إلى 63 محافظ الحسابات بمجموعة من المسؤوليات تتمثل في[1]:

1) يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا ثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معاينة مخالفة يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

2) يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

3) يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام المجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسته لوظيفته.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

أ)الإنذار؛

ب) التوبيخ؛

[1]نسرين حشيشي،مرجع سابق، ص 17.

ج) التوقيف المؤقت لمدة أقصاه ستة (6) أشهر.

د) الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية.

المبحث الثاني: الإطار العملي لمنهجية محافظ الحسابات في عملية التدقيق

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن ي لم بمختلف جوانب عمله، حيثأنه يباشر مهمته بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته،وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: مرحلة التخطيطلعملية التدقيق

من غير الممكن وضع برنامج موحد يفي بجميع عمليات التدقيق، يحوي الإجراءات والخطوات الممكن تطبيقها وتناسب كل المؤسسات حتى المماثلة منها، وذلك لأن كل مؤسسة لها طبيعتها الخاصة من حيث الشكل القانوني، نوع النشاط، ظروف العمل والتنظيم الإداري.

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

أولا: مرحلة إعداد خطة التدقيق

يجب على محافظ الحسابات قبل الشروع في إنجاز المهمة التي كلف بها إعداد خطة شاملة للاسترشاد بها في كافة مراحل عملية التدقيق، وحتى يتسنى له ذلك لابد من أخذه بعين الاعتبار عند إعداد خطة التدقيق هي[1]:

[1] محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص67

أ) المعرفة العامة حول المؤسسة محل التدقيق:

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

- ما هو القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، هل هو تجاري، صناعي، .....الخ؛
- مكانة المؤسسة في السوق؛
- ظروف العمل والتنظيم الإداري؛
- الوسائل التقنية المستعملة؛
- الاطلاع على الوثائق والمستندات مثل: القانون الأساسي، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وحاملي الأسهم.....الخ؛
- التعرف على مسيري وعمال المؤسسة وإجراء المقابلات معهم.

ب) دراسةوتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تنطلق مهمة محافظ الحسابات من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به محافظ الحسابات، وعلى أساس هذا التقييم إذا اتضح له أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يختصر عليه جزء كبير في عملية التدقيق، أما إذا اتضح العكس فعليه بتوسيع نطاق الفحص والجهد لأداء مهمته.[1]

ج)تخصيص المساعدين والإشراف والمتابعة:

يتطلب التخصيص السليم للمساعدين أثناء عملية التدقيق، أن يحدد محافظ الحسابات احتياجات العمل من العنصر البشري، آخذا بعين الاعتبار نوعية الكفاءات المطلوبة التي

يحتاجها، ويجب عليه شخصيا متابعة هؤلاء المساعدين وتوجيههم والإشراف عليهم في تنفيذ المهام الموكلة لهم، من أجل ضمان تنفيذ مهمته على أكمل وجه[1].

ثانيا: مرحلة إعداد برنامج التدقيق

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

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

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

1) إعداد برنامج المراجعة في حدود نطاق الفحص الموكل إليه، بحيث إذا كانت عملية التدقيق كاملة يتعين أن يتضمن البرنامج الخطوات اللازمة لتنفيذها، أما إذا كانت العملية جزئية فيجب أن يعد البرنامج في حدود ذلك.

2)تحديد مستوى التدقيق وفقا لنتائج الفحص الأولي وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

3)تحديد الأهداف المراد تحقيقها من كل خطوة من خطوات وإجراءات التدقيق.

4)تجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات.

5)تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها برنامج التدقيق.

---

[1]أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيقالحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009، ص26.

[2]عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص31.

[1] أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص141.

ثالثا: توثيق عملية التدقيق

يستخدم للتوثيق أوراق للعمل تشمل سجلات وملفاتيوثق فيها كل المعلومات خلال عملية التدقيق منذ البداية وحتى النهاية ، سواء كانت البيانات من داخل أو خارج المؤسسة أو بيانات يقوم المدقق بنفسه بالحصول عليها، وتنقسم هذه الأوراق إلى قسمين أساسيين هما:

أ) الملف الدائم :ويشمل بيانات دائمة وثابتة ومستمرة مثل عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة وبيانات عامة مثل العنوان وطبيعة العمل، وكذلك معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المالي للشركة ودليل الإجراءات والهيكل التنظيمي والقوائم المالية لسنوات سابقة وخطط وبرامج التدقيق لسنوات سابقة وتقارير التدقيق السابقة، والمبادئ المحاسبية المتبعة ، ويشمل كذلك الملف الدائم أمور هامة تتعلق بالمبادئ والإجراءات المحاسبية وإجراءات الرقابةالداخلية مثل:

-الهيكل الوظيفي للمؤسسة، مع تبيان أسماء المدراء ورؤساء الأقسام وأرقام هواتفهم؛

-الموظفون الرئيسيون الذين لهم سلطة التوقيع والاعتماد؛

-الأعراف والسياسات المحاسبية المتبعة؛

-ملخصات بعض الحسابات والنسب؛

-خطابات الإدارة الخاصة بالسنوات السابقة والردود عليها؛

-قائمة بالسجلات التي تتعامل بها المؤسسة.

ب) الملف الجاري (المؤقت): ويشمل بيانات السنة الحالية، مثل برنامج التدقيق الحالي والقوائم المالية والاستفسارات والملاحظات ، وجميع الأدلةالتي حصل عليها المدقق وكشوف الأصول والإهتلاكات والالتزامات، مصادقات العملاء وشهادات البنوكوتفاصيل أية أخطاء.

المطلب الثاني: تجميع قرائن وأدلة الإثبات.

إنالإثبات في عملية التدقيق يعني حصول محافظ الحسابات على مجموعة من القرائن والأدلة التي تمكنه من دعم رأيه الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية ككل.

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

أولا:أنواع أدلة وقرائن الإثبات

هناك العديد من أنواعأدلةالإثبات وقرائنها نلخصها فيما يلي[2]:

1) الوجود الفعلي : يقصد به التأكد من وجود الحسابات ماديا عن طريق المعاينة والمشاهدة فالمدقق مثلا يستطيع التأكد من صحة حساب معدات النقل من خلال معاينتها، غير أن التأكد الفعلي للحساب لا يعتبر دليل قاطع على صحته، فقد يكون موجود ولكنه ليس ملكا للمؤسسة

[1] يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص175.

[2] أحمد حلمي جمعة،المرجع السابق، ص170.

أو تم تقييمه بطريقة غير سليمة فمثلا، قد تكون البضاعة موجودة فعلا في المخازن وكميتها صحيحة لكنها غير صالحة للاستعمال.

2) الفحص المستندي: هي جميع الأوراق التي تثبت حدوث العملية المسجلة في دفاتر المؤسسة مثل: فواتير الشراء والبيع، وصل الاستلام والطلب.... الخ.

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

-مستندات داخلية تنشأ لدى المؤسسة مثل محاضر الاستلام ونسخ فواتير البيع.... الخ

-مستندات خارجية تنشأ من خارج المؤسسة مثل فواتير الشراء، كشف الحساب البنكي...الخ

3) وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة: يعتبر وجود نظام جيد للرقابة الداخلية من أدلة الإثبات، حيث أنه يقلل من احتمال حدوث الأخطاء والغش ويساعد على سرعة اكتشافها حال حدوثها، ثم إن النظام الجيد يعطي مؤشر على صحة العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة وعلى انتظام تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، ونظرا لأهمية نظام الرقابة الداخلية فان محافظ الحسابات يقوم بتقييمه قبل فحص الحسابات ليحدد درجة الاعتماد عليه، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية سليم زادت درجة الاعتماد عليه، وقلت كمية الاختبارات التي سوف يقوم بها، لكن مجرد وجود نظام سليم ومحكم لا يعني أن يعتمد عليه محافظ الحسابات لوحده كدليل إثبات، فقد يوجد هذا النظام على الورق لكنه غير مطبق فعلا، لذا ينبغي التأكد أولا من أن مكوناته جيدة ثم التأكد من تطبيقها فعلا[1].

4) الإقرارات المكتوبة من خارج المؤسسة : عندما يقوم محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية فقد يحتاج إلى الاتصال بجهات من خارج المؤسسة مثل: المدينين والدائنين فيراسلهم المراجع

[1] مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، عد د01، 2002، ص62.

للتأكد من صحة أرصدتهم، والشهادات التي يحصل عليها منهم تعتبر من الأدلة القوية لأنه تم الحصول عليها من خارجالمؤسسة[1].

5) الإقرارات المكتوبة من داخل المؤسسة : يحتاجمحافظ الحسابات إثناء عمله إلى طلب بعض البيانات والشهادات مع إدارة المؤسسة وقد تكون مكتوبة أو شفوية فالمكتوبة مثلا تخص الديون المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة، وبالنسبة للشفوية فقد يحتاج المحافظ إلى السؤال عن بعض المعالجات المحاسبية المبهمة غير أن الشهادات الشفوية تعتبر اقل حجية فقد تكون لإدارة المؤسسة مصلحة في إخفاء بعض المعلومات أو تقديم معلومات خاطئة[2].

6) التأكد من العمليات الحسابية : يقوممحافظ الحسابات ببعض العمليات الحسابية ليتأكد من صحة بعض أرصدة الحسابات الموجودة في القوائم المالية، مثلا قد يعيد حساب مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ومراجعة بعض المجاميع الحسابية وطرق احتساب العمولات وهذه العمليات هي أيضا من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق.

7) نتائج تتبع الأحداث اللاحقة :من المعروف أن عمل محافظ الحسابات يبدأ بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي بعد إعداد القوائم المالية وخلال هذه المدة قد يحدث بعض العمليات التي تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض عناصر القوائم المالية، فمثلا يتأكد محافظ الحسابات من صحة التزام موجود في الميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة[3].

ثانيا: كفاية وحجية أدلة وقرائن الإثبات

إن الاقتناع بأدلة وقرائن الإثبات وحجيتها يعتمد على كميتها فضلا عن نوعيتها وجودتها فالأدلة والقرائن يجب أن تكون كافية، ونقصد هنا بالكفاية أن تكون كمية الأدلة معقولة ومتاحة لتدعيم

[2]أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص.170

[2]المرجع نفسه، ص171.

[3]أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص 171.

وتأكيد راي محافظ الحسابات، ولان أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد حجم الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي سليم.[1]

أما الخاصية الثانية فتتعلق بالنوعية، بمعنى أن الدليل والقرينة يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى تتوافر هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب وفعال من خلال الاعتماد على الموضوعية فضلا عن خلوه من التحيز وقابليته للقياس.

ولكي يتصف الدليل بالكفاية والحجية لابد من توافر مجموعة من الخصائص:

-مدى ملائمة الدليل أو القرينة لطبيعة العنصر محل الفحص، أي أن الأدلة والقرائن تختلف باختلاف العنصر محل الفحص.

-أهمية العنصر الذي يقوم محافظ الحسابات بفحصه، فكلما كان العنصر له أهمية كلما قام بجمع أكبر كمية من الأدلة والقرائن، لتدعيم صحة رأيه.

-كلفة الحصول على الدليل أو القرينة، حيث أنه إذا فاقت كلفة الحصول عليه الفائدة المرجوة منه على محافظ الحسابات البحث عن بدائل أقل تكلفة.

-توقيت حصول محافظ الحسابات على الدليل أو القرينة، حيث أنه إذا تم الحصول عليه بعد تاريخ نهاية المدة يفقد الدليل أو القرينة أهميته.

المطلب الثالث:أنواع التقارير المالية

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله، والذييعتبروثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.

أولا: التقرير العام (السنوي)

أ) **مضمون التقرير العام**:عند إعداد محافظ الحسابات لتقريره السنوي، يجب أن يتضمن المعلومات التالية[1]:

1-**عنوان التقرير**: ينبغيأن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له، ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة، أو عن مجلس الإدارة، أو عن تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة التي يلتزم بها المدقق المستقل.

2-الجهة التي يوجه إليها التقرير :ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب ح سب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق. ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة يحدد تقرير المدقق الشركة موضوع التدقيق (وليس إلى إدارة الشركة). **3-**

الفقرة التمهيدية (الافتتاحية):ينبغي أن البيانات المالية التي تم تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية. فضلاً عن ذلك يجب أن يبين في التقرير أن القوائم المالية وإعدادها هي من مسؤولية إدارة الشركة وأن دور محافظ الحسابات ينحصر في إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم ، وأن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى، ويمكن أن تأخذ الفقرة التمهيدية الشكل التال ي :لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة...، كما هي في 2017/12/31 وبيانات الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

4-مسؤولية الإدارة عن البيانات المالي ة:يجب أن يبين رأي محافظ الحسابات أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي :

[1] حكيمة مناعي،تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة الحاج لخضر، باتنة،2010/2009،ص80، ص81.

- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ .

-اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة

-عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف

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

6 -فقرة الرأي :يجب أن يبين تقرير محافظ الحسابات بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية ، ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل تمثل بصورة دقة وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية. ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية بوساطة معايير المحاسبة الدولية.

7-تاريخالتقرير:يؤرخ التقرير بتاريخ انتهاء العمل الميداني. ويبين هذا التاريخ أن محافظ الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية.

8-عنوان محافظ الحسابات :يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب محافظ الحسابات الذي يتحمل المسؤولية عن المهمة التي كلف بها.

9-توقيعمحافظ الحسابات :يجب أن يوقع التقرير بالاسم الشخصي ل محافظ الحسابات عند الانتهاء من إعداده.

ب) أنواع المصادقات المتضمنة في التقارير العامة (السنوية)

نصت المادة 25 من القانون رقم 10-01 على أن مهمة محافظ الحسابات تؤدي إلى إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ وإذا اقتضى الأمر رفض المصادقة المبرر على الحسابات السنوية.

وعليه، فإن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى الشهادات أو المصادقات التالية[1]:

1) المصادقة (الشهادة) بدون تحفظ

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

2) المصادقة (الشهادة) بتحفظ

عندما تكون الأهمية النسبية للأخطاء والانحرافات أو عدم الصحة الملاحظة، ليست ذات طبيعة مؤثرة جوهريافي شرعية ومصداقية الحسابات السنوية، يقوم محافظ الحسابات بتنسيقشهادته بالاحتياط وهو ما يطلق عليه بالمصادقة بتحفظ، وفي هذا الشكل من المصادقة، يلتزم محافظ الحسابات بالدقة والوضوح في تصريح وتقديرالتحفظات، كما يجب عليه أن يحدد بالتدقيق طبيعة ومضمون التحفظات وإظهار تأثيرها على الحسابات وعلىنتيجة النشاط.

ومن بين الحالات التي يمكنفيها لمحافظ الحسابات إعطاء رأي تحفظي، نذكر مثلا ما يلي:

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

3) رفض المصادقة (الشهادة)

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، المرجع السابق، ص333.

يرفض محافظ الحسابات، الشهادة على الحسابات السنوية إذا ما تبين له أن هناك مجموعة من الأخطاء والتلاعبات في إعداد القوائم المالية، حيث أن القوائم المالية لم تقدم كل ضمانات الدقة والمصداقيةأي أن درجة اللاشرعية التي تم الوقوف عليها كبيرة مما جعل الحسابات غير شرعية والوضعية المالية للمؤسسة غير صادقة.

ثانيا: التقرير الخاص

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

أ –التقرير الخاص حول الاتفاقيات التنظيمية:

يتعلق التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا، والتي أعلم بها من طرف الأجهزة المسيرة أثناء النشاط، ويحتوي التقرير الخاص على ما يلي:

– قائمة الاتفاقيات التي تعرض لمصادقة الجمعية العامة؛

– التعريف بالمستفيدين منها؛

– طبيعة وموضوع الاتفاقيات؛

– الرأي حولها.

قبل تحرير التقرير الخاص يتحقق محافظ الحسابات من عدم وجود اتفاقيات أخرى ، بغض النظر عن تلك التي أعلم بها، وهذا عن طريق فحص محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض.

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

[1] لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005، ص81.

ومهما يكن، فحتى في حالة غياب اتفاقيات مباحة، يجب على محافظ الحسابات إعداد تقريره الخاص الذي يشير فيه إلى غياب الاتفاقيات.

ب -تقارير خاصة أخرى:

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

-تقرير خاص حول تفاصيلأعلىخمسة تعويضات.

-تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

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

-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

خـلاصـة الفـصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ ة الحسابات، لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني، فقد أحاطها المشرع بالعديد من القوانين وجعله يقوم بهذه المهام باسمه

[1]الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المرجع السابق، المادة 25، ص7.

الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية، نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة والشفافية على القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات المختلفة التي يلزمها القانون بتعيين محافظ حسابات للمصادقة على حساباتها السنوية وفق المعايير المهنية المتعارف عليها.

مقدمةالفصل:

لا يختلفالنظا مالضريبيالجزائري عن غيره من أنظمة الدول المتقدمة، فهونظام تصريحييوجبعلىالمكلفين بالضريبة طبيعيين كانوا أو معنويينالتصريحبمداخيلهمومعاملاتهمالخاضعةللضريبةقصداقتطاعما هو واجبدفعهلخزينةالدولة،وعليه ينبغيعلىالمكلفينالدرايةالكاملةبالتصريحاتالشهرية والسنوية الملزمين بوضعها لدى الإدارة الجبائية، حسبنشاطاتهمالممارسة سواءأكانتصناعية،تجارية،حرفيةأومهناًحرةوتقديمهابشكلدقيق، صريح، وصادق لتعكسالوضعيةالجبائيةوالمحاسبيةالحقيقيةلهم،لأنعدمالامتثال أوالإخلالبهذهالالتزاماتسيعرضالمكلف للعقوباتوالغراماتالمنصوصعليها قانونابحسبنوعالمخالفة.

لذلكسيتمالتطرق فيهذاالفصلإلى مبحثين، الأول فيها يتناول أنظمة الإخضاع الضريبي للنظام الجبائي الجزائري، وكذاأهمالضرائبوالرسومالمطبقةفيه،أمافيالمبحثالثانيسنوضح من خلالهماهيةالتصريحاتالجبائيةوأهميتهامرورًابخصائص المعلومات المتضمنة في هذه التصريحات، بالإضافة إلى رزنامةالتصريحاتالتابعة لكلنظام واهمالعقوباتالجبائيةالناجمةعنعدم الامتثال أو الإخلال بها.

المبحث الأول : أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر.

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على نظامين اثنين في تحديد أرقام أعمال المكلفين بالضريبة وكذا مداخيلهم، وهما نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ونظام الربح الحقيقي، وهذا ما جاء به قانون المالية لسنة 2017 بعد أن ألغى المشرع الجبائي الجزائري لنظام الربح المبسط وكذا نظام التصريح المراقب وهذا لسلسة التدابير التي يقوم بها بهدف تبسيط الجباية.

المطلب الأول: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة[1]

نصت المادة 282مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:" تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني."

مجال التطبيق: يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

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

معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة: جاء في نص المادة 282مكرر4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديد لمعدلات الضريبة الجزافية كما يأتي:

5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

12%بالنسبة للأنشطة الأخرى.

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

المطلب الثاني: نظام الربح الحقيقي.

يطبق هذا النظام على الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي حدود 30مليون دينار جزائري، وهذا لتحديد الربح الذي يندرج في أساس ضريبة الدخل، كما يطبق وجوبا على كل الأشخاص الذين تم استثناؤهم من الضريبة الجزافية الوحيدة، إضافة إلى أصحاب الامتياز، وكذا الأرباح الناتجة عن عملية إيجار العتاد، أو مواد الاستهلاك الدائمة، إلا إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية، إضافة إلى كل الأشخاص المعنويين، و كذاكلأنواعالشركاتالمشارإليهافيالمادة136منقانونالضرائبالمباشرة والرسومالمماثلة.

يتعين على المكلفين التابعين لهذا النظام مسك محاسبة نظامية طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وتقديمها عند كل طلب من الإدارة الجبائية التابعين لها، كما أنهم ملزمون بتحرير فواتير البيع.

المطلبالثالث :أهم الضرائبوالرسومالمطبقة بعد الإصلاحات الجبائية.

سنالنظامالضريبيالجزائريعدةضرائبورسومتطبقفيمجال معينحسبطبيعةالمكلفينبالضريبةوطبيعةالنشاطالذييزاولونه،وبهذا الصدد سنحاول التركيز على أهم الضرائب والرسوم المطبقة وفق نظام الربح الحقيقي سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين.

أولا:الضرائب على النتائج

أ -**الضريبةعلىالدخلالإجمالي:** مفهومالضريبةعلىالدخلالإجماليكماجاءفيالمادة 01مرقانونالضرائبالمباشرةوالرسومالمماثلةهو :"

تؤسسضريبةسنويةوحيدةعلىدخلالأشخاصالطبيعيينتسمىالضريبةعلىالدخلالإجمالي.

وتفرضهذهالضريبةعلىالدخلالصافيالإجماليللمكلفينبالضريبة" .

منأهم خصائصهامايلي[1]:

[1]ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2018، ص24.

- تطبقالضريبةعلىدخلالأشخاصالطبيعيين؛
- تعدضريبةسنويةأي تؤسس كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبة أو التي يتحصلون عليها خلال سنة معينة؛
- تعدضريبةإجماليةأي شاملة لكل المداخيل تمس الدخل الصافي الإجمالي وهذا بعد خصم الأعباء المحددة قانونا؛
- تعدضريبةوحيدةأيتشملوتضمكلأصنافالدخل؛
- تعدضريبةتصاعديةأيأنهاتطبقمنخلالمعدلاتمتزايدةوبصورةمتصاعدة؛
- تعتبرضريبةتصريحيةحيثوجبالتصريحبهامن طرف المكلف.

المداخيلالخاضعةللضريبةعلىالدخلالاجمالي:

تخضعللضريبةعلىالدخلالإجماليالمداخيلالصافيةالتالية[1]:

- الأرباحالمهنية؛
- الإيرادات الفلاحية؛
- الريوع العقارية؛
- ريوعرؤوسالأموالالمنقولة؛
- المرتباتوالأجوروالمنحوالريوعالعمرية؛
- فوائضقيمالتنازلبمقابلعنالعقاراتالمبنيةوالغيرمبنية.

معدلاتالضريبةعلىالدخلالإجمالي:

تحسبالضريبةعلىالدخلالإجماليتبعاللجدولالتصاعديالآتي:

[1] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2018،ص ص 11-20.

الجدول02-01: يوضحمعدلاتالضريبةعلىالدخلالاجمالي

قسطالدخلالخاضعللضريبة(دج)	نسبةالضريبة
لايتجاوز120.000	%0
من 120.001 إلى360.000	% 20
من 360.001 الى 1.440.000	% 30
أكثر من 1.440.000	% 35

المصدر: المادة 104 منقانونالضرائبالمباشرةوالرسومالمماثلة لسنة2018.

ب- الضريبةعلىأرباحالشركات : " تعدضريبةسنويةتفرضعلىمجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات".[1]

من خصائصها[2]:

-تعدضريبةوحيدةلأنهاتتعلقبضريبةواحدةتفرضعلىالأشخاصالمعنويين؛

-ضريبةعامةلكونهاتفرض علىمجملالأرباحدونتمييزلطبيعتها؛

-ضريبةسنوية،إذأنوعائهايتضمنربحسنةواحدةمقفلة؛

-ضريبةنسبية،لأنالربحالضريبييخضعلمعدل واحدوليسإلىجدول تصاعدي؛

-

ضريبةتعتمدعلىالتصريحالإجباريللمكلفينمنخلالإرسالميزانيةجبائيةلمصلحةالضرائبقبلالفاتحمنمايمنك لسنةتم فيها تحقيقأرباح.

تستحقهذهالضريبةعنالأرباحالمحققةفيالجزائر وتعتبر أرباحا محققة بالجزائر علىالخصوص[3]:

+الأرباحالمحققةفيشكلشركات، والعائدةمنالممارسةالعاديةلنشاطذوطابعصناعيأوتجاريأوفلاحي.

[1] المادة 135، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2018، ص32.

[2] ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص 54.

[3] المادة 137، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2018، ص 33.

- أرباحالمؤسساتوان كانتلاتملكإقامةأوممثلينمعينين، إلاأنهاتمارس بصفة مباشرة او غير مباشرةنشاطامنالعملياتالتجارية.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزةعن هذه المؤسسات.

معدلاتالضريبةعلىأرباحالشركات[1]:

معدل19%: يطبقعلىأنشطة إنتاج السلع.

معدل 23%:يطبقعلىأنشطةالبناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الإسفار.

معدل26%:بالنسبة للأنشطة الأخرى.

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

الجدول 02-02: معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.

مداخيل الديون والودائع والكفالات	10%(قرض ضريبي)
الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الاسمية	50% (محررة من الضريبة)
الإيرادات المحصلة في إطار إدارة الأعمال	20% (محررة من الضريبة)
مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت دائمة في الجزائر والمحققة في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات.	24%
المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة، أو مسلمة بالجزائر	24%
العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج، مقابل منح رخصة استغلال براءة اختراعهم، أو بيع، أو التنازل عن علامات صنع، أو طرق أو صيغ.	24%
مداخيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري.عندما تخضع	10%

[1] المادة 150، المرجع السابق، ص ص39-40.

بلدانهم المؤسسات الجزائرية العاملة في مجال النقل البحري للضريبة . يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل. عندما تقوم هذه الدول بتطبيق معدل يزيد أو يقل عن النسبة المطبقة في الجزائر.	
الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر. أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.	%15
الحواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهموالأوراق المماثلة المحققة في إطار عملية الدخول في البورصة.	% 20

المصدر: ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2018، ص 75.

ثانيا: الرسوم على رقم الأعمال.

أ -الرسمعلىالنشاطالمهني:

ويستحقهذاالرسمسنوياعلىرقمالأعمالالذييحققفيالجزائرللأشخاصالطبيعيين والمعنويين، والذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات.[1]

ويقصدبرقمالأعمالالإيراداتالمحققةعلىكافةعملياتالبيعأوالخدماتمنالنشاطات،أمابالنسبةلوحداتمؤسسات الأشغالالعموميةوالبناءيتكون رقمالأعمالمنمبلغمقبوضات السنة المالية.

ينشأ الرسم على النشاط المهني:

-بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة

-بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات عند القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

يحصلهذاالرسمبنسبة 2%، يخفض ال ى 1% بالنسبة لأنشطة الإنتاج بدون الاستفادة من التخفيضات، أما فيما يخص نشاط البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسمب 2 % مع تخفيض بنسبة 25 %.

غيرأنمعدلالرسمعلىالنشاطالمهنييرفعإلى 3%

فيمايخصرقمالأعمالالناتجعننشاطنقلالمحروقاتبواسطةالأنابيب.

ب –**الرسم على القيمة المضافة:** يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، يتحملها المستهلك، غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم.

تخضعللرسمعلىالقيمةالمضافة[1]:

1– عملياتالبيعوالأعمالالعقاريةوالخدماتمنغيرتلكالخاضعةللرسوم الخاصة،التيتكتسيطابعاصناعياأوتجاريااأوحرفيا،ويتمانجازهافيالجزائربصفةاعتياديةأوعرضيةويطبقه ذاالرسمأياكان:

- ✓ الوضعالقانونيللأشخاصالذينيتدخلونفيانجازالأعمال الخاضعةللضريبةأووضعيتهمإزاءجميعالضرائبالأخرى.
- ✓ شكلأوطبيعةتدخلهؤلاء الأشخاص.

2– عملياتالاستيراد .

يخضع هذا الرسم لمعدلين هما:

المعدلالعادي: تنص المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال :"يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته 19% ."

المعدلالخاص: تنص المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال :" يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9% ."

ويتميز الرسم على القيمة المضافة بالخاصيات التالية[2]:

- ضريبة حقيقية تخص استعمال المداخيل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.

[1] المادة 01، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية، 2018، ص04.

[2] المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر، 2018، ص ص 7– 8.

- ضريبة غير مباشرة تدفع للخزينة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.
- ضريبة نسبية القيمة تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج.
- ضريبة محايدة بالنسبة للمدينين الشرعيين بما انه متحمل من طرف المستهلك النهائي.
- ضريبة تصريحية فالمكلف ملزم بتقديم تصريح للمصالح الجبائية موضحا فيه كل مبيعاته ومشترياته.

المبحث الثاني: ماهية التصريحات الجبائية.

يفرض المشرع الجبائي الجزائري على المكلفين بالضريبة بتقديم إقراراتهم وتصريحاتهم الجبائية كإلزام لهم وهذا بغية تحديد وعاء هما الضريبي، ومدى شفافية تلك التصريحات وجودة المعلومات التي تضمنتها، وعليه فإن للسلطة الضريبية كاملا لحق في مراجعة ومراقبة هذا التصريح، لذلك سيكون محور حديثنا في هذا المبحث حو ل مفهوم التصريح الجبائي خصائصه النوعية، أنواعه وكذا العقوبات الناجمة عن الإخلال بمواعيد إيداعها.

المطلب الأول: مفهوم التصريحات الجبائية.

تعد التصريحات الجبائية أداة مهمة للاتصال بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة والتي تعبر عن قيمة الحق الجبائي الواجب السداد للإدارة الضريبية.

أولا:

تعريف التصريح الجبائي: "هو وثيقة موقعة قانونيًا تُملا من طرف المكلف سواء كان طبيعيا أو معنويا يقوم بإرسالها إلى مصالح المختلفة (مصلحة الضرائب، الضمان الاجتماعي) وله مواعيد يحددها القانون، يتضمن التصريح المادة الخاضعة للض

ريبةالخاصةبهاستنادًا إلىماتحتويهدفاتره ومستنداتهمعاحتفاظالإدارةلنفسهابحقالرقابةعلىالتصريحفيحالةمابنيعلىخطأأوغشكمايمكنأنيقدمالتصري حمنطرف شخص آخرشريطةأن تربطهعلاقةبالمكلف".[1]

ثانيا: تقديمالتصريح: ينقسم المكلفون بالضريبة الى مكلف قانوني ومكلف حقيقي:

1 - تصريحمقدممنطرفالمكلف الحقيقي[2]:

يلتزم المكلف بالضريبة بمختلف التصريحات عن نتائجه وأرقامأعماله الخاضعة للضريبة، كما هو مدون في دفاتره ومستنداته المحاسبية إلىإدارة الضرائب التي يتبعها.

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

2-تصريحمقدممنطرفالمكلف القانوني: تلزمالإدارةالضريبيةبموجبهذهالطريقةشخصآخرغير المكلف بالضريبةبتقديم التصريح،ويشترطأساساأنيكونللمكلف الحقيقي علاقة قانونية معالشخصمقدمالتصريح.[3]

تعدهذهالطريقةأكثرملائمةلتحديدالمادةالخاضعةللضريبة،خاصةأنالغيرليست لهمصلحةفيإخفاءمقدارالدخلاو التهربمنالضريبة،بلالعكسهوالصحيحفصاحبالعمليكونمجبراعلىتقديم تصريحصحيح ومطابقللواقعليتجنبالعقوبات والجزاءاتالتيمنالممكنأنتقععليهفيحالةالمخالفة[4].

المطلبالثاني:خصائص وأهمية التصريحاتالجبائية.

---

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

[2]عصام خالدي، المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017، ص7.

[3]عصام خالدي،المرجع السابق، ص ص 7-8.

[4]محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، الجزائر، 2004،ص145.

أولا: الخصائص

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

- **الجودة:** وتعني صحة ومصداقية المعلومات المفصح عنها في هذه التصريحات، وان تكون معبرة حقيقة عن أرقام الأعمال والنتائج المحققة، فالمعلومات الجيدة هي تلك الأكثر فائدة، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من كافة الأعمال التدليسية كالغش أو التضليل.
- **الدقة والوضوح :** أي أن المعلومات يجب أن تكون واضحة ودقيقة مع احترام الشروط الشكلية لهذه التصريحات، مما يساهم في شفافية أفضل.
- **الإفصاح:** الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الأهمية في القوائم المالية خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي يتم أساسا على ما تم تقديمه في التصريحات الجبائية.
- **الملائمة:** يجب أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من اجله، كما ينبغي ان تكون أكثر حداثة ووقتية باحترام آجال إيداعها.

ثانيا: أهمية التصريحات الجبائية.

تزداد أهمية التصريحات الجبائية كلما زادت جودتها وذلك من خلال توضيح كل الأعمال التي يقام بها المكلف خلال السنة والشهر بهدف معرفة الوضعية الجبائية الحقيقية للمؤسسة وتسويتها اتجاه إدارة الضرائب . وتشمل هاتها لأهمية المكلف وكذا إدارة الضرائب كما سنوضحها كما يلي:

أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب:

وتكمن أهميتها في مايلي[2]:

-يعتبر التصريح وسيلة فعالة تمكن الإدارة الضريبية من تتبع كل مدا خيل المكلف؛

[1] عصام خالدي، المرجع السابق، ص ص 15، 16.

[2] سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص ص 50-51.

-

يعطيالتصريحلإدارةالضرائبالمعلوماتعنميلادضريبةجديدة،حيثيمكنالإدارةمناطلاعبمكانمزاولةالمكلفلن شاطه وبدايتهليتسنلهاممارسةوحسابالضرائبوتحصيلها؛

-يسهلالتصريحالعملالملقىعلىكاهلالإدارةالضريبةحيثيوفرالكثيرمنالوقت وكذلكيسهلإجراءاتالتحصيل؛

-يعتبرالتصريحغيرمكلفللمصالحالضريبيةباعتبارأنتأسيسهكافذاتيا،حيثلايمكنللمكلفأنيطعنفيه؛

-يسهلعلىالإدارةالضريبيةالإحصاء الجبائيلفئةالمكلفينبالضريبة.

-يعتبرنظامالتصريحأداةاتصالبينالمكلفبالضريبة والإدارةالضريبية،حيثيبينعلىالثقةالمتبادلةبينالإدارةوالمكلفين؛

-يتسنىلإدارةالضرائبمراقبةالمكلفينومدىصدقهمفيتصريحاتهم.

أهميةالتصريحاتالجبائيةبالنسبةللمكلف:

وتتمثلهذهالأهميةفيمايلي[1]:

-يرضيالتصريحالمكلفلأنههوأدرىبمقدرتهالتكليفيةولذلكفإن الوعاءالمحددينطلقمنقناعتهالذاتيةفيتحقيقه؛

-يضمنأسلوبالتصريحالعدالةبالنسبةللعب ء الضريبيعلىالمكلفباعتبارأنهأدرىبوضعيةالسيولةالخاصةبه،وتترجمدرجةالوضعالضريبي،حيثأنالالتزاما لضريبيتمثلفيجانبين(جانبالالتزامبالتصريحوجانبالالتزامبالتسديدبماهومصرحبه)؛

-

يعتبرالتصريحالوسيلةالأكثرسهولةبالنسبةللمكلف،حيثتنميلهالشعوربالمشاركةفيتحديدقيمةالضرائبالمس تحقةعليه،فكلماشعرالمكلفبأنهشريكفيعمليةتقديروتحديددخلهالخاضعللضريبةكلمازادالتزامهبتقديمتصر يحاتهممماينعكسإيجابياعلىارتفاعحصيلةالجبايةمنالضرائب؛

[1] سمية قحموش ، المرجع السابق، ص 49.

-تسويةوضعيةالمكلفبينه وبينإدارةالضرائبوتجنبهلعقوباتهوفيغنىعنها.

المطلبالثالث:رزنامةالتصريحاتالجبائية وفق أنظمة الإخضاع الضريبي.

أولا: رزنامة التصريحات الجبائية.

بماأنالنظامالجبائيالجزائرينظامتصريحيف قد أوجبعلىالمكلفينإيداعتصريحاتهموفقالرزنامةمحددةمسبقا،ويختلفإيداعالتصريحاتحسبنوعالضريبةوكذل كالنظامالضريبيالمتبعوعليهيمكننااتوضيحهذهالرزنامةالتالي:

1 **التصريح بالوجود** [1]: يتم اكتتاب التصريح بالوجود سلسلة ج- 08 من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا للضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات في اجل أقصاه 30 يوما ابتداءا من بدء النشاط.

يتم التصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة نشاط المكلف ويتضمن المعلومات التالية:

الاسم واللقب

العنوان بالجزائر وخارج الجزائر

2 **التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة** [2]: يتعين على المكلفين بالضريبة في حالة التنازل، أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة، أو التوقف عن ممارسة مهنة حرة، أو استغلال مستثمرة فلاحية، اكتتاب تصريح خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في أجل 10 أيام ابتداءا من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط.

أما في حالة الوفاة يتم التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة من خلال تصريح إجمالي، وتصريح خاص، يتم اكتتابها من طرف ذوي حقوق المتوفى.

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

[1] المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018، ص76.

[2] المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018، ص85 .

التصريح التقديري سلسلة ج-12[1]: يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري بأرقام الأعمال التي من الممكن تحقيقها خلال السنة Nوذلك فالفترة الممتدة ما بين 01 و30 جوان لنفس السنة N.

يقوم المكلف بالدفع عند اكتتاب هذا التصريح على النحو التالي:

- **طريقة الدفع الكلي** : إذ يتعين على المكلف دفع كامل المبلغ عند إيداع التصريح والذي يعتبر كإشعار بالدفع، وفي الآجال المحددة قانونا.
- **طريقة الدفع المجزأ** : وفق هذه الطريقة يتعين على المكلف تسديد 50%من قيمة الضريبة عند إيداع التصريح، والمبلغ المتبقي من قيمة الضريبة يسدد على دفعتين متساويتين، الدفعة الأولى 25% تسدد من 01 إلى 15 سبتمبر، والدفعة الثانية 25%تسدد من 01 الى 15 ديسمبر من نفس السنة عن طريق جدول إشعار بالدفع سلسلة ج-50 مكرر.

التصريح التكميلي سلسلة ج- 12 مكرر 1[2]: يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح تكميلي في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح بهفي التصريح التقديري بعنوان السنة Nوذلك في الفترة الممتدة من 20 جانفي الى 15 فيفري من السنة N+1. حيث يخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة وفق المعدل الموافق له.

أما في حالة ما إذا حقق المكلف رقم أعمال يتجاوز السقف المحدد قانونا أي 30مليون دج، فعليه بالدفع التلقائي لكافة الحقوق المستحقة أي الفارق وفق تصريح تكميلي يعتبر كإشعار بالدفع، ليصب بعدها في النظام الحقيقي.

التصريح التقديري للمكلفين بالضريبة الجدد سلسلة ج- 12 مكرر: نصت المادة 282 مكرر 3 على إلزام المكلفين بالضريبة باكتتاب تصريح تقديري للضريبة الجزافية الوحيدة في اجل

[1] المادة 01، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2018.

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

أقصاه 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط، شريطة أن يكون تاريخ بداية النشاط جاء بعد انتهاء مدة التصريح التقديري الأول أي بعد 30 جوان من نفس السنة.

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

4 تصريحات الخاضعين للنظام الحقيقي: يتوجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذا النظام، طبيعيين كانوا أو معنويين إيداع تصريحات شهرية وأخرى سنوية.

- **التصريح الشهري [1] سلسلة ج- 50 / ج-50 أ:**هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا او عن طريق الاقتطاع من المصدر يتضمن مايلي:

  - الرسم على النشاط المهني؛
  - التسبيقات على الحساب / الضريبة على ارباح الشركات، الضريبة على الدخل الاجمالي؛
  - الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور؛
  - الضريبة على الدخل الإجمالي/ مداخيل الأموال المنقولة؛
  - الرسم الداخلي للاستهلاك؛
  - الرسم على القيمة المضافة.

يتم إيداع التصريح في 20 يوما الأولى من الشهر، سلسلة ج- 50 لون ازرق من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي، سلسلة ج-50 أ لون بني من طرف الإدارات العمومية.

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

  ج-01 : تصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي.

  ج-04: تصريح بالضريبة على أرباح الشركات.

  ج-11: تصريح بالأرباح الصناعية والتجارية.

  بالإضافة إلى الميزانية الجبائية.

[1] المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018، ص 77.

الجدول (02-03) يوضح هذه الرزنامة من التصريحات:

نوعالوثيقة	تسميةالوثيقة	آجالالتصريح	مكانإيداعالتصريح	النظامالضريبي
G° 01	تصريحبالضريبةعلىالدخلالإجماليI.R.G	قبلالفاتحمنمايمنكلسنة	إدارةالضرائبالتابعلها مقرنشاطالمكلف	كلالأنظمة
G° 04	تصريحبالضريبةعلى أرباحالشركاتI.B.S	قبلالفاتحمنماي منكلسنة	إدارةالضرائبالتابعلها مقرنشاطالمكلف	النظامالحقيقي
G° 08	التصريحبالوجود	في 30 يومالأولى من بداية النشاط	إدارةالضرائبالتابعلها	كلالأنظمة
G° 11	التصريحبالأرباحالمهنيةBIC	قبلالفاتحمنماي منكلسنة	مفتشيةالضرائبالتابعلها مقرنشاطالمكلف	النظامالحقيقي
G° 12	التصريحالتقديريلرقم الأعمال	منالفاتحجوانإلى غاية 30 جوان للسنةN	إدارةالضرائبالتابعلها مقرنشاطالمكلف	نظامالضريبةالجزافية الوحيدة
G° 12 BIS	التصريحالتقديريلرقم الأعماللللمكلفين بالضريبةالجدد	إلىغاية30 ديسمبرمنالسنة N	إدارةالضرائبالتابعلها مقرنشاطالمكلف	نظامالضريبةالجزافية الوحيدة
G°12 TER	التصريحالتكميليلرقم الأعمال	من20جانفيإلى غاية 15 فيفريمن السنةN+1	إدارةالضرائبالتابعلها مقرنشاطالمكلف	نظامالضريبةالجزافية الوحيدة
G° 50	تصريح 19 بالضرائب والرسومالمدفوعةنقداأو عنطريقالاقتطاعمن المصدر	شهري في 20 يومالأولى منالشهر	إدارةالضرائبالتابعلها مقرالنشاط	نظامالحقيقي.
G° 50A	تصريحبالضرائبالمدفوعة نقداعنطريقالاقتطاع منالمصدرخاصةلغير الخاضعينلTVA	شهري في 20 يومالأولى منالشهر	إدارةالضرائبالتابعلها مقرالرئيسيبالنسبة للإداراتالعمومية والمؤسساتالاقتصادية مكانتحققرقمالأعمال	الإداراتالعموميةغيرالخاضعينل : TVA

من إعداد الطالبين اعتمادا على قانون الإجراءات الجبائية والدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر ،2018.

ثانيا: العقوباتالجبائيةالناجمةعنالإخلال بمواعيد التصريحات الجبائية.

بما أنا التصريح الجبائي يعد إلزاما على المكلف بالضريبة، لذلك فإنا لإخلال بهذا الالتزام يعرض المؤسسة إلى عقوبات تن اجمة عن سوء التحكم في المادة الضريبية منحيث الانتظام الضريبي

ويمكننا توضيح جملة هذه العقوبات كما يلي [1]:

أ -عقوبات الامتناع أو التأخير في إيداع التصريح.

يتعرض المكلف إلى عقوبات مالية جبائية في حالة امتناعه عن التصريح أو تأخر في إيداع تصريحه كما سنوضحه فيما يلي:

1- تصريح ج- 50:في حالة غياب التصريح تقوم الإدارة الضريبية بإخطار المؤسسة بتسوية وضعيتها في اجل أقصاه 30 يوما، وعند عدم التجاوب تلجا إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة ب 25 % من الحقوق المستحقة كعقوبة، وإصدار ورد يستحق فورا.

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

2- تصريح ج- 50 الذي يحمل عبارة لاشيء : تطبق عقوبة قدرها 500 دج عن كل شهر تأخير.

3- التصريحات الخاصة بضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات: في حالة غياب التصريح تقوم الإدارة بإخطار المؤسسة المعنية من اجل التسوية في اجل أقصاه 30 يوما، وعند عدم التجاوب تلجا إلى إصدار ورد يستحق فورا مع تطبيق زيادة بنسبة 35% كعقوبة.

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

ب -عقوبات الغش والنقص في التصريح.

[1] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2018.

الغشفيالتصريحهوكلنقصأوخطأمتعمديرتكبهالمكلفبغيةإخفاءرقمأعمالهأوربحهالمحققأودخلهالإجم اليالخاضعللضريبةأوتقديموثائقمزورةأوغيرصحيحةبغيةالاستنادعليهاللحصولعلىتخفيضأوإعفاءأواس ترجاعللرسمعلىالقيمةالمضافةأوالاستفادةمنبعضالامتيازاتالجبائية.

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

- إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه تطبق نسبة زيادة ب 10% .
- إذا فاق مبلغ الحقوق المتملص منها 50.000 دج وقل عن 200.000دج أو ساواه فتطبق زيادة ب 15% .
- أما إذا فاق المبلغ قيمة 200.000 دج فتطبق زيادة ب 25%.
- عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، لا تقل هذه الزيادة عن 50%،ترفع الى نسبة 100%في حالة عدم التسديد.
- تطبق نسبة 100%عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجبة الدفع عن طريق الاقتطاع من المصدر.

خلاصة الفصل:

تعد التصريحات الجبائية من أهم الأدوات التي تستغلها الإدارة الجبائية من أجل تحصيل الموارد المالية وتمويلالخزينة العمومية، باعتبارها وسيلة ضريبية وقانونية هامة وفعالة، وعليه كلما كان التصريح ذا جودة ومصداقية متضمنا في طياته معلومات صحيحة ودقيقة ومعبرا عن الوضعية الحقيقة للمكلفين، جنبهم ذلك عقوبات وغرامات قد تسلط عليهم في حالة قيامهم بأعمال تدليسية أو غش أو عدم الإفصاح الحقيقي عنأرباحهم وأرقام أعمالهم، وهنا يبرز الدور المنوط بالمحاسبين ومحافظي الحسابات بإضفاء كافة الشفافية على هذهالتصريحاتولذا وجب

على المكلفين بالضريبة الالتزام باكتتاب وإيداع تصريحاهم في الأوقاتوالأماكن المحددة مسبقا وفق القوانين والتشريعات المنصوص عليها والمعمول بها.

تمهيد:

بعد تقديم الجانب النظري للدراسة والإلمام بالجانب القانوني والتشريعي لمهنة محافظ الحسابات وكذا التصريحات الجبائية الواجب على المؤسسة التقيد بها، سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الجانب التطبيقي من الدراسة وذلك بدراسة حالة مؤسسة خاصة وهي شركة ستيل شنافي وذلك من خلال قراءة وتحليل تقرير محافظ الحسابات والمقابلات الشخصية مع محاسبي الشركة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول يتناول لمحة عامة عن الشركة محل الدراسة في حين يتناول المبحث الثاني تدقيق ورأي المحافظ في تصريحات الشركة الجبائية.

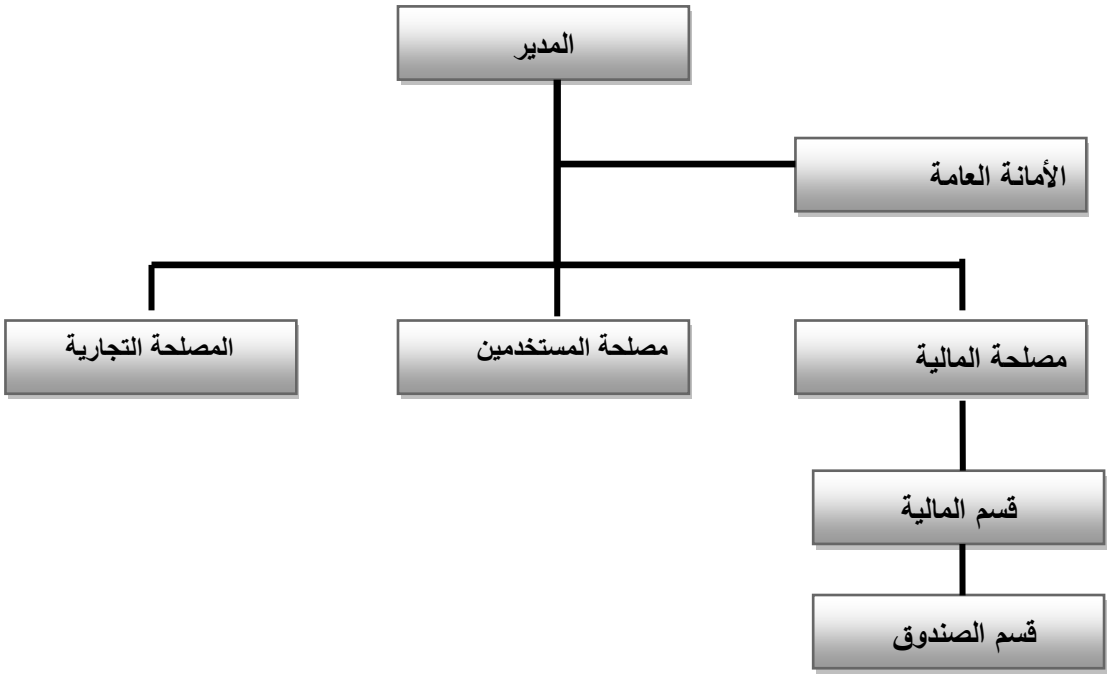
المبحث الأول : لمحة عامة عن الشركة

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة

مؤسسة ستيل شننافي شركة ذات مسؤولية محدودة تم إنشاؤها سنة 2014 ، برأسمال قدره 40.000.000.00 دج مقرها الاجتماعي بلدية مقرة ولاية المسيلة، الشركة متعددة الأنشطة حيث تمزج بين نشاط الاستيراد،تجارة مواد البناء بالجملة ونقل البضائع، لتتوسع أنشطتها سنة 2017،بدخول محطة خدمات شنافي الخدمة وكذا مصنع للإنتاج الصناعي والمتمثل في إنتاج البلاط والقرانيت في إطار الاستثمار.

لديها قيدين ثانويين يمثلان نشاطين الأول بولاية تبسة والثاني بولاية ورقلة، تقوم الشركة بتوظيف عدد معتبر من العمال وفي مختلف الأنشطة المذكورة سابقا، كما كان لها دور في تنمية المنطقة محلياً من الناحية الاجتماعية والاقتصادية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبان بناءا على وثائق المؤسسة

1- **مصلحة المالية** : تقوم بمسك الصكوك ومتابعة ديون الشركة وتمويل الصندوق بالموارد المالية إذا استدعى الأمر ذلك.

2- **مصلحة المستخدمين** : هذه المصلحة خاصة بالعمال الموظفين داخل المؤسسة بالإضافة إلى إعداد الكشوفات المتعلقة بالأجور، شهادات العمل، وعلاقات العمال مع الهيئات الخارجية (ضمان اجتماعي، مفتشية العمل...الخ).

3- **المصلحة التجارية:** نظرا لكون المؤسسة ذات طابع تجاري فيعتبر هذا القسم أساسي فيها حيث تقوم المؤسسة ببيع منتجاتها، والمتابعة المادية لحركة المخزونات ابتداءا من دخولها إلى المؤسسة إلى غاية خروجها أواستهلاكها، وتعمل هذه المصلحة بالتنسيق مع المصالح الأخرى.

المطلب الثالث: الوضعية الجبائية والمالية للشركة

أولا: الوضعية الجبائية للمؤسسة

تخضع الشركة لنظام الربح الحقيقي وهذا منذ بداية نشاطها سنة 2014، حيث تقوم بمسك محاسبة منتظمة، وفق القوانين والتشريعات المعمول بها، كما تخضع للضرائب والرسوم التالية:

1- **الرسم على القيمة المضافة:** كون نشاط المؤسسة يدخل في عمليات البيع والخدمات التي تكتسي طابعا تجاريا وعمليات الاستيراد، فهي تخضع للرسم على القيمة المضافة مثلما تنص عليه المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2- **الرسم على النشاط المهني** : تنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:" هو الرسم الذي يستحق بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات."

3- **الضريبة على أرباح الشركات** : تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات."

4- الضريبة على الدخل الاجمالي للأجور: المادة 75-03 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: الوضعية المالية للمؤسسة.

تعتبر القوائم المالية إحدى أهم مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وعليه سنقوم بتقديم أهم ما تضمنته القوائم المالية لشركة ستيل شنافي للسنة المالية 2016، والمتمثلة في:

الجدول رقم (03-01):ميزانية الأصول

		2016			2015
N°	الأصـــــــــــول	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات – مؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
2	أصول غير جارية				
207	فارق الاقتناء–المنتوج الإيجابي أو السلبي	0.00	0.00	0.00	0.00
20	تثبيتات معنوية	0.00	0.00	0.00	0.00
21	تثبيتات عينية	200,588,334.10	8,155,486.84	192,432,847.26	9,390,371.25
211	أراضي	0.00	0.00	0.00	0.00
2131	مباني	0.00	0.00	0.00	0.00
218	تثبيتات عينية أخرى	0.00	0.00	0.00	0.00
22	تثبيتات ممنوح امتيازها	0.00	0.00	0.00	0.00
23	تثبيتات يجري إنجازها	0.00	0.00	0.00	0.00
26	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	0.00	0.00	0.00	0.00
+271	سندات أخرى مثبتة	0.00	0.00	0.00	0.00
+274	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	20,000,000.00	0.00	20,000,000.00	90,000,000.00
TNC	**مجموع الأصل غير الجاري**	**220,588,334.10**	**8,155,486.84**	**212,432,847.26**	**99,390,371.25**
+3	**أصول جارية**				
3	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	0.00	0.00	0.00	5,339,018.09
41	الزبائن	96,129,353.13	0.00	96,129,353.13	109,753,084.95
+409	المدينون الآخرون	54,715,805.67	0.00	54,715,805.67	371,981.48
+444	الضرائب وما شابهها	1,846,679.66	0.00	1,846,679.66	5,530,162.00
+42	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	5,013,354.65	0.00	5,013,354.65	0.00
-50	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	0.00	0.00	0.00	0.00
+51	الخزينة	19,708,070.16	0.00	19,708,070.16	48,652,054.32
TAC	**مجموع الأصول الجارية**	**177,413,263.27**	**0.00**	**177,413,263.27**	**169,646,300.84**
TGA	**المجموع العام للأصول**	**398,001,597.37**	**8,155,486.84**	**389,846,110.53**	**269,036,672.09**

المصدر :الميزانية المحاسبيةللشركةلسنة 2016.

الجدول رقم (03-02): ميزانية الخصوم

الخصوم		2016	2015
N°	الخصـــــــــوم	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
1	**رؤوس الأموال الخاصة**		
101	رأس مال تم إصداره	40,000,000.00	40,000,000.00
109	رأس مال غير مستعان به	0.00	0.00
104 +	علاوات واحتياطات–احتياطات مدمجة (1)	161,120.16	0.00
105	فوترق إعادة التقييم	0.00	0.00
107	فارق المعادلة (1)	0.00	0.00
12	نتيجة صافية / (نتيجة صافية في حصة المجمع (1))	40,348,934.05	3,222,403.28
11	رِوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	5,343,638.79	2,282,355.67
PSC	حصة الشركة المدمجة (1)	0.00	0.00
PM	حصة ذوي الأقلية (1)	0.00	0.00
T1	**المجموع (1)**	**85,853,693.00**	**45,504,758.95**
1+	**الخصوم غير الجارية**		
16+	قروض وديون مالية	47,503,916.54	0.00
134 +	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	0.00	0.00
229	ديون أخرى غير جارية	0.00	0.00
15+	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	0.00	0.00
T2	**مجموع الخصوم غير الجارية (2)**	**47,503,916.54**	**0.00**
4+	**الخصوم الجارية**		
40	موردون وحسابات ملحقة	32,644,507.03	19,478,454.00
444 +	ضرائب	19,269,244.93	10,021,938.43
42+	ديون أخرى	204,574,749.03	194,031,520.71
52+	خزينة سلبية	0.00	0.00
T3	**مجموع الخصوم الجارية (3)**	**256,488,500.99**	**223,531,913.14**
TGP	**مجموع عام للخصوم**	**389,846,110.53**	**269,036,672.09**

المصدر :الميزانية المحاسبيةللشركةلسنة 2016.

الجدول رقم (03-03):جدول حسابات النتائج:

N°	النتائج	2016	2015
70	رقم الأعمال	1,375,849,553.11	1,462,819,919.64
72	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع	0.00	0.00
73	الإنتاج المثبت	0.00	0.00
74	إعانات الاستغلال	0.00	0.00
T4	**1- أنتاج السنة المالية**	**1,375,849,553.11**	**1,462,819,919.64**
60	المشتريات المستهلكة	1,286,796,825.62	1,413,664,208.00
+61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	8,703,075.17	16,883,874.73
T5	**2- استهلاك السنة المالية**	**1,295,499,900.79**	**1,430,548,082.73**
T15	**القيمة المضافة للاستغلال (1-2)**	**80,349,652.32**	**32,271,836.91**
63	إعباء المستخدمين	3,017,699.67	1,621,995.63
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	18,564,580.00	20,479,469.00
T6	**4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال**	**58,767,372.65**	**10,170,372.28**
75	المنتجات العملياتية الأخرى	1,771.63	889.67
65	الأعباء العملياتية الأخرى	101,004.02	8,199,472.39
68	النخصصات للاهتلاك والمؤونات	6,007,279.66	1,233,010.03
78	اسئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	0.00	0.00
T7	**5- النتيجة العملياتية**	**52,660,860.60**	**738,779.53**
76	المنتوجات المالية	4,287,945.49	14,952,032.68
66	الأعباء المالية	2,423,219.54	8,402,539.50
T8	**6- النتيجة المالية**	**1,864,725.95**	**6,549,493.18**
T9	**7- النتيجة العاجية قبل الضريبة (5+6)**	**54,525,586.55**	**7,288,272.71**
+695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	14,176,652.50	4,065,869.43
+692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتئج العادية	0.00	0.00
T10	**مجموع منتجات الأنشطة العادية**	**1,380,139,270.23**	**1,477,772,841.99**
T11	**مجموع أعباء الأنشطة العادية**	**1,339,790,336.18**	**1,474,550,438.71**
T12	**8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	**40,348,934.05**	**3,222,403.28**
T14	**10- النتيجة الصافية للسنة المالية**	**40,348,934.05**	**3,222,403.28**

المصدر: الميزانية المحاسبيةللشركةلسنة 2016.

بالإضافة إلى جدول تحديد النتيجة الجبائية ينظر الملحق رقم 01، وميزان المراجعة (ينظر الملحقرقم:02)، لنفس السنة حيث سنعمل على تأكيد الأرصدة الموجودة به فيما يتعلق برسم القيمة المضافة، رسم النشاط المهني، وكذا النتيجة الجبائية.

المبحث الثاني: تدقيق محافظ الحسابات في التصريحات الجبائية للشركة.

حتى يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية وانتظامها ومطابقتها لنتائج السنة المالية المنصرمة مثلما تم إقفالها من طرف المسيرين ، عليه الاطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها المؤسسة إجبارية كانت أو اختيارية، والتأكد من أنها تمسك الدفاتر التجارية التي نص عليها القانون التجاري .

بعد الانتهاء من الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في عمليات التدقيق والمراقبة الداخلية لمجمل الوثائق والمستندات يقوم ب إعداد تقريره الشامل والذي يدون فيه جميع الملاحظات.

المطلب الأول: التدقيق في الرسم على القيمة المضافة

وفقا لمنهجية عمل محافظ الحسابات يقوم هذا الأخير بالتدقيق في مشتريات السنة وكذا مبيعاتها، لتطابق رسومها تلك المصرح بها في تصريح G50لكل شهر من أشهر السنة المالية لسنة 2016.

حيث بعد الإطلاع على وثائق الشركة المتعلقة بالمشتريات والمبيعات تم إعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (03-04): الرسم على القيم المضافة على المشتريات والمبيعات.

الوحدة: دج

الأشهر	TVA على المشتريات	المبييعات	TVA على المبيعات
جانفي	759,204.76	3,406,839.45	550,736.39
فيفري	33,831,467.20	103,693,279.16	17,550,790.55
مارس	300,320.62	32,401,309.43	5,508,222.59
أفريل	22,653,378.45	105,603,836.50	17,952,652.19
ماي	6,631,375.82	128,865,024.07	21,907,054.09
جوان	9,231,381.75	29,736,194.44	5,055,153.07
جويلية	15,079,986.28	55,161,383.53	9,377,435.20
أوت	9,105,628.50	70,126,266.15	11,921,465.21
سبتمبر	12,346,279.56	99,727,847.51	16,876,035.47
أكتوبر	31,074,814.51	149,433,717.70	25,403,731.99
نوفمبر	43,126,684.09	284,791,047.60	48,304,120.79
ديسمبر	35,700,442.12	263,095,090.21	44,230,725.09
المجموع	**219,840,963.66**	**1,326,041,835.75**	**224,638,122.63**

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

بعد الإطلاع على ميزان المراجعة لسنة 2016 تم التأكد من صحة الأرصدة مع ما تم التحقق منه، غير أن هناك مبلغ للرسم على القيمة المضافة لم يتم استرجاعه بقيمة 343.141,66 دج. ولإثبات عمليات تسديد الشركة لمستحقاتها حول الرسم على القيمة المضافة قمنا بالتحقق من تصريحات G50 الشهرية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (03-05): تسديدات الشركة للرسم على القيمة المضافة.

		TVA				
	تاريخ التسديد	precompte	مسترجعة على المشتريات	على المبيعات مصرح بها	الرصيد	طبيعة الرصيد
جانفي	20/02/2016	5,530,162.00	0.00	550,735.00	4,979,427.00	PRECOMPTE
فيفري	20/03/2016	4,979,427.00	19,612,581.00	17,550,789.00	7,041,219.00	PRECOMPTE
مارس	20/04/2016	7,041,219.00	14,045,147.00	5,508,221.00	15,578,145.00	PRECOMPTE
افريل	19/05/2016	15,578,145.00	22,953,700.00	17,952,651.00	20,579,194.00	PRECOMPTE
ماي	20/06/2016	20,579,194.00	0.00	20,403,514.00	175,680.00	PRECOMPTE
جوان	20/07/2016	175,680.00	6,938,020.00	5,055,152.00	2,058,548.00	PRECOMPTE
جويلية تسوية ماي	26/07/2016	2,058,548.00	0.00	1,503,538.00	555,010.00	PRECOMPTE
جويلية	21/08/2016	2,058,548.00	24,886,815.00	9,377,434.00	17,567,929.00	PRECOMPTE
اوت	20/09/2016	17,567,929.00	8,786,858.00	11,921,464.00	14,433,323.00	PRECOMPTE
سبتمبر	20/10/2016	14,433,323.00	12,076,187.00	18,379,571.00	8,129,939.00	PRECOMPTE
اكتوبر	20/11/2016	8,129,939.00	31,431,778.00	25,403,731.00	14,157,986.00	PRECOMPTE
نوفمبر	30/12/2016	14,157,986.00	36,621,377.00	48,304,120.00	2,475,243.00	PRECOMPTE
ديسمبر	22/1/2017	2,475,243.00	42,145,359.00	45,751,063.00	-1,130,461.00	مسددPAYEE
ديسمبر	21/02/2017	0.00	1,503,538.00	0.00	1,503,538.00	PRECOMPTE

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الجبائية للمؤسسة.

بعد القيام بعملية التدقيق في تصريحات الشركة الشهرية فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة تم استنتاج الملاحظات التالية:

1- عدم التصريح برقم الأعمال الإجمالي لشهر ماي حيث كان هناك فارق بقيمة 8.844.340,00دج،غير أنه تم تدارك الأمر حيث تمت تسوية هذا الخلل في تصريح G50تكميلي مع تسديد غرامة التأخير وذلك بتاريخ 26 جويلية 2016.

2- تسوية رصيد RPECOMPTEلم تتم في وقتها، حيث حملت تصريحات شهر جويلية، أوت سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر وديسمبر رصيد PRECOMPTEغير صحيح، لتقوم المؤسسة بتسديد مبلغ للرسم على القيمة المضافة بقيمة : 1.130.461,00 دج في حين كانت تملك رصيد PRECOMPTEبقيمة : 1.503.538,00دج حيث تمت تسوية الخلل عن طريق تصريح G50تكميلي لشهر ديسمبر.

3- احترام المؤسسة لمواعيد إيداع التصريحات وفي وقتها المحدد، حيث لم نسجل أية عقوبة بتأخير غير تلك المتعلقة برقم أعمال شهر ماي التكميلي.

المطلب الثاني: التدقيق في الرسم على النشاط المهني.

بنفس طريقة ومنهجية العمل قمنا بالتدقيق في أرقام أعمال المؤسسة الشهرية التي تضمنتها تصريحات G50وG50A، وهذا لإثبات شفافية المؤسسة في تسديد مستحقاتها فيما يخص الرسم على النشاط المهني حيث قمنا باعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (03-06): تسديدات الشركة للرسم على النشاط المهني.

	فرع مقرة		فرع تبسة		فرع ورقلة	
	رقم الاعمال	رسم النشاط المهني المسدد	رقم الاعمال	رسم النشاط المهني المسدد	رقم الاعمال	رسم النشاط المهني المسدد
جانفي	3,406,839.00	47,695.00	0.00	0.00	0.00	0.00
فيفري	66,657,523.00	933,205.00	0.00	0.00	37,035,756.00	518,501.00
مارس	25,997,668.00	363,967.00	0.00	0.00	6,403,641.00	89,651.00
افريل	105,603,836.00	1,478,453.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ماي	109,629,888.00	1,534,817.00	6,582,210.00	92,151.00	12,652,925.00	177,141.00
جوان	12,141,203.00	169,976.00	17,594,991.00	246,330.00	0.00	0.00
جويلية	39,232,820.00	549,259.00	15,928,563.00	223,000.00	0.00	0.00
اوت	33,169,061.00	464,366.00	36,598,894.00	512,385.00	358,311.00	5,016.00
سبتمبر	55,145,253.00	772,033.00	44,096,690.00	617,354.00	458,903.00	6,803.00
اكتوبر	94,271,937.00	1,319,807.00	55,161,780.00	772,265.00	0.00	0.00
نوفمبر	211,952,162.00	2,967,330.00	47,053,560.00	658,750.00	25,785,325.00	360,995.00
ديسمبر	211,196,133.00	2,956,745.00	51,898,956.00	726,585.00	0.00	0.00
المجاميع	**968,404,323.00**	**13,557,653.00**	**274,915,644.00**	**3,848,820.00**	**82,694,861.00**	**1,158,107.00**
المجموع الكلي لرقم الاعمال:					**1.326.014.828.00دج**	
المجموع الكلي للرسم على النشاط المهني المسدد:					**18.564.580,00دج**	

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الجبائية للمؤسسة.

من خلال هذا الجدول تم استنتاج الملاحظات التالية:

1- أرقام الأعمال المحققة في فروع المؤسسة الثلاث مقرة تبسة وورقلة صحيحة ومطابقة للوثائق المحاسبية للمؤسسة.

2- أرقام الأعمال الإجمالية للفروع (مقرة+تبسة+ورقلة) الشهرية والسنوية تتطابق مع تلك التي تم إعدادها في الجدول رقم(03-01).

3- المؤسسة مستفيدة من تخفيض على الرسم المهني بنسبة 30% من رقم الأعمال.

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

5- إيداع تصريحات G50Aكان في وقتها المحدد.

المطلب الثالث: التدقيق في النتيجة الجبائية

بصدد معرفة ما إذا كانت المؤسسة قد قامت باحترام التشريع الجبائي في تحديد النتيجة الجبائية، وذلك من خلال مؤشرات رفض أو قبول الأعباء التي تحملتها المؤسسة خلال هذه السنة، يقوم محافظ الحسابات بتفحص كافة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمصاريف والأعباء التي تدخل في نشاط المؤسسة، أو تلك المتعلقة بتضخيم الفواتير من أجل تقليص النتيجة وبالتالي تسديد ضريبة على أرباح الشركة أقل.

حيث وبعد عملية التدقيق وقفنا على مايلي:

1- كافة الأعباء والمصاريف مقبولة محاسبيا وجبائيا، حيث لم نسجل أي عبء مرفوض غير ذلك المتعلق بالضريبة على أرباح الشركة لسنة 2016، حيث تم استرداده كونه ليس عبء.

2- الاهتلاكات تم حساب أقساطها وفق الاهتلاك الخطي، وبمعدلاتها المنصوص عليها قانونا.

3- كافة الأعباء حقيقية ومؤكدة حيث تمت بصفة فعلية.

4-مبالغ الأجور المدفوعة هي لأشخاص يعملون فعلا بالمؤسسة.

5- استهلاك البضائع واللوازم حقيقي.

المطلب الرابع: تقرير محافظ الحسابات حولالشركة[1].

سوف نتطرق في تحليل تقرير محافظ الحسابات إلى أهم العناصر التي يمكن أن تعطي الصورة الحقيقة للمؤسسة من الناحية الجبائية مقارنة مع المؤشرات المدروسة مسبقا وهذا من خلال إبداء رأي المحافظ حول صحة المعلومات المالية وإتباع الشركة للمعايير المحاسبية ، تحليل الضرائب والرسوم وكذا تحليل حساب النتائج.

أولا: رأي محافظ الحسابات حول صحة حسابات الشركة.

حمل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2016 في طياته دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تقرير الشهادة وكذا تقرير خاص ، وكانت في مجملها تحمل رأيا سليماً حيث أشار إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة حيث لم يرالمحافظ أي وصف، ملاحظة، أو نقاط ضعف ذات معنى.

كما أشار محافظ الحسابات إلى أن فحص القوائم المالية كان طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وفقا لما تتطلبه المهنة كما كان رأيه سليما حول صحة ودقة القوائم المالية للشركة وأنها اعتمدت على المعايير المحاسبية في تسجيلاتها.

ثانيا: رأي محافظ الحسابات حول الضرائب والرسوم.

إن معطيات تقرير محافظ الحسابات فيما يخصجانب الضرائب والرسوم كانت تشير إلى أن الضريبة على أرباح الشركات ارتفعت مقارنة بالسنة السابقة نتيجة ارتفاع النتيجة الجبائية لسنة 2016، كما أشارت نفس معطيات التقرير إلى ارتفاع في مبالغ الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، و أن أرصدتها المتبقية والواجبة السداد صحيحة وهذا ما يبرزه الجدول التالي:

[1] Rapport de commissaire aux compte, Msila,Algerie , 2017

جدول 03-04: رصيد الضرائب والرسوم بميزانية الخصوم

DATE	LIBELLE	DETAIL	SOLDE
31/12/2016	**Compote :444 IBS** IBS EXIGIBLE 2014/2016	11 127 132.93	
	Total	11 127 132.93	**11 127 132.93**
31/12-16	**Compte : 447 TAXE SUR LACTIVITE PROFES** CONST TAP MOIS 12/2016	**7 011 651.00**	
	TOTAL	**7 011 651.00**	**7 011 651.00**
31/12/2016	**Compte :4458 TVA EXIGIBLE 31/12/2016**	1 130 461.00	
	TOTAL	**1 130 461.00**	**1 130 461.00**
	SOLDE IMPOTS	**00**	**19 269 244.93**

Source : Rapport de commissaire aux compte, Msila, Algerie , 2017

ثالثا:رأي محافظ الحسابات حول حساب النتائج.

من خلال تقرير المحافظ والمعطيات المقدمة فيما يخص الأعباء المقبولة والمرفوضة لسنة 2016، وبالأخذ بجميع مؤشرات التدقيق الجبائية، أشار المحافظ إلىصحة وسلامة وكذا شفافية الحسابات، مما جعل من حساب النتيجة الصافية مطابق لما تم إعادة حسابه والتحقق منه، حيث أنه وبعد إضافة العبء المرفوض الخاص بالضريبة على أرباح الشركات في الجزء الخاص بالاستردادات، أصبحت النتيجة الجبائية تقدر ب: 54.525.587,00 بعد أن كانت:40.348.934,00 وان الشركة تخضع لمعدل 26%كمعدل للضريبة على أرباح الشركات.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة والتي شملت التحقيق والتدقيق في صحة ما تضمنته تصريحات الشركة الجبائية وجودتها، والتي إرتكزت على تقرير محافظ الحسابات، والذي أكد من خلال رأيه الفني والمحايد على أن المؤسسة احترمت التزاماتها الجبائية وسددت ما عليها من حقوق في وقتها المحدد، وأن أسس هذه الرسوم والضرائب لديها ما يبررها من الوثائق الثبوتية.

كما خلصت هذه الدراسة بعد القيام بالتدقيقات السابقة حول أهم هذه الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة، وبعد مقارنة تصريحاتها الجبائية بالتسجيلات المحاسبية تبين أن الحقوق الجبائية المسجلة محاسبيا تمت بشفافية تامة وبصورة صحيحة وبمعدلاتها الحقيقية.

من خلال هذا البحثالذي تتمحور اشكاليته حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في شفافية التصريحات الجبائية، ومن خلال دراسة الحالة التطبيقية لشركة خاصة، وبعد البحث والدراسة تم التوصل إلى:

أولاً: نتائج الدراسة

- ❖ مهنة محافظ الحسابات هي الأداة الفعالة والركيزة الأساسية لإثبات صحة وصدق القوائم المالية من خلال الأدلة والقرائن التي تثبت سلامتها ومطابقتها للمعايير المعمول بها.
- ❖ الجانب الجبائي لعملية التدقيق والفحص تحظى بأهمية بالغة من طرف محافظ الحسابات وذلك من خلال مدى التزام المؤسسة باحترام التشريع الجبائي، وكذا معرفة وضعية المؤسسة مع الإدارةالجبائية.
- ❖ أي تهاون أوإخلال بهذه الالتزامات سيحملها أعباء إضافية يمكن تجاوزها ، حيث يكمن هنا الدور الفعال لمحافظ الحسابات من خلال تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا: اختبارصحة الفرضيات

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة التطبيقيةتوصل البحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

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

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

الفرضيةالثالثة:والمتعلقة بالعقوبات الجبائية الناتجة عن إخلال المؤسسة بالتزاماتها التصريحية فقد تم تأكيدها من خلال دراسة كافة القوانين والتشريعات المتعلقة بهذا الجانب ،والتي أقرها المشرع الجبائي سواء تعلق الأمر بالنقصان أوالغش في التصريحات ، وأن أي إخلال بها سيؤدي حتما إلى تحمل المؤسسة لأعباء مالية إضافية.

ثالثاً: الاقتراحات والتوصيات

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

- ❖ على المؤسسة التقيد التام بتوجيهات محافظ الحسابات بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
- ❖ يجب على المؤسسة الالتزام بقوانين التشريع الجبائي وبالتحديثات التي تطر أ عليه من حين لآخر.
- ❖ على المؤسسة ضمان إيداع التصريحات الجبائية في وقتها المحدد لتفادي أي عبء إضافي، والعمل أكثر على تحسين جودتها.
- ❖ إعادة هيكلة النظام الإداري للمؤسسة بإضافة مصالح أخرى كمصلحة التدقيق الداخلي والتي نرى بضرورتها، خصوصا وأن المؤسسة تسعى إلى تحقيق استثمارات أخرى في السنوات القادمة، وهذا ما يقلل من نسبة الأخطاء التي من الممكن أن تقع.

رابعاً: أفاق البحث

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

- ❖ العلاقة التكاملية بين محافظ الحسابات والإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.
- ❖ ما مدى تأثير المراجعة الجبائية في جودة تقارير محافظ الحسابات.

الملحق رقم 01: جدول تحديد النتيجة الجبائية سنة 2016

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F |0|0|1|4|2|8|1|1|9|0|0|1|3|5|3|

Désignation de l'entreprise :	
SARL STYLE CHENAFI IMP EXP	
Activité	*IMPORT EXPORT +COMMERCE EN GROS +TRANSPORT*
Adresse	*CNE MAGRA-M4SILA*

Exercice du : 01/01/2016 Au : 31/12/2016

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	40 348 934
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		0
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0
Frais de réception non déductibles		0
Cotisations et dons non déductibles		0
Impôts et taxes non déductibles		0
Provisions non déductibles		0
Amortissements non déductibles		0
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	0
	Impôt différé (variation)	14 176 653
Pertes de valeurs non déductibles		0
Amendes et pénalités		0
Autres réintégrations (*)		0
Total des réintégrations		**14 176 653**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		0
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Complément d'amortissements		0
Autres déductions (*)		0
Total des déductions		**0**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Total des déficits à déduire		**0**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	**54 525 587**
	Déficit	**0**

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم02: ميزان المراجعة للشركة سنة 2016

Copyright Winalco SCF 2010 - 06 61 70 24 51

Balance Générale

Du : 01/01/2016 Au : 31/12/2016

Comptes	Libelles	Ouverture		Mouvements		Soldes Mouvements		S o l d e s	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débiteurs	Créditeurs	Débiteurs	Créditeurs
10101	Capital émis CHENAFI FETEH		35 000 000.00						35 000 000.00
10102	Capital émis CHENAFI MOUSSA		5 000 000.00						5 000 000.00
106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, régle				161 120.16		161 120.16		161 120.16
11	Report à nouveau		2 282 355.67	161 120.16	3 222 403.28		3 061 283.12		5 343 638.79
12	Résultat de l'exercice		3 222 403.28	3 222 403.28		3 222 403.28			
167	Dettes sur contrat de location-financement			23 577 721.87	71 081 638.41		47 503 916.54		47 503 916.54
2150	Installations techniques, matériel et outillage	2 051 401.71		77 347 808.23		77 347 808.23		79 399 209.94	
218	Autres immobilisations corporelles	7 772 393.17		111 701 947.44		111 701 947.44		119 474 340.61	
2183	Matériel de bureau et matériel informatique.	1 714 783.55						1 714 783.55	
275	Dépôts et cautionnements versés	90 000 000.00		60 458 623.47	130 458 623.47		70 000 000.00	20 000 000.00	
28150	Amortissement Installations techniques		381 790.31		205 140.17		205 140.17		586 930.48
2818	Amortissement autres immobilisations corpor		1 766 416.87		5 802 139.49		5 802 139.49		7 568 556.36
3000	Stk.div.march.gros..	5 339 018.09		1 005 316 882.24	1 010 655 900.33		5 339 018.09		
3001	Stk.CIMENT BLANC			266 908 413.66	266 908 413.66				
380	Marchandises stockées			1 272 225 295.90	1 272 225 295.90				
401	Fournisseurs de stocks et services			848 853 957.90	848 853 957.90				
4010	Fournisseurs ETRANGER			490 858 272.82	490 858 272.82				
4011	CREDITEUR de services		19 478 454.00	162 391 793.91	170 289 980.30		7 898 186.39		27 376 640.39
404	Fournisseurs d'immobilisations			109 870 869.69	115 138 736.33		5 267 866.64		5 267 866.64
409	Fournisseurs débiteurs : avances et acompte	371 981.48		54 715 805.67	371 981.48	54 343 824.19		54 715 805.67	
411	Clients	109 753 084.95		1 657 500 690.28	1 671 124 422.10		13 623 731.82	96 129 353.13	
419	Clients créditeurs – avances reçues, RRR à		173 630 561.71	122 121 812.93	130 413 224.69		8 291 411.76		181 921 973.47
421	Personnel, rémunérations dues			2 505 530.92	2 505 530.92				
431	Sécurité sociale		66 825.00	366 714.19	395 764.75		29 050.56		95 875.56
4421	Impots sur le revenu global(IRGS)		34 134.00	150 538.00	116 404.00	34 134.00			
444	Etat, impôts sur les résultats		3 452 301.43	6 501 821.00	14 176 652.50		7 674 831.50		11 127 132.93
4456	TVA sur achats			219 840 963.66	219 497 822.00	343 141.66		343 141.66	
4457	TVA SUR VENTES			224 638 123.63	224 638 123.63				
4458	T.V.A ... payer				1 130 461.00		1 130 461.00		1 130 461.00
4459	Pr.comptes	5 530 162.00		43 530 677.00	47 557 301.00		4 026 624.00	1 503 538.00	

الملحق رقم02: ميزان المراجعة للشركة سنة 2016

Copyright Winalco SCF 2010 - 06 61 70 24 51

Balance Générale

Du : 01/01/2016 Au : 31/12/2016

Comptes	Libelles	Ouverture		Mouvements		Soldes Mouvements		S o l d e s	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débiteurs	Créditeurs	Débiteurs	Créditeurs
10101	Capital émis CHENAFI FETEH		35 000 000.00						35 000 000.00
10102	Capital émis CHENAFI MOUSSA		5 000 000.00						5 000 000.00
106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, régle				161 120.16		161 120.16		161 120.16
11	Report à nouveau		2 282 355.67	161 120.16	3 222 403.28		3 061 283.12		5 343 638.79
12	Résultat de l'exercice		3 222 403.28	3 222 403.28		3 222 403.28			
167	Dettes sur contrat de location-financement			23 577 721.87	71 081 638.41		47 503 916.54		47 503 916.54
2150	Installations techniques, matériel et outillage	2 051 401.71		77 347 808.23		77 347 808.23		79 399 209.94	
218	Autres immobilisations corporelles	7 772 393.17		111 701 947.44		111 701 947.44		119 474 340.61	
2183	Matériel de bureau et matériel informatique.	1 714 783.55						1 714 783.55	
275	Dépôts et cautionnements versés	90 000 000.00		60 458 623.47	130 458 623.47		70 000 000.00	20 000 000.00	
28150	Amortissement Installations techniques		381 790.31		205 140.17		205 140.17		586 930.48
2818	Amortissement autres immobilisations corpor		1 766 416.87		5 802 139.49		5 802 139.49		7 568 556.36
3000	Stk.div.march.gros..	5 339 018.09		1 005 316 882.24	1 010 655 900.33		5 339 018.09		
3001	Stk.CIMENT BLANC			266 908 413.66	266 908 413.66				
380	Marchandises stockées			1 272 225 295.90	1 272 225 295.90				
401	Fournisseurs de stocks et services			848 853 957.90	848 853 957.90				
4010	Fournisseurs ETRANGER			490 858 272.82	490 858 272.82				
4011	CREDITEUR de services		19 478 454.00	162 391 793.91	170 289 980.30		7 898 186.39		27 376 640.39
404	Fournisseurs d'immobilisations			109 870 869.69	115 138 736.33		5 267 866.64		5 267 866.64
409	Fournisseurs débiteurs : avances et acompte	371 981.48		54 715 805.67	371 981.48	54 343 824.19		54 715 805.67	
411	Clients	109 753 084.95		1 657 500 690.28	1 671 124 422.10		13 623 731.82	96 129 353.13	
419	Clients créditeurs – avances reçues, RRR à		173 630 561.71	122 121 812.93	130 413 224.69		8 291 411.76		181 921 973.47
421	Personnel, rémunérations dues			2 505 530.92	2 505 530.92				
431	Sécurité sociale		66 825.00	366 714.19	395 764.75		29 050.56		95 875.56
4421	Impots sur le revenu global(IRGS)		34 134.00	150 538.00	116 404.00	34 134.00			
444	Etat, impôts sur les résultats		3 452 301.43	6 501 821.00	14 176 652.50		7 674 831.50		11 127 132.93
4456	TVA sur achats			219 840 963.66	219 497 822.00	343 141.66		343 141.66	
4457	TVA SUR VENTES			224 638 123.63	224 638 123.63				
4458	T.V.A ... payer				1 130 461.00		1 130 461.00		1 130 461.00
4459	Pr.comptes	5 530 162.00		43 530 677.00	47 557 301.00		4 026 624.00	1 503 538.00	

الملحق رقم02: ميزان المراجعة للشركة سنة 2016

Copyright Winalco SCF 2010 - 06 61 70 24 51

SARL STYLE CHENAFI IMP EXP

Page 3 / 3

Le 11/09/2018 A 17:05

Edité par : SAMIR

Exercice : 2016

Du : 01/01/2016 Au : 31/12/2016

Balance Générale

Comptes	Libelles	Ouverture		Mouvements		Soldes Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débiteurs	Créditeurs	Débiteurs	Créditeurs
Report		271 184 879.27	271 184 879.27	11 034 257 619.25	9 654 118 349.02	1 599 364 204.63	219 224 934.40	1 737 791 933.55	357 652 663.32
700	Ventes de marchandises MAGRA				968 404 330.97		968 404 330.97		968 404 330.97
7001	Ventes de marchandises OUARGLA				82 721 860.00		82 721 860.00		82 721 860.00
7002	Ventes de marchandises TEBESSA				274 915 644.78		274 915 644.78		274 915 644.78
709	Rabais, remises et ristournes accordés				767.13		767.13		767.13
7090	Rabais, remises et ristournes accordés LCO				49 806 950.23		49 806 950.23		49 806 950.23
757	Produits exceptionnels sur opérations de ges				16.63		16.63		16.63
758	Autres produits de gestion courante				1 755.00		1 755.00		1 755.00
766	Gains de change				4 287 945.49		4 287 945.49		4 287 945.49
TOTAUX		271 184 879.27	271 184 879.27	11 034 257 619.25	11 034 257 619.25	1 599 364 204.63	1 599 364 204.63	1 737 791 933.55	1 737 791 933.55

Copyright Winalco SCF 2010 - 06 61 70 24 51

SARL STYLE CHENAFI IMP EXP

Le 11/09/2018 A 17:05

Edité par : SAMIR

Exercice : *2016*

Du : *01/01/2016* Au : *31/12/2016*

Balance Générale

Comptes	Libelles	Ouverture		Mouvements		Soldes Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débiteurs	Créditeurs	Débiteurs	Créditeurs
Report		222 532 824.95	244 315 242.27	6 764 767 787.85	6 697 789 310.29	246 993 258.80	180 014 781.24	373 280 172.56	328 084 112.32
447	Autres impôts, taxes et versements assimilé		3 700 555.00	11 334 133.00	13 557 653.00		2 223 520.00		5 924 075.00
4470	Autres impôts, taxes et versements assimilé		2 869 082.00	3 666 198.00	1 158 107.00	2 508 091.00			360 991.00
4471	Autres impôts, taxes et versements assimilé			3 122 235.00	3 848 820.00		726 585.00		726 585.00
455	Associés - comptes courants		20 300 000.00		2 256 900.00		2 256 900.00		22 556 900.00
486	Charges constatées d'avance			5 013 354.65		5 013 354.65		5 013 354.65	
5120	Comptes bancaires.EL SALAM	7 378.49		1 349 568 887.59	1 344 977 470.30	4 591 417.29		4 598 795.78	
5121	Comptes bancaires. BDL			887 310 008.03	886 842 261.32	467 746.71		467 746.71	
530	Caisse	1 968 282.19		84 500 000.00	85 132 685.08		632 685.08	1 335 597.11	
540	Régies d'avances et accréditifs	46 676 393.64		239 805 221.41	273 175 684.49		33 370 463.08	13 305 930.56	
5401	RENAULT			120 906 689.36	120 906 689.36				
57	Disponible			75 946 013.18	75 946 013.18				
5810	Virements de fonds			148 525 000.00	148 525 000.00				
600	Achats de marchandises vendues			1 277 564 313.99		1 277 564 313.99		1 277 564 313.99	
607	Achats non stockés de matières et fourniture			9 000 016.20		9 000 016.20		9 000 016.20	
609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur ach			232 495.43		232 495.43		232 495.43	
616	Primes d'assurances			406 651.82		406 651.82		406 651.82	
623	Publicité, publication, relations publiques			555 555.55		555 555.55		555 555.55	
626	Frais postaux et de télécommunications			46 788.31		46 788.31		46 788.31	
6270	Frais sur titres			7 223 253.17	1 755.00	7 221 498.17		7 221 498.17	
6271	Commissions diverses			472 581.32		472 581.32		472 581.32	
6310	Traitements et salaires			2 883 027.40		2 883 027.40		2 883 027.40	
635	Cotisations aux organismes sociaux			134 672.27		134 672.27		134 672.27	
6420	Taxe sur l'activit.indust/comm. TAIC			18 564 580.00		18 564 580.00		18 564 580.00	
657	Charges exceptionnelles de gestion courante			00.02		00.02		00.02	
658	Autres charges de gestion courante			101 004.00		101 004.00		101 004.00	
661	Charges d'intérêts			1 147 932.49		1 147 932.49		1 147 932.49	
666	Pertes de change			1 275 287.05		1 275 287.05		1 275 287.05	
681	Dotations aux amortissements, prov. et perte			6 007 279.66		6 007 279.66		6 007 279.66	
695	Impôts sur les bénéfices basés sur le résulta			14 176 652.50		14 176 652.50		14 176 652.50	

الملاحق

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية

❖ **الكتب:**

1) أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبع ة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009.

2) حسين القاضي، حسن دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، 1999،

3) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004

4) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005

5) محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.

6) محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة للنشر، الجزائر،2004.

7) بوعلامولهي، **جباية المؤسسة**، الجزء الأول، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2018.

8) يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

❖ **المجلات:**

1) مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة الباحث، عدد01، 2002.

❖**الرسائل الجامعية:**

1) حكيمة مناعي،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر** ، مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة الحاج لخضر باتنة،2010/2009.

2) سمية قحموش، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية** ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

3) عصام خالدي، **المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية** ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017.

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

5) لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر** ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005.

6) نسرين حشيشي،**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، مذكرة ماجستير منشورة،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

❖ **القوانين والمراسيم:**

1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر.

2) المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** ، الجمهورية الجزائرية، 2018.

3) المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر، 2018،

4) المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018.

5) الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 .

ثانياً: باللغة الفرنسية

01) Rapport de commissaire aux compte،Msila،Algérie , 2017.

مـــلـخـــص:

تعتبر مهنة محافظ الحسابات من بين المهن التي لها أهمية بالغة في حياة المؤسسة كونها تلعب دور الوسيط بين المؤسسة والملاك وكافة الأطراف الأخرى التي لها مصالح مشتركة مع هذهالمؤسسات وقد جسد المشرع الجزائري هذه الأهمية من خلال القانون 10-01 الذي تطرق بالتفصيل إلى كافة الشروط التي يجب ان تتوافر في كل من يرغب في ممارسة مهنة محافظ الحسابات وكذا المهام و المسؤوليات المنجرة عنها،وقد حاولنا من خلال هذا العمل أننبين الخطوات التي يجب على محافظ الحساباتالسير عليها من أجل إنجاز مهمته بنجاح وشفافية تامة، وخدمة كافة الأطراف التي يعنيها التقرير النهائي الذي يعده دون تحيز لأي طرف مهما كان .

RÉSUMÉ:

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