الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Boudiaf-M'sila
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : Sciences Commerciales

جامعة محمد بوضياف- المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

العنوان

مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي

– دراسة تقرير المدقق الخارجي لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبة:

– العطافي هاجر

إشراف الأستاذ:

– د.ولهي بوعلام

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة
غربي حمزة	أستاذ محاضر ب	رئيسا
ولهي بوعلام	أستاذ محاضر أ	مقررا ومشرفا
عريوة محاد	أستاذ محاضر ب.	مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء:

نحمد الله ونشكره على كل شيء، كاشف ظلمة الجهل ومنير القلوب والدرب بالعلم والإيمان، لا إله إلا هو رب العالمين والصلاة على أشرف المرسلين محمد حبيب الله

عند كل غروب لشمس يوم مضى، عند كل بزوغ لفجر يوم جديد، عند كل أمل يتفتح في مخيلتي ، وصواب كل هدف أطمح لتحقيقه أجد ملكين اثنين يخطوان الخطوة من قبلي ويرافقانني دائما بدعائهما، ويترقبان يوم النجاح ليتوجا في مكاني إلى اللذان تاهت الكلمات في وصفهما فبكل ما خط قلمي وعبر وجداني إلا أن كل الكلمات لن توفي حقهما

إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشملني بالعطف والحنان إلى النبل والعطاء

أحلى كلمة يرددها لساني وأجمل من رأته عيوني أنق وأقوى حب أحس به أبي أدامه الله لي وحفظه من كل كرب في الدنيا

إليك يا أجمل باقة ورد أنبتتها هذه الأرض الطيبة، إليك يا أحلى رائحة عطر خرجت من قنينة نادرة، إليك يا ألمع ذرة تحدق لها العيون، إليك يا أغلى ألماسة في حياتي، إليك يا نبع الحنان، إليك وإليك ولتكرار دلالة إليك يا أمي أطال الله في عمرك

إلي شموع لا تنطفيء ولألىء تنير بيتنا وفرحته التي لا تغيب إلى من قاسموني الحياة والعيش في حضن الأسرة الدافئة بكل معنى الإخاء والتفاهم أختاي وأخواي : "إيمان وزوجها خالد وابنتها حبيبتي سرين""مروة""نذير""عبد الغفار".

"إلى أعز الناس"

"إلى قدوتي"

"إلى"

" براهيم زياني"

إلى زهرة النيسان والتي لن تكون أبدا في طيات النسيان ما حييت إلى من شاركتني خطواتي أفكاري أحسيسي في السراء أو الضراء أختي حبيبتي الغالية روحي المفعمة بالحياة نبع كل ما يمكن تخيله جميل فيها حلم يتحقق بصمة في القلب فملكته محبوبتي "إلهام"

إلى اللواتي كن صديقاتي حبيباتي تقاسمت معهن حياة الجامعة بكل فرح في معنى الحياة بشقاوة ما هو حلو ويبقى ولا ينسى "مريم""أسماء""راوية""أسمهان""سوسو""أسية""حورية""خديجة""ليلى""أسماء""عفاف"

بكل حب وصفاء وبدون استثناء إلى من غرسوا معي زهور الصداقة فكانوا جزءا في حياتي إلى عائلتي بشقيها باسم الوالد والوالدة إلى كل جاراتي في السكن الجامعي

بكل بصمات الذكريات إلى من لم أذكرهم وتسعهم ذاكرتي إلى كل طلبة محاسبة وتدقيق وكل أساتذتي الكرام الأستاذ المشرف (د)ولهي بوعلام، و(د)"عريوة رشيد، غزي، عزي، سعودي بلقاسم" وكل من وقفوا معي.

"هاجر"

شكر وتقدير

بادئ ببدء الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل فاللهم لك الحمد حتى ترضى

ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا وكما يقول الرسول ﷺ :

«لا يشكر الله من لا يشكر الناس»

لا يسعنا في هذا المقام العلمي إلا أن نتقدم بخالص الشكر وعميق العرفان على جميل أستاذنا المشرف الدكتور ولهي بوعلام الذي بذل من وقته في سبيل إرشادنا ودعمه لنا لإكمال هذا البحث نرجوا الله أن يوفيه حقه على كل ما قدمه لنا بدوره من أساتذة العطاء العلمي والعملي في أطوار الدراسة والإخلاص فيما يقوم بها

وإلى الأستاذة عريوة رشيد، سعودي بلقاسم وعلى ما قدموه من ملاحظات قيمة تهدف إلى تصويب البحث والارتقاء من مستواه

وإلى كل أستاذ لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته ومساعداته

كما أتقدم بالشكر والاحترام للجنة المناقشة وأعضائها على قبولهم مناقشة هذا البحث

والشكر تم الشكر لله عز وجل فإن شكرت زادك الله خيرا.

الفهرس	الصفحة
شكر وتقدير	I.
الإهداء	II.
ملخص	III.
فهرس المحتويات	IV.
فهرس الأشكال	V.
فهرس الجداول	VI.
فهرس الملاحق	VII.
مقدمة	أ–د
الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي	
تمهيد	06
المبحث الأول :ماهية التدقيق الخارجي.	07
المطلب الأول : تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه.	07
المطلب الثاني :أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه.	11
المطلب الثالث :المعايير المتعارف عليها للتدقيق الخارجي وخطوات تنفيذه.	12
المبحث الثاني : عموميات حول المدقق الخارجي.	18
المطلب الأول : تعريف المدقق الخارجي تعينه وعزله.	18
المطلب الثاني :تحديد أتعاب المدقق الخارجي وأشكالها.	20
المطلب الثالث :صلاحيات المدقق الخارجي.	21
أولا : حقوق وواجبات المدقق الخارجي.	21
ثانيا : مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي.	23
المبحث الثالث :ضوابط المدقق الخارجي.	27
المطلب الأول : أدلة إثبات المدقق الخارجي.	27
أولا : ماهية أدلة الإثبات وأنواعها.	27
ثانيا : وسائل وصعوبات أدلة الإثبات.	29
المطلب الثاني : تقرير المدقق الخارجي.	30
أولا : تعريف التقرير وخصائصه.	30

ثانيا : مكونات التقرير وأنواعه.	32
خلاصة الفصل.	35
الفصل الثاني : الإطار النظري للتدقيق الجبائي ومخاطره.	
تمهيد	37
المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي.	38
المطلب الأول : مفهوم التدقيق الجبائي وتصنيفاته.	38
المطلب الثاني : أهمية التدقيق الجبائي وأهدافه.	41
المطلب الثالث : أسباب قيام التدقيق الجبائي ومبادئه.	42
المبحث الثاني : أشكال التدقيق الجبائي وسائله وأجهزته.	45
المطلب الأول : التدقيق الشامل.	45
المطلب الثاني : التدقيق الجبائي المعمق.	45
المطلب الثالث : وسائل التدقيق الجبائي وأجهزته.	49
المبحث الثالث : تقارير المدقق الخارجي وأثرها على اكتشاف الخطر الجبائي.	58
المطلب الأول : ماهية الخطر الجبائي.	58
أولا : تعريف الخطر الجبائي وأنواعه.	58
ثانيا : مصادر الخطر الجبائي ومظاهره.	60
المطلب الثاني : ماهية تقرير المدقق الخارجي في اكتشاف المخاطر الجبائية.	64
أولا : تقرير رقم الأعمال.	64
ثانيا : تقرير النتيجة الجبائية.	65
خلاصة الفصل.	66
الفصل الثالث : دراسة تقارير المدقق الخارجي لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة	
تمهيد	68
المبحث الأول : عرض القوائم المالية للمؤسسة ذات مسؤولية محدودة (2012-2013).	69
المطلب الأول : عرض القوائم المالية لسنة 2012.	69
المطلب الثاني : عرض القوائم المالية لسنة 2013.	73
المبحث الثاني : مؤشرات إدراج المؤسسة للتدقيق الجبائي.	78

المطلب الأول : دراسة مؤشر الأعباء المقبولة.	78
المطلب الثاني : مؤشرات أخرى للتدقيق الجبائي.	80
المبحث الثالث : مصداقية المدقق الخارجي في الكشف عن مخاطر التدقيق الجبائي.	82
المطلب الأول : تحليل الوضعية الجبائية للمؤسسة.	82
أولا : النتيجة الجبائية للمؤسسة.	82
ثانيا : الضرائب المفروضة.	83
المطلب الثاني : تحليل مزدوج لتقرير 2012-2013.	84
خلاصة الفصل.	88
الخاتمة.	90
قائمة المراجع.	93
الملاحق.	97

فهرس المحتويات

مقدمة

الفصل الاول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

الفصل الثاني

الإطار النظري للتدقيق الجبائي ومخاطره

الفصل الثالث:

دراسة تقارير المدقق الخارجي للمؤسسة SARL

خاتمة

قائمة المراجع

الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم(01)	عرض جدول خاص بميزانية الأصول لسنة 2012	**69**
الجدول رقم(02)	عرض جدول خاص بميزانية الخصوم لسنة 2012	**70**
الجدول رقم(03)	عرض جدول خاص بحساب النتائج لسنة 2012	**72**
الجدول رقم(04)	عرض جدول خاص بميزانية الأصول لسنة 2013	**74**
الجدول رقم(05)	عرض جدول خاص بميزانية الخصوم لسنة 2013	**75**
الجدول رقم(06)	عرض جدول خاص بحساب النتائج لسنة 2013	**76**
الجدول رقم(07)	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	**85**

فهرس الملاحق

الملحق رقم	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم(01)	ميزانية أصول2012	98
الملحق رقم(02)	ميزانية أصول2013	99
الملحق رقم(03)	ميزانية الخصوم 2012-2013	100
الملحق رقم(04)	جدول حساب النتائج 2012-2013	101
الملحق رقم(05)	جدول النتيجة المالية 2012-2013	102
الملحق رقم(06)	جدول النتيجة الجبائية 2012	104
الملحق رقم(07)	جدول النتيجة الجبائية 2013	105
الملحق رقم(08)	تقرير المدقق الخارجي 2012	106
الملحق رقم(09)	تقرير المدقق الخارجي 2013	118
الملحق رقم(10)	ميزان المراجعة 2012	130
الملحق رقم(11)	ميزان المراجعة 2013	135

مقدمة :

يبرز أثر التحولات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدتها مختلف دول العالم في تطور حجم ونشاط مختلف المؤسسات، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، هذا الأمر الذي أدى إلى ضرورة تبني مهنة التدقيق الخارجي باعتباره ضرورة حتمية وإلزامية على المؤسسة ووسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن الواقع المعاش داخل المؤسسة وتبرز أهميته في تقديم خدماته لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة.

بالقيام بهذه المهنة تظهر الحاجة إلى المدقق الخارجي في الجزائر في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات، وعدم تقيد هذه الأخيرة بإجراءات وسياسات هذه الأنظمة. الأمر الذي يستدعي وجودها كونها مهنة مستقلة تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة يقوم فيها بفحص القوائم المالية للمؤسسة والتأكد من صحتها ومطابقتها للمعايير المتعارف عليها بالاعتماد على الأدلة الناتجة عن عملية التدقيق التي يقوم بها ليعطي في الأخير الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير يصادق فيه على النتائج التي تلبي حاجات المستفيدين منها.

ولذلك فإن حوصلة عمل المدقق الخارجي تخدم مصالح المؤسسة في الكثير من النواحي وأهمها تلك المرتبطة بالإدارة الجبائية ذلك أن المدقق الخارجي يعمل على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها بالتدقيق في حساباتها ومنع الأسباب، وسد الثغرات التي تنتهجها المؤسسات لخدمة مصالحها ومحاربتها وهو يعبر عن عمل استباقي قبل التدقيق الجبائي، ذلك أن عدم الالتزام بالقوانين الجبائية المعمول بها يمكن أن يعرض المؤسسة للعديد من المخاطر الجبائية.

1- إشكالية البحث :

مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

" ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي ؟"

إن هذه الإشكالية تدفعنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية لعل أهمها :

- فيما تتمثل مهمة التدقيق الخارجي القائمة على المعايير المتعارف عليها ؟
- هل التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية يقلل من وقوعها في المخاطر الجبائية؟ وما طبيعة هذه المخاطر؟
- كيف يمكن للمدقق الكشف عن مخاطر التدقيق الجبائي ؟ وهل الحكم بتواجدها دلالة على مصداقية المدقق الخارجي؟

2-الفرضيات:

يتطلب تحليل الإشكالية محل الدراسة إختبار مجموعة من الفرضيات التي تعتبر كإجابة مبدئية على مختلف التساؤلات المطروحة فيها وهي :

- التدقيق الخارجي للقوائم المالية وفق المعايير المتعارف عليها والذي يلبي حاجات مستخدمي هذه القوائم.
- التزام المؤسسة التشريع الجبائي ينقص من نسبة ارتكابها للأخطاء الجبائية ويجنبها التدقيق الجبائي.
-مصداقية تقارير المدقق الخارجي تعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمؤسسة.

3-أهمية البحث :

- توضيح أهمية تقرير المدقق الخارجي بالنسبة للمؤسسة باعتباره ركيزة أساسية لها.
- نظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بتفسير مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، وبالتالي هذه الدراسة سوف تساعد وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

4-أهداف البحث :

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الجزائرية؛
- الاهتمام بموضوع المدقق الخارجي بسبب دوره الفعال والرئيسي لخدمة أصحاب المشروع؛
- الدراسة العملية الواقعية التي تلمس من خلالها أرض الواقع المخاطر الحقيقية التي يكشفها المدقق خلال إعداد تقريره الذي يتوجب أن يكون عالي الكفاءة في ظل تحقيق أهداف التدقيق المرجوة ؛
- محاولة التعرف على الأخطار الجبائية ؛
- تسليط الضوء على ما هو مدروس نظريا وما هو موجود فعليا.

5-أسباب اختيار الموضوع :

هناك جملة من الأسباب الموضوعية والذاتية لعل أهمها :

- اختياره كان حسب ميول الطالب بالإضافة إلى التخصص محاسبة وتدقيق ؛
- الإسهام في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه المواضيع ؛
- المساهمة في تكسير الجمود الذي يعرفه ميدان البحث فيما يخص تحليل تقرير المدقق الخارجي وإبراز إمكانية البحث في مثل هذه الاتجاهات ؛
- إبراز أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسات ودوره في الإدارة الجبائية في عكس الصورة الحقيقية للمؤسسة من أجل توخي الحذر والالتزام بما فرضه عنها المشرع الجبائي.

6-حدود الدراسة :

تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في مكتب المدقق الخارجي بولاية المسيلة. أما زمنيا فقد تم اختيار سنة 2012 و2013 لدراسة الحالة التطبيقية.

7-المنهج المستخدم:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات نعتمد المنهج الوصفي المناسب بالجانب النظري.

بالإضافة إلى المنهج التحليلي لدراسة الحالة المتعلقة بالجانب التطبيقي من خلال دراسة تقارير المدقق الخارجي والعمل على تحليلها. واستعمال المقابلة وجمع الوثائق الخاصة بالميزانية المحاسبية والميزانية الجبائية والتقرير الخاص بالمدقق الخارجي، من أجل إجراء هذا التحليل والاستنباط والاستخلاص.

8-الدراسات السابقة :

في حدود البحث لم يتم تناول موضوع مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي مباشرة وبصورة كافية، ولكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرض لها الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة والتي نوضحها فيما يلي :

1-دراسة حميداتو صالح، تحت عنوان "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، 2012". تحت الإشكالية التالية : إلى أي مدي يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ؟

كان أهم ما خلصت إليه الدراسة أنه في حالة انحراف المؤسسة عن التشريعات الجبائية يعرضها لمخاطر جبائية متعددة وهذا ما يقره التشريع الجبائي باعتبار النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي وللمكلف كل الحرية في إعداد الصريحات الجبائية ولكن القانون الجبائي أعطى للإدارة الضريبية حق مراقبة مدى مصداقية هذه التصريحات ومطابقتها للواقع المالي والاقتصادي لها. ومدى احترام الإجراءات المعمول بها في التصريح والدفع، فالمخاطر الجبائية تزداد كلما ابتعدت المؤسسة عن قواعد التشريع الجبائي.

2-دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، تحت عنوان " التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية -دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم-محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية- 2010".تحت الإشكالية التالية : ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما حقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة ؟

كان من أهم ما خلصت إليه هذه الدراسة هو أن المراجعة الداخلية والخارجية هما وظيفتان هامتان لا غنى عنهما. يتضح دورهما الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع، من خلال أعمال الرقابة والفحص المستمر على جميع أنشطة وعمليات المؤسسة، التي تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية ، وكذلك أعمال المراجعة المالية التي يقوم بها المدقق الخارجي ورأيه الفني المحايد الذي يصدره في مدى

عدالة وصحة وشفافية القوائم المالية للمؤسسة التي تعبر عن المركز المالي ونتائج العمليات لها .فمن خلال التقارير التي يصدرها كل طرف بنتائج أعمال مراجعته، وما توصل إليه من ملاحظات إيجابية وسلبية وتوصياته بشأنها، يقوم مجلس إدارة المؤسسة والجمعية العامة للمساهمين باتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة، التي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة وحماية أموالها وممتلكاته.

9-تقسيمات البحث :

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي، بحيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي الذي قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول ماهية التدقيق الخارجي، المبحث الثاني كان عموميات حول المدقق الخارجي، أما المبحث الثالث حول دراسة أدلة إثبات المدقق الخارجي وتقاريره. والفصل الثاني الإطار النظري للتدقيق الجبائي ومخاطره تم التطرق أيضا فيه إلى ثلاث مباحث كان في المبحث الأول ماهية التدقيق الجبائي، والمبحث الثاني أشكال التدقيق الجبائي وسائله وأجهزته، أما المبحث الثالث كان حول تقارير المدقق الخارجي وأثرها على اكتشاف المخاطر الجبائية. أما الفصل الثالث الذي كان يخص الجانب التطبيقي الخاص بدراسة تقارير المدقق الخارجي للمؤسسة، اشتمل فيه المبحث الأول على عرض القوائم المالية للمؤسسةSARL لسنتي 2012-2013، والمبحث الثالث ينطوي على المؤشرات التي تدرج المؤسسة في التدقيق الجبائي، أما المبحث الثالث تحت عنوان مصداقية المدقق الخارجي في الكشف عن مخاطر التدقيق الجبائي.

10-صعوبات البحث :

هناك بعض الصعوبات تمت مواجهتها عند القيام بإعداد البحث منها :

- في حدود بحث الطالب عدم توفر مراجع خاصة بتحليل تقرير المدقق الخارجي في الجانب النظري وهذا لاستخدام الاستبيان الموزع على مجموعة من المدققين ؛
- صوبة تحليل التقرير وإتباع منهجية تكون ملمة بما فيه وما يفيد إشكالية البحث ؛
- قلة المراجع في حدود بحث الطالب خاصة فيما يخص مصطلح التدقيق الخارجي، والتدقيق الجبائي ومخاطره.

تمهيد :

يعتبر التدقيق الخارجي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية فهي بذلك عملية انتقاديه للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إن هذه العملية تمكن المدقق من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن عناصر المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث هي كالأتي :

- **المبحث الأول** : ماهية التدقيق الخارجي.
- **المبحث الثاني** : عموميات حول المدقق الخارجي.
- **المبحث الثالث** : ضوابط المدقق الخارجي.

المبحث الأول : ماهية التدقيق الخارجي.

يعتبر التدقيق الخارجي عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمركز المالي الحقيقي لها.

المطلب الأول : تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه.

أولا : تعريف التدقيق الخارجي.

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وفيما يلي ذكر لبعض التعاريف :

التعريف الأول : "التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات الحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضي لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرون، البنوك)[1]."

التعريف الثاني :"بأنه التدقيق المؤدى عن طريق أطراف خارجية عن المؤسسة محل الدراسة. فعادة ما يتم أداء هذا التدقيق عن طريق خبراء مستقلين عن المؤسسة محل التدقيق وموظفيها طبقا للمتطلبات التي تم تحديدها عن طريق أو لصالح الأطراف التي تستفيد من أداء عملية التدقيق. أي أنه التدقيق الإلزامي للقوائم المالية لمؤسسات الأعمال[2]."

التعريف الثالث : "يعرف التدقيق الخارجي باعتباره فرع من فروع التدقيق الرئيسية الداخلي والخارجي بأنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق[3]."

---

[1] – محمد التهامي طراهر، مسعود صديقي : المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر: ط3، 2006، ص30.

[2] – أمين السيد أحمد لطفي : فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، ط1، 2009، ص–ص16–17.

[3]– محمد السيد سرايا : أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007،ص"39.

التعريف الرابع :"عملية منتظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تطابق هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها[1]."

من التعاريف السابقة الذكر يمكن إعطاء تعريف شامل وموحد للتدقيق الخارجي على أنه : "ذلك التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة فهو أداة مستقلة وحيادية، يكون إلزامي لفحص القوائم المالية وتحديح مدى تمشها مع المعايير القائمة ومطابقتها لأدلة الإثبات المعتمدة وهذا لإعطاء رأي موضوعي في شكل تقارير وتوصيلها للمستخدمين المعنيين بها."

ثانيا : أنواع التدقيق الخارجي.

ويتنوع التدقيق الخارجي من حيث ما يلي :[2]

1-من حيث حجم التدقيق :

أ-التدقيق الكامل : وهو الذي يتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية بمعنى أن يكون تدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية :

- ✓ جميع الأوراق والملفات والسجلات والدفاتر ومختلف العمليات الصغيرة والكبيرة على حد سواء ؛
- ✓ جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على خلاف أنواعها ؛
- ✓ جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة ؛

ب-التدقيق الجزئي : وهو الذي يتضمن تدقيق بعض العمليات في شكل عينات لمختلف العمليات التي تمت خلال الفترة ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المدقق :

- ✓ بعض قيود العمليات دون غيرها بالإضافة إلى عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات ؛
- ✓ عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.

وفي هذا المجال يجب مراعاة ما يلي :

- لا يجب على المدقق اطلاع المسؤولين في المؤسسة موضوع التدقيق على طبيعة العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها والتي قام باختيارها؛

---

[1]- حسين عبيد، شحاتة السيد : المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص-ص21-22.

[2]- محمد السيد سرايا : مرجع سابق، ص-ص40-53.

- لا يجب على المدقق استخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بتدقيق عمليات نفي المؤسسة مرة أخرى؛
- لا يجب على المدقق إتباع أسلوب التدقيق الجزئي إلا بعد أن يقوم بتقييم نظلم الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق وتأكيده من أنه نظام جيد ويبعث على الاطمئنان.

2–من حيث الإلزام في التدقيق :

ينقسم إلى نوعين هما :

أ– التدقيق الإلزامي : وهو الملزم بنص القانون في الدولة المعنية ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق خارجي أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للمؤسسة يتولى التدقيق في حساباتها، وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق خارجي، وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

ب– التدقيق الاختياري : وهو الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو لائحة معينة، وهناك تدقيق قد تطلبه إدارة المؤسسة لتحقيق غرض معين أو للتحقق من أمر ما أو لإتخاذ قرار معين بناءا على نتيجة التدقيق ومثال ذلك :

- ✓ تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة؛
- ✓ تدقيق أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

ومن ناحية أخرى هناك العديد من المؤسسات صغيرة كانت أو كبيرة هي غير ملزمة بقوانين معينة بإجراء عملية التدقيق ولكنها في الغالب تتفق مع مدققين خارجيين لفحص دفاترها وسجلاتها للأسباب التالية :

- الاطمئنان على سلامة العمليات وما تحقق من نجاح والحفاظ على سلامة مركزها المالي وسمعتها التجارية بالإضافة إلى كسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة مثل البنوك والموردين، والمستثمرين ؛
- تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصة الأجهزة الضريبية في الدولة والتي تأخذها في الاعتبار عن تقدير الضريبة إذا كانت حسابات المؤسسة ودفاترها قد تم تدقيقها من قبل مدقق خارجي وتم اعتمادها منه أم لا.

3– من حيث توقيت التدقيق :

ينقسم إلى نوعين هما :

أ- التدقيق المستمر : وهو التدقيق الذي يتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعيا مثلا) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة وهذا النوع يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة :

- ✓ ما إذا كانت المؤسسة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة ؛
- ✓ توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ب- التدقيق النهائي : وهو التدقيق الذي يبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم والحسابات الختامية وفي أغلب الأحيان يتفرغ المدقق وبعض مساعديه لفترة زمنية معينة أسبوع أو أسبوعين بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة لفحص حسابات وعمليات المؤسسة والتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد التقرير المطلوب منه.

4- من حيث طبيعة إجراء التدقيق الميداني :

وينقسم إلى ثلاثة أنواع هي :

أ- التدقيق المستندي : من المتعارف عليه محاسبيا أن جميع العمليات المالية من داخل أو خارج المؤسسة لابد أن تتم من خلال أدلة إثبات معينة وهي متعارف عليها بالمستندات والتي تستعمل لتسجيل العمليات دفتريا في السجلات والدفاتر الخاصة بذلك في شكل قيود دفترية معينة، ونستطيع القول أن هذه المستندات يعتبرها المدقق من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها باعتبارها من إجراءات التدقيق المتعارف عليها ومن أهم المستندات فواتير البيع والشراء، عقود الإيجاز، الملكية التوظيف وكشف حساب البنك، الاستثمارات الخاصة بالصرف...الخ

ويقوم التدقيق المستندي بناءا على المقارنة التي يجريها المدقق الخارجي بين البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر من قيود ويقوم من ناحية أخرى بفحص مدى سلامة المستند وصحته وقانونيته.

ب- التدقيق الحسابي : وهو التدقيق الذي يقوم به المدقق في المرحلة التالية بعد انتهائه من التدقيق المستندي ويتمثل في قيامه بالتدقيق الرقمي لكل ماتم تسجيله في الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيث القيمة والكمية في نفس الوقت ويشتمل على النواحي التالية :

- ✓ التحقق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات ومطابقتها مع الأرصدة الواردة في الميزانية عن السنة المالية السابقة ؛
- ✓ التدقيق في جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل هذه المجاميع من صفحة إلى أخرى ؛

- ✓ التدقيق في ترصيد جميع الحسابات المدينة منها والدائنة ونقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعد في نهاية السنة المالية ؛
- ✓ التدقيق في النتائج النهائية لنشاط المشروع من صافي أرباح أو خسائر وطرقة التصرف فيها.

ج– التدقيق الفني : يتمثل في الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتأكد من الأتي :

- ✓ مدى صحة ودقة وتقويم أصول وممتلكات المشروع ؛
- ✓ مدى صحة ودقة وتقويم التزامات المشروع للأطراف المختلفة ؛
- ✓ مدى صحة ملكية المشروع لأصوله وموارده المختلفة .

ويمكننا ذكر بعض الإجراءات التي يستخدمها مثل الجرد المادي أو الفعلي، المصادقات، الاستفسارات والمقاربات والتي ستكون محل تفصيل لاحقا. وكل ذلك بغرض تمكين المدقق من إبداء الرأي الموضوعي في مدى صحة وسلامة المركز المالي للمشروع.

المطلب الثاني : أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه.

تزداد أهمية التدقيق الخارجي بزيادة حجم المؤسسات وبتلبية خدمات الأطراف المستفيدة وهي تواكب أيضا تطور أهداف التدقيق الخارجي فبتعدد هذه الأخيرة تتوطن هي أيضا.

أولا : أهمية التدقيق الخارجي.

تنبع أهمية مهنة التدقيق الخارجي من أهدافها، ومع التطور الكبير للأهداف تزداد أهميتها، حيث أن قياس فعاليات المؤسسات ينال اهتمام الكثير من الأطراف كالمستثمرين المقرضين والإدارة والجهات الحكومية، ويعتبر التدقيق الخارجي من الوسائل التي تسهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية المؤسسات، كما وتنبع أهمية التدقيق الخارجي من تعدد الأطراف المستفيدة، حيث يهتم الملاك بالبيانات المالية المدققة ورأي المدقق فيها للحكم على فعالية المؤسسة وإمكانية استمرارها في أعمالها الاعتيادية التي قامت من أجلها، وكذلك ينظر المستثمرون إلى رأي المدقق الخارجي نظرة جادة حيث يتعرفون من خلال رأيه على الموقف المالي للمؤسسة وجدوى الاستثمار منه، كذلك تهتم الإدارة برأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية للتمكن من معرفة وضع المؤسسة وسلامة حالتها

المالية، واتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرار المؤسسة بنجاح، كما وتهتم الجهات الحكومية المعنية برأيه حيث أن نجاح المؤسسات في الاستمرار بأداء أعمالها يعمل على ازدهار الاقتصاد المحلي.[1]

ثانيا : أهداف التدقيق الخارجي.

يهدف التدقيق الخارجي إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى مما يجبر المدقق عل التقرير عنها حو لهذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم التالية المفحوصة والمعلن عنها.

وتعتبر مهمة إعداد القوائم المالية وتجهيزاتها هي مسؤولية المؤسسة، أما مسؤولية المدقق الخارجي تتمثل في إبداء رأي فني محايد وذلك لزيادة المصداقية وتعزيز القيمة والمنفعة للقوائم المالية وتوصيل النتائج إلى الجهات المعنية حيث يصف رأيه بشكل تقرير مكتوب كما توجد أهداف أخرى وهي كالأتي:

- ✓ إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- ✓ إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه العجز أو القصور فيه ؛
- ✓ إمداد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات ائتمانية للمؤسسة أم لا ؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها بالإضافة إلى اكتشافه للغش والتلاعب.[2]

المطلب الثالث : المعايير المتعارف عليها للتدقيق الخارجي وخطوات تنفيذه.

أولا :المعايير المتعارف عليها للتدقيق الخارجي.

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير ومستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لها يعملون في ضوئها ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل. ولمهنة التدقيق الخارجي معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم وهي المرشد لممارسي المهنة الدارسين أو المدرسين لهذا العلم.

---

[1] – رغدة إبراهيم المدهون : " **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي–دراسة تطبيقية–**"، رسالة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004، ص39.

[2] – المرجع نفسه، ص–ص40-41.

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت عام 1954.[1] وهي موضحة في ثلاث أشكال كالأتي:

أولا : المعايير العامة " الشخصية ".

وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقارير كما أنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي[2]. وهي تتكون من ثلاث معايير هي :

المعيار الأول : التأهيل العلمي والعملي للمراجع وذلك فيما يلي:[3]

- ✓ التأهيل العلمي والدراسي ؛
- ✓ التأهيل العملي والخبرة المهنية.

الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:

- ✓ جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين ؛
- ✓ جدول المحاسبين أو المدققين وجدول مساعديهم ؛
- ✓ الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمراجع للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعاليته.

المعيار الثاني : قاعدة الاستغلال.

تتوقف على استقلالية وحيادة المدقق في إبداء رأيه، ولا توجد درجات في عدم الاستقلال. يجدر التفرقة بين الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، والثاني خاص باستقلال التدقيق وهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التمييز عند إبداء الرأي. [4]

المعيار الثالث : قاعدة العناية المهنية الملائمة.

هذا المعيار يتطلب من المراجع انجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير فالعناية

---

[1]- خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، دار الوائل للنشر، عمان، ط1، 1999، ص16.

[2]- أحمد حلمي جمعة : المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2000، ص26.

[3]- زاهرة توفيق سواد : مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص-ص32-33.

[4]- المرجع نفسه،ص33.

المهنية تتطلب دراسة انتقاديه لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين، وتعني أن أي شخص ويقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية[1].

ثانيا : معايير العمل الميداني.

ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية كما تبرز لنا أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات[2].وتشتمل على ثلاث معايير هي:

المعيار الأول : التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الجاد على أعمال المساعدين ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت[3].

- ✓ توقيت تعيين المدقق الخارجي وتوقيت القيام بالتدقيق ؛
- ✓ توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

المعيار الثاني : قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.[4]

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لايحدد فقط طبيعة أدلة المراجعة، وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لها، والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية عن غيرها واستمرار المدقق في فحص النظام ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل عن مدى فعاليته وكفاءته

المعيار الثالث : ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي، والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات[5].

ثالثا : معايير التقرير.

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق الخارجي[6]، وتشتمل على أربعة معايير وهي:

المعيار الأول : استخدام المبادئ المحاسبية.

---

[1]- هادي التميمي : مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط3، 2006،ص31.

[2]- أحمد حلمي جمعة : مرجع سابق، ص27.

[3]- المرجع نفسه : ص27.

[4]- زاهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص34.

[5]- أحمد حلمي جمعة : مرجع سابق، ص28.

[6]- أحمد حلمي جمعة : مرجع سابق، ص28.

يجب أن يتضمن التقرير إشارة بأن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في إعداد القوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا[1].

المعيار الثاني : قاعدة تجانس المبادئ المحاسبية.

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

المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية[3].

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح، كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات العرض السليم للقوائم المالية ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم.

المعيار الرابع : قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

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

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

ثانيا : خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي.

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة عملية وفعالية، فإنها تفرض على المدقق الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تتابعيه تكمل كل منها الأخرى وكل خطوة رئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية، يجب عليه إتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة وهو ما أكدته معايير التدقيق العامة. هذه الخطوات الرئيسية الثلاث وهي:

الخطوة الأولى : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي. لذلك فإن المدقق الخارجي يبدأ انطلاقته بهذه

---

[1]- زاهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص35.

[2]- المرجع نفسه : ص36.

[3]- المرجع نفسه : ص-ص36-37.

[4]- ثناء قباني : المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص22.

الخطوة وعلى ضوء نتائجها يحدد تفاصيل الخطوات اللاحقة لانجاز مهمته. أما نوعية ومقدار هذه المعلومات التي عليه القيام بجمعها فيحددان حسب أهدافه ومسؤولياته[1]. وهي تتضمن الخطوات الفرعية كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (01) : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

1-أشغل أولية	-التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة؛ -التنظيم المهني؛ -عناصر المقارنة مابين المؤسسات؛
2-اتصالات أولى مع المؤسسة	-حوار مع المسؤولين؛ -زيارات ميدانية؛ -التعرف على الوثائق الداخلية؛
3-انطلاق الأشغال	-تكوين الملف الدائم؛ -إعادة النظر في برنامج التدخل.

المصدر: محمد بوتين : "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ط2، 2005، ص68.

الخطوة الثانية : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

قبل الخوض في هذه الخطوة حرى بنا أن نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماته كما يلي:

1- نظام الرقابة الداخلية: يتكون من بيئة الرقابة وإجراءاتها، ويتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من النظام وكفاءة انجاز الأعمال متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول ومنع اكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية.

2- مقومات نظام الرقابة الداخلية :

- ✓ البناء التنظيمي للمؤسسة ويتمثل في (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، وجود لجنة التدقيق، التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية، التقارير ودراسة الحركة والوقت) ؛
- ✓ النظام المحاسبي ويتمثل في (مجموعة دفترية كاملة ومستندات داخلية كافية، نماذج ومستندات مصممة بصورة جيدة دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب، دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية) ؛

[1]- عبد السلام عبد الله أبو سرعة : **"التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KRMGمجني وحازم وشركائهم-محاسبون قانونيون-وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية"**، رسالة الماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر-3-، 2010 ،ص76.

- ✓ وجود تدقيق داخلي، التدريب وسياسة التوظيف، معايير ومستويات الأداء ؛
- ✓ الإجراءات الوقائية ومنها (التأمين على أصول المؤسسة ضد المخاطر المختلفة، الجرد المفاجئ والمستمر)[1].

بعد المقدمة الموجزة عن نظام الرقابة الداخلية نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02) : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- جمع الإجراءات	-استعمال خرائط تابع الوثائق مابين المصالح؛ -ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة؛
2-اختبارات التطابق	-تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته؛
3-تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية	-اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع؛
4-اختبارات الاستمرارية	-نقاط قوة النظام؛ -ضعف في تصور النظام؛ -وثائق الحوصلة.

المصدر: محمد بوتين : "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ط2، 2005، ص71.

الخطوة الثالثة : فحص الحسابات والقوائم المالية.

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف[2] . ويبدأ في القيام بالخطوات الفرعية المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية، والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : فحص الحسابات والقوائم المالية.

1-نقاط قوة النظام	-برنامج أدنى لفحص الحسابات(اختبارات السريانية، المراجعة التحليلية).
2-نقاط ضعف النظام	-تعديل البرنامج(اختبارات إضافية : تدعيم برنامج فحص الحسابات).
3-إنهاء عملية التدقيق	-إعادة النضر في الاختبارات المحاسبية الكبرى. -فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛ -فحص كيفية تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛ -إصدار الرأي.

المصدر: محمد بوتين : "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ط2، 2005، ص78.

[1]- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة : مرجع سابق، ص-ص78-79.

[2]- محمد بوتين : مرجع سابق، ص76.

المبحث الثاني : عموميات حول المدقق الخارجي.

إن التطورات التي مست المؤسسات عامة استدعت إلى وجود مهنة التدقيق الخارجي الذي لا يتم إلا بوجود طرف محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى التطور والتغير الذي حدث والتعبير عن مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة بحيث أن هذا الطرف له حقوق كما له واجبات عليه القيام بها و يتحمل مسؤولية كبيرة لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جناية كما يجب عليه القيام بجميع المهام المخولة إليه في هذه المهنة.

المطلب الأول : تعريف المدقق الخارجي تعينه وعزله.

أولا : تعريف المدقق الخارجي.

التعريف الأول : عرف القانون 10-01 المؤرخ في 29يونيو 2010 المتعلق بمنهن خبير محاسب، محاسب معتمد، ومحافظ الحسابات في المادة 22 كما يلي:" يعد محافظ الحسابات في مفهوم القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها "[1]

التعريف الثاني : " بأنه طرف خارجي يزاول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفرض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بالتدقيق في القوائم المالية للمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية وخدمية، ويتم مزاولته هذه المهنة بترخيص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة. بالإضافة إلى إنه يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في المؤسسة(مكتب) تدقيق، وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن ينصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تميز"[2]

التعريف الثالث : " هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته"[3]

كما أن هناك عدة شروط لتعيين المدقق الخارجي وهي حسب المادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد يجب كالأتي[4] :

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية، يحوز على الشهادة الجزائرية للمدقق الخارجي أو شهادة معترفا بمعدلها ؛

---

[1]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد42، 11يوليو،ص7.

[2]- عبد الفتاح محمد الصحن وأخرون : أسس المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص-ص22-23.

[3]- هادي التميمي : مرجع سابق، ص25.

[4]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد42، 11يوليو2010، ص5.

- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
- ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- ✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 10-01 والمتمثل في : " اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد."

ثانيا : تعيين المدقق الخارجي.

الاستعانة بالمدقق الخارجي يعد ضروري بغض النظر عن شكل المؤسسة القانوني حيث ينص عليه في العقد التأسيسي لشركات المساهمة وشركات الأشخاص، أما المؤسسات الفردية على الرغم من أنها غير ملزمة بهذا إلا أنها تجد نفسها مجبرة بضرورته من بعض الجهات الرسمية أو جهة أخرى كالمصارف في حالة تقدمها للاقتراض منها.

يتم تعيين المدقق في المؤسسات الفردية بواسطة صاحب المشروع، أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، ويكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين، وأحيانا تفوض الجمعية العامة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للمؤسسة بتعيين المدقق، ولكن يجب أن يتم هذا التفويض في أضيق الحدود وذلك حفاظا على استقلالية وحياد المدقق لأن عمله هو إبداء الرأي حول القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة[1].

إجمالا تعيين المدقق الخارجي حسب المواد 26-27-28-29-30 من القانون 10-01 فهو يكون كالأتي:[2]

- ✓ تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية ؛
- ✓ تحدد عهدة المدقق الخارجي بثلاث(03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ؛
- ✓ لا يمكن تعيين نفس المدقق الخارجي بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث(03) سنوات ؛
- ✓ في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين يتعين على المدقق الخارجي إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة المدقق الخارجي ؛

---

[1] - زاهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص135.

[2] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد42، 11يوليو2010، ص-ص6-7-8.

- ✓ عندما تعين مؤسسة أو هيئة، مؤسسة مدقق خارجي بصفة مدقق خارجي فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية مدققا خارجيا يتصرف باسمها ؛
- ✓ عندما تقرر مؤسسة تعيين أكثر من مدقق خارجي، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام القانون ؛
- ✓ يتعين على المدقق الخارجي أو مسير مؤسسة أو تجمع مدققين خارجيين، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة مدقق خارجي عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر(15) يوما.

ثانيا : عزل المدقق الخارجي[1].

عزل المدقق الخارجي هو من حق الهيئة العامة للمساهمين سواء كانت هي التي قامت بتعيينه أم جهة أخرى وذلك أمر بديهي لأن المدقق وكيل بأجر من تلك الهيئة؛ فلها إذن حق تغييره في أي حال من الأحوال، إذ يعتبر وكيل عن المساهمين في حدود المهمة الموكلة إليه فلها إذن حق عزله وتغييره في نهاية السنة المالية، وضع جواز عزل المدقق خلال السنة المالية وذلك منعا للعزل التعسفي.

إلا أن ذلك لا يكفي لحماية المدقق وضمان استقلاله إذا لم يتطرق قانون المؤسسات ولا قانون مهنة التدقيق الخارجي إلى عدم جواز تغييره جزافيا، وتوجب على المؤسسات بيان أسباب تغيير المدقق ومناقشة هذه الأسباب معه واقتناع المجلس والجمعية بهذه الأسباب إذ يشعر المدقق أن تغييره يستند على أسباب معقولة ومبررات سائغة ومقبولة وتتيح له فرض الدفاع عن نفسه. فلا يسعى إلى إرضاء مجلس الإدارة لكي لا يقوم بتغييره مما يفقد المدقق استقلاله. فإذا كان مجلس الإدارة مسيطرا على الهيئة العامة فإنه يستطيع تغيير المدقق بكل بساطة إذا لم يساير رغباته ويسير على الطريق الذي يرتضيه فإذا سولت للمدقق نفسه بالكشف في تقريره عن المخالفات التي وقعت من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين أو انحرافاتهم في عملهم عن قانون المؤسسات والنظام الداخلي للمؤسسة فالنتيجة الحتمية عدم إعادة تعيينه وتغييره بمدقق بديل كما يؤدي حتما إلى رضوخ المدقق لرغبات مجلس الإدارة والمديرين مما يترتب على المدقق استقلاله من عمله.

وهذا ما يسمى بخلو المكان أي استقلالية المدقق الخارجي وهناك أسباب أخرى يخلو فيها مكان المدقق كالوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية، مما يستدعي قيام مجلس الإدارة بدعوة الهيئة العامة للانعقاد وانتخاب بديل له فورا، أما في حالة تعدد المدققين فمن المفروض أن يستمر الآخرون ببقية العمل.

المطلب الثاني : تحديد أتعاب المدقق الخارجي وأشكالها.

أولا : تحديد الأتعاب.

يتم تحديد أتعاب المدقق باتفاق بينه وبين عمله حيث من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار من مجلس

[1]- خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2007، ص-ص112-113.

الإدارة بحيث يتقاضى المدقق أتعابه بعد انجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية، وعلى هذا فإن أتعابه تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بمراجعتها[1].

كما يجب على المدقق أن يأخذ الاعتبارات التالية في الحسبان عند تقديره الأتعاب[2]:

- ✓ الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق ؛
- ✓ عدد الموظفين اللازم تشغيلهم للقيام بعملية التدقيق، والمستوى المهني لكل منهم ؛
- ✓ نوع عملية التدقيق المطلوبة ومدى مسؤولية المدقق اتجاهها ؛
- ✓ نصيب العملية من التكاليف الثابتة-غير المباشرة- كالإيجار وما شابه ؛
- ✓ قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير للعميل ؛
- ✓ التاريخ الذي تقدم فيه العميل للمدقق بانجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المدقق.

وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق والعميل، على العميل أن يرد للمدقق وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق و العميل، على العميل أن يرد للمدقق أيه مصاريف يدفعها الأخير أو يتحملها في أثناء تأدية عمله و الخاصة بأعمال المؤسسة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب.

ثانيا : أشكال الأتعاب[3].

إن الأتعاب والرسوم المستوفاة من العميل عن عملية التدقيق قد تتخذ كل أو بعض الأشكال التالية:

الأتعاب الثابتة : وتحدد سلفا مبلغ معين غير قابل للزيادة ؛

الأتعاب المتغيرة : وتكون حسب الوقت الذي يمضيه المدقق أو مندوبه غي عملية التدقيق ؛

الأتعاب الشرطية : ويتوقف مقدار هذه الأتعاب على نتائج مستقبلية، ومثل هذه الأتعاب مخالفة لآداب المهنة إلا إذا كانت متوقفة على النتائج الضريبية حيث التحقيقات هنا من عمل الإدارة الضريبية ولا دخل للمدقق فيها.

المطلب الثالث :صلاحيات المدقق الخارجي.

أولا : حقوق وواجبات المدقق الخارجي.

1- حقوق المدقق الخارجي:

يتمتع المدقق الخارجي بعدة حقوق منها :

- ✓ حق الإطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات المؤسسة منها الإلزامية أو الاختيارية التي تمسكها المؤسسة ؛

---

[1]- زاهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص43.

[2]- خالد أمين عبد الله : مرجع سابق، ص-ص113-114.

[3]- المرجع نفسه :ص113.

- ✓ حق الإطلاع على محاضر الجلسات لمجلس الإدارة و الهيئة العامة للمساهمين لمراعاة التقيد بنظام المؤسسة الأساسي، وما يتطلبه قانون المؤسسات وليتمكن أخيرا من إعطاء رأي فني محايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع و المركز المالي؛
- ✓ حق الاحتفاظ بالمستندات و الأوراق، و المقصود في هذا الحق المحافظة على مصلحة المحقق في الحصول على كامل أتعابه من العميل أي موكله ؛
- ✓ حق مناقشة اقتراح عزله وذلك بالرد على هذا الاقتراح قبل ثلاث أيام من اجتماع الهيئة العامة للمساهمين لأن مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمدقق[1]؛
- ✓ حق طلب موافاته بما يراه ضروريا للقيام بعمله من الأشخاص الذين يتعامل معهم ؛
- ✓ حق تحديد وقت الجرد للتأكد من عدالة تصوير البيانات المالية القصوى ؛
- ✓ حق الاعتذار والامتناع عن العمل بعد انتخابه[2].

2-واجبات المدقق الخارجي

تتمثل واجبات المدقق الخارجي فيما يلي :

- ✓ فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود و الكشف عن الأخطاء و التحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة ؛
- ✓ التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة ؛
- ✓ على المدقق أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة ؛
- ✓ على المدقق أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين و الأنظمة و غيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة ؛
- ✓ على المدقق أن يحضر الجمعية العمومية و يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع ؛
- ✓ أن يتلو المدقق تقريره على الجمعية العمومية[3]؛
- ✓ الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة و الهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة وأية بيانات يتطلب العمل على ضرورة الحصول عليها و التحدث عنها ؛
- ✓ متابعة تطوير وتأهيل مهاراته الفنية و مواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك من خلال الدورات التدريبية

---

[1]- يوسف محمد جربوع : مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق عمان، ط1، 2000، ص-ص247-248.

[2]- زهير الحدرب : علم تدقيق الحسابات، دار البداية، ط1، عمان، 2010، ص104.

[3]- زهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص46.

المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهمة ؛

- ✓ تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي للمؤسسة ومدى تمثيله لحقيقة الوضع المالي لها ؛
- ✓ المساعدة في عمليات تقييم المؤسسة ماليا وإداريا، وقدرة المؤسسة على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية[1].

ثانيا : مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي.

1-مهام المدقق الخارجي[2].

حسب المادتين 23-24 من نص القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات وتتمثل مهام المدقق الخارجي فيما يلي :

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات ؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص ؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير ؛
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات للمؤسسات التي يراقبها أو الهيئات التابعة لها وبين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها ؛
- ✓ يعلم السيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نص قد يكشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استعمال المؤسسة أو الهيئة.

بالإضافة إلى المهام التي سبقت فعندما 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 وتقدير المدققين الخارجيين لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ثانيا : مسؤوليات المدقق الخارجي.

يمارس المدقق الخارجي مهامه تحت مسؤوليته الشخصية حتى في حالة وجود معاونين له فهو مسؤول عن

---

[1]- رغدة إبراهيم المدهون : مرجع سابق، ص-ص41-42.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد42، 11يوليو2010، ص7.

أعمالهم ويتحمل الأخطاء المرتكبة من طرفهم، وهذا يقودنا إلى تحديد ثلاث أنواع من المسؤوليات التي يخضع لها المدقق الخارجي وتتمثل فيما يلي :

1- المسؤولية المدنية :

حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه[1]. "

تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها :

- ✓ حالة إهمال المدقق عند قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية اللازمة ؛
- ✓ حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه للمؤسسة ؛

فإذا أهمل المدقق في أداء مهمته، مما أدى إلى اكتشافه الذي تسبب في الخسائر التي كان يمكن تفاديها، فيعتبر المدقق مسؤولا عن تعويض العميل عن الأضرار التي لحقت به[2].

2- المسؤولية الجنائية :

حسب المادة 62 من القانون 10-01 : " يتحمل الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني[3]."

ونذكر فيما يلي أهم الجرائم التي يمكن أن يقوم بها المدقق والتي تنعقد عنها المسؤولية الجنائية[4]:

- ✓ القبول بالقيام بمجموعة من الوظائف رغم وجود تعارض بينها ؛
- ✓ إعطاء معلومات خاطئة عن المؤسسة ؛
- ✓ عدم الاحتفاظ بالسر المهني ؛
- ✓ إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقديره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية في المؤسسة ؛
- ✓ تدوين معلومات كاذبة في تقريره أو في شهادته عن طلبها أم الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشته جوانب
- ✓ هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين ؛

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد42، 11يوليو2010، ص10.

[2]- بوقابة زينب : "**التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حلة مؤسسة المعمل الجزائري للمصبرات"NCA-Rouiba**"، رسالة الماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر-3-، 2011، ص49.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد42، 11يوليو2010، ص10.

[4]- بوقابة زينب : مرجع سابق، ص50.

✓ تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا يظهر القصور والإهمال في الإدارة.

3- المسؤولية التأديبية :

حسب المادة 63 من القانون 10-01 : " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالاتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم."

ويقدم كل طعن ضد العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها[1].

فحسب المادة (02) من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 جانفي 2013 والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي يتعرض لها [2]:

" بشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام القواعد والواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمعتمدين المحاسبين، وتعرض الأخطاء المهنية المذكورة أعلاه أمام لجنة الانضباط والتحكيم أمام مجلس المحاسبة."

وتنص المادة (05) من نفس الرسوم التنفيذي على الأخطاء المهنية تصنف كما يلي [3]:

✓ خطأ من الدرجة الأولى : إنذار؛

✓ خطأ من الدرجة الثانية : توبيخ ؛

✓ خطأ من الدرجة الثالثة : التوقيف المؤقت أقصاه (6) أشهر؛

✓ خطأ من الدرجة الرابعة : الشطب من الجدول.

وتنص المادة (06) من نفس المرسوم على أنه تعد من الدرجة الأولى على الخصوص الأخطاء المهنية التالية:

✓ التصريح بمراجع كذب ؛

✓ كل تصريح بالانتماء إلى أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم ؛

✓ الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو بأي شكل أخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد42، 11يوليو2010، ص10.

[2]- المادة 2 ، المرسوم التنفيذي 10-13 جانفي 2013.

[3]-

- ✓ بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم (التنافس غير المشروع) ؛
- ✓ نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه ؛

تنص المادة (07) من نفس المرسوم على أنه تعد من الدرجة الثانية على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية :

- ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى ؛
- ✓ فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به ؛
- ✓ الغياب المهني عن حضور اجتماعين اثنين متتاليين للجمعيات العامة أو النقابات أو عدم تمثيله ؛
- ✓ عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحفظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها.

تنص المادة (08) من نفس المرسوم على أنه تعد من الدرجة الثالثة على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية :

- ✓ في حالة تكرار من الدرجة الثانية ؛
- ✓ خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف ؛
- ✓ استعمال الختم في أعمال غير منجزة تحت مسؤولياته ؛
- ✓ عدم دفع الاشتراك المهني ؛
- ✓ مقاولة العمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في الهيئات المهنية ؛
- ✓ استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس المهنية المختلفة.

تنص المادة (09) من نفس المرسوم على انه تعد من الدرجة الرابعة على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية[1] :

- ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة ؛
- ✓ إفشاء السر المهني ؛
- ✓ كل التصرفات المتعمدة والمتكررة والتي تمس بقواعد أخلاقيات المهنة ؛
- ✓ ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف ؛
- ✓ ممارسة المهنة دون مكتب مهني ؛
- ✓ ويفترض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب، وشهادة التسجيل في الهيئة المهنية والبطاقة المهنية، بعد أن يقوم هدا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

1

المبحث الثالث : ضوابط المدقق الخارجي

مهنة التدقيق مهنة دقيقة كون المدقق يقوم بفحص جميع السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة ولهذا على المدقق أن يقوم بجمع الأدلة و القرائن الدالة لإثبات المعلومات المقدمة إليه ليقوم في الأخير بإعداد تقرير يبدي فيه رأيه الفني المحايد على صحة تلك القوائم المالية المدقق فيها والموجهة للأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول : أدلة إثبات المدقق الخارجي.

أولا : ماهية أدلة الإثبات وأنواعها.

1 – ماهية أدلة الإثبات[1].

تعرف أدلة الإثبات على أنها تلك المعلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها قد عرضت طبقا للمعايير. وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقا للمدى الذي يقتنع فيه المدقق بما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المدقق على أنها ذات درجة عالية من الإقناع ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع. ولهذا تفاوتت قوة حجية أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في تقويمه واختياره لأدلة الإثبات والمفاضلة.

مصدر الدليل : الأدلة الخارجية أقوى بإثباتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة الداخلية التي تقوم إدارة المؤسسة بإعدادها ؛

كيفية الحصول على الأدلة : الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى من التي يحصل عليها عن طريق الغير مثل عملية الجرد كأن تكون تحت إشرافه على التقرير الشخصي ؛

وقت الحصول على الدليل : كلما كان وقت الحصول على الدليل مقارب لوقت الفحص كلما كان الدليل ذو حجية أكبر ؛

سلوك المدقق نفسه أثناء جمع الدليل : من أهم المقومات الأساسية لعملية التدقيق هو الاستقلال الحياد التام للمدقق وإلا فقدت الأدلة التي جمعها حجيتها.

بالأخذ بهذه الاعتبارات ينبغي توفر الأدلة على خاصيتين لكي يقتنع المدقق بها وهي كفاية الأدلة وملاءمتها.

ويقصد بكفاية الأدلة : "حجم أو كمية الأدلة التي يجمعها المدقق لدعم رأيه وهي تقاس بحجم العينة التي

[1]- حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف قاضي : مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، عمان، دار الثقافة، جزء1، ط1، 2009، ص-ص325-326-331-332.

يختارها فكلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية أي أنه هناك علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة.

أما ملاءمة أدلة الإثبات فيقصد بها : "القياس النوعي للأدلة ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها وهي لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع، الذي سحبت منه العينة وإنما تتأثر باختياره لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم.

ثانيا : أنواع أدلة الإثبات:

من أنواع أدلة الإثبات ما يلي[1]:

الوجود الفعلي: ويعتبر دليل إثبات قوي، ولابد من الاستعانة بقرائن وأدلة أخرى لأن وجود الأصل لدى المشروع لا يعني ملكية المشروع له.

المستندات : وهي أكثر أنواع الأدلة والقرائن استعمالا وهي ثلاث أنواع مرتبة حسب أهميتها تنازليا:

- ✓ مستندات خارجية ومستعملة داخل المشروع كفواتير الشراء؛
- ✓ مستندات داخلية ومستعملة داخل وخارج المشروع كالشيكات وفواتير البيع؛
- ✓ مستندات داخلية ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر المحاسبية.

الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المشروع: وهي الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من الموردين والمدنيين لمصادقات الحسابات وكشوفاتها.

الإقرارات المكتوبة من إدارة المشروع: وهي ما يطلبها المدقق في أمور لا يستطيع الحكم عليها بل يحتاج إلى قرار من الإدارة لتأييد الأمر مثل: شهادة الأصول الثابتة والتي يظهر عليها إضافات خلال فقرة التدقيق والجرد.

وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: في حالة وجود نظام سليم ومنفذ فتكون قوة لقرينة قوية تتناسب طرديا مع قوة وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: التدقيق يأتي بعد انتهاء العام المالي وبما أنه مطلوب من المدقق أن يقدم تقريره خلال ثلاث أشهر من انتهاء السنة المالية، وقد تأتي أحداث لها أثر على شيء سابق، فمثلا المبيعات للسنة السابقة كانت غير صحيحة بسبب اكتشافه في الفترة اللاحقة لأن مبيعات بمبالغ كبيرة حصلت فيها.

---

[1]- زهير الحدرب : مرجع سابق، ص-ص113-114.

صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: عند التأكد من مطابقة الأرصدة الحسابية وخاصة عند استخدام الآلات الحسابية يعتبر دليلا قويا.

قرائن شفوية: وهي دليل ضعيف ولا تعتبر قرينة كافية كأن يوجه المدقق أسئلة لموظفي المؤسسة.

المصادقات : هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسة موضوع التدقيق بطلب من المدقق على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة.

الاستفسارات : تستعمل كوسيلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط، زمن أجل تحقيق ذلك يمكن أن يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أو كحالات الاستفسار عن الأنماط والطرق المحاسبية المتبناة أو عن الأساليب والوسائل المتوفرة خلال السنة موضوع التدقيق.

المقاربات : تستعمل كوسيلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات، إذ يقوم المدقق مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشوف المرسلة من قبله. إن فعالية هذه الوسيلة تكمن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى(الداخلية أو الخارجية)، وتضفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية أكبر وقبولا واسعا لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا : وسائل وصعوبات أدلة الإثبات.

1 – وسائل الحصول على أدلة الإثبات[1].

يعمل المدقق الحصول على الأدلة بغية التأكيد من صحة وتعبير المعلومات المحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة وملاءمتها لاتخاذ قرارات، وكذا محاولة تقويم النظام المولد لها، وفي ظل الإطار السابق يمكن للمدقق تأسيس رأي فني محايد حول القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة وسنميز من الوسائل مايلي :

أ – الجرد الفعلي : وهو من أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات، فإجراء الجرد وفق ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني في مادته المتعلقة بالجرد الفعلي للاستثمارات، يمكن من إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للاستفسارات والمخزونات وذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول ممضي عليه من

[1] – محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي : المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2، 2005، ص–ص126-129.

الأطراف القائمة بالعملية.

ب – التدقيق الحسابي : يقوم المدقق وفق هذه الوسيلة بالتحقق من العمليات الحسابية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات المحاسبية أو الدفاتر، والتأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات الحسابية، بغية توضيح المبلغ خارج الرسم والمبلغ الإجمالي ومقابلة ذلك بالتدقيق المالي الذي يحدث نتيجة عملية البيع أو الشراء مثلا.

ج – التدقيق المستندي : يعتبر وسيلة للحصول على أدلة الإثبات والذي كان محل تفصيل في أنواع التدقيق الخارجي في الفصل الأول.

د – التدقيق القياسي : هو وسيلة يلجأ إليها المدقق بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، إذ يقوم فيه بقياس عنصر بعنصر أخر، كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة النتائج على المبيعات برقم الأعمال المحقق أو أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي بالكتلة الأجرية للعمال.

2 – صعوبات جمع أدلة الإثبات[1].

يواجه المدقق صعوبات أثناء جمعه لأدلة الإثبات التي يركز عليها عند إبداء رأيه الفني المحايد، ومن بينها نجد :

- ✓ عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستعملة لدى المؤسسة، مما يقوده لبذل الكثير من الوقت والجهد ؛
- ✓ عدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون إلى عملية التدقيق نظرة خاطئة ؛
- ✓ الإضظرار إلى استعمال العينات الإحصائية بسبب كبر عدد العينات ؛
- ✓ تعقد العمليات التي يقوم بها المدقق ؛
- ✓ الاستمرار في التصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني : تقرير المدقق الخارجي.

أولا : تعريف التقرير وخصائصه.

1– تعريف التقرير :

تقرير المدقق الخارجي يمكن أن يعف على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف المعنية ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات[2].

---

[1]– بوقابة زينب : مرجع سابق، ص53.

[2]– غسان فلاح مطارنة : تدقيق الحسابات المعاصر–الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، ط1، 2006، ص114.

2- خصائص تقرير المدقق الخارجي.

يحتوي التقرير على عدة خصائص رئيسية تبين جودته ويمكن أن توجز في الأتي:

أ- الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقد التركيز ؛

ب- الوضوح : يجب أن لا يكون هناك أي غموض في المحتوى حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح ؛

ج- الأهمية : يجب أن تكون المعلومات الواردة فيه ذات أهمية للطرف المستفيد والابتعاد عن ما هو غير مهم ؛

د- الصحة والدقة : يجب أن تكون المعلومات الواردة فيه دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة منها ؛

هـ- الترابط :يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه ؛

و- الصدق والأمانة : يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة[1].

طبيعة التقرير أنه لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، ولكن بسبب قصره قد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية مما قد يفقده جوهريته وأهميته البالغة، وهذا يتناقض مع واقع الأمر حيث بالرغم من أنه يتضمن فقط مجرد بضعة كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة. كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية تدقيق مهنية دقيقة وطويلة.

وكتوضيح للعملية الطويلة التي يتم تلخيصها إلى بضعة كلمات ثم إجراء دراسة مسحية في الولايات المتحدة الأمريكية والتي وجدت أنه في أحد السنوات تطلب الأمر تدقيق خمس من كبار العملاء عن طريق أحد منشآت التدقيق العالمية بمتوسط عمل تدقيق يبلغ 128000 ساعة لكل عميل، وقد أدى ذلك إلى إصدار تقرير التدقيق الخارجي تضمن فقط 175 كلمة أو أقل. ومن هنا يمكن استنتاج أن الأمر يتطلب استغراق كثير من الساعات من أجل الحصول على بضعة كلمات[2].

ثانيا : مكونات التقرير وأنواعه.

---

[1]- غسان فلاح مطارنة : مرجع سابق، ص-ص114-123.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي : التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص640.

1- مكونات التقرير[1].

إن تقرير المدقق يتكون من عدة أجزاء وكل جزء منها له دلالته بالنسبة للمعلومات الموجهة للمستخدم والمسؤولية التي يتحملها المدقق وتوضح الفقرات التالية هذه المكونات وأهميتها :

عنوان التقرير : لابد أن يتضمن تقرير المدقق عنوانا – فيما عدا الحالات التي يفتقد فيها المدقق لشروط الاستقلال – فإن العنوان لابد وأن يتضمن كلمة مستقل وذلك لتمييزه عن الأنواع الأخرى للتقارير التي يقدمها المحاسبون القانونين، ووجود لفظ "مستقل" يؤكد أيضا موضوعية المدقق.

الموجه إليهم التقرير : يوجه تقرير المدقق إلى المؤسسة، حملة الأسهم، الإدارة العليا أو مزيج من هؤلاء وإذا حدد توقيت معين للمدقق بواسطة المساهمين لعمل اجتماع سنوي فإن التقرير سوف يوجه إليهم.

فقرة تمهيدية : وهي تحدد القوائم المالية التي يشملها تقرير المدقق، وكذلك تتضمن التميز الواضح بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية المدقق التي تهدف إلى التعبير عن رأى فيها، فمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية مباشرة، في حين أن مسؤولية المدقق غير مباشرة، وتتضمن ممارسة الحرص المهني الواجب في أداء عملية التدقيق والتعبير عن رأى في القوائم المالية.

فقرة النطاق : فقرة تصف ما فعله المدقق، وبصفة خاصة، تذكر هذه الفقرة ما إذا كانت – أو لم يكن – التدقيق قد أدي وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، وإيضاحات تطبيقها وكذلك توضيح بأن عملية التدقيق المخططة لقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من أي تحرف جوهري، وقيود النطاق الجوهري ينبغي تحديدها في فقرة النطاق وتفصيلها في الفقرة الرابعة بين فقرتي النطاق والرأي من تقرير المدقق، وهذه الأمور سوف يتم مناقشتها بشكل أكثر تفصيلا فيما بعد.

فقرة الرأي : تترجم هذه الفقرة وتنقل نتائج المدقق، فإذا كانت القوائم المالية – في رأي المدقق – معروضة بعدالة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإن فقرة الرأي المعيارية يجب أن يتم نقلها إلى المستخدمين، أما الخروج الجوهري عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها – بما في دلك الإفصاح غير الكافي في المرفقات والحواشي – فإنه ينبغي أن يجعل بالمدقق ليخرج عن الرأي المعياري، وقد تتطلب هذه الاختلافات رأيا مقيدا أو عكسيا.

التوقيع والتاريخ :ينبغي توقيع التقرير من المدقق وعادة ما يؤرخ بنهاية العمل الميداني ولهذا التاريخ دلالته لأنه

[1]- طارق عبد العال حماد : موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء3، ط2004، ص-ص99-100.

يعرض الحد الزمني لمسؤولية المدقق بالنسبة لوضع الأحداث اللاحقة، فليس على المدقق مسؤولية لطلب استعلامات أو القيام بأي إجراءات تدقيق بعد هذا التاريخ، فإذا وقع حدث جوهري بعد هذا التاريخ، ولكن قبل إصدار تقرير المدقق، ووصل إلى علم المدقق وتطلب إفصاحا في المرفقات، فيمكن للمدقق اختيار عمل تاريخ مزدوج للتقرير ويكون للتقرير في هذه الحالة تاريخين هما تاريخ إكمال عمل التدقيق الميداني وتاريخ الحدث اللاحق.

2- أنواع تقارير المدقق الخارجي.

إن التقارير إما أن تكون تقارير نظيفة[غير تحفظية] مع إضافة فقرة الشرح. تقارير متحفظة وذلك بإضافة عبارة[باستثناء] بعد عبارة [رأينا] تقارير مخافة [سالبة أو عكسية] وهي تقارير تبين أن الميزانية العامة لا تمثل المركز المالي، أن الأرباح والخسائر [قائمة الدخل] لا تمثل النشاط للسنة [الفترة] المنتهية بتاريخ الميزانية وتقارير عدم إعطاء، أي أن المدقق لا يتمكن من إبداء [إعطاء] الرأي[1] ومن هنا يمن شرح هذه الأنواع كالأتي :

أ- تقرير نضيف "رأي مطلق أو غير متحفظ" :

عندما يفحص المدقق الخارجي دفاتر المؤسسة ومستنداتها، ويراجع ميزانياتها وحساب الأرباح والخسائر، ويحقق موجوداتها والتزاماتها، ويجد أنها تعبر بوضوح عن مركزها المالي وعن نتائج عملياتها عن السنة المالية المنتهية، ويبين له انتظامها ويتأكد من عدم مخالفات لأحكام القانون أو لنظام المؤسسة الأساسي، فإنه يصدر هذا التقرير يبدي فيه رضاه عن النتائج التي توصل إليها، ويثبت فيه رأيه بأن المؤسسة تمسك حسابات منتظمة، وأن ميزانيتها تعبر بوضوح عن حقيقة مركزها المالي، وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر عن صحة نتائج نشاط المؤسسة خلال السنة المالية المنتهية وأن البيانات التي جاءت في تقرير الإدارة متفق مع ما هو ثابت في دفاتر المؤسسة ومستنداتها[2].

ب- تقرير بتحفظ:

يقوم المدقق الخارجي بالإدلاء برأي متحفظ إذا لاحظ أثناء عمله أو رأى في البيانات والقوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون في هذه الحالة مجبرا على تسجيل تحفظاته واعتراضاته التي يرى أنه من الضروري الإشارة إليها. كما يجب أن يشتمل تقرير المدقق على فقرة خاصة مستقلة تفصح عن أسباب التحفظ الذي ورد في التقرير[3].

كما يمكن أن تقسم التحفظات التي يصدرها المدقق الخارجي إلى الأنواع التالية[4] :

---

[1]- هادي التميمي : مرجع سابق، ص39.

[2]- على سيد قاسم : مراقب الحسابات-دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص200.

[3]- زهير الحدرب : مرجع سابق، ص-ص82-83.

[4]- غسان فلاح مطارنة : مرجع سابق، ص-ص128-131.

- ✓ حالة وجود قيود تؤدي إلى تحديد نطاق عمل المدقق مثل : تحديد مسؤوليته كاعتماده حسابات الفروع رغم أنه لم يقم بزيارة هذه الفروع شخصيا ؛
- ✓ وجود اختلاف بين المدقق وإدارة المؤسسة بخصوص القوائم المالية، أو مخالفة المؤسسة للمبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها ؛
- ✓ التحفظات التي تشير إلى مخالفة المؤسسة لقانون المؤسسات أو للنظام الداخلي لها، مما يؤثر على مركزها المالي ونتيجة أعمالها ؛
- ✓ أن يقوم المدقق ببناء رأيه جزئيا على رأي مدقق أخر، مثل وجود فروع داخلية أو خارجية للوحدة ذات استقلال مالي وتم تدقيق أعمالهم من قبل مدقق أخر ؛
- ✓ في حالة وجود تحفظات في تقرير المدقق فإن التقرير يقسم إلى ثلاث فقرات هي فقرة النطاق وفقرة التحفظ التي تحتوي على أسباب التحفظ وفقرة الرأي.

تقرير سلبي "معاكس" :

وهو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع المؤسسة وعندما يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافيا للإفصاح عن النقص أو التظليل في القوائم المالية ويجب على المدقق بيان أسباب إصداره للرأي السلبي والذي يكون في الحالات الآتية :

- ✓ عدم رضا المدقق عن ما تكنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعدالة للوضع المالي ؛
- ✓ عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل : التزوير، والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.

ج- تقرير الامتناع عن إبداء الرأي :

يمتنع المدقق الخارجي عن إبداء الرأي حول البيانات المالية في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وقد يمتنع عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال. في هذه الحالة يجد أنه من الصعب تكوين رأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة. فيمتنع عن إبداء الرأي في الحالات الآتية:

- ✓ في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدتهم. أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم ؛
- ✓ القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق؛
- ✓ في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية العمومية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

خلاصة الفصل:

بالنظر إلى التطورات والتغيرات التي تطرأ على المؤسسات بصفة عامة سواء التجارية أو الخدمية منها نتيجة الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشاريع التي تقوم عليها، نجد أن هذا يؤثر على كبر حجم المستندات والسجلات الحسابية لها، هذا الأمر الذي يستوجب وجود تدقيق أكبر بحيث يكون شامل على كل ما يجرى داخل المؤسسة. ولهذا تلتزم هذه الأخيرة حتى وإن كانت فردية منها باستنادها إلى ما يسمى بالتدقيق الخارجي الذي يتميز بكونه أداة رئيسية مستقلة وحيادية. يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة يسمى المدقق الخارجي يزاول هذه المهنة باسمه الخاص يقوم فيها بفحص القوائم المالية والتأكد من صحتها ومدى مطابقتها للمعايير وأحكام التشريع المعمول بها باعتماده أدلة الإثبات اللازمة لإعطاء رأي يكون موضوعي فني ومحايد في شكل تقرير يصادق فيه على نتائج الفحص الذي قام به وتوصيل هذه النتائج إلى المستخدمين المعنيين بها.

تمهيد:

تطبق الكثير من القوانين الجبائية على المؤسسات وهذا بغرض تعزيز الأمن الجبائي، ولتحقيق هذين الغرضين قامت الإدارة الجبائية بتخصيص قسم التدقيق الجبائي الذي يختص بفحص التصريحات المقدمة من طرف المؤسسات، وهذا للتحقق من مدى التزامها بالتشريعات والقوانين المعمول بها فيما إذا تم تطبيقها، وإذا ما لم يتم هذا فستتعرض إلى ما يسمى بالخطر الجبائي أي دفع تكاليف ناتجة عن عدم الالتزام بالقوانين الجبائية.

وللشرح والتفصيل أكثر تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث :

- **المبحث الأول** : ماهية التدقيق الجبائي.
- **المبحث الثاني** : أشكال التدقيق الجبائي وسائله وأجهزته.
- **المبحث الثالث** : تقارير المدقق الخارجي وأثرها على اكتشاف الخطر الجبائي.

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي.

بالنظر إلى أن تعدد المؤسسات يكون حسب حاجات المجتمع و أن تزايد حجم هذه الأخيرة يؤدي أيضا إلى زيادة حجم المؤسسات وتحقيق الهدف الرئيسي لها، ألا وهو الربح لكن كل هذا التوسع ينتج عنه زيادة في دفاترها و حساباتها نجد أن كل هذا قد يصعب عليها بعض الأمور مثل تقديم التصريحات الجبائية اللازمة وفي وقتها المحدد أو انتهاج ما يسمى بالتهرب الضريبي لتغطية بعض الثغرات، الأمر الذي يبين عدم التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية ويقحمها في دائرة التعرض للتدقيق الجبائي بالإضافة إلى زيادة بعض التكاليف الناتجة عن مخاطره.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق الجبائي وتصنيفاته.

أولا : مفهوم التدقيق الجبائي.

هناك تعاريف متعددة، سوف نقدم بعضا منها لنصل في الأخير إلى تعريف موحد وشامل وهي كالأتي:

التعريف الأول : " الفحص الشامل للوضعية الجبائية بغرض مراقبة احترامها القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية[1]."

التعريف الثاني : "التدقيق الجبائي يهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين، تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة[2]."

التعريف الثالث : "هو الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة[3]."

التعريف الرابع : " هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"[4].

---

[1]- بوعلام ولهي :"**أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي–حالة الجزائر–**"،رسالة الماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة الجزائر،2004، ص9.

[2]- المرجع نفسه،ص9، نقلا عن.A.Hamini« L audit comptable et financier », Ed Berti, Algérie, 2001, P 172

[3]- عبد الغني كحلة: "**تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي–دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة(2000–2010)**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المدية، المدية، 2012، ص84.

[4]- منور أو سرير، محمد حمو: جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ط1،2009، ص201.

التعريف الخامس : "فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم"[1].

ومما سبق، يمكن إعطاء تعريف موحد وشامل للتدقيق الجبائي على أنه : "فحص شامل للتصريحات الضريبية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مهما كان نمط شخصيته الجبائية، وذلك بقصد التأكد من صحة تلك المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتشريعات المعمول بها. كما يمكن اعتبارها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها".

في الحقيقة أن مهمة التدقيق الجبائي تتجلى في عدة أشكال، وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يكون موضوع هذا التدقيق، حيث يمكن أن يحمل على:[2]

- ✓ طول أو قصر المدى ؛
- ✓ مجمل نشاط المؤسسة أو جزء فقط من النشاط ؛
- ✓ مجمل الضرائب الملقاة على عاتق المؤسسة، أو على ضريبة واحدة فقط.

ثانيا :تصنيفات التدقيق الجبائي.

تصنف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التدقيق الجبائي من حيث[3] :

1- نطاق التدقيق الجبائي.

أ) تدقيق شامل : عادة ما ينطوي هذا النوع على فحص شامل لجميع المعلومات المتعلقة بدفع الضريبة الملزم بها المكلف لفترة معينة، الهدف منه تحديد الضريبة الصحيحة الملزم بها، في بعض البلدان ينفذ التدقيق الجبائي الكامل كجزء من برامج التدقيق العشوائي، والذي يستخدم لجمع بيانات حسب نطاق وطبيعة المميزات الخاصة بمخاطر الالتزام الضريبي، ونظرا لاتساع نطاقه عادة ما يكون مكلّف، فإجراء برنامج كبير من عمليات التدقيق الكامل يتطلب موارد كبيرة وتقليص معدل تغطية دافعي الضرائب ؛

---

[1]- عيسى بولخوخ : "**الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي-دراسة حالة ولاية باتنة-**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، 2004، ص53.

[2]- بوعلام ولهي : مرجع سابق، ص10.

[3]- سمية قحموش : "**دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية -دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة -الجزائر- للفترة (2009-2010)-**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة ورقلة، 2012 ، ص-ص22-23.

ب) التدقيق محدود النطاق : يقتصر عمل التدقيق الجبائي محدودة النطاق على مسائل معينة في الضرائب المصرح بها، أو أي مخطط ضريبي خاص يستخدمه المكلف بالضريبة. الهدف منها هو إمكانية فحص المناطق الأساسية لمخاطر عدم الالتزام الضريبي. هذا النوع من التدقيق يستهلك موارد أقل نسبيا من عمليات التدقيق الكامل ويسمح بتزايد تغطية عدد المكلفين كذلك ؛

ج) تدقيق مشكلة واحدة : يقتصر هذا النوع على بند واحد يُحتمل تعلّقه بعدم الالتزام الضريبي، والّذي يكون واضحا من دراسة مجموعة من تصريحات دافعي الضرائب، وهي بذلك تستغرق وقتا اقل للأداء ويمكن استخدامها للتدقيق في أعداد كبيرة من دافعي الضريبة لهم خطط متماثلة لإخفاء عدم الالتزام ؛

2- في الممارسة العملية.

نطاق وطبيعة أي نشاط تدقيق، المختصّ بالمكلفين يتوقف على الأدلة المتاحة للإشارة إلى المخاطر المحتملة لعدم الالتزام الضريبي. كما أن تكثيف التحقيقات يرجع لطبيعة أنشطة المكلفين المالية وأعمالهم ودرجة تعقيدها ؛

3- فترات الفحص.

يمكن للتدقيق الجبائي أن يرتكز على سنة مالية واحدة أو فترة محاسبية ما، أو أن يمتد ليشمل فترات ضريبية متعدد، ويمكن للتدقيق أن يرتكز على أجزاء معينة من أنشطة المكلف(مثل المبيعات، والسلع في المخازن...) حالات خاصة أو معاملات أو أنشطة(مثل تلك التي تم تنفيذها في فرع معين أو وحدة تابعة)، أو التزامات ضريبية معينة، كما يمكن أن تتفاوت عملية التدقيق في مستوى التفصيل، أحيانا يتم فحص شؤون المكلف بشيء من التفصيل وغيرها يتم النظر لمستوى مخاطر حالات معينة بشكل سطحي فقط ؛

4- أماكن التدقيق.

يمكن إجراء عملية التدقيق الجبائي في أماكن مختلفة، فأحيانا هناك حاجة لتنفيذها في أماكن أعمال المكلفين بالضريبة، وفي حالات أخرى يمكن جمع الدفاتر والسجلات اللازمة للتدقيق وإرسالها للإدارة الضريبية وإجراء أعمال التدقيق مكتبيا. ومنه يمكن تصنيف التدقيق الجبائي إلى تدقيق ميداني أو تدقيق مكتبي.

نظرا إلى أن التدقيق الجبائي يمكن أن يختلف من حيث نطاقه وكثافته، فان الإدارة الضريبية ينبغي أن يكون لها سياسة واضحة بشان أنواع وأعداد التدقيق التي يجب إجراؤها والظروف التي تملي القيام بأنواع معينة من التدقيق، لذلك فان على المسئولين عن التدقيق (بما في ذلك المديرين) فَهم وتحديد ما هو منتظر منهم للقيام به.

المطلب الثاني : أهمية التدقيق الجبائي وأهدافه.

أولا : أهمية التدقيق الجبائي.

يمثل التدقيق الجبائي عملية منظمة ومبنية على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤكد أهميته واعتباره علما قائما بذاته، ويستمد أحكامه من القوانين ومن المعايير المهنية الأخرى. أما بالنسبة للمدقق الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداده البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمدا على معايير يرتكز عليها فإن هذا سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة وفي الوقت المناسب.

حيث تكمن أهمية التدقيق الجبائي في كونه وسيلة لا غاية يهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لابد أن تتّسم : بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المدقق الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للمكلّفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك. كما يهدف لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي ويحافظ على حقوق المكلفين والدولة بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضّريبي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضّريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية[1].

ثانيا : أهداف التدقيق الجبائي.

تتمثل أهدافه في أهداف رئيسية وأهداف ثانوية وهي كما يلي[2] :

الأهداف الرئيسية :

- ✓ التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية؛
- ✓ مراقة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول؛
- ✓ تقيم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

الأهداف الثانوية:

- ✓ تقيم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق الشيء للقواعد الجبائية ؛
- ✓ تجنب العقوبات و الزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه ؛

[1] – سمية قحموش : مرجع سابق، ص-ص21-22.

[2] – بوعلام ولهي :"**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة –حالة الجزائر–**"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومية العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، أيام20-21أكتوبر2009، ص5.

- ✓ توضيح أهمية الحظر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي ؛
- ✓ إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.

هذا من جهة ومن جهة أخرى، فإن مهمة الدقيق الجبائي يمكن أن تخضع لأهداف أخرى منها[1]:

- ✓ قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها ؛
- ✓ السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات.

المطلب الثالث : أسباب قيام التدقيق الجبائي ومبادئه.

أولا : أسباب قيام التدقيق الجبائي.

هناك سببين رئيسين لقيام التدقيق الجبائي ليقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية وهما كالأتي[2] :

1-التدقيق الجبائي كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية.

يعد التدقيق الجبائي وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق التدقيق الجبائي يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2-التدقيق الجبائي كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لدلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها التدقيق الجبائي الذي يعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

ثانيا : مبادئ التدقيق الجبائي[3].

---

[1] - بوعلام ولهي : "**أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي-حالة الجزائر-**"، مرجع سابق، ص10.

[2] - لياس قلاب ذبيح : " **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي-**"،رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011،ص20.

[3] - بوشري عبد الغني : " **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999-2009)** "، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تلمسان، 2011، ص-ص،92-94.

يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي يؤدي التدقيق الجبائي وظائفه لابد من توفر المبادئ الأساسية التالية :

1- إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للتدقيق الجبائي حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعاليته وذلك من خلال ما يلي:

أ) تبسيط وتحسين التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه. إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبة وعدم التهرب منها.

ب) تحقيق العدالة الضريبية : تعتبر العدالة الضريبة من المبادئ الأساسية لضريبة وتتحدد من خلال التوزيع المثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل واقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية م خلال التدقيق الجبائي، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين :

- ✓ العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية ؛
- ✓ العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق التدقيق الجبائي يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح الامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، إضافة إلى شمولية التدقيق الجبائي لكافة المكلفين بالضريبة.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية : إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشروع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة والإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

المبحث الثاني : أشكال التدقيق الجبائي وسائله وأجهزته.

بما أن التدقيق الجبائي يعتبر وسيله هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد أن فعاليته تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، وله شكلان أساسيان الأول لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، والثاني على مستوى التدقيق الجبائي المعمق الذي يتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال[1] ولقيامه بكل هذا فهو يعتمد على بعض الوسائل للوصول إلى الأهداف المرجوة.

المطلب الأول : التدقيق الشامل.

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من التدقيق، التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق، يقوم رئيس المفتشية بالفحص والتدقيق في تصريحات المكلفين بالضرائب. ويتم التدقيق على شكل فحص تمهيدي. هذا النوع من التدقيق ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب، ويتم بمكتب التدقيق على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا أن أهمية ومدى هذا التدقيق يمكن أن يتغير ويتسع، لهذا عادة ما نميز بين نوعين :

أولا : التدقيق الشكلي[2].

يتم هذا التدقيق عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى، وهي تشمل التدخلات التي تهدف إلى :

- ✓ تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات، (أخطاء الجمع، أخطاء الترحيل...إلخ) مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة ؛
- ✓ هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات أي أن هذا التدقيق يهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف،أي أن العملية لا تغدو أن تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ؛
- ✓ كشف المعلومات أو العناصر المهملة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بتصحيح هذه الاغفالات.

ثانيا : التدقيق على الوثائق.

يعد هذا النوع ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد التدقيق الشكلي، ويتجلى دورها في مجموعة الأعمال

[1] – لياس قلاب ذبيح : مرجع سابق، ص 21.

[2] – عيسى بولخوخ : مرجع سابق، 57.

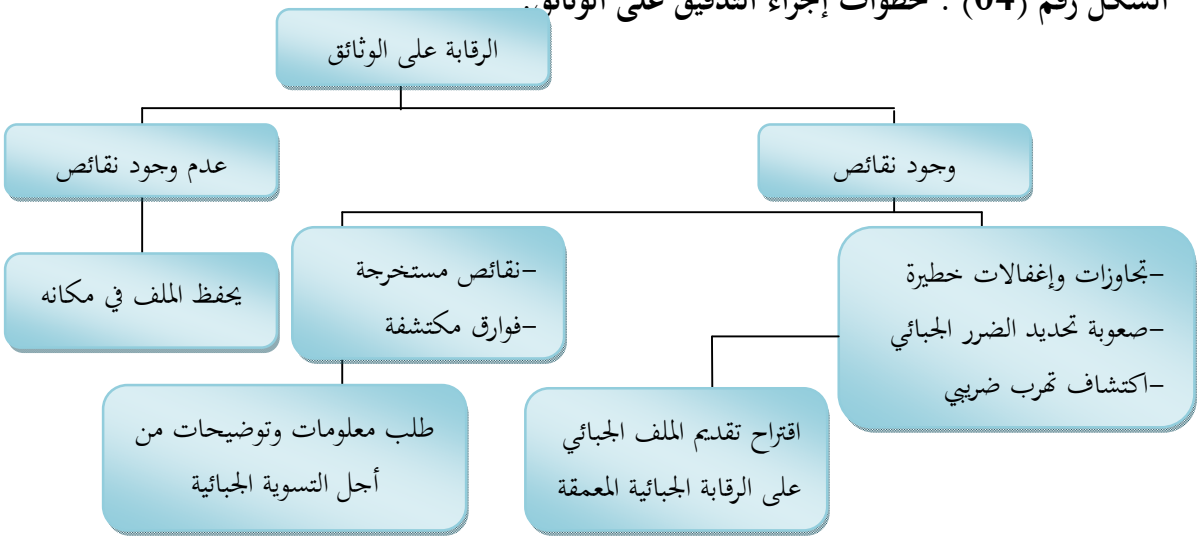
والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والمؤسسات العامة والخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات تكون في شكل كشوفات. وبإمكان المدقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة[1].

ويتم طلب المعلومات كما تنص المادة(19)من قانون الإجراءات الجبائية وهي كالتالي[2]:

1 – طلب المعلومات : يتسنى لمصلحة الضرائب أن تستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية. وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

2 – طلب تبريرات وتوضيحات : يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا. كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بها. كما يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن (30) يوما وإذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد يحدد المفتش أسس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المدقق إلى ما يسمى بالتدقيق المعمق ويكون بعين المكان.

الشكل رقم (04) : خطوات إجراء التدقيق على الوثائق.



المصدر : لياس قلاب ذبيح : " **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية –دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص23.

[1]– عبد العزيز قتال : " **أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين–حالة الجزائر من 2003إلى2008–**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2009، ص–ص38-39.

[2] – المادة (19)، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015، ص10.

المطلب الثاني : التدقيق الجبائي المعمق.

بخلاف التدقيق الجبائي الشامل، يتمثل التدقيق الجبائي المعمق في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ هدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (4)سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي[1].

كما يتناول هذا النوع من التدقيق الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للتدقيق الجبائي أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، أما التمييز بين أنواع التدقيق الجبائي يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على التدقيق المعمق فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق التدقيق العام للفصل فيه، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبتهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال لمكان مزاولة نشاط المكلف، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة[2]، ويتمثل التدقيق الجبائي في :

أولا : التدقيق في محاسبة المكلف.

يعد التدقيق في المحاسبة أحد وسائل التدقيق الجبائي ليقوم بفحص الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة.

كما يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين بقصد أو دون قصد[3].

نصت المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه[4] :

✓ مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة. إذ يجب التحقيق

---

[1] – لياس قلاب ذبيح : مرجع سابق، ص24.نقلا عن، Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988, Page 47

[2] – المرجع نفسه : ص24.

[3] – المرجع نفسه : ض24.

[4] – المادة (20) : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص11.

في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة ؛

- ✓ لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ؛
- ✓ تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات ؛
- ✓ لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار التحقيق مقابل إشعار الوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ثانيا : التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

هو امتداد للتدقيق المحاسبي ويعرف على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء نشاطها(الذمة المالية الإجمالية للمكلف) والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى[1].

نصت المادة 21 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه[2] :

- ✓ التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة يمس الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ؛
- ✓ يتأكد الأعوان من الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى ؛
- ✓ لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ؛

[1]- سميرة بوعكاز : "**مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**"،مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الرابع عشر، ديسمبر 2013 ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص128.

[2]- المادة (21) : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص14.

- ✓ لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، دون إعلام المكلف مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر(15) يوم، إبتداءا من تاريخ الاستلام ويشير صراحة أن المكلف له الحق أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

ثالثا : التدقيق المصوب في المحاسبة.

تم استحداث شكل أخر من أشكال التدقيق الجبائي طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة[1] والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص من بينها نجد[2] :

- ✓ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة ؛
- ✓ لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل ؛
- ✓ يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص ؛
- ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين (2).
- ✓ يمنح المكلف أجل ثلاثين(30)يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بالتقويم ؛
- ✓ إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب.

المطلب الثالث :وسائل التدقيق الجبائي وأجهزته.

أولا : وسائل التدقيق الجبائي.

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أدائها لمهمتها والمتمثلة في:

[1]- لياس قلاب ذبيح : مرجع سابق، ص25.

[2]- المادة (20) : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص-ص12-13.

1- **حق الإطلاع** : وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية : "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات[1]."

حق الإطلاع هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أنْ يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أنْ تفيدهم وتساعدهم على استقصاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم[2]، ومن بينها:

أ) **الإطلاع لدى الإدارات العمومية:** بمقتضى المادة (46) من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأيّ حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات، والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيًا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أنْ تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها إطلاعهم على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها[3].

ب) حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة : بمقتضى نص المادة (53) من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتعيّن على جميع التجار والشركات أيًا كان غرضها أنْ يقدموا عند كلّ طلب من أعوان الضرائب الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإرادات والنفقات[4].

ج) حق الإطلاع لدى الهيئات المالية : لقد خوّل القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية، من بنوك مؤسسات التأمين .. وعلى هذه الأخيرة أنْ لا ترفض طلبات المراقبين بحجة السر المهني، بل تزويدهم بمختلف الوثائق والمستندات الضرورية ككشوف الحسابات البنكية للمكلف، عقود التأمين...

ومنه يتجلى لنا أنّ الغاية والهدف من حق الإطلاع هو السماح لأعوان الرقابة الجبائية بإثراء المادة المتوفرة لديهم والمتعلقة بالإثباتات التي تمنح مصداقية وشرعية أكبر لحكمهم النهائي تجاه المكلف المعني بالتدقيق[5].

---

[1] – المادة (45) : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص23.

[2] – نجاة نوي : "**فعالية الرقابة الجزائرية في الجزائر-1999-2003-**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص48.

[3] – المادة (46) : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص23.

[4] – المادة (53) : قانون الإجراءات الجبائية، ص26.

[5] – نوي نجاة : مرجع سابق، ص49.

2- حق الرقابة : هذا الحق نصت عليه المادة(18) من قانون الإجراءات الضريبية، وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، وتمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة وحقوق التسجيل[1].

3- حق استدراك الخطأ : حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدّة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد[2]. طبقًا للمادة (105) من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب[3].

وحسب المادة (106) من قانون الإجراءات الضريبية، حددت الآجال القانونية لاستدراك الخطأ المتاح للإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[4].

4- حق المعاينة : حسب نص المادة(34) من قانون الإجراءات الجبائية يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق التدقيق المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش.

ومنه يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لهذا الحق، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كلّ المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء ودفع الضريبة[5].

كما تنص المادة (35) من قانون الإجراءات الجبائية أنه[6] :

---

[1]- المادة (18) : قانون الإجراءات الجبائية، ص10.

[2] - نوي نجاة : مرجع سابق، ص50.

[3]- المادة (105) : قانون الإجراءات الجبائية، ص40.

[4]- المادة (106) : قانون الإجراءات الجبائية، ص40.

[5]- المادة (34) : قانون الإجراءات الجبائية، ص17.

[6] - المادة (35) : قانون الإجراءات الجبائية، ص17.

- ✓ لا يمكن إجراء حق المعاينة إلا بترخيص وأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير.
- ✓ ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وأنْ يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبررها المعاينة وتبيّن على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة ؛
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها ؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها ؛
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم عملية المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته.

ثانيا : أجهزة التدقيق الجبائي.

لإدارة الضرائب أجهزة تسهر على مهمة عمل التدقيق الجبائي، وتحسين أدائه والتطوير في الوسائل المستعملة، ومنها الهيئات العامة المكلفة بالتدقيق والهيئات الولائية والمفتشيات، ومديرية كبريات المؤسسات.

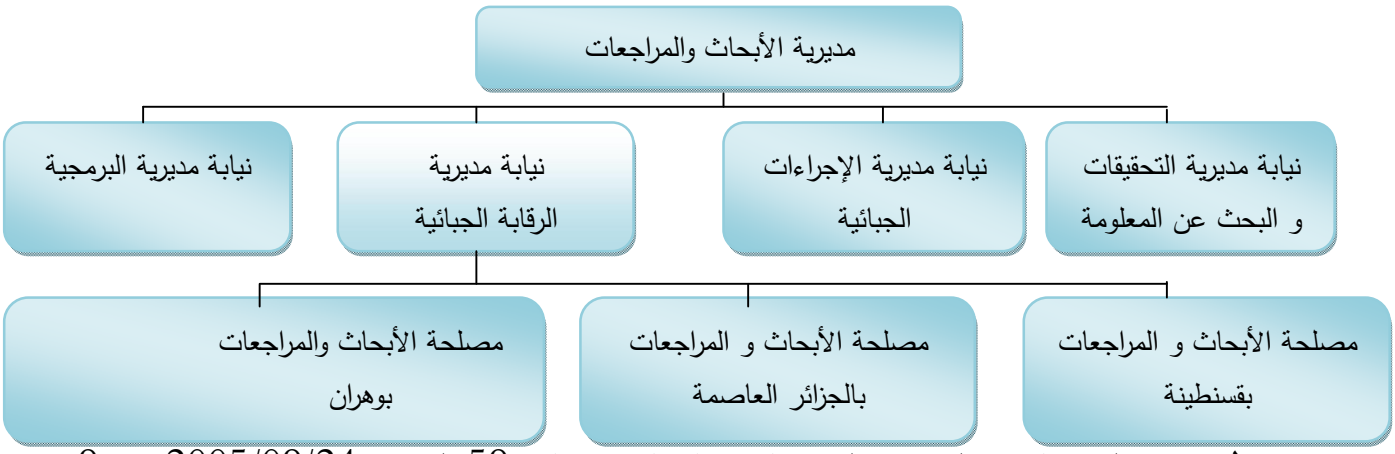
1– الهيئات العامة المكلفة بالتدقيق– مديرية الأبحاث والمراجعات : أنشئت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 /07/ 1998والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتحسين وتطوير باقي المديريات الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت سيطرتها، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاطها في 1998/09. وهي تهتم بما يلي :

- ✓ التعريف بالعمليات الواجب تحقيقها من أجل تجميع البحث، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية ؛
- ✓ البرمجة والتحقيق على المستوى الوطني لكل بحث متعلق بالتحقيقات الجبائية ؛
- ✓ توجيه وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية، المتواجدة على المستوى الولائي والمحلي ؛
- ✓ إعطاء النصائح والإرشادات اللازمة لتطوير عمل المديريات الولائية والمحلية وتبليغ المديريات بكل الأحداث الولائية لأخذ الاحتياطات اللازمة ؛
- ✓ الاهتمام الأكبر هو طريق للكشف عن مناطق التدليس ومكافحتها.

وقد نشأت مصلحة التحريات الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب وتقوم بتحقيقات قصد تحديد

مصادر التهرب الضريبي، وذلك على المستوى الوطني[1].

الشكل رقم (05) : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات.



المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد59 المؤرخ في 2005/09/24 ، ص9.

2-الهيئات الولائية المكلفة بالتدقيق : تقوم هذه المديريات بالبحث والكشف عن المادة الخاضعة للضريبة، والسهر على تنظيم العمل وتقديم الأحسن، وإعطاء الصورة الحسنة للهيئة العامة وتتكون من ثلاث مكاتب وهي:

أ) **مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة** : مهمته هي إنشاء ملفات جبائية للخاضعين للضريبة وتقديم المعلومات الخاصة بالوعاء الضريبي، وكذلك تقديم برنامج التدخلات والتفتيش المباشر، وتقديم المساعدات للمفتشيات التي دونها، وحل الصعوبات المتواجدة عندها ؛

ب) **مكتب البطاقات والكشوف** : يعمل على تقديم المساعدات إلى المفتشيات من أجل إعداد البطاقات الإحصائية الإلكترونية، وكذلك توزيع المهام إلى المفتشيات حسب المعلومات الواردة من مكتب البحث عن المادة وتنظيم السير الحسن لهذه المصلحة، وتقديم كل حقوق وضمانات المكلفين بالضريبة ؛

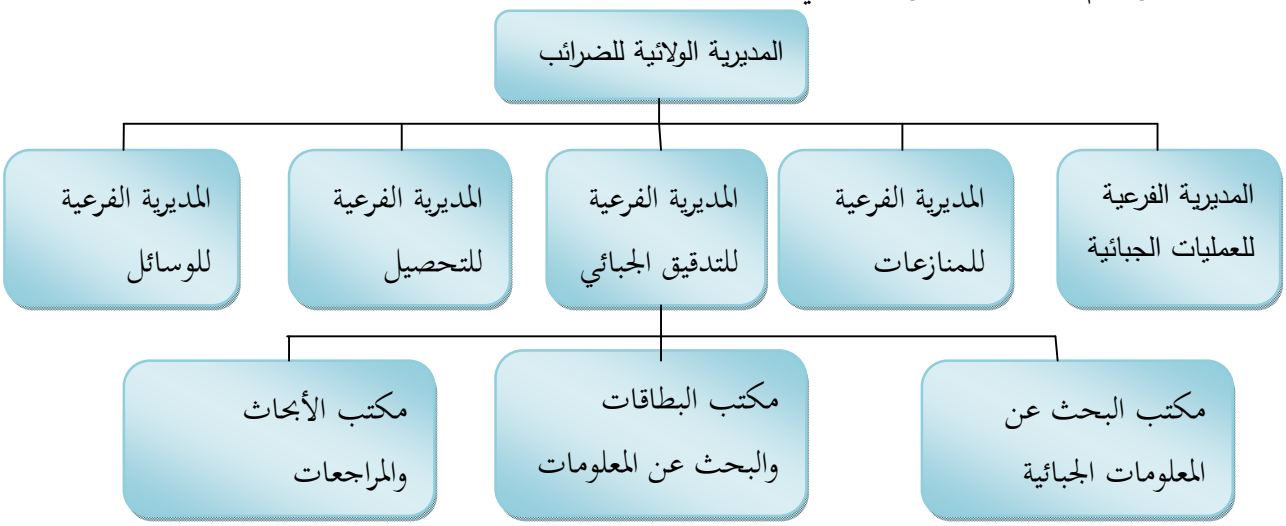
ج) **مكتب التحقيقات** : مهمتها إنشاء وتسيير البطاقات للمؤسسات والأشخاص الطبيعيين، الذين يمكن أن يكونوا محل تحقيق أو تدقيق عميق لوضعيتهم الجبائية، وكذلك عن طريق قيامه بالعمليات الآتية :

- ✓ اقتراح الملفات السنوية للتدقيق ؛
- ✓ مراقبة أعمال الفرق المكلفة بالتحقيق والسهر أثناء التدخلات على احترام التشريع الجبائي المعمول به ؛

[1] – عبد العزيز قتال:" **أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين-حالة الجزائر من 2003إلى2008-**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2009، ص-ص 41-42.

✓ برمجة التدقيق في الأسعار المصرح بها في ما يخص المادة الخاضعة للضريبة، فيما يتعلق بالعمليات المتعلقة بالمنقولات والعقارات، وجميع العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل[1].

الشكل رقم (06) :الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد43 المؤرخ في 2005/06/22 ، ص20.

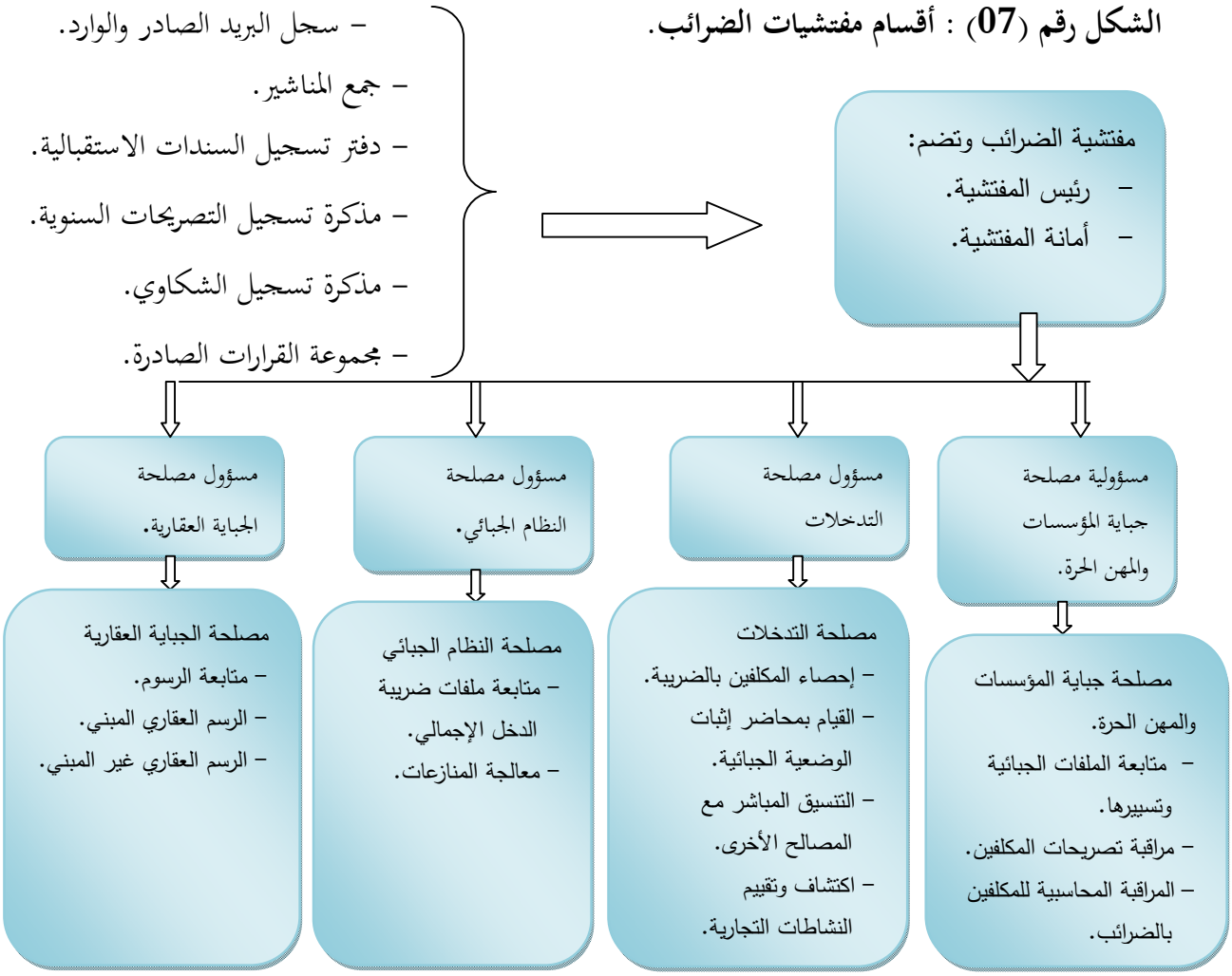
3-مفتشية الضرائب I.I[2]: نشأت سنة 1994، وذلك على إثر توحيد وعاء المراقبة والتدخل، وفي هذه المفتشية تقوم بتحديد الأسس الخاضعة للضريبة للمكلفين على مستوى المفتشية، وتقوم بالتدقيق في التصريحات المسجلة من طرف المكلفين في الإطار الرسمي عندما تستقبل التصريحات، أو في إطار التدقيق المعمق للملفات عل أساس برنامج متعدد سنويا. وتقوم بالتدخلات الميدانية على مختلف المستويات سواء بالنسبة للمراقبة الدقيقة أو حقوق الطابع، وهذا لأجل برنامج البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتكوين ملفات ضريبية للخاضعين الجدد.

وتقوم مفتشيات الضرائب بجمع المعلومات على المكلفين بالضريبة وإحصائها. وتحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به، وكذلك تسجيل كل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة، وغيرها من المهام الأخرى. ولتوضيح أكثر يعرض الشكل الموالي :

[1] – المرجع نفسه : ص-ص 42-43.

[2] – المرجع نفسه، ص-ص 43-44.

الشكل رقم (07) : أقسام مفتشيات الضرائب.



المصدر: عبد العزيز قتال:" **أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين–حالة الجزائر من 2003إلى2008–**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2009، ص44.

4 – مديريات كبريات المؤسسات [1]: هي مديريات تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالتدقيق الجبائي للمؤسسات الكبرى، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100مليون، كما تشكل مكان لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب. وحسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7جوان 2005 الذي نص على تنظيم وعمل المديريات الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، وباشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية. وقد نشأت هذه المديريات للتخفيف من أعمال الإدارة العامة للضرائب، حيث تهدف هذه المديريات إلى ما يلي :

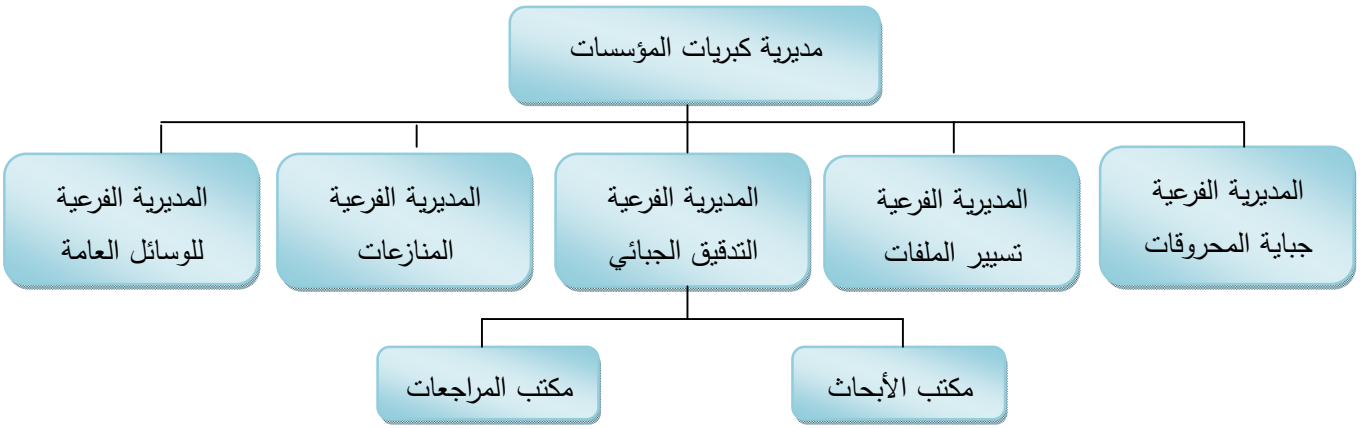
✓ تسهيل عمليات دفع التصريح وتحصيل الضرائب ؛

[1] – المرجع نفسه، ص45.

- ✓ تبسيط الإجراءات القانونية وذلك بجمعها في مكان واحد وملف واحد ؛
- ✓ تختص في البحث والتفتيش المؤسسات الكبيرة بدلا من المديرية الفرعية للبحث والمراجعات للتخفيف عنها ؛
- ✓ التحقيق في الشكاوى ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية ؛
- ✓ تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير شأنه تحسين عملها.

والشكل الموالي يوضح تنظيم أقسام مديريات كبريات المؤسسات :

الشكل رقم (08) : مديرية كبريات المؤسسات.



المصدر: لياس قلاب ذبيح : " **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية –دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص30.

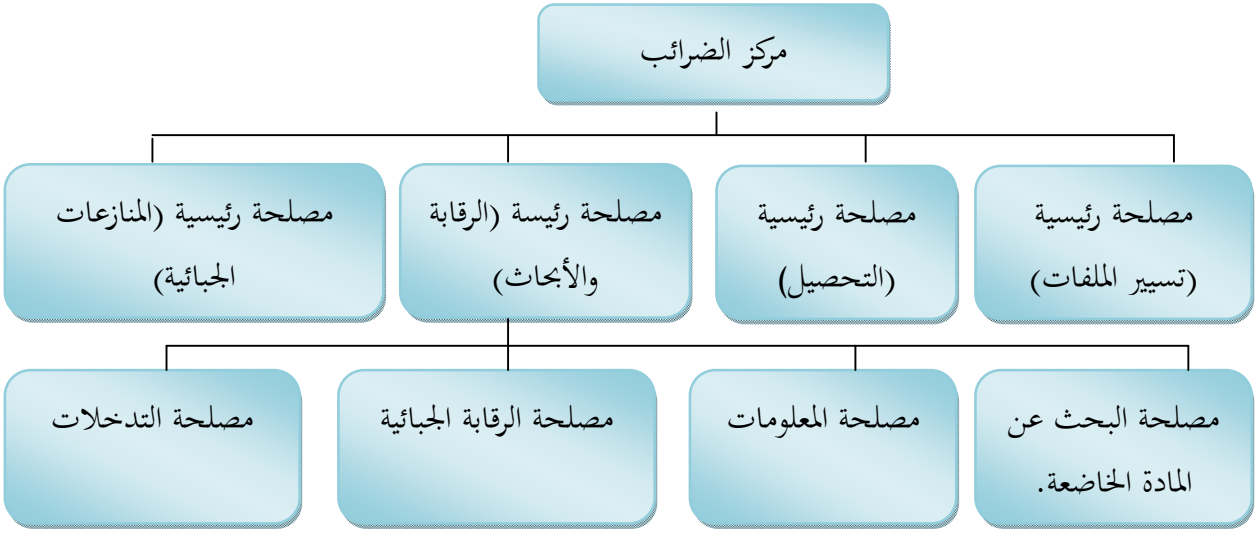
5 – مركز الضرائب[1] :هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من حديد الوعاء أو التحصيل مع تكليفه بالتدقيق الجبائي والمنازعات في حدود صلاحيته، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب المكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها :

- ✓ التسيير والكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي ؛
- ✓ في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير ؛
- ✓ القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل ؛
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والتدقيق الجبائي لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة ؛

[1] – لياس قلاب ذبيح : مرجع سابق، ص30.

✓ التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

الشكل رقم(09) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



المصدر: لياس قلاب ذبيح : " **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية –دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي**"، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص31.

المبحث الثالث : تقارير المدقق الخارجي وأثرها على اكتشاف الخطر الجبائي.

يقوم المدقق الخارجي بالتدقيق في دفاتر وحسابات المؤسسة ليقوم في الأخير بإعداد تقاريره بحيث أن هذه المهمة ترتكز على اكتشاف الأخطاء وتسهيل مهمة التدقيق الجبائي في مطابقته لمؤشرات الخطر الجبائي وهذا باعتماده على محتوى التقارير الملخصة والمصادق عليها.

المطلب الأول : ماهية الخطر الجبائي.

أولا : تعريف الخطر الجبائي وأنواعه.

1-تعريف الخطر الجبائي.

هناك العديد من التعاريف نذكر منها :

التعريف الأول :"يتمثل الخطر الجبائي في تكاليف إضافية تتحملها المؤسسة نتيجة عدم معرفتها والتزامها بالقواعد الجبائية التي ينص عليها القانون الجبائي أو استعمالها لامتيازات جبائية دون تحقيق شروط الاستفادة منه[1]."

التعريف الثاني : "يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو منعدم الفهم الجيد سواء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للتدقيق الجبائي الذي تقوم به الإدارة الجبائية[2]."

التعريف الثالث : "الخطر الجبائي يعني تحمل المؤسسة تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، وأهم وضعيات هذا الخطر :

- ✓ الامتناع أو التأخر في إعداد التصريحات : حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها ؛
- ✓ الغش في التصريح : حيث يتم تعديل الوعي الجبائية مع تطبيق العقوبات ؛

---

[1]- صابر عباسي : "**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية-دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة-الجزائر- -**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص59.

[2]- صالح حميداتو : " **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي-**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2012، ص100.

✓ عدم مراقبة الاختيارات الجبائية : لأن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية، لتدعيم قدرتها التمويلية، قد يتحول للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما من تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه[1]."

2-أنواع الخطر الجبائي.

هناك عدة تقسيمات نذكر منها [2]:

خطر التحويلات : نلاحظ أنه في كل عملية تجارية هناك أثر جبائي، وفي هذا الإطار فإن المسير الجبائي يقوم بعرض الامتيازات والمخاطر في كل عملية، خاصة العمليات الجارية مثل: الشراء، البيع، وضع التصريحات...إلخ ؛

خطر الوضعية : الخطر الجبائي هنا يتعلق بمدى تأثير احتمال وقوعه، هذا الاحتمال يعني فعل أو رد فعل الإدارة الجبائية في كل وضعية، حيث أن ارتفاع احتمال وقوعه يرتبط بالعديد من النقاط منها : المؤسسة تنشط في قطاع يتميز بسمعة سيئة أو هي تتميز بسمعة سيئة، أهمية المؤسسة، وجود خلاف بين الشركاء في العديد من القضايا.

خطر العمليات : يتعلق بمخاطر تطبيق القانون، والقواعد الجبائية المستغلة في العمليات اليومية للمؤسسة، هذه العمليات تحتوي على العديد من مستويات المخاطر الجبائية، وبالتالي على الوظيفة الجبائية أن تكون قريبة من حركية هذه العمليات ؛

والخطر العمليات هو خطر يتعلق بجميع المصالح والأشخاص في المؤسسة سواء كانوا مرتبطين أو غير مرتبطين بالوظيفة الجبائية مثل : التموين، محاسبة المخزونات، الموارد البشرية، الخزينة والمالية، التجارة، مكتب الفوترة، التسليم ، النقل، الاستثمار، المحاسبة...الخ ؛

خطر الالتزام : هي المخاطر المرتبطة بدرجة احترام القوانين والقواعد الجبائية المعمول بها، لأن كل تحريف للتشريع الجبائي يعتبر خطر جبائي ؛

خطر المحاسبة : المحاسبة هي أداة لحساب وتركيب الوعاء الجبائي، وعي تعتبر أساس التدقيق الجبائي، كما أنها تجسد نوعية تسيير النتيجة الجبائية، ومنه المحاسبة هي أول مصدر للتهديد الجبائي في المؤسسة ؛

---

[1]- الحواس زواق : **مداخلة بعنوان "فعالية التسيير الجبائي في ترشيح القرار، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة"**، جامعة مسيلة، ماي 2005.

[2]- صابر عباسي : مرجع سابق: ص-ص60-62.

خطر التسيير : يتمثل هذا الخطر في ان قليل من المؤسسات التي تقوم بوضع إطار لسيير الخطر الجبائي الذي يقع على عاتق الأشخاص المكلفين، حيث أن غياب التكوين وإيصال سياسة تسيير الخطر الجبائي يعرض المؤسسة لوضعية صعبة، وبالتالي الأشخاص الذين يتركون المؤسسة عليهم أن يحضروا الذين يخلفوهم.

خطر السمعة : السمعة الجيدة من أكثر الأصول ذات قيمة لدى المؤسسة خاصة في مجال الضرائب، وذلك نتيجة الالتزام للقواعد الجبائية المطبقة، ولذلك تسعى المؤسسة إلى تكوين علاقات تتميز بالثقة والشفافية مع مختلف الأطراف : السلطات الجبائية، الموردين، العملاء...الخ ؛

المخاطر الخارجية :

- ✓ الفشل في فهم أصحاب المصلحة الجبائية للوظيفة الجبائية ؛
- ✓ تغير التشريعات الجبائية.

المخاطر الداخلية :

- ✓ عدم تطبيق قوانين الضرائب بشكل مناسب، والأنظمة والأحكام والقرارت القضائية المتعلقة بالنزاعات الجبائية من طرف المؤسسة ؛
- ✓ عدم القدرة إلى الوصول إلى البيانات في الوقت المناسب، أو الحصول على معلومات ذات الصلة بدعم متطلبات وظيفة الضرائب ؛
- ✓ عدم توفر مهارات كافية، وتحديد أدوار ومسؤوليات محددة بطريقة سيئة داخل الوظائف الضريبية المالية.

أولا : مصادر الخطر الجبائي ومظاهره.

1- مصادر الخطر الجبائي[1].

إن تعامل المؤسسة مع الجباية تعترضه عدة صعوبات تتلخص إجمالا في عنصرين :

أ-أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة.

- ✓ عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب ؛

[1]- صالح حميداتو : مرجع سابق، ص-ص 102-103.

- ✓ نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية، فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا ؛
- ✓ شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين، يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الإنتظام تجاه إدارة الضرائب ؛
- ✓ اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض، مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيرا إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها. الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق.

2-أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي.

- ✓ التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة ؛
- ✓ تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي يؤديان بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة ؛
- ✓ غياب الحوار بين الإدارة والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها ؛
- ✓ من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة أيضا بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من قبل الإدارة الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررا بالمؤسسة ويشكل خطرا أكيدا لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جباية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء إنطباع سيء عن الإدارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدرا للمخاطر الجبائية في المؤسسة ؛
- ✓ ضعف مواكبة الإدارة الجبائية للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي وما ينجر عنه من إنعكاسات على الميدان الجبائي، فهذا التحول قد تنجر عنه مخاطر جبائية على المؤسسات خاصة في السنوات الأولى لتطبيقه.

ثانيا : مظاهر الخطر الجبائي.

تتجلى مظاهر المخاطر الجبائية الناتجة عن القصور في التشريع الجبائي في عدة صور هي :

1-المخاطر الأولية[1].

هي المخاطر الناجمة عن الأخطاء المادية، والتي تقلصت بفضل استخدام الإعلام الآلي أو المخاطر الناجمة عن خيارات جبائية غير ملائمة أو عدم الفاء بشروط امتيازات معينة، أو الأخطاء الناجمة عن تفسيرات خاطئة ل للقانون الجبائي.

أ-الخطأ المحاسبي.

يظهر على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج وأخرى ترجع لعناصر مختلفة.

المخاطر الناجمة عن الأخطاء في الميزانية :

- ✓ الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج ؛
- ✓ الأخطاء التي تحدث في الإهتلاكات كأن يتم دمج إهتلاك معدات تم تأجيرها إلى مؤسسات أخرى(تغليب الواقع الاقتصادي عن الواقع القانوني) أو اعتماد طريقة معينه للإهتلاك مع عدم توفر الشروط لذلك.
- ✓ أخطاء متعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته.

المخاطر الناتجة عن أخطاء في حسابات النتائج :

- ✓ من أهم الأخطاء التي قد تسجل في حساب النتائج نجد الأعباء، وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كما يمكن أن نسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية ؛
- ✓ إن تحديد النتيجة الجبائية يتم من خلال النتيجة المحاسبية بعد إضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم، وتخفيض بعض النواتج غي الخاضعة للضريبة، فعملية الإضافة والتخفيض قد تشكل مصدر خطأ في تحديد النتيجة الجبائية.

المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى :

بالإضافة إلى الأخطاء السابقة فإننا نلاحظ بعض الأخطاء التي تظهر خصوصا في الرسم على القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة، فيجب التدقيق في هاتين الحالتين لأنهما من أهم مصادر الأخطاء الجبائية في المؤسسة.

[1] - صالح حميداتو : مرجع سابق، ص-ص103-105.

الرسم على القيمة المضافة : مراقبته تتوقف على التدقيق الجيد للنظام الجبائي المطبق مع الأخذ بعين الاعتبار حدود رقم الأعمال من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة(مراقبة المعدلات، الاسترجاعات، الحسومات...الخ) لأن تصريحات المؤسسة من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة.

حالة المؤسسة الجديدة : تعترض المؤسسة حديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها عرضة للخطر الجبائي أهمها :

- ✓ كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي ؛
- ✓ قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية ؛
- ✓ اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات القديمة النشأة مما قد يعطي انطباعا للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسات الجديدة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء جبائية أو تعمدها ذلك للحصول عل منافع مادية.

ب- الخطأ في القرار التسييري.

هو القرار الذي يتخذه المسير قصد اختيار بديل جبائي من البدائل المتاحة. وقد يحتمل الصواب أو الخطأ.

القرار التسييري القانوني :

- ✓ اعتماد طريقة معينة للإهتلاك ؛
- ✓ حرية اختيار طرق تقييم المخزون ؛
- ✓ إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك وهذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا بناءا على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

القرار التسييري غير القانوني : وهو القرار الذي يتعارض مع نصوص التشريع الجبائي مثل :

- ✓ حسم أعباء غير قابلة للحسم (كالغرامات مثلا) ؛
- ✓ التقييم الصوري للمخزون ؛
- ✓ تسديد ديون مستحقة فيما بعد.

2- مخاطر تسييرية أخرى.

أ-نظرية الفعل غير العادي في التسيير.

هو ذلك الفعل الذي لا يحقق مصالح المؤسسة ولا يقدم مقابلا للمؤسسة هدفها الربح، وينظر إليه في التسيير من الناحية الاقتصادية، وليس من الناحية القانونية، باعتبار هذه الناحية مستوفاة الشروط، ولا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة ولكن التبرير الإقتصادي هو الذي يقرر صحة هذا الفعل من عدمه. وحسب هذه النظرية في التسيير فإن الإدارة الجبائية قد ترفض دمج بعض الأعباء أثناء تحديدها للوعاء الضريبي، مما يشكل إحدى مظاهر الخطر الجبائي داخل المؤسسة[1].

2- التعسف في استعمال الحق[2].

- ✓ -إخفاء المحتوى الحقيقي للعملية وذلك عن طريق :
  - الإخفاء بإجراء صوري، أي دون فعل حقيقي (عقود صورية، فواتير وهمية...إلخ) ؛
  - الإخفاء بالتدليس : مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية بيع ؛
  - الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي.
- ✓ تحقيق سوى الهدف الضريبي : إن انعدام أي هدف سوى تقليص الضريبة يجعل الإدارة الضريبية يؤهل هذا الفعل بأن يكون تعسفا في استعمال الحق، وما على المكلف إلا إثبات أن هذه العملية ذات فائدة اقتصادية إلى جانب الهدف الضريبي المراد تحقيقه.

المطلب الثاني : ماهية تقرير المدقق الخارجي في اكتشاف المخاطر الجبائية.

يمكننا في هذا الجانب أن نركز على تقرير رأس المال والنتيجة الجبائية وهما كالأتي :

أولا : تقرير حول رقم الأعمال.

كل المؤسسات لديها هدف رئيسي ألا وهو الربح فهي تطمح دوما لتحقيقه وهذا بتحصيل مبيعات أكبر ليكون لها مركز مهم بين المؤسسات الأخرى في نفس القطاع . وباعتبار أنه ذو أهمية بالغة نجد أن المدقق الخارجي يقوم بطرحه في التقرير الخاص بالنتائج المتوصل إليها بعد عملية التدقيق التي يقوم بها باعتماده على القوائم المالية. فالمصالح الجبائية تعتمد علي هذا التقرير لاكتشاف التلاعبات التي تحدث في رقم الأعمال لأنه يؤثر على العديد من الحسابات وبالتالي التأثير على النتيجة الجبائية التي هي الأساس الخاضع للضريبة بحيث يمكن أن تتلاعب فيه لتخفيض النتيجة الجبائية وبالتالي الضرائب المفروضة.

---

[1] - صالح حميداتو : مرجع سابق، ص106

[2] - المرجع سابق، ص106. نقلا عن : Christine collètte, **initiation à la gestion fiscal de l'entreprise**, Eyrolles université, collection gestion, paris 1994 ,p :49

ثانيا : تقرير النتيجة الجبائية.

تعبر النتيجة الجبائية عن الحالة الجبائية للمؤسسة وبالتالي تعتبر من أهم العناصر التي تعتمدها الإدارة الجبائية لمعرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة فهي الأساس الخاضع للضريبة وهي ملخص العمليات التي قامت بها المؤسسة. يقوم المدقق الخارجي بالتدقيق فيها والتحقق من مصداقيتها باعتبار أنه هناك اثنتي عشرة(12) وثيقة والمعبر عنها بالميزانية الجبائية التي تلخص لنا صحتها فهي ملمة لكل حسابات المؤسسة التي تعبر عن مركزها المالي ولكن في حالة وجود أي خطأ فهذا يؤثر على صحة القرير الخاص بها فهي تعتبر مؤشر لقياس الخطر فكل تملص أو عدم التزام يكشف عنه في الوثائق الخاصة بالنتيجة الجبائية. ولهذا يجب :

- ✓ التأكد من فرض الضريبة قبل التخصيص، وقبل الاحتياطي القانوني وباقي الاحتياطات إن وجدت ؛
- ✓ التأكد من فرض الضريبة بعد انتهاء الآجال القانونية (03 سنوات) ؛
- ✓ التأكد من إدراج النتيجة ضمن الاحتياطات أو رأس المال.

وتعبر الأرباح الموزعة كما يلي :

- ✓ المداخيل التي لم تدرج في الاحتياطات أو رأس المال ؛
- ✓ المداخيل الموضوعة تحت تصرف الشركاء ؛
- ✓ المداخيل الموضوعة رهن التخصيص التي لم تكن محل تخصيص خلال ثلاث(03) سنوات.

خلاصة الفصل :

بعد الدراسة التي تمت في هذا الفصل وجد أن المؤسسات عليها أن تلتزم بالقوانين التي قام المشرع الجبائي بفرضها لتتفادى الوقوع أو التعرض للتدقيق الجبائي بشقيه من قبل الأجهزة القائمة على تتبع وضعية المؤسسة والعمل على اكتشاف الأخطار التي تتعرض لها من خلال عدم تطبيقها للقوانين ،وهذا الأمر يدخل المؤسسة في زيادة تكاليف أخرى كانت في غنى عنها.

تمهيد :

بعدما تناولنا في الفصلين السابقين الأول والثاني على التوالي كل من مهمة التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي المسؤول عن العمل فيها والضوابط الخاصة به بالإضافة إلى التدقيق الجبائي والأشكال التي يعتمدها لكشف مدى التزام المؤسسة بالقواعد والقوانين الجبائية التي يؤدي نقص تطبيقها إلى خطر جبائي ، وبعد التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالموضوع في الجانب النظري سوف يقودنا هذا إلى التدقيق في مدى مصداقية هذه المهام والعمل فيها أي تأثير تقارير مهمة المدقق الخارجي على التدقيق الجبائي ومدى مشروعية القوانين وتطبيقها، أي التحقق من جميع المؤشرات التي تخضع المؤسسة إلى التدقيق الجبائي والتي بوجودها أي عدم التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية ستتعرض إلى الخطر الجبائي، وسوف نتطرق إلى كل هذا في الجانب التطبيقي الذي سيحيلنا إلى العمل على تقارير المدقق الخارجي الخاصة بالمؤسسة والعمل على تحليل هذه التقارير ومعرفة مدى مساهمة عمل المدقق الخارجي في كشف الخطر الجبائي.

لذلك سيتم التطرق في هذا الفصل الثالث للمباحث التالية :

- **المبحث الأول** : عرض تقارير المدقق الخارجي.
- **المبحث الثاني** :مؤشرات إدراج المؤسسة للتدقيق الجبائي.
- **المبحث الثالث** : مصداقية تقارير المدقق الخارجي وأثرها على التدقيق الجبائي.

المبحث الأول : عرض القوائم المالية للمؤسسة SARL(2012-2013).

تكمن أهمية المؤسسة الخدمية في الخدمات التي تقدمها ومدى كفايتها للزبائن التي تتعامل معهم ولهذا فإن هذه المؤسسات تسعى لقديم الأفضل دائما وبلوغ السمعة الحسنة والمركز الأول في ميدان نشاطها، ولهذا فهي تلجأ إلى المدقق الخارجي لإعداد التقارير اللازمة لجميع حساباتها مثل ما تفعل المؤسسة محل الدراسة التي هي عبارة عن مؤسسة خدماتية بدأت نشاطها في2008/2007 المتمثل في الإطعام إذ تحتوي على محلات متعددة عبر الوطن ولديها طاقم من العمال يتراوح عددهم بين 40 إلى 50 عامل يقدر رأس مالها ب14.000.000.00دج

المطلب الأول : عرض القوائم المالية لسنة 2012.

بالاعتماد على القوائم المالية لسنة 2012 المقدمة من طرف المدقق الخارجي سوف يتم عرض محتوى الجداول كالتالي :

أولا : عرض أصول المؤسسة.

الجدول رقم (01) : عرض ميزانية الأصول لسنة 2012. **دج**

الأصول / البيان	N2012 إجمالي	N2012 إهتلاكات/أرصدة	N2012 صافي
أصول غير جارية			
فارق الإقتناء- المنتوج الإيجابي أو السلبي	0,00	0.00	0,00
أصول معنوية	0,00	0.00	0,00
أصول عينية			
أراضي	0,00	0,00	0,00
مباني	0,00	0,00	0,00
تثبيتات عينية أخرى	8933333,33	1575089,89	6304971,71
تثبيتات ممنوح امتيازها	0,00	0,00	0,00
تثبيتات يجري إنجازها	0,00	0,00	0,00
تثبيتات مالية			
سندات موضوعة موضع المعادلة	0,00	0,00	0,00
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	0,00	0,00	0,00
سندات أخرى مثبتة	0,00	0,00	0,00
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	13141953,22	0,00	13141953,22

ضرائب مؤجلة على الأصل	0,00	0,00	
مجموع الأصل غير الجاري	**22075286,55**	**1575089,89**	**2050019,66**
أصول جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	**41400544,35**	**0,00**	**41400544,35**
الحسابات الدائنة –الاستخدامات المماثلة			
الزبائن	19096986,59	0,00	19096986,59
المدينون الآخرون	0,00	0,00	0,00
الضرائب	0,00	0,00	0,00
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00
الموجودات وما شابهها			
توضيفات وأصول مالية جارية	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة	4280391,97	0,00	4280391,97
مجموع الأصول الجارية	**6477722,91**	**0,00**	**64777922,91**
المجموع العام للأصول	**86853209,46**	**1575089,89**	**85278119,57**

المصدر : الوثائق الخاصة بتقرير المدقق الخارجي.

يلاحظ من خلال هذا الجدول بالنظر إلى جانب الأصول الخاص بالمؤسسة نجد أنها قامت بتخصيص مبلغ معتبر لجانب التثبيتات العينية باعتبارها الجزء المخصص لشراء التجهيزات واللوازم الخاصة بالمؤسسة.

كما تم تسجيل المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ وذلك باعتبار أنه جانب مهم للمؤسسة فهو يعبر عن الأداة الأساسية لنشاطها باعتبار أنه خاص بالإطعام.

كما تم تسجيل لدى المؤسسة سيولة معتبرة وهذا لمسايرة نشاطها والمشاكل أو المخاطر التي يمكن أن تعترضها هذه السيولة متمثلة في خزينة ايجابية وما لديها على الزبائن.

ثانيا : عرض خصوم المؤسسة.

الجدول رقم (02) : ميزانية الخصوم لسنة 2012. **دج**

الخصوم	N2012
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس مال تم إصداره	1000000,00
رأس مال غير مستعان به	0,00
علاوات واحتياطات–احتياطات مدمجة(1)	336003,36
فوارق إعادة التقييم	0,00

فارق إعادة التقييم	0,00
نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع(1))	2163207,12
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد	5133523,72
حصة الشركة المدمجة (1)	0,00
حصة ذوي الأقلية (1)	0,00
المجموع 1	**8632734,20**
الخصوم غير الجارية	
قروض وديون مالية	0,00
ضرائب(مؤجلة ومرصود لها)	0,00
ديون أخرى غير جارية	0,00
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	0,00
مجموع الخصوم غير الجارية(2)	**0,00**
الخصوم الجارية	
موردون وحسابات ملحقة	47778474,18
ضرائب	2638707,01
ديون أخرى	26199407,42
خزينة سلبية	28796,76
مجموع الخصوم الجارية	**76645385,37**
مجموع عام للخصوم	**85278119,57**

المصدر : الوثائق الخاصة بتقرير المدقق الخارجي.

نلاحظ من خلال هذا الجدول فيما يخص جانب الخصوم أنه لديها رأس مال تم إصداره بالإضافة إلى علاوات واحتياطات و الربح المحقق خلال الدورة بالإضافة إلى رؤوس أموال خاصة أخرى تخص الترحيل من جديد وهذا يعبر على أنه لدى المؤسسة مجموع رأس مال يمكن أن يحسن سمعتها ويجعلها تواكب بعض المؤسسات وتساير به التطورات وتغيرات.

أما فيما يخص جانب الخصوم غير الجارية فالمؤسسة لا تمتلك هذا الجانب من الخصوم. بل يمكن ملاحظة الجانب الأخر المعاكس أي الخصوم الجارية التي نجد فيها ديون تخص الموردين بالإضافة إلى الضرائب وديون أخرى كما يمكن ملاحظة أنه لديها خزينة سالبة.

ثالثا : عرض حساب نتائج المؤسسة.

الجدول رقم (03) : عرض حساب النتائج لسنة 2012.

البيان	N2012
رقم الأعمال	94963025,16
تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع	0,00
الإنتاج المثبت	0,00
إعانات الاستغلال	0,00
1-إنتاج السنة المالية	**94963025,16**
المشتريات المستهلكة	71181786,02
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	78349,60
2-إستهلاك السنة المالية	**71260135,62**
3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2)	**23702889,54**
أعباء المستخدمين	14413386,55
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	2550285,50
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**6739217,49**
المنتجات العملياتية الأخرى	4,12
الأعباء العملياتية الأخرى	2555196,25
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات	544529,64
إستأناف عن خسائر القيمة والمؤونات	0,00
5-النتيجة العملياتية	**3639495,72**
المنتوجات المالية	620,00
الأعباء المالية	755829,60
6-النتيجة المالية	**-755219,60**
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)	**2884276,12**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	721069,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**94963649,28**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**92800442,16**

8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**2163207,12**
العناصر غير العادية المنتوجات(يطلب بيانها)	0,00
العناصر غير العادية الأعباء(يطلب بياتها)	0,00
9-النتيجة غير العادية	**0,00**
10-النتيجة الصافية للسنة المالية	**2163207,12**

المصدر : الوثائق الخاصة بتقرير المدقق الخارجي.

من خلال ملاحظة جدول حساب النتائج نجد أن المؤسسة حققت رقم أعمال يتوافق وخصائصها المقدمة وبالنظر إلى استهلاك السنة المالية نجد أنها خصصت مبلغا كبيرا مقارنة برقم الأعمال للمشتريات المستهلكة وهذا نظرا لنشاطها الأساسي الخاص بالإطعام الذي تعتمد عليه بالدرجة الأولى. بالإضافة إلى الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى.

بالإضافة إلى أن المؤسسة حققت قيمة مضافة للاستغلال كانت نتيجة الفرق بين إنتاج السنة المالية مع استهلاكها.

للمؤسسة فائض إجمالي عن الاستغلال بحيث قامت المؤسسة بإضافة المنتجات العملياتية وطرح الأعباء العملياتية، ومخصصات الاهتلاكات والمؤونات للقيمة المضافة للاستغلال فنستخلص النتيجة العملياتية.

كما أن للمؤسسة منتوجات مالية أقل من الأعباء المالية مما يؤدي إلى نتيجة مالية سالبة. لنصل في النهاية إلى النتيجة العادية.

أما مجموع منتجات الأنشطة العادية فهو عبارة عن رقم الأعمال مضاف إليه المنتجات العملياتية والمنتجات المالية. وبالتطرق إلى مجموع الأعباء هي تتكون من استهلاك السنة المالية والفائض الإجمالي عن الاستغلال مضاف إليها الأعباء العملياتية الأخرى ، المخصصات للإهتلاكات والمؤونات والأعباء المالية بالإضافة إلى الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية.

وفي الأخير النتيجة الصافية للأنشطة العادية التي هي عبارة عن النتيجة العادية قبل الضرائب مطروح منها الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية.

المطلب الثاني : عرض القوائم المالية لسنة 2013.

بالاعتماد على القوائم المالية لسنة 2013 المقدمة من طرف المدقق الخارجي المتمثلة في الأصول والخصوم، وحساب النتائج سوف يتم تقديم وعرض محتوى كل جدول وهي كالأتي :

أولا : عرض أصول المؤسسة.

الجدول رقم (04) : عرض ميزانية الأصول لسنة 2013.

الأصول / البيان	N2013 إجمالي	N2013 إهتلاكات/أرصدة	N2013 صافي
أصول غير جارية			
فارق الإقتناء- المنتوج الإيجابي أو السلبي	0,00	0.00	0,00
أصول معنوية	0,00	0.00	0,00
أصول عينية			
أراضي	0,00	0,00	0,00
مباني	0,00	0,00	0,00
تثبيتات عينية أخرى	12.095.300	3.871.550	8.223.750
تثبيتات ممنوح إمتيازها	0,00	0,00	0,00
تثبيتات يجري إنجازها	0,00	0,00	0,00
تثبيتات مالية			
سندات موضوعة موضع المعادلة	0,00	0,00	0,00
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	0,00	0,00	0,00
سندات أخرى مثبتة	0,00	0,00	0,00
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	14487862,62	0,00	14487862,62
ضرائب مؤجلة على الأصل	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصل غير الجاري	**26.583.163**	**3.871.550**	**22.711.612**
أصول جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	**23.125.483,65**	**0,00**	**23.125.483,65**
الحسابات الدائنة –الاستخدامات المماثلة			
الزبائن	40.706.496,16	0,00	40.706.496,16
المدينون الآخرون	0,00	0,00	0,00
الضرائب	116.998,25	0,00	11.998,25
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00
الموجودات وما شابهها			
توضيفات وأصول مالية جارية	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة	12.958.068,20	0,00	12.958.086,20

مجموع الأصول الجارية	**76.906.95,26**	**0,00**	**76.906.955,26**
المجموع العام للأصول	**103.490.118,91**	**3.817.550,18**	**99.618.567,53**

أما فيما يخص الأصول الخاصة بسنة 2013 نلاحظ أن التثبيتات العينية وكل من القروض وأصول مالية أخرى غير جارية ارتفعت عن 2012 لزيادة شراء المؤسسة لبعض التثبيتات التي تحتاجها. أما مخزونات 2013 كانت أقل من 2012 نظرا لارتفاع المبيعات الناتج عن الاستهلاك المتزايد مقارنة باستهلاك مخزونات 2012/12/31 الذي حقق رقم أعمال أقل.

أما زيادة حساب الزبائن لسنة 2013 بالضعف مع خلق ضرائب جديدة وسيولة بثلاث(3) أضعاف عن 2012/12/31 نظرا لارتفاع المبيعات التي تستدعي أن يكون هناك زبائن كثر منهم من يبقى دائن للمؤسسة بالإضافة أنها خصصت مبلغ كبير للخزينة لمسايرة النشاط والأحداث المستقبلية.

ثانيا : عرض خصوم المؤسسة.

الجدول رقم (05) : عرض ميزانية الخصوم لسنة 2013.

الخصوم	N2013
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس مال تم إصداره	15.001.000
رأس مال غير مستعان به	0,00
علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة(1)	444.164,71
فوارق إعادة التقييم	0,00
فارق إعادة التقييم	0,00
نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع(1))	1.642.433,20
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد	2.566.060,55
حصة الشركة المدمجة (1)	0,00
حصة ذوي الأقلية (1)	0,00
المجموع 1	**19.653.656,46**
الخصوم غير الجارية	
قروض وديون مالية	0,00
ضرائب(مؤجلة ومرصود لها)	0,00
ديون أخرى غير جارية	0,00
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	0,00
مجموع الخصوم غير الجارية(2)	**0,00**

الخصوم الجارية	
موردون وحسابات ملحقة	49.392.606,76
ضرائب	9.000.713,11
ديون أخرى	21.571.591,40
خزينة سلبية	0,00
مجموع الخصوم الجارية	**79.964.911,27**
مجموع عام للخصوم	**99.618.567,73**

بملاحظة جدول الخصوم نجد أن المؤسسة في سنة 2013 ارتفع رأس مالها عن 2012 وهذا لم يكن نتيجة زيادة النتيجة الصافية لأنها لم ترصد بل كان نتيجة زيادة عدد الشركاء ولهذا قامت بتخصيص مبلغ أكبر للاحتياطات، أما فيما يخص النتيجة الصافية التي انخفضت عن 2012 نظرا لزيادة بعض التكاليف وهذا الانخفاض أثر على حساب الترحيل من جديد لأنه بعد اقتطاع ما يتم اقتطاعه نتج عندنا رصيد منخفض.

نتج لدينا حساب الموردون وحسابات ملحقة مرتفع عن 2012 هذا لأن المؤسسة لم تستطع الوفاء لأنه لديها حقوق لدي الغير ونلاحظ أيضا ارتفاع الضرائب وهذا لزيادة نشاط المؤسسة في 2013 .

ثالثا : عرض حساب النتائج.

الجدول رقم (06) : عرض حساب النتائج لسنة 2013.

البيان	N2012
رقم الأعمال	127.850.875,54
تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع	0,00
الإنتاج المثبت	0,00
إعانات الإستغلال	0,00
1-إنتاج السنة المالية	**127.850.875,54**
المشتريات المستهلكة	108.161.154
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	225.362,27
2-إستهلاك السنة المالية	**108.386.515,91**
3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2)	**19.464.359,63**
أعباء المستخدمين	11.628.464,18
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	2.258.760,30
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**5.577.135,15**
المنتجات العملياتية الأخرى	0,00

الأعباء العملياتية الأخرى	321.338,99
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات	2.294.460, 29
إستأناف عن خسائر القيمة والمؤونات	0,00
5-النتيجة العملياتية	**2.959.335,87**
المنتوجات المالية	0,00
الأعباء المالية	**451.140,67**
6-النتيجة المالية	**-451.140,67**
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)	**2.508.195,20**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	865.762,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**127.850.875,54**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**126.208.442,34**
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**1.642.433,20**
العناصر غير العادية المنتوجات(يطلب بيانها)	0,00
العناصر غير العادية الأعباء(يطلب بيانها)	0,00
9-النتيجة غير العادية	**0,00**
10-النتيجة الصافية للسنة المالية	**1.642.433,20**

أما فيما يخص جدول حساب النتائج 2013 نلاحظ زيادة إنتاج السنة المالية وهذا ناتج عن زيادة استهلاك السنة المالية والذي نتج عنه انخفاض القيمة المضافة للاستغلال مقارنة ب2012 وبالنظر إلى أن أعباء المستخدمين انخفض عن 2012 ، وارتفاع الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة. ورغم ذلك كان لدينا انخفاض في الفائض الإجمالي عن الاستغلال، أما انخفاض النتيجة العملياتية كان ناتج عن انخفاض الأعباء العملياتية الأخرى مقارنة بارتفاع المخصصات للإهتلاكات والمؤونات، وبظهور المنتوجات المالية مساوية للصفر وانخفاض الأعباء المالية انخفضت لدينا النتيجة المالية أكثر منها في 2012 ، وبانخفاض كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية هذا سيؤدي حتما إلى انخفاض النتيجة العادية قبل الضرائب. نلاحظ في حساب مجموع منتجات الأنشطة العادية أنها مساوية لرقم الأعمال وهذا كان ناتج لأن حساب المنتجات العملياتية والمنتوجات المالية مساويين للصفر عكس سنة 2012. وفي الأخير انخفاض النتيجة الصافية للأنشطة العادية والتي حددت بانخفاض في النتيجة العادية قبل الضرائب وارتفاع الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية. والنتيجة الصافية للسنة المالية مساوية لها وتعد منخفضة عن 2012 لارتفاع الأعباء.

المبحث الثاني : مؤشرات إدراج المؤسسة للتدقيق الجبائي.

هناك عدة مؤشرات يمكن الاعتماد عليها لمعرفة مدى خضوع المؤسسة إلى التدقيق الجبائي أو لا وقد يستعين بها كذلك المدقق الخارجي لإدراجها ضمن تقاريره المفصلة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة.

المطلب الأول : مؤشر الأعباء المقبولة[1].

عند القيام بالنظر لهذا المؤشر الذي يعتبر من أهم المؤشرات فإن هذا يقودنا إلى معرفة أهم الشروط لقبوله :

- ✓ بحيث يجب أن يكون العبء مرتبط بنشاط المؤسسة ولفائدتها، مقيدا بالمستندات اللازمة ؛
- ✓ أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا لا أمرا احتماليا أي أن حدوثه قد تم بصفة فعلية ؛
- ✓ يجب أن يكون قد أنفق في السنة المالية موضوع التكليف.

عند دراسة شروط قبول الأعباء يمكن تصنيفها إلى أعباء مسقفة، وأعباء دون تحديد السقف المالي وهي كالأتي :

أولا : الأعباء دون تحديد السقف المالي.

1-أعباء دورة الاستغلال : وهي تخص السلع والمواد التي حصلت عليها المؤسسة خلال دورة الاستغلال (البضائع المبيعة (المستهلكة) أو المواد واللوازم المستهلكة ولكن للتأكد من عملية الاستهلاك الحقيقي يجب الرجوع إلى : الاستهلاك الحقيقي= مخزون بداية المدة + مخزون نهاية المدة – مشتريات السنة.

2-مصاريف المستخدمين : حتى يكون هذا العبء مقبولا من الناحية الجبائية يجب توفر الشروط التالية :

- ✓ أن يتعلق بعمل فعلي وليس وهمي ؛
- ✓ أن تكون المبالغ غير مبالغ فيها بالنظر إلى نوعية العمل والتأكد من أن المبالغ المدفوعة كأجر هي فعلا لأشخاص يعملون في المؤسسة وذلك عن طريق التدقيق في الكشوف الشهرية مع مراقبة كل مكونات الأجر في ساعات إضافية وعلاوات وعطل مدفوعة الأجر ؛
- ✓ الرواتب التي يستفيد منها المديرين مبررة وطبيعية ولا يمكن منح أجر للمستغل بينما يمكن منح أجر لزوجته ؛

3-الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة : تقبل كأعباء إذا كانت مرتبطة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة كالرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسوم التسجيل وحقوق الطابع(خدمة الدفعة، قسيمة السيارات) ويتم التحقيق فيها بإتباع الخطوات التالية :

أ- يجب التأكد من أسس هذه الرسوم والضرائب وطلب الوثائق الإثباتية التي تبررها ؛

[1] - بوعلام ولهي : محاضرة في مقياس جباية المؤسسة، لطلبة سنة أولى ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق، دفعة 2014 .

ب- التحقق من حسابات التسوية السنوية والملاحظات المتناولة على الوثائق الجبائية ؛

ج- التأكد من أن دراسة المعدلات الحقيقية قد تمت بصورة صحيحة ؛

د- التحقق من قيمة الحقوق الجبائية المسجلة محاسبيا بحجة أنها ترحيل للخسارة المبررة ؛

هـ- مقارنة التصريحات الجبائية بالسجلات المحاسبية.

يجب الإشارة هنا إلى أنه لا يمكن اعتبار كل من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الاجمالى، والرسم على القيمة المضافة كأعباء سواء كانت مقبولة أو مرفوضة.

4-الأعباء المالية : تعتبر مقبولة من الناحية الجبائية إذا كانت تخص فوائد الديون والقروض المستعملة في تمويل نشاط المؤسسة أو تلك المستعملة في شراء أو إنشاء هياكل مخصصة لنشاط المؤسسة وهي كذلك تخص مصاريف تسيير الحسابات الجارية للشركة و يتم التدقيق فيها بإتباع الخطوات التالية :

أ- طلب الإثباتات القانونية اللازمة وفحصها ؛

ب- التحقق من تطابق الفوائد المدفوعة مع الديون التي على عاتق المؤسسة ؛

ج- التحقق من أداء المؤسسة لجميع التزاماتها الخاصة بالتصريح ودفع الفوائد ؛

د- التحقق من صحة الفوائد المصرح بها من خلال فحص جدول إهتلاك القروض والعقود المتعلقة بهذه الأخيرة.

5-أعباء إيجار المحلات المهنية : تعبر مقبولة بحيث تتعلق بنشاط المؤسسة إلا أن هناك استثناءات منها :

أ- الإيجار المدفوع مسبقا احترام مبدأ السنوات ؛

ب- ثمن العتبة (أشخاص يؤجرون مكان قديم بثمن رمزي تكون عند التجار في أماكن قديمة).

6-أعباء التأمين : تعتبر مقبولة إذا كانت تخص تغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة إضافية للمؤسسة في المستقبل القريب.

7-الأعباء الاجتماعية : تعتبر مقبولة مهما كان مبلغها وهي تخص التقاعد، التأمينات الاجتماعية للمستغل أو العمال (الأجراء).

بالإضافة إلى مصاريف التسيير الأخرى وهي مصاريف عادية يومية(مصاريف التنظيف، أوراق، مكاتب).

ثانيا : الأعباء مع تحديد السقف المالي.

1-مصاريف الاستقبال : تعتبر مقبولة شرط لأن يتم إثباتها في حدود1 % من الربح الجبائي للسنة الماضية على أن لا تتجاوز حد أقصاه 375000دج

2-مصاريف الهدايا ذات الطابع الإشهاري : مقبولة شرط أن لا تتجاوز قيمة الهدية الواحدة 500دج.

3-المصاريف المخصصة للتبرعات والإعانات للجمعيات : ذات طابع إنساني مقبولة ما لم تتجاوز مبلغا

سنويا قدره000 1000دج.

4- المصاريف المخصصة للهبات التي يقدمها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون للمؤسسة المعتمدة للبحث العلمي فهي مقبولة في حدود 10% من الربح الجبائي ملم تتجاوز حذا أقصاه 100 مليون دج غير أنه يجب التصريح بهذا المبلغ إلى الوكالة لوطنية لدعم البحث العلمي.

5- مصاريف الحماية والرعاية ذات الطابع الرياضي والثقافي : تعتبر مقبولة في 10% من رقم الأعمال السنة الحالية المالية(N) على أن لا يتجاوز 30 مليون دج (تدعيم أي نشاط رياضي أو فريق).

6- الاهتلاكات : إن الاهتلاك هو انخفاض قيمة عنصر نشيط وذلك أثر استعماله أو مرور الزمن عليه وحتى يتم قبول مخصصات الاهتلاك يجب أن تتوفر الشروط التالية :

أ- أن يكون العنصر قابل للاهتلاك مقيد محاسبيا ضمن أصول المؤسسة ؛

ب- يجب أن يحسب أساس الاهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة وهذا بالنسبة للمكلفين الخاضعين ل(17%) ← والغير خاضع للرسم على القيمة المضافة يحتسب الاهتلاك (متضمن كل الرسوم) ؛

ج- يجب الإنتباه إلى الحدود القصوى الممنوحة جبائيا عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم حساب الاهتلاك في حدود 000 1000دج فإذا كنت السيارة سياحية لا تشكل مصدرا أساسا لرقم الأعمال مثل : مؤسسة كراء السيارات أو النقل الجماعي؛

د- يجب أن تكون طريقة الاهتلاك واضحة ويفضل جبائيا طريقة الاهتلاك المالي الخطي غير أنه المشرع الجبائي رخص في عمليات القرض الإجاري تطبيق نظام الإهتلاك المالي التنازلي على فترة تساوي مدة العقد ؛

7- المؤونات : هي تلك الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة خسائر أو تكاليف مبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية وحتى يتم قبولها كأعباء يجب توفر الشروط التالية :

أ- أن تكون مسجلة محاسبيا وتم التصريح بها في كشف ملحق بالميزانية الجبائية (جدول رقم 8) ؛

ب- يجب تحديد طبيعة الخسارة وأن تكون غير مبالغ فيها ؛

ج- يجب أن تكون هذه الخسارة محررة في بداية الدورة وتترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

المطلب الثاني : مؤشرات أخرى للتدقيق الجبائي.

بخلاف مؤشر الأعباء هناك عدة مؤشرات أخرى تؤدي إلى التدقيق الجبائي نذكر منها :

أولا : الالتزامات الجبائية.

على المؤسسة أن تكون محترمة لهذه الالتزامات والتي تعتبر بالدرجة الأولى واجبات تصريحية وواجبات تسديد الضرائب في وقتها المحدد والشكل يتغير حسب شكل التصريح، طبيعة المكلف بالضريبة والنظام الجبائي المطبق على المؤسسة.

ثانيا : العجز المتكرر.

تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي[1] :

"في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذ ا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز."

ثالثا : التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

عند قيام المؤسسة بالتعديل المتكرر لقوانينها الأساسية في فترات متقاربة، هذا يثير الشك لدى الإدارة الجبائية لأنه يمس كل ما يخص المؤسسة من رأس مالها إلى مساهمة للشركاء، أعباء، الاحتياطات بأنواعها (القانوني، التعاقدي، الاختياري) والنتيجة الصافية ...الخ والتي يمكن التلاعب في كل واحدة منهم بتعديل القوانين الأساسية وهذا يعتبر مؤشر مهم يمكن أن يدخلها في عملية التدقيق الجبائي فمن الأحسن للمؤسسة أن تقوم بسن قوانينها الأساسية والالتزام بها دون التغيير فيها كل مرة.

رابعا : رقم الأعمال والنتيجة الجبائية المحققة.

بالنظر إلى هذا المؤشر نجد أن أهميته لا تنقص عن أهمية باقي المؤشرات بل هو من أهم ما ترتكز عليه الإدارة الجبائية والتي تعمل على التحقق منه لمعرفة الخلل الذي يؤدي بالمؤسسة إلى التدقيق الجبائي. لذا يجب أن يكون هناك انسجام بين رقم الأعمال المحقق والنتيجة الجبائية. فليس من المعقول أن تكون لدى المؤسسة حجم مبيعات كبير وفي الأخير ينتج عنه التصريح بمداخيل وأرباح ليست بقيمة المبيعات المحققة لأن الهدف الأساسي للمؤسسة هو الربح الذي يستدعي أنه عند تحقيق مبيعات أكبر تتبعها أرباح أكبر وهذا هو الهدف وإن لم يكن هنا أي انسجام أي الخروج بنتيجة جبائية منخفضة لا تدل على تحقيق رقم أعمال كبير فهذا حتما يستدعي الشك في إمكانية التهرب الضريبي. وهذا يعتبر من أكبر أسباب الخطر الجبائي الذي يمكن أن يمس المؤسسة.

[1] – المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

المبحث الثالث : مصداقية المدقق الخارجي في الكشف عن مخاطر التدقيق الجبائي.

مهنه المدقق الخارجي تعتبر من الركائز التي تقوم عليها المؤسسة ولهذا عليه أن يقوم بواجبه على أكمل وجه بالخصائص المطلوبة في التقرير والتي تعتمد على مصداقيته لإعطاء الحقائق والنتائج الواقعة بين يديه مهما كانت.

المطلب الأول : تحليل الوضعية الجبائية للمؤسسة.

باعتبار النتيجة الجبائية هي الأساس التي تفرض عليه الضريبة وتلتزم بها من خلال نشاطها الخدماتي، لكون المشرع الجبائي قد حدد أنظمة جبائية تخصص الإخضاع الضريبي. فهي تخضع للنظام الحقيقي وبالتالي يفرض عليها الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات.

أولا : النتيجة الجبائية للمؤسسة.

يمكن حساب النتيجة الجبائية من خلال العلاقة التالية :

النتيجة الجبائية = النتيجة المالية – التخفيضات + الإستردادات – العجز المرحل.

من الملحقين رقم (09),(10) تتحدد لنا النتيجة الجبائية كما يلي :

بإضافة الرسم على الأرباح في جانب الإستردادات نجد :

النتيجة الجبائية (لسنة 2012) = 0-721.069+0-2.163.207-0

النتيجة الجبائية (لسنة 2012) = 2.884.276دج

النتيجة الجبائية (لسنة 2013) = 0-(159.678+865.762+795.178)+0-1.642.433-0

النتيجة الجبائية (لسنة 2013) = 3.463.051دج

وللتوضيح أكثر يجب التطرق إلى:

1-التخفيضات : هي كل المبالغ التي تقوم إدارة الضرائب بخصمها من النتيجة المالية والتي لم تقم المؤسسة بخصمها وبالتالي لا يتم إدراجها في الربح الجبائي للسنة التي تحققت فيها، ومن خلال جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنتي 2012،2013 الملحقين رقم (09)،(10)على التوالي لم تسجل المؤسسة أي تخفيض نظرا لأن المؤسسة لم تقم بأي عمليات خلال الدورة التي من شأنها أن تستدعي إجراء التخفيضات من النتيجة الجبائية.

2- الإستردادات : هي تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من قبل إدارة الضرائب، كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها. ويعبر عنها بالأعباء المرفوضة. وبالنظر إلى الملحقين رقم(09)،(10)

هناك إسترداد أي أن المؤسسة قامت بعمليات خلال الدورة أدت إلى خصم مبالغ من النتيجة الجبائية المتمثلة في الضريبة على الأرباح لسنة 2012 وخصم مبلغ اهتلاكات القرض الإيجاري والضريبة على الأرباح والغرامات والعقوبات المتعلقة بسنة 2013.

3- العجز المرحل : يخص خسائر السنوات السابقة ونجدها معدومة وهذا يفسر أن المؤسسة لم تحقق خسائر من قبل أو تم تغطية كل الخسائر قبل دورة 2012 وأيضا عدم ظهور عجز لدورة 2012 ليظهر في 2013.

ثانيا : الضرائب المفروضة على المؤسسة.

1- الضريبة على أرباح الشركات.

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي [1]: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة" الضريبة على أرباح الشركات"." حيث أنها تخضع إلى معدل 25% وهي تكون على الشكل التالي :

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة.

الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2012 =721.069دج

الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2013 = 865.762دج

ثانيا : الرسم على النشاط المهني.

تنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي [2]: " 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.

و يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة[3]." وهي تخضع إلى 2%من رقم الأعمال لم يتم التأكد من صحتها لعدم توفر التصريح الشهري.

[1] – المادة (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

[2] – المادة (217) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

ثالثا : الرسم على القيمة المضافة.

"يعتر ضريبة غير مباشرة يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي ماعدا تجارة التجزئة وكذا العمليات ذات الطابع الفلاحي. وهو رسم مرتبط بالإستهلاك النهائي للسلع والخدمات." لم يتم التأكد من حسابها لعدم توفر التصريح الشهري.

المطلب الثاني : تحليل تقارير المدقق الخارجي.

سوف نتطرق في تحليل تقرير المدقق الخارجي إلى الحسابات الرئيسية التي يمكن أن تعطي للإدارة الجبائية صورة المؤسسة من الناحية الجبائية مقارنة مع المؤشرات المدروسة مسبقا يؤدي بالمؤسسة إلى التدقيق الجبائي الذي يكون دوما نتيجة الأخطاء الجبائية ومخالفة التشريع.

1-تحليل رؤوس الأموال الخاصة :

إن تقرير المدقق الخارجي يبين لنا زيادة في رأس المال لسنة 2013 عنه في 2012 وهذا التغير يطرح السؤال:

- ✓ هل تمت الزيادة عن طريق إدماج النتائج المحققة في 2012 أو عن طريق أموال إضافية ؟

يفسر السؤال بملاحظة النتيجة الصافية بأنها لم ترصد أي أنها لم تدرج في رأس المال هذا يدل على أن ارتفاع رأس المال ليس بسبب النتيجة الصافية وإنما كان عن طريق أموال إضافية للشركاء.

بالنظر إلى ما ذكر عن الاحتياطات في التقرير نجد أنه يجب ذكر نوع الاحتياط المستعمل والذي احتياطي قانوني 5% .

أما بالنسبة للاهتلاك بعد الاستفسار وجدنا إنها تعتمد على الاهتلاك الثابت بمعدل 5/1 مدة الحياة خمس (5) سنوات.

2-تحليل الأصول غير الجارية :

بالنظر إلى التثبيتات نجد أنه على المدقق الخارجي التأكد من حسم الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند اكتساب التثبيتات باستثناء التجهيزات المحرومة من حق الحسم وعليه كانت نتائج تحليل تقرير المدقق الخارجي بأن هناك زيادة في التثبيتات لسنة 2013 عنه في 2012 وهذا يقودنا إلى البحث عن تفسير ذلك فبالرجوع إلى الجدول رقم (6) الخاص بالتثبيتات في الميزانية الجبائية للمؤسسة نجد أنه على المدقق الخارجي أن يبين نوع

التثبيتات فيما يخص حيازة استثمارات جديدة. أي نوع المعدات إذا كانت تابعة لنشاط المؤسسة وفيما إذا كان الرسم على القيمة المضافة قابل للخصم أو لا.

أما فيما يخص الإقراض فبالرجوع إلى معطيات التقرير نلاحظ أن هناك إقراض جديد في 2013 عنه في 2012 فيمكننا إضافة ما يلي :

- ذكر البيان الذي يفسر الإقراض ونوعيته، ولمن هذا الإقراض؟
- تبين هل هذا الإقراض بفائدة أو لا؟

بعد الاستفسار يمكن القول أن هذا الإقراض يعتبر قرض عادي "سلفة " لتغذية البنك يسترجع دون فوائد.

3 –تحليل الأصول الجارية :

أ–تحليل حساب مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ :

عند تحليل معطيات كل من تقرير 2012،2013 وبالاستعانة بالجدول رقم(1) الخاص بالمخزونات من النتيجة الجبائية للمؤسسة نجد :

الجدول رقم (07) : مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ.

	2012	2013
01/01	13939457	41400544
إدخالات	98642873	89886092
إخراجات	71181786	108161154
12/31	41400544	23124483

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الخاصة بتقرير المدقق الخارجي.

نلاحظ أن مخزون نهاية المدة لسنة 2012/12/31 المبلغ كان كبيرا جدا الذي أخذ ليكون هو في بداية المدة لسنة 2013/01/01 ومن الجدول أعلاه نلاحظ أيضا أن مخزون نهاية المدة 2013/12/31 كان أقل ولكنه يعتبر مبلغ كبير مقارنة بالنشاط ولهذا يمكن طرح بعض الأسئلة لنضيف إلى التقرير بعض من الشرح :

- هل هناك تساؤلات مثبتة في محضر الجرد في نهاية السنة يوضح مدى صلاحية المواد المخزنة؟ وهل هي ضرورية لنشاط استغلال المؤسسة؟
- هل الاحتفاظ بالمخزون من أجل التهرب من دفع الضرائب؟
- هل الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقية؟ وإن لم يكن فهذا يعتبر غش ضريبي.

بعد البحث يمكن الإجابة عن بعض التساؤلات كما يلي :

- ✓ بعد الإطلاع على محضر الجرد من قبل المدقق الخارجي نجد أن المخزونات لديها صلاحية للاستعمال وهي ضرورية لاستعمال نشاط المؤسسة ؛
- ✓ المشتريات تعتبر حقيقية وهي تؤثر على استرجاع الرسم على القيمة المضافة ؛

إضافة إلى ذلك يمكنا الإشارة إلى أن المدقق الخارجي يقوم بالعديد من الإجراءات والتقرير بالنتائج على النحو التالي :

- ✓ القيام بالجرد المفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة عن طريق بعض الشروح المفصلة مع إجراء إحصاء مادي حقيقي وفعال ؛
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار المخزونات الموجودة خارج المؤسسة إن كانت مع توضيحها في التقرير ؛
- ✓ على المدقق الخارجي أن يبين في تقريره مدى التزام المؤسسة بالقانون المالي مع توضيح أسلوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا وعدم استخدام طريقة الوارد أولا الصادر أخرا ؛

ب–تحليل حساب الزبائن :

عند القيام بتحليل معطيات التقرير نجد أن رصيد حساب الزبائن لسنة 2013 أكثر منه في 2012 وهذا ناتج عن زيادة رقم الأعمال المحقق في 2013/12/31 بعد إجراء الاستفسار يمكن الإضافة إلى التقرير بعض التوضيحات وهي أن الزيادة في رصيد هذا الحساب كانت نتيجة ارتفاع الصفقات في سنة 2013 وبالتالي فعند انجاز الفاتورة المحاسبية تسجل الصفقة محاسبيا بحيث أن الرسم على القيمة المضافة يسدد عند قبض المبلغ أي عند ترصيد ح/411 في 2013/12/31 وإن لم يرصد فهذا يدل أن المؤسسة دائنة للزبائن أي أنه لديها حقوق لدى الغير.

ج–تحليل الحسابات المالية :

هذه الحسابات المتمثلة في الخزينة والتي بدورها تعبر عن ح/512 البنك و ح/530 الصندوق فنجد أن المؤسسة حسب تحليل التقرير خصصت مبلغا كبيرا في 2013 بثلاث (3) أضعاف عنه 2012. وبعد الاستفسار يمكن إضافة إلى التقرير أن المؤسسة خصصت سيولة أكبر بموجب الحصيلة المحققة من رقم الأعمال لتفادي الأخطار التي يمكن أن تواجهها في المستقبل، عكس 2012 كان رقم الأعمال أقل.

4–الخصوم الجارية :

أ–حساب الموردون، الضرائب وديون أخرى :

إنه حسب تحليل التقرير نجد أن حساب الموردين لسنة2012 كان برصيد 47778474,18دج وعليه يمكن إعطاء بعض الإضافة فبالرجوع إلى رقم الأعمال المحقق نجد أنه كان أقل من 2013 ولكن كان للمؤسسة رصيد مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ ضخم 41400544,35دج هذا ينعكس على حساب الزبائن الذي كان قليل بالمقارنة بسنة2013 وهذا ما يفسر أن المؤسسة لا توجد لديها سيولة كافية لتغطية حساب الموردين.

وحسب تقرير 2013 فإن للمؤسسة التزامات اتجاه الموردون بمبلغ كبير يقدر ب 49392606,76دج لم تستطع الوفاء بها فيمكن إضافة بعض التوضيحات بالقول أن للمؤسسة حقوق لدى الغير أي أنها لم تستطع استرجاع مخرجات الموردين بالرغم من أنها حققت مبيعات لكن لا يعني أن لديها سيولة لتغطية حساب الموردون وأيضا حساب الضرائب المرتفع بارتفاع حجم نشاطها في هذه السنة.

ب-الضرائب والرسوم :

إن معطيات تقرير المدقق الخارجي فيما يخص جانب الضرائب والرسوم كانت تشير إلى أن الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور كانت في 2013 أقل منها في 2012 مما يعني أن هذا بسبب انخفاض أعباء المستخدمين التي كانت نتيجة تسريح بعض العمال من أماكن عملهم، إضافة إلى ذلك أن الضريبة على أرباح الشركات ارتفعت أيضا نتيجة لارتفاع النتيجة الجبائية في سنة 2013 عنه في 2012 .

أما فيما يخص ارتفاع مبالغ الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني لسنة 2013 عنه في 2012 هذا يدل على أن الزيادة كانت بسبب ارتفاع استهلاك السنة المالية وإنتاج السنة المالية.

5-تحليل حساب النتائج :

بالنظر إلى تحليل تقرير المدقق الخارجي والمعطيات المقدمة فيما يخص الأعباء المقبولة والمرفوضة لسنتي 2012، 2013 المستند عليها من جدول النتيجة المالية نجد أن كل الحسابات بتسلسلها وصحة حساباتها جعلت من حساب النتيجة الصافية مطابق لما تتم إعادة حسابه والتحقق منه ولكن هناك ما يمكننا إضافته يفسر لنا بعض الأعباء التي رفضت وأثرت على كل من النتيجة الصافية بالنقصان والنتيجة الجبائية بالزيادة لسنة 2013 على 2012.

أما فيما يخص النتيجة الجبائية لسنة 2012 يمكننا إضافة العبء المرفوض الخاص بالرسم على الأرباح في الجزء الخاص بالاستردادات وبهذا كانت النتيجة الجبائية 2.163.207 لتصبح بعد الإضافة 2.884.278 هذا يبين أن زيادة الأعباء المرفوضة يرفع من النتيجة الجبائية.

أما النتيجة الجبائية ل2013 تعبر عن زيادة معتبرة يمكن تفسيرها بزيادة الأعباء المرفوضة أكثر منها في 2012 وهي تخص العبء الخاص باهتلاكات القرض الإيجاري التمويلي، و الغرامات والضريبة على الأرباح.

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة المرتكزة على تقرير المدقق الخارجي للمؤسسة والتي تم فيها عرض للقوائم المالية الخاصة بالميزانية المحاسبية وتحليل التقرير الأولي بالاعتماد على جداول الميزانية الجبائية وميزان المراجعة من أجل التأكد والذي تم فيه إجراء بعض الإضافات من خلال الأسئلة التي، طرحت و تم بها اكتمال التقرير، أو سد الثغرات التي يمكن للإدارة الجبائية بمطابقتها للتقرير مع المؤشرات المذكورة أن تستنتج الأخطاء التي عولجت من قبل المدقق والتي قمنا بتوضيحها لإزالة الإبهام وإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة محل الدراسة والتي كانت قد تكون مدخلا للإدارة الجبائية لإجراء تدقيق جبائي في وثائق المؤسسة وزيادة بعض التكاليف التي تطرحها عليها لارتكابها تلك الأخطار.

الخاتمة :

بعد معالجة الموضوع المطروح الذي يدور حول إشكالية مدي مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، وبعد الدراسة والبحث تم التوصل إلى أن مهنة التدقيق الخارجي تعتبر الأداة المعبرة عن المركز المالي للمؤسسة وهي تقوم على المدقق الخارجي الذي يعمل من خارج المؤسسة وعلى حسابها وليس تابعا للهيكل التنظيمي لها على أساس أن مهمته هي إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية المدقق فيها بالاعتماد عن الأدلة والقرائن التي تثبت صحتها ومطابقتها للمعايير المتعارف عليها. وقد نجد أنه من بين الأطراف التي يهمها هذا الرأي هي الإدارة الجبائية التي تسعى إلى معرفة حالة المؤسسة ومركزها المالي من خلال التقرير المعد لهذا الغرض، ذلك أن عدم الالتزام بالقانون الجبائي ينتج عنه مخاطر جبائية متعددة تؤدي بالمؤسسة إلى زيادة بعض التكاليف التي هي في غنى عنها. وعلى ضوء هذا البحث خلصت الدراسة على عدة نتائج، وتوصيات وكذا الاقتراحات التي تبدو ضرورية.

أولا : نتائج اختبار الفرضيات.

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية توصل البحث بعد اختبار الفرضيات إلى ما يلي :

بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة في أن التدقيق الخارجي للقوائم المالية وفق المعايير المتعارف عليها يلبي حاجات مستخدمي هذه القوائم. فلقد تحققت هذه الفرضية بناءا على ماتم به في الدراسة التي تبين أن التدقيق الخارجي مهنة يقوم بها المدقق الخارجي وهو شخص يزاول هذه المهنة باسمه الخاص يقوم فيها بفحص القوائم المالية والتأكد من صحتها ومدى مطابقتها للمعايير المتعارف عليها باعتماده أدلة الإثبات اللازمة لإعطاء رأيه الموضوعي الفني والمحايد في شكل تقرير يصادق فيه على نتائج الفحص الذي قام به مع توصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين بها.

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة بالتزام المؤسسة بالقوانين التي فرضها المشرع الجبائي ينقص نسبة ارتكابها للأخطاء الجبائية ويجنبها التدقيق الجبائي. فلقد تحققت هذه الفرضية لأنه في حالة انحراف المؤسسة وابتعادها عن قواعد التشريع الجبائي يعرضها لمخاطر جبائية متعددة يمكن أن تدرجها إلى التدقيق الجبائي .

أما الفرضية الثالثة كانت حول مصداقية تقارير المدقق الخارجي التي تعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمؤسسة. تحققت هذه الفرضية بعد ما تم التطرق إليه في الدراسة والتي بينت أن مصداقية المدقق الخارجي المبينة

في إعداده للتقرير الذي يبين واقع المؤسسة يمكن للإدارة الجبائية أن تعتمد علية في معرفة الوضعية الجبائية الحقيقية لها وإن كانت ملتزمة بقوانين التشريع الجبائي المعمول بها أو لا .

اقتراحات :

- ✓ يجب على الإدارة الجبائية أن تعتمد على تقرير المدقق الخارجي ليسهل عليها معرفة المركز المالي للمؤسسة أي واقعها المعاش ؛
- ✓ يجب على المؤسسة أن تعلم أن عدم التزامها بقوانين التشريع الجبائي يؤدي بها إلى خسارة تكاليف إضافية ؛
- ✓ يجب على المؤسسة إن تلتزم بقوانين التشريع الجبائي لتتفادى التعرض لمخاطر جبائية تدرجها إلى التدقيق الجبائي ؛
- ✓ يجب على المؤسسة عدم إهمال المدقق الخارجي لفحص نظام الرقابة الداخلية، حيث أن عملية فحص النظام المذكور تعتبر الركيزة الأساسية في عمل المراجع الخارجي ؛
- ✓ إعطاء فرصة من قبل المدققين الخارجيين للباحثين في العمل على دراسات حالة تعتمد على تحليل تقاريرهم بدل من إجراء استبيان.

أفاق :

- ✓ مساهمة جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في ضبط مخاطر التدقيق الجبائي ؛
- ✓ مساهمة التدقيق المحاسبي في تدعيم فعالية الرقابة الجبائية .

قائمة المراجع :

أولا : باللغة العربية.

الكتب :

1. أوسرير منور، حمو محمد: جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ط1،2009.
2. الصحن عبد الفتاح محمد وأخرون : أسس المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
3. التميمي هادي : مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط3، 2006.
4. الحدرب زهير : علم تدقيق الحسابات، دار البداية، ط1، عمان، 2010.
5. بوتين محمد : "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ط2، 2005.
6. جمعة أحمد حلمي : المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2000.
7. جربوع يوسف محمد : مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق عمان، ط1، 2000.
8. دحدوح حسين أحمد و قاضي حسين يوسف : مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، عمان، دار الثقافة، جزء1، ط1، 2009.
9. حماد طارق عبد العال : موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء3، ط2004.
10. حسين عبيد و شحاتة السيد : المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
11. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود : المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2، 2005.
12. لطفي أمين السيد أحمد : فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،
13. لطفي أمين السيد أحمد : التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
14. مطارنة غسان فلاح : تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، ط1، 2006.
15. سواد زاهرة توفيق: مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
16. سرايا محمد السيد : أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
17. صديقي مسعود : المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر: ط3، 2006.
18. قباني ثناء : المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

19. قاسم على سيد : مراقب الحسابات–دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.
20. خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، دار الوائل للنشر، عمان، ط1، 1999.
21. خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2007.

الأطروحات العلمية.

22. أبو سرعة عبد السلام عبد الله: **"التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة مجني وحازم وشركائهم–محاسبون قانونيون–وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية"**، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر–3–،2010.
23. المدهون رغدة إبراهيم : **" العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي–دراسة تطبيقية–"**، رسالة ماجستير، في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004.
24. بولخوخ عيسى : **"الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي–دراسة حالة ولاية باتنة–"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، 2004.
25. بوقابة زينب : **"التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حلة مؤسسة المعمل الجزائري للمصبرات"NCA–Rouiba"**، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر–3–، 2011.
26. بوشري عبد الغني: **"فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999–2009)** "، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تلمسان، 2011.
27. ولهي بوعلام :**"أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي–حالة الجزائر–"**،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة الجزائر،2004.
28. حميداتو صالح : **" دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية –دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي–"**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، 2012.
29. كحلة عبد الغني: **"تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي–دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة(2000–2010)"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المدية، المدية، 2012.

30. نوي نجاة: "**فعالية الرقابة الجزائرية في الجزائر–1999–2003–**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

31. عباسي صابر : "**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية–دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة–الجزائر– –**"، رسالة ماجستير في اعلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

32. قحموش سمية : "**دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية –دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة –الجزائر–للفترة (2009–2010)–**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة ورقلة، 2012.

33. قتال عبد العزيز : " **أشكال تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين–حالة الجزائر من 2003إلى2008–**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2009.

34. ذبيح لياس قلاب : "**مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي–**"،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.

الملتقيات العلمية :

35. ولهي بوعلام : "**محاضرة في مقياس جباية المؤسسة**"، لطلبة سنة أولى ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق، دفعة 2014 .

36. ولهي بوعلام :"**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة –حالة الجزائر–** "، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومية العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة فرحات عباس– سطيف، أيام20–21أكتوبر2009.

37. بوعكاز سميرة : "**مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**"،مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الرابع عشر، ديسمبر 2013.

38. زواق الحواس : **مداخلة بعنوان "فعالية التسيير الجبائي في ترشيح القرار، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة"**، جامعة مسيلة، ماي 2005.

39. غزي محمد العربي : **محاضرة في مقياس تدقيق ومحافظ الحسابات**، لطلبة سنة أولى ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق، دفعة 2014.

القوانين والجرائد الرسمية :

40. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد42، 11يوليو2010.

41. المادة 2 ، المرسوم التنفيذي 10-13 جانفي 2013.

42. **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015**

المادة (18) : قانون الإجراءات الجبائية.

المادة (19): قانون الإجراءات الجبائية.

المادة (34) : قانون الإجراءات الجبائية.

المادة (35) : قانون الإجراءات الجبائية.

المادة (53) : قانون الإجراءات الجبائية.

المادة (105) : قانون الإجراءات الجبائية.

المادة (106) : قانون الإجراءات الجبائية.

43. **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.**

المادة(135) : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة(147) : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة(217) : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا :المراجع باللغة الفرنسية

Les livres :

44. A.Hamini« L audit comptable et financier », Ed Berti, Algérie, 2001.

45. Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988.

46. Christine collètte, initiation à la gestion fiscal de l'entreprise, Eyrolles université, collection gestion, paris 1994 .

ملخص:

تناولت هذه الدراسة مهنة التدقيق الخارجي كأداة رئيسية تعتمد عليها المؤسسات لتحديد مركزها المالي، التي يقوم بها المدقق الخارجي في شكل تقرير ملم بمدى مصداقية محاسبة المؤسسة ليكون مصدر مهم لمستخدمي القوائم المالية ومن أهمهم إدارة الضرائب للمساعدة في اكتشاف المخاطر الجبائية عن طريق التدقيق الجبائي.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، التدقيق الخارجي، التدقيق الجبائي، الخطر الجبائي.

Abstract:

This study has dealt with external audit profession as a tool used by firms to delimit their financial position.

It is one of many businesses of accountants to be presented under the form containing the sum of credibility of the firm's accounting to be taken as a source to further wers of these financial lists.

One of the most important user is the tax-administration to help discovering fiscality risks through fiscal audit.

Keywords: Audit - external audit – fiscal audit – fiscal risk.