

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم تسيير



الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل:

الفجوة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي

(دراسة مقارنة ما بين تقرير محافظه الحسابات وتقرير المراجع
الجبائي)

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر LMD

الأستاذ المشرف:

ا.د. ولهي بوعلام

إعداد الطالبة:

أحلام هني

أمينة دحماني

لجنة المناقشة:

السنة الجامعية 2022/2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم تسيير



الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل:

الفجوة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي

(دراسة مقارنة ما بين تقرير محافظه الحسابات وتقرير المراجع
الجبائي)

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر LMD

الأستاذ المشرف:

ا. د. ولهي بوعلام

إعداد الطالبة:

أحلام هني

أمينة دحماني

لجنة المناقشة:

السنة الجامعية 2021/2022

اهداء الطالبة "هني أحلام"

إلى من أفضلها على نفسي، ولمَ لا؛ فلقد ضحَّت من أجلي

ولم تدخر جهداً في سبيل إسعادي على الدوام

"أمي الحبيبة"

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يسيطر على أذهاننا في كل

مسلك نساكه

صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.

فلم يبخل عليّ طيلة حياته

"والدي العزيز".

وإلى ذلك القلب الطيب الذي ساندني طوال مشواري الدراسي

وواصل دعمي لأكون ما أنا عليه الآن "زوجي الخالي" و

إلى اخوتي وأصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما

يملكون، وفي أصدّة كثيرة

أقدم لكم هذا البحث، وأتمنى أن يحوز على رضاكم.

اهداء الطالبة " دحماني آمنة "

الى من اعطتنا من روحها وعمرها دفعا لغد أجمل

الى الغالية التي لا نرى الامل الى من عينها

* امي الغالية *

الى من كلة الله بالهيبة والوقار

الى من علمني العطاء دون انتظار

الى من احمل اسمه بكل افتخار

ارجو من الله ان يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار

* ابي الغالي *

الى جميع اخوتي جعلهم الله عوننا لي

* منار، مروة، آية، غفران *

الى جميع الال والاقارب

الى زميلتي في هذا البحث المتواضع

* أحلام *

الى كل طلبة قسم المحاسبة والمالية

الى كل من ساهم في هذا العمل

الى كل طالب وباحث علم اهدي هذا البحث عرفانا ومحبة

شكر وتقدير

لقوله تعالى " لئن شكرتم لأزيدنكم " نشكر الله ونحمده عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي ، والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة فالحمد لله حمداً كثيراً . تتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور المشرف " ولهي بوعلام " على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة وحرصه المستمر إلى غاية إنهاء المذكرة . كما تتقدم بالشكر الجزيل إلى لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قرائتها ومناقشتها . وأخيرا أخص بالشكر لعمال مركز الضرائب بولاية المسيلة ولكل قريب وبعيد قد ساهم ولو بشيء بسيط في مساعدتنا لعرض هذا البحث المتواضع

قائمة المحتويات

د	اهداء الطالبة "هني أحلام"
ه	اهداء الطالبة "دحماني أمنة"
و	شكر وتقدير
د	قائمة الجداول
ذ	قائمة الاشكال
ر	قائمة الاختصارات
أ	مقدمة
11	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي والجبائي والفجوة بينهما.
12	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.
12	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
22	المطلب الثاني: أسس تدقيق الحسابات
33	المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي للتدقيق الجبائي.
33	المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي.
40	المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الجبائي
45	المبحث الثالث: الفجوة بين التدقيق المحاسبي والجبائي.
45	المطلب الأول: أوجه التشابه بينهما.
46	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بينهما.
50	الفصل الثاني: دراسة مقارنة ما بين تقرير محافظ الحسابات وتقرير المراجع الجبائي
52	المبحث الأول: المعلومات المدرجة في تقرير محافظ الحسابات.
52	المطلب الأول: الإطار لعام لمراجعة الحسابات.
55	المطلب الثاني: منهجية فحص حسابات الاصول والمخزونات والديون والذمم.
60	المطلب الثالث: فحص الديون والذمم
70	المبحث الثاني: المعلومات المدرجة في تقرير المدقق الجبائي.
70	المطلب الأول: الوضعية الجبائية للشركة.
73	المبحث الثالث: دراسة أوجه التشابه والاختلاف بين تقرير محافظ الحسابات وتقرير التدقيق الجبائي.
73	المطلب الأول: دراسة أوجه التشابه
74	المطلب الثاني: دراسة اوجه الاختلاف.
77	الخاتمة:
82	التوصيات:
81	الملخص
83	قائمة المراجع:
86	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

- جدول 1 الفرق بين المراجع الخارجي الداخلي..... 20
- جدول 2 ملاحظات خاصة بالدفاتر القانونية..... 52
- جدول 3 تطور إجمالي الأصول الثابتة للشركة لسنتي 2018/ 2019..... 55
- جدول 4 عمليات الاستحواذ لسنة 2019..... 55
- جدول 5 جرد نهاية السنة 2019..... 57
- جدول 6 مبالغ الحسابات العامة للمخزونات لسنتي 2018 - 2019..... 59
- جدول 7 الجرد المادي و المحاسبي لحسابات المخزونات 59
- جدول 8 الاختلافات في المخزونات ما بين سنتي 2018-2019..... 60
- جدول 9 التطورات في حسابات الديون..... 61
- جدول 10 اختلافات الحسابات الفرعية للحسابات الدائنة لسنتي 2018-2019..... 62
- جدول 11 اختلافات حسابات الديون الأخرى لسنتي 2018-2019..... 62
- جدول 12 إجمالي تطور هيكل الذمم..... 63
- جدول 13 تطور ذمم العملاء العاديين..... 64
- جدول 14 تطور ذمم المدينون الاخرون..... 64
- جدول 15 نسبة التغير في قائمة الدخل..... 66
- جدول 16 نسبة التغير في استهلاك السنة المالية..... 67
- جدول 17 نسبة التغير في نفقات التشغيل..... 68
- جدول 18 التدقيق على استثمارات المؤسسة..... 71
- جدول 19 التدقيق على الأعباء الخاصة بالمؤسسة..... 72
- جدول 20 الاختلاف بين التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي..... 75

قائمة الاشكال

- الشكل 1 مسار المراجعة المحاسبية الخارجية.....19
- الشكل 2 معايير التدقيق المتعارف عليها33
- الشكل 3 خطوات التدقيق على الوثائق.....36
- الشكل 4 الاطراف المعنية بالوضعية الجبائية.....37
- الشكل 5 دور المدقق الخارجي.....38
- الشكل 6 تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية47

قائمة الاختصارات

الاختصارات	الدلالة
AAA	American Accounting Association
AICPA	American institute of certified public accountants
IRCM	Institut de recherches cliniques de montréal
E.B. E	L'excédent brut d'exploitation
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
TAP	Tirer parti de l'activité professionnelle
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés
IRG	Impôt sur le revenu global
CA	Chiffres d'Affaires
SCF	Système de comptabilité financière

A decorative rectangular border with intricate floral and scrollwork patterns in black ink, framing the central text. The border features stylized leaves, small flowers, and elegant curves.

المقدمة

مقدمة:

إن عملية التدقيق المحاسبي ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ بدء الفرد مزاوله نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، فمنذ مطلع القرن التاسع عشر شهد العالم تحولات جذرية خاصة في المجال الاقتصادي مما جعل المؤسسات تتطلع لمواكبة التطورات الحاصلة منها ومكانة التدقيق التي أصبحت أساسية وذات أهمية بالغة لذا اضطرت الدول لوضع قوانين وتشريعات تنظم هذه المهنة الحساسة.

بعد ذلك عرف التدقيق الكثير من التطورات ولم يقتصر على المحاسبة مما نتج عنه انواع عديدة للتدقيق ومنها التدقيق الجبائي يستند التدقيق الجبائي على الفحص الشامل للكل أو الجزء من الوضع الجبائي اكتشاف المخاطر الجبائية التي تتكبدها الشركة وكذلك الفعالية الجبائية بهدف تقدير فرض الخيارات الضريبية، يستخدم التدقيق الجبائي الأدوات التقليدية للمراجعة وقد نتج عنه توصيات تهدف الى تحسين الوضع الضريبي للشركة و الان أصبح للتدقيق الجبائي حدود خاصة فلا يمكن اعتبارها كعلاج لجميع الصعوبات الضريبية للشركة وكلها تبقى الادارة المفصلة لتقييم التسيير الجبائي للشركة.

ونظرا لأهمية الموضوع إذ التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي عنصران بغاية الأهمية في المؤسسة خاصة الجبائية لكونها مصدر تمويل الخزينة العمومية وخاصة سعينا الى النظر أو البحث فيما كان هناك ربط بين المحاسبية والجبائية أو بمعنى أصح التدقيق المحاسبي والجبائي.

1-الإشكالية: من خلال ما تقدم تتضح الفكرة التي بنيت عليها هذه الدراسة ومن أجل معالجتها سيتم طرح معالم الإشكالية التالية:

كيف يمكن تحديد الفجوة بين التدقيق المحاسبي والجبائي؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وماهي أهدافه أهميته وأنواعه؟

- ماهي أهم فروض ومبادئ ومعايير التدقيق المحاسبي؟

- ماذا نقصد بالتدقيق الجبائي؟

- ماهي الزوايا القانونية والتنظيمية المتعلقة بالتدقيق الجبائي؟

- العلاقة بين التدقيق الجبائي والمحاسبي؟

2- فرضيات الدراسة:

- يهدف التدقيق المحاسبي لإعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية للمؤسسة.

- يهدف التدقيق الجبائي على تقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة وكشف أي تهرب أو غش

ضريبي ممكن من خلال فحص حسابات الضرائب وغيرها لأنها الممول الرئيسي لخزينة الدولة.

- هناك اختلاف كبير ما بين التدقيق المحاسبي (محافظة الحسابات) والتدقيق الجبائي من

حيث منهجية اعداد التقارير ومضمونها حيث لكل تقرير مضمون يختلف عن الآخر ناهيك عن الاستراتيجيات والقواعد القانونية المتبعة وغيرها.

3- أهمية الدراسة:

نسعى من خلال دراستنا لتحديد عناصر التشابه والاختلافات الممكنة بين التدقيقين المحاسبي والجبائي وايضاح أبرز مفاهيمهما.

كما تتمثل أهميته أيضا في التعرف على الجانب الميداني لعملية التدقيق المحاسبي والجبائي في مديرية الضرائب مما يتيح لنا المقارنة بين الجانب النظري ومدى تطبيقه في الواقع العملي.

4- اهداف الدراسة

إن لهذه الدراسة عدة أهداف نذكر منها:

- تسليط الضوء على كل من التدقيقين المحاسبي والجبائي؛

- ابراز الفروقات والتشابهات الموجودة بين التدقيقين؛

- التوعية بضرورة وجود تدقيق محاسبي وجبائي للحد من التلاعبات والغش.

5-أسباب اختيار الموضوع:

— الأسباب الذاتية

- ملائمة الموضوع مع التخصص؛

- الرغبة الشخصية في التعرف على الفجوة بين التدقيق المحاسبي والجبائي؛

- الاستفادة من الموضوع في الحياة المهنية.

— الأسباب الموضوعية

- يعتبر موضوع الفجوة بين التدقيق الجبائي والمحاسبي موضوعا حساسا لدى الجميع المجمع؛

- أهمية كب من التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي بالنسبة للمؤسسة والدولة.

6-الحدود الزمنية والمكانية:

الحدود الزمنية للدراسة:

الحدود الزمنية للدراسة: تقرير محافظة الحسابات كان في سنة 2019 بينما تقرير التدقيق الجبائي كان في سنة 2017.

الحدود المكانية: إثم الشركة الخاصة بتقرير محافظ الحسابات "تعاونية الحبوب والبقول الجافة مسيلة"، نشاطها زراعي تجاري، عنوانها

المنطقة الصناعية, M'Sila, Algeria 28000.

اسم الشركة الخاصة بالتقرير الجبائي Sarl Multi Biton، نشاطها الإنتاج الصناعي لمنتجات الخرسانة غير المجمعة، عنوانها المحل رقم 01: طريق بوسعادة 538 قطعة بالمنطقة الصناعية ببوسعادة.

فكانت بولاية المسيلة.

7- المنهج المتبع:

طبيعة الموضوع التي تم تناوله وهو الفجوة بين التدقيق المحاسبي والجبائي يقودنا إلى اتباع المنهج الاستنباطي وذلك من خلال استعمال أداة الوصف في الجانب النظري وعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي من ثم وتجسيدها لكل ما تم وصفه قمنا بالدراسة التطبيقية باستعمال أسلوب المقارنة (التحليل).

8- الدراسات السابقة

لقد تم الاطلاع على بعض الدراسات التي تتعلق بالموضوع أو التي تمس أحد جوانبه، وهي تتجلى في:

الدراسة 1: سالم إكرام، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية"، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أم بواقي، 2018-2019، حيث جاءت الإشكالية كما يلي:

" كيف يمكن للتدقيق المحاسبي أن يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية "

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية والحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في ضوء النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها، بإتباع المنهج الوصفي التحليلي ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث نذكر ما يلي:

- يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية؛

- يعتمد المدققين وأعوان الرقابة الجبائية على القوانين والمراسيم وأدلة الإثبات المختلفة، من أجل دراسة وتأكيد صحة التصريحات الجبائية.

توصيات ومقترحات الدراسة منها:

- وضع قوانين عقابية صارمة لكل مكلف حاول التهرب من الضريبة أو الغش كل حسب القيمة المتهرب منها لمنعهم التحايل على القوانين الجبائية؛

- زيادة عدد المدققين في المجال الضريبي لمراقبة أكبر عدد ممكن من ملفات المكلفين.

الدراسة 2: سميرة بوعكاز، " مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي "، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014-2015، حيث جاءت الاشكالية كما يلي:

" الى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي "

تهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإرادته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، وتم ذلك بواسطة دراسة تقييمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى دراسة استبائيته وقد لخص الباحث بحثه في مجموعة النتائج التالية:

- يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة؛

- تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية.

وتم كذلك تقديم كذلك مجموعة من التوصيات نذكر منها:

- توسيع قاعدة الإخضاع الضريبي؛

- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الادارة الضريبية.

الدراسة 3: د. ولهي بوعلام، ذبيح محمد الأمين، "مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي"، الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 01، 2019، تحت الإشكالية التالية:

"ما مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي في الجزائر"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان قواعد سلوك وآداب ممارسة مهمة التدقيق الجبائي الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية الجزائر، وذلك بالاعتماد على استبيان تم توزيعه على مستوى مديرية الضرائب لولاية سطيف ومسيلة، وقد لخص الباحث نتائج هذه الدراسة في:

- تعتبر قواعد سلوك وآداب ممارسة مهنة التدقيق، محصلة لتفاعل العديد من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وسلوك المفتش الأخلاقي يتأثر بعدة مؤثرات ايجابية أو سلبية، داخلية أو خارجية، لذا وجب وضع قوانين ولوائح واضحة وشفافة، تكون الإدارة الجبائية على قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعيلها؛

- إن التزام مفتشي الإدارة الجبائية بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهنة التدقيق الجبائي من شأنه أن يساهم في تحسين جودة التدقيق من جهة، ويكسب الإدارة الجبائية ثقة المتعاملين الاقتصاديين والمواطنين من جهة أخرى.

وتمثلت جملة التوصيات فيما يلي:

- على الإدارة الجبائية المكلفة بالتدقيق الجبائي بالجزائر الاستفادة من معايير التدقيق الدولية، من خلال تطبيق مبادئها على البيئة المحلية مع مراعاة الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لها؛

- تفعيل دور رقابة الدولة من خلال أجهزتها المختصة في محاربة السلوكيات الغير أخلاقية التي تتعارض مع مبادئ الإدارة الجبائية (الفساد الإداري، انتشار الرشوة والمحسوبية.. الخ)، والتعامل بصرامة في هذه الحالات.

الدراسة 4: تلاوتي يامنة، برياطي حسين، " دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"،
الجزائر، مجلة المالية والأسواق، المجلد التاسع، العدد 01، 2022، تحت الإشكالية التالية:

" ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على تفعيل الرقابة الجبائية الجزائرية "

هدفت هذه الدراسة إلى أن الإدارة الجبائية تسعى للحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها والتي تسمح بالحصول على تصريحات صحيحة وصادقة من طرف المكلفين بالضريبة، ولخص الباحث دراسته في مجموعة النتائج التالية:

- الحرص على تطبيق حق الاطلاع و المعاينة لأجل كشف الأخطاء و الاغفالات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث و طلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها تعامل مباشر أو غير مباشر مع المكلف، ومن خلال دراسة الحالة تبين مثال عدم التصريح بالمبلغ المقبوض المقيد في الحساب الجاري للشركة المفتوح لدى بنك معين ، وعليه تم طلب معلومات من طرف البنك العطاء كشف تفصيلي للتعاملات و العقود المبرمة من طرف المكلف مع البنك في السنوات محل التدقيق ، وهذا من أجل تحديد رقم الأعمال المحقق ، واعدة تسوية وتأسيس الضرائب والرسوم المستوجبة؛

- إتباع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق الدليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الأشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصي عليه مع الأشعار بالتسليم.

الدراسة 5: ط. د. كويدمي محمد أمين، د. مداحي عثمان، " دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية"، الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 02، 2020، تحت الإشكالية التالية:

" ما هو دور التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية "

هدفت الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية، وإبراز أهم مصادر هذه المخاطر من خلال إجراء دراسة على شركة ذ.م.م ذات طبيعة إنتاجية تجارية، وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي كما تم التوصل إلى جملة من النتائج وهي:

- قيام المؤسسة الاقتصادية بالتدقيق الجبائي بشكل دوري يجنبها الوقوع في الكثير من المخاطر الجبائية التي قد تؤثر سلبا على وضعيتها المالية؛

- التدقيق الجبائي هو إجراء يعتمد على المعرفة الواسعة للنظام الجبائي والتشريعات الجبائية. ومجموعة التوصيات التالية:

- الاستفادة من بعض التجارب الدولية فيما يخص التدقيق الجبائي؛

- ضرورة انشاء مصلحة جبائية مستقلة في المؤسسة مستقلة عن دائرة المحاسبة والمالية.

9- محتوى الدراسة:

انقسمت دراستنا إلى فصلين فصل نظري والآخر تطبيقي بالإضافة إلى المقدمة العامة والخاتمة العامة، تطرقنا من خلال المقدمة العامة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للدراسة، والتي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية، كما تضمنت العامة مجموعة من الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة بالإضافة إلى أسباب اختيار الموضوع أهميته وأهدافه والمنهج المتبع وصعوبات الدراسة.

جاء الفصل الأول بعنوان الإطار النظري لكل من التدقيق المحاسبي والجبائي والفجوة بينهما وقد تم فيه الإلمام بجميع المفاهيم المتعلقة بالتدقيقين وصولا إلى نتائج تمكننا من تمييز الفجوة بينهما.

أما الفصل الثاني فقد خصصناه للدراسة التطبيقية بين التقرير المقدم من محافظ الحسابات والتقرير الجبائي حيث قدما كل منهما الصورة الصحيحة للجانب النظري وواقعه التطبيقي لنقف عند نقطة المقارنة بينهما.

واختتمنا دراستنا المتواضعة بخاتمة تتضمن أهم النتائج المتوصل إليها والاقتراحات والتوصيات المناسبة للإمام بالموضوع والتوسع فيه وكذا آفاق الدراسة.

10- صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تربط بين المحاسبة والجباية على المستوى الدولي والوطني؛
- صعوبة الإمام بجميع جوانب الموضوع؛
- صعوبة التحصيل على المعلومات

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي والجبائي والفجوة بينهم

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي والجبائي والفجوة بينهما.

تمهيد: يعتمد النظام الضريبي في الجزائر على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقها وموثوقيتها، فالمكلفين بالضريبة ملزمون بموجب مختلف القوانين الجبائية والمحاسبية بإتباعها، حيث أن القوانين المحاسبية تتمثل في مسك محاسبة منظمة من أجل مسايرة النشاط الفعلي للمكلف. أما القوانين الجبائية فتتمثل في التصريحات التي يقدمها المكلف للإدارة الجبائية دوريا وبشكل مستمر وهذا تعبيراً عن نشاطهم ومدخلهم المحققة.

وهنا يظهر دور التدقيق المحاسبي والجبائي اللذان يعملان على التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين والحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وغيرها من طرق الاحتيال، كما منح المشرع الجزائري كافة الصلاحيات للعون المدقق الذي بدوره يجب ان يكون ذو معرفة ضريبية عميقة ومهارات محاسبية عالية حتى يتمكن من القيام بعمله على أكمل وجه.

وعليه يعرض هذ الفصل أهم القواعد والتقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي بشكل عام مع محاولة إظهار الفجوة المتواجدة بينهما، لذا قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاثة (3) مباحث وهي:

- مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي؛
- مدخل مفاهيمي للتدقيق الجبائي؛
- الفجوة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ والذي أدى بها الى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، حيث يبدأ عمل المدقق حين ينتهي عمل المحاسب، فنجد أنه عند انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق المحاسبي في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: تعريف التدقيق المحاسبي.

تعددت تعاريف التدقيق بين مختلف المؤلفين والباحثين وهذا ما يؤدي بنا الى عرض بعض منها لاستخلاص تعريف شامل وعام له، وكما هو معلوم أن التدقيق بمعناه اللفظي **Audit** وهو مشتق من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناه "يستمع".

عرف التدقيق على أنه فحص البيانات والأرقام والسجلات قصد التحقق من صحتها.

عرفت الجمعية المحاسبية الامريكية " AAA " التدقيق على أنه عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقديم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات الاقتصادية للمشروع وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولا كاملا، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية.¹

كما عرف خالد أمين التدقيق على أنه فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، التي تفحص التدقيق فحصا انتقاديا منظما قصد الخروج

¹ بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي (دروس نظرية)، السنة الأولى، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة غرداية، 2017-2018، ص8.

برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية وعن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة او مدى تصديرها لنتائج اعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة.¹

وعرف " Bammoalt " و " Germond " التدقيق على أنه، اختبار تقني صارم وبناء أسلوب فني من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة.

مهما تعددت التعاريف واختلفت زاوية النظر في التدقيق فخلاصة القول انه عبارة عن:

تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية وغيرها داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين وشركاء، نقابة، بنوك... الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة، وبالتالي فإن عملية التدقيق تشمل (الفحص، التحقيق، التقرير):

(أ) **الفحص**: التأكد من صحة قياس وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

(ب) **التحقيق**: ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتهما مترابطة ويقصد بهما تمكين المدقق من ابداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد افضت إلى اثبات صورة عادلة نتيجة اعمال المشروع ومركزه المالي.

(ج) **التقرير**: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق واثباتها في تقرير يقدم الى من يهمه الامر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد على

¹ د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل للنشر، ط2، 2004، ص10.

القوائم المالية ككل من حيث تصديرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة، وتعني عبارة التعبير "بعادلة" توافق البيانات الواردة في القوائم المالية من واقع المؤسسة،

وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا ولم يحذف منها أي شيء وان المدقق يشهد بذلك كله.¹

الفرع الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي.

أولاً: هناك العديد من الأسس التي يتم عليها تصنيف عملية تدقيق الحسابات إلى عدة تبويات، كل تبويب يتضمن أنواع مختلفة له، حيث أن هذه التبويات لأغراض الوصف فقط وأن مفهوم تدقيق الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إليه.

- من حيث الالتزام القانوني؛
- من حيث مدى الفحص؛
- من حيث توقيت عملية التدقيق؛
- من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- من حيث القائم بعملية التدقيق.

أولاً: ينقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني الى نوعين تدقيق الزامي وتدقيق

اختياري:

1- التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق

خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام

به وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

¹ د. أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، ط1، 2015، ص10-11.

2-التدقيق الاختياري: هي عملية التدقيق الغير ملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفق الاتفاق المسبق مع الجهات التي تتطلب عملية التدقيق.

ثانيا: التدقيق من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات) فينقسم الى نوعين:

تدقيق شامل (تفصيلي): المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو

1-يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

2-تدقيق اختياري: يتركز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة تواجد أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة:1.

ثالثا: التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق وينقسم الى:

1-التدقيق المستمر: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص واجراء اختبارات ضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية تحقيق الأهداف المسطرة لها.

وفي الأخير نشير الى أن لهذا النوع من التدقيق محاسن ومساوئ هي على النحو التالي:

1 د. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص16-17.

أ) محاسن التدقيق المستمر:

- توفير الوقت الكافي لدى المراجع، مما يساعد على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختيارات والمجالات التي تخضع للتحقيق، وبالتالي المراجعة بشكل وافي؛
- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة، كون أن المراجع قام خلال السنة بالفحص والتحقق من البيانات والسجلات المحاسبية مما يمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية محل الفحص في الوقت المناسب؛
- إمكانية كشف الأخطاء والغش والتلاعب في وقت مبكر والعمل على تصحيح الأخطاء وتقادي حدوثها في المستقبل، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بمعالجة الغش والتلاعب ومنع الوقوع فيه مستقبلاً؛
- تحدث الزيارات المتكررة مع المراجع وأعوانه شعوراً نفسياً لدى الموظفين فتقل نسبة الخطأ وتجنب الغش، مما ينقص احتمال حدوثه؛
- التنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع في مكتبه، دون ضغط أو إرهاق مما يسمح بتحسين سير العمل وارتفاع مستوى الأداء ونجاح التدقيق في تحقيق أهدافه.¹

ب) سلبيات التدقيق المستمر:

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود تم اثباتها في المستندات والسجلات بعد مراجعتها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس، استناداً على أن المراجع لا يعود ثانية لفحص تلك المستندات والسجلات؛
- باعتبار أن اختبار المفردات من طرف المراجع يتم بصورة مستقطعة سواء من يوم الى آخر أو من جزء الى آخر فإن هذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة منها التي تحتاج الى فترات طويلة لإتمامها، وكذلك

¹ د. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص23.

قد يترتب على ذلك السهر من جانب المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات الضرورية للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملون بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة؛

- حدوث ملل لدى المراجع ولدى الموظفين نظرا لطول الوقت المستغرق، إذ ربما يؤدي الى تكوين علاقات شخصية بين الطرفين ويصبح عمل المدقق روتين لا يؤدي الى تحقيق الأهداف المرجوة منه من جهة، ومن جهة يؤثر على الحياد واستغلال المراجع الذي هو أحد أهم المعايير العامة للتدقيق؛

- إن الزيارات المتكررة والمستمرة للمراجع تعطل عمل موظفي المديرية محل المراجعة كون أن هذه الزيادات تؤدي الى ارتباك الموظفين عن أداء وظائفهم.¹

2-التدقيق النهائي: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتجهيز الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياته قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.

أ) مزايا التدقيق النهائي:

- عدم إمكانية الموظفين بالمستندات والسجلات وكل ذلك يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة البيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية باعتبار أن المعلومات التي تنصب عليها المراجعة تعود الى سنة المالية الماضية؛

- انخفاض تكاليفها نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة اعتمادا في ذلك على الوقت المستغرق.²

ب) سلبيات التدقيق النهائي:

¹ د. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص25-26.

² د. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص26-27.

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للمراجعة، مما يؤدي إلى عدم التمكن من إصدار أحكام سليمة حول مخرجات نظم المعلومات المحاسبية في ظل العمليات العديدة للمؤسسة؛
- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية، يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه، مما يعكس صراحة عدم تمثيل المعلومات المحاسبية المراجعة للحقائق داخل المؤسسة؛
- في ظل تصاعد المراجعين الخارجيين في بعض المناطق قد يستند إلى المراجع معاينة عدة أعمال للمراجعة مما قد يؤثر سلباً على نوعية العمل المؤدى عن المراجع الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من طرفه.¹

رابعاً: من ناحية الجهة التي تقوم بالمراجعة:

1) **التدقيق الخارجي:** تتم 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 المحاسبية، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك) بغية الوقوف على ما سبق.

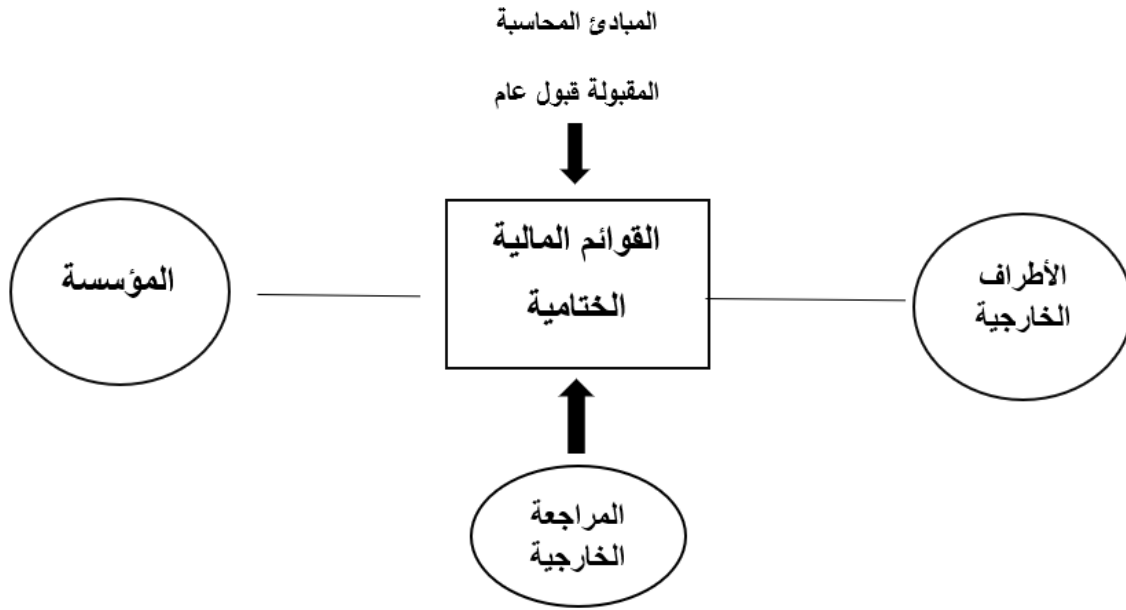
يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية:

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل.
- كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون:

(حقيقية، صحيحة التقييم، صحيحة التسجيل، مسجلة في وقت وقوعها، صحيحة التمرکز)

ويمكن أن نتصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجة في الشكل الآتي:

¹ د. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 23-27.



الشكل 1 مسار المراجعة المحاسبية الخارجية

د. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 32.

(2) **التدقيق الداخلي:** نشأ هذا النوع من المراجعة بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات، يمكن سرد التعريفين التاليين للتدقيق الداخلي:

عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات المحددة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.

وعرف كذلك " ENIENNE " المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العاملة.

ومن خلال التعريفين السابقين يظهر لنا أن المراجعة الداخلية يقوم بها أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط التالية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها بقية الوظائف.
- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية؛
- حماية أصول المؤسسة.

وفي الأخير نميز بين النوعين السابقين من المراجعة في الجدول الآتي:

جدول 1 الفرق بين المراجع الخارجي الداخلي

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1-الهدف او الاهداف	1-الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق ابداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الاعمال والمركز المالي. 2-الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من ان نظام المعلومات المحاسبية كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
2-نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من الخارج المشروع يعين بواسطة الملاك	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة
3-درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع لرغبات وحاجات الإدارات الأخرى
4-المسؤولية	مسؤول امام الملاك، ومن يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم	مسؤول امام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة الى المستويات الإدارية العليا
5-نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله
6-توقيت الاداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وق يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة

د. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة

التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص34-35

خامسا: من حيث نطاق عملية التدقيق.

(1) تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء.

(2) تدقيق جزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون.¹

فرع 4: أهداف تدقيق الحسابات.

تهدف عملية التدقيق الى مراجعة عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج تدقيق يوضع مسبقا من قبل المدقق وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من قبل الشركة وفقا للسياسات المحاسبية المحددة وكذلك اذا كانت المصاريف التي انفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة وما اذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا وبصورة أشمل و تقرير ما اذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما وما اذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة صحيحة وعادلة لذلك فان دور التدقيق هو بمثابة إبداء رأي أكثر من كونه تأكيد للحقائق أو الشهادة.²

فرع 5: أهمية تدقيق الحسابات.

نتبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية، تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل او خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات ما يلي:

¹ د. تامر غريد رفاعة، مرجع سابق، ص17.

² زهراء عاطف، مرجع سابق، ص198.

- إدارة المشروع والتي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة (من جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه؛
 - الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك؛
 - المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات اقتصادية لهم.¹
- المطلب الثاني: أسس تدقيق الحسابات.**

الفرع الأول: فروض التدقيق المحاسبي.

تتمثل الفروض في أي مجال لمعرفة نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإنها ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل لنتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة له وهي كالآتي:

1- فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة لأنه وفي حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب توافر هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير وهي:

- الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة الزمنية المالية الخاصة بها.
- البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف.²

¹ د. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق معايير التدقيق الدولي (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2015، ص39.

² حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجاح لخضر بانية، 2009، ص28.

- قابلية الفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

2- فرض عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة الإدارة والمدقق:

يتمحور هذا الفرض في العلاقة التبادلية للمنافع التي تنشأ بين المدقق والإدارة ويستوجب هذا الفرض وجود نوع من التكامل والتعارف بينهما فالإدارة تستعمل البيانات التي قام المدقق بفحصها ومن ثم التصديق عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات وبالمثل على الإدارة أن تزوده بكل المعلومات التي من شأنها أن تساعد على بناء رأي صائب محايد.¹

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:

نظرا لعدم وجود تعارض حتمي بين المدقق ومعدّي القوائم المالية فإن المدقق يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية الموجودة لديه، وبالتالي فإن هذا الفرض يثير مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها، وعليه يجب التركيز على الغاية المهنية المطلوبة عند قيامه بمهمته.

4- فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يهتم هذا الفرض باستخدام لفظ (احتمال) أي أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث خطأ ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء لاتزال ممكنة الحدوث رغم سلاسة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة كما أن هذا الفرض يؤيد إمكانية استخدام التدقيق الاختياري بدلا من الكامل.

ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة ما يلي:

- رقابة إدارية: هدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها.²

¹ حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجاح لخضر بانية، 2009، ص 27.

² د. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2014، ص

- رقابة محاسبية: وهدفها اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

- الضبط الداخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سرقة أو غش أو ضياع أو سوء الاستعمال.

5- فرض التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يتطلب هذا الفرض ضرورة تبيان ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني أن هذه الأخيرة تمثل معياراً يقاس عليه صدق وعدالة عرض هذه القوائم.

6- فرض مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق:

يقوم هذا الفرض على أن مدقق الحسابات عليه التصرف في حدود نطاق عمله، وفقاً لما تملكه الاتفاقية بمعايير وقواعد سلوك المهنة وعلى رأسها الاستقلالية والموضوعية.

7- فرض استقلالية المدقق:

يمثل هذا الفرض حجر الأساس في عملية التدقيق ويعتمد على نوعين من المقومات هما:

- المقومات الذاتية: هي التي تتعلق بشخصية المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية.

- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.¹

الفرع الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي

تجدر الإشارة إلى تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

¹ د. محمد مصطفى سليمان، نفس المرجع السابق، ص46.

- ركن الفحص؛ - ركن التقرير.

وبناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى قسمين هما:

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة تماماً بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعات الأهمية النسبية لأهداف تلك التقارير.

3- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الاقلال إلى أقصى حد ممكن من التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص استناداً إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه وخصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4- مبدأ فحص مدى كفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.¹

ثانياً: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

¹ مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التدبير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص18-19.

1- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعات أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعات أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى تطبيقه للمبادئ والاجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعات أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبني محفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

هذا وقد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم ٢٠٠ على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي " الاستقلالية، الكرامة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة، السرية، السلوك المهني، المعايير الفنية".¹

¹ مخلوفي عبد الهادي، نفس المرجع السابق، ص20.

الفرع 3: طرق التدقيق.

عملية التدقيق تحتاج الى استعمال الطرق التالية:

أولاً، الملاحظة: تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العمل ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

ثانياً، التفتيش: تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والاصول الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الاصول والايرادات والمصاريف العادية وما يشابه ذلك من بنود.

ثالثاً، التثبيت: وتطبق للتأكد من الحسابات ومبالغ العمليات مع أطراف خارج المشروع وارصدة الاصول الموجودة في عمدة أشخاص خارجة كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.

رابعاً، المقارنة: تطبق على ارصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات او معادلة خاصة بقدرات سابقة أو لاحقة لبيان الاسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

خامساً، التحليل: وتعلق على الحسابات والبيانات المحاسبية وتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

سادساً، الاحتساب: تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من عميل كاحتساب بضاعة اخر المدة وارصدة العملاء والمدفوعات مقدما والمستحقات وغيرها.¹

سابعاً، الاستقرار: وتطبق على بيانات المشروع المعني و الامور و القضايا التي يكمن الافصاح تحتها في القوائم المالية مثل الالتزامات العرضية و الخطط المستقبلية و التوقعات المتطورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع ومن الجدير بالتذكر انه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرره على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع، ومدى كفاية انظمة الرقابة الداخلية هذا كما ان تطبيق الطرق المذكورة انما تمثل جزء ضروري في عملية التدقيق و يستغرق نصيباً من الجهد و الوقت اللازمين لقيام عملية التدقيق، وقد تم في

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية العلمية، دار وائل، عمان، 1996، ص14-15.

السنوات الاخيرة استعمال العينات الاحصائية في اختيار وفحص الدفاتر و السجلات اهتماما كبيرا وتبنت التجربة نجاعة استخدام الطرق الاحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة في العادة كالذمم و الارصدة الدائنة و يمكن للطرق الاحصائية هذه ان تزيد في الأهمية مستقبلا اذا ما استعملت سويا مع الحكم الشخصي و الراي الذاتي للمدقق.¹

الفرع 4: معايير التدقيق.

تعرف معايير التدقيق بأنها تلك المعايير التي يستطيع المدقق في ضوءها أن يكمل العمل الذي قام به دون أن يتعرف على إذا ما كان قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب الى مهنة المحاسبة والتدقيق.

وعليه فان التدقيق مهنة حرة تحكمها معايير لا تجوز مخالفتها من طرف المدقق، هذا وقد قام المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإعداد 10 معايير للتدقيق ثم تقسيمها الى ثلاث مجموعات وهي:

- المعايير العامة (الشخصية)؛

- معايير العمل الميداني؛

- معايير اعداد التقرير.

أولاً، المعايير العامة:

توصف هذه المعايير بانها شخصية كونها تتعلق بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجية وتتكون من ثلاث عناصر:

1- معايير التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: تنص هذه المعايير على أن التدقيق يجب أن يتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق وعلى هذا الاساس على المدقق أن يستمر

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق 15.

في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة وان يظل مهتما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في المجالات الجديدة.

2- **معايير الاستقلال:** يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق على استقلاليته في جميع الامور المتعلقة بالتدقيق ولقد أمكن تحديد 3 أبعاد استقلالية هي:

- الاستقلال في اعداد برنامج التدقيق؛

- الاستقلال في مجال الفحص؛

- الاستقلال في مجال اعتياد التقرير .

ان الحالات التي تؤدي الى الاضرار برأي المدقق هي:

- وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة؛

- علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة.

3- **معايير العناية المهنية:** يجب على المدقق ان يلتزم بالمعايير الفنية والاخلاقية للمهنة وان يسهر على تحسين خدماته وان يقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه، وتتطلب العناية المهنية أن يهتم المدقق بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم اليه خدماته ولكي يبقى محافظا على الكفاءة عليه ان يلتزم بقواعد التدريب والتطوير المهني طول ممارسته للمهنة.

ثانيا، معايير العمل الميداني:

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الارشادات اللازمة لقيام المدقق بالإجراءات عملية الفحص مثل جمع الادلة والقرائن وتتمثل في 3 معايير وهي:¹

1- **معايير الاشراف و التخطيط:** يتطلب هذا المعيار ان يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عمله و يتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين و الاشراف عليهم و متابعة ما يوكل إليهم من أعمال و للقيام بعملية

1 د. حسين القاضي، حسين ممدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر، ط1، عمان، 1999، ص 23-24.

التخطيط و الاستفادة منها بفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية، حيث انه يساعد في ان تكون الكفاءة افضل لدى المدقق، وعملية التخطيط التي يجب ان يقوم بها المدقق يمكن ان تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك التحقق من اصول وخصوم المؤسسة و الفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة اعمال المؤسسة. نلاحظ ان معايير الاشراف والتخطيط قد ازدادت اهميتها في الوقت الحاضر لعدة اسباب منها:

- ان المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عن قيامه بعمله؛
- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية؛
- تغيير أساليب ومفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر؛
- التغيير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشأة محل التدقيق.

2- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يحث هذا المعيار على ان يجري المدقق دراسة وتنظيم الرقابة الداخلية المستخدم في المؤسسة العميل حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية الاساس الذي يحدد مدة الاختيارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف هذا النظام يؤثر على حجم وطبيعة ادلة الاثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتمك الادلة بالإضافة الى انه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بالتدقيق.

نجد ان هذا المعيار يؤدي الى تحقيق غرضين هما:

- الاعتماد على النظام نفسه، حيث أن المدقق لا يستطيع إعادة انشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات التي تمت حيث أنه عند وجود نظام رقابة داخلي فعال يعكس الوضع الحالي الصحيح للمؤسسة أما في حالة ضعف هذا النظام فإنه يتطلب جهد كبير من المدقق ربما لا يعوض هذا الضعف؛¹

¹ د. حسين القاضي، نفس المرجع السابق

• ان دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها مدقق الحسابات حتى يصل الى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية؛

• يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به مدقق الحسابات ب 3 خطوات:

الخطوة الاولى: الالمام بالنظام موضوع الرقابة عن طريق المتابعة والاطلاع والاستقصاء.

الخطوة الثانية: تحدد دقة وملائمة الاجراءات الموضوعية بالمقارنة لنموذج الامثل لتلك الاجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.

الخطوة الثالثة: لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام حيث أنه من الممكن ان يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطلق بسبب عدم الالمام من قبل العاملين به.

3- كفاية ادلة وضرائب الاثبات: ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وارسال المصادقات حتى ينسبها اليها لإبداء رأي في القوائم المالية؛

• يجب على مدقق الحسابات أن يتحقق من أدلة وقرائن الاثبات على كميتها ونوعيتها وجودتها وأن يكون الدليل ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص، كما يجب ان يحصل على الادلة الكافية والمتاحة لديه وإلا وجب ان يمتنع عن ابداء الرأي عن عدم اكتمال الأدلة لعنصر معين.¹

ثالثا معايير إعداد التقرير:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات بالمنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حولها ولتحقيق ذلك فقد حدد المعهد الامريكي للمحاسبين القوانين (AIGPA) أربعة معايير تحكم التقرير الشخصي لمدقق الحسابات من ثم فإن سلامة تطبيقها يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق والتي يكسبها من مزاولته للمهنة.

وتتمثل معايير إعداد التقرير فيما يلي:²

1 د. حسين القاضي، نفس المرجع السابق

2 د. حسين القاضي، حسين ممدوح، نفس المرجع السابق، ص25.

- يجب على المدقق أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
 - يجب ان يشير مدقق الحسابات في تقريره الى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مقارنة بالتغيرات السابقة؛
 - مالم يشير التقرير الى خلاف ذلك فان المعلومات الواردة بالقوائم المالية تعتبر كافية بطريقة معقولة؛
 - يجب ان يحتوي التقرير على رأي المدقق بشأن القوائم المالية كوحدة واحدة وفي الحالات التي يمكن فيها ابداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب على المدقق الاشارة الى الاسباب التي ادت الى ذلك كما يجب ان يوضح التقرير خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق وطبيعتها مع الاشارة الى حدود المسؤولية التي تقع على عاتقه اداء هذه الخدمة.
- وفي الاخير يمكننا أن نلخص كل هذه المعايير في الشكل رقم 2 التالي:¹

¹ حسين القاضي، حسين ممدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر، ط1، عمان، 1999، ص 25.

الشكل 2 معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: أمين أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص108.

المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي للتدقيق الجبائي.

يعتبر التدقيق الجبائي حديث العهد إذ ما قورن بالتدقيق العملي، حيث حاز هذا النوع من التدقيق على أهمية كبيرة نظرا لتزايد أهمية الضريبة فهي مصدر لمداخل الدولة بسبب كبر حجم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، الأمر الذي يستدعي جمع المدقق الجبائي على أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن التي تمكنه من التأكد من صحة وسلامة الأرقام المصرح بها وأن المكلف قد اتبع القواعد والمبادئ الجبائية المتعارف عليها بغية ضمان حماية الموارد الجبائية للخزينة من جهة والحد من ظواهر الغش التهرب الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الجبائي.

قدمت عدة تعاريف فيما يخص التدقيق الجبائي وهذا باختلاف الهيئات والخبراء الصادرة عنهم هذه التعاريف:

• التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة، وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى.

• "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية".¹

• تعريف الأستاذين P. bongon و M. Vallèe اللذان عرفا التدقيق الجبائي كالتالي: "هي وسيلة لقياس قدرة المؤسسة على تسخير وسائل القانون في إطار تسييرها الجبائي من أجل تحقيق أهداف سياستها العامة التي سطرته".²

• colin M. في مقال "التدقيق الضريبي وفحص المحاسبة من قبل الإدارة".

"التدقيق الضريبي هو عنصر تحكم في الامتثال للقاعدة الضريبية".

ومن خلال مجمل هذه التعاريف نتوصل إلى تعريف شامل: " التدقيق الجبائي هو معاينة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة من خلال عملية فحص وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة وكل الوثائق والسجلات، بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات، كما يخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وهي أيضا تشمل مختلف الضرائب والرسوم حتى تسهل عملية التسيير الجبائي للمؤسسة".³

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي.

¹ د. كويدي محمد الأمين، د. مداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، المجلد السادس، الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية لعدد2، ديسمبر 2020، ص782.

² مصطفى ايدير وعمر الفاروق زرقون، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية المجلد 3، العدد 2، الجزائر، 2019، ص66.

³ Redhea khelassi, précis d'Audit fiscal de l'entreprise, berti editions, alger,2013, p94.

يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الأساسية في إعداد تشخيص المؤسسة، وبالتالي فهو يضم مهمة احتياطية تهدف الى التحكم في الجانب الجبائي لها الأمر الذي أدى إلى بروز نوعين من التدقيق الجبائي وهما:

التدقيق الجبائي الداخلي: وقد عرفه معهد المراجعين الداخليين (The institute of interna auditories) التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط مستقل هادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها".¹

ويقصد بالتدقيق الداخلي ذلك التدقيق الذي يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة الكفيلة بالقيام بهذا النوع من التدقيق دوريا والأهداف المسطرة مسبقا ويمكن أن يكون التدقيق شكليا أو تدقيق على الوثائق.

أ- التدقيق الشكلي: يبدأ التدقيق الشكلي منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية ويتم تدقيقها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50⁷) وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها. ويهدف هذا التدقيق إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للتدقيق المعمق فيما بعد.²

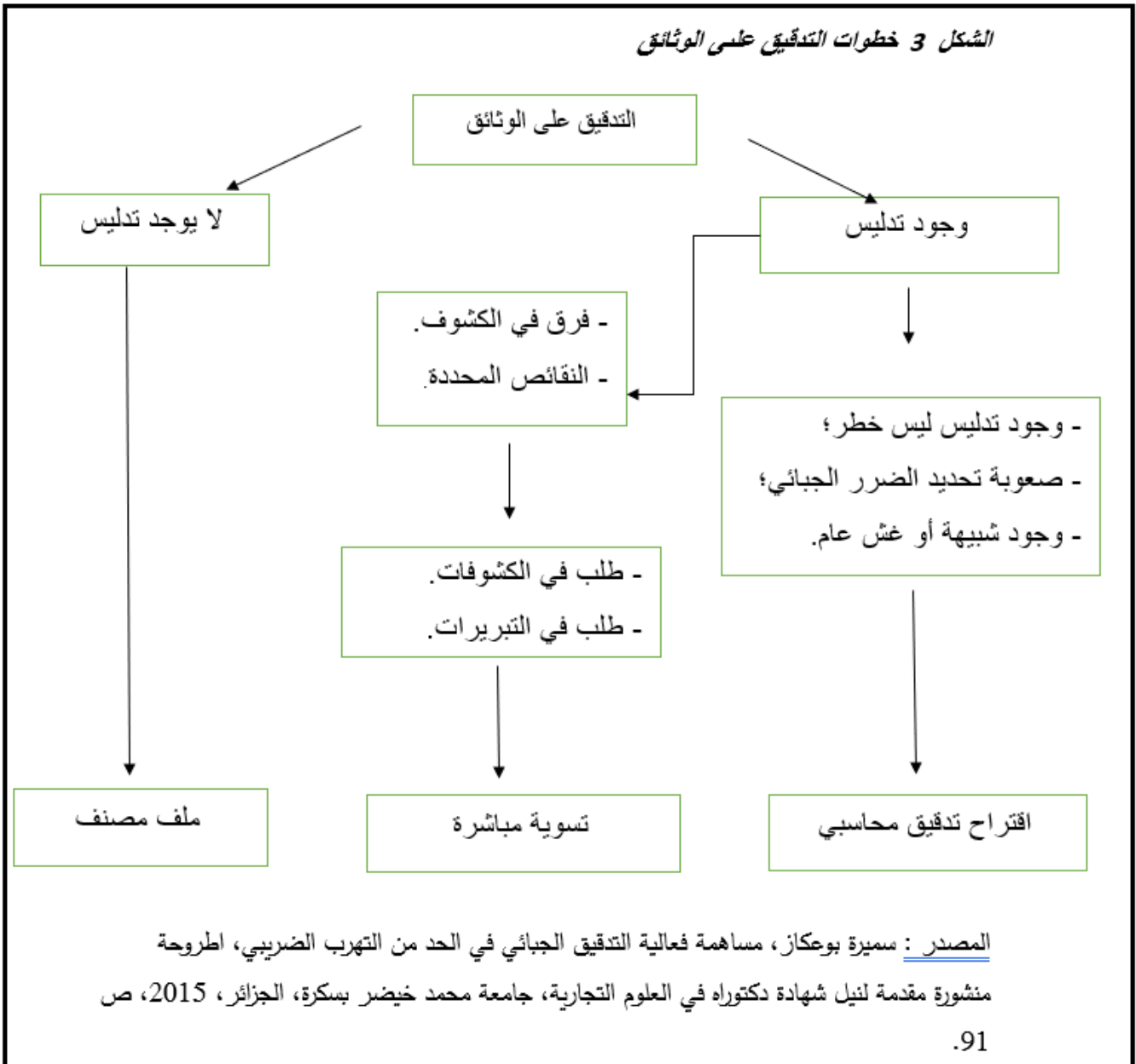
ب- التدقيق على الوثائق: بخلاف التدقيق الشكلي فإن التدقيق على الوثائق الانتقائية وغير المنتظمة وهذا الانتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص 90.

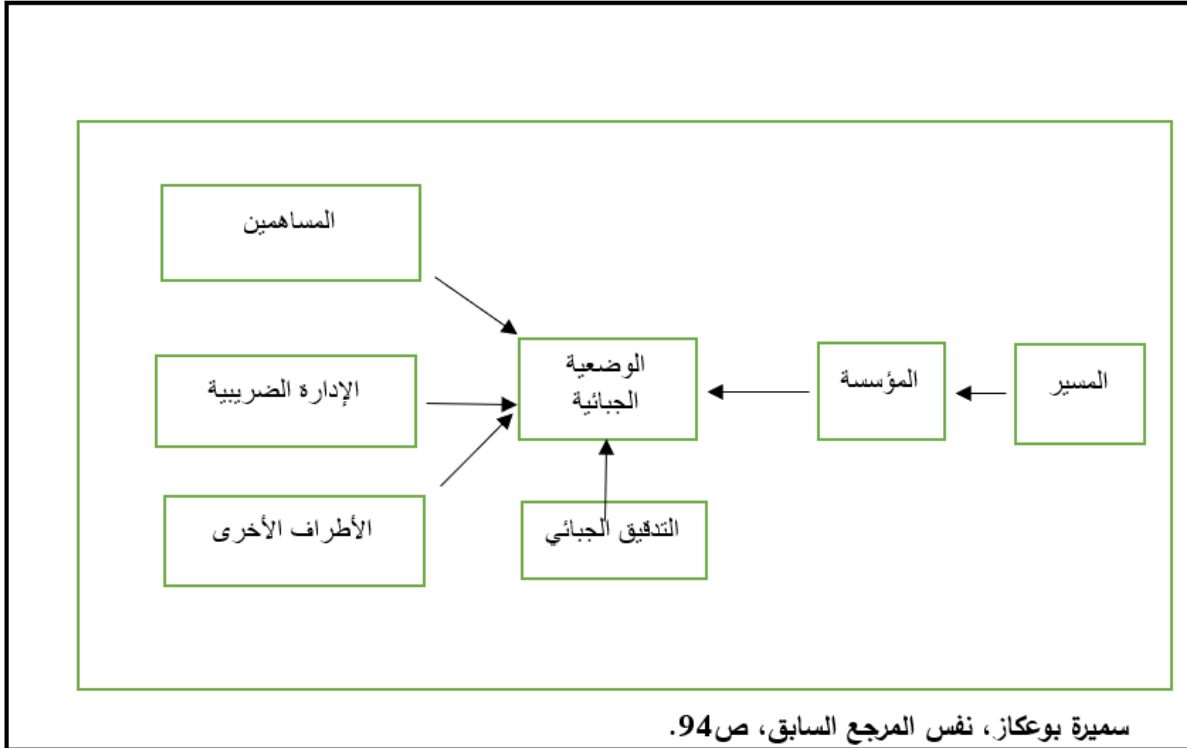
² سميرة بوعكاز، نفس المرجع السابق، ص 91-92.

على مجمل التصريحات المهنية، وكذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام و المبالغ المصرح بها، وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلائمها وتجانسها مع المداخل المصرح بها، و الوثائق و المعلومات التي في حوزة المصلحة، والتي يتم استكمالها في حال نقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين حسب المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية لإجراء التدقيق على الوثائق يجب إتباع عدة خطوات منها المبنية في الشكل رقم 3 التالي:

الشكل 3 خطوات التدقيق على الوثائق



الشكل 4 الاطراف المعنية بالوضع الجبائية



ومن خلال الشكل رقم 4 يظهر اهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب بالإضافة إلى الأطراف الأخرى بالوضع الجبائية للمؤسسة حيث يلجأ هؤلاء إلى مكاتب المراجعة للقيام بعمليات المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات.

التدقيق الجبائي الخارجي: هو عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة منقطعة أو دائمة (مستمرة)، حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تكملة لمهام التدقيق الداخلي، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدية مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب للتدقيق بغرض إنجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب.

أ- **التدقيق في المحاسبة "التدقيق المحاسبي":** حسب المادة 20-1 من قانون الاجراءات الجبائية على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق الأخرى بالمؤسسة، أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبه وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، كذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وهذا التدقيق يمكن

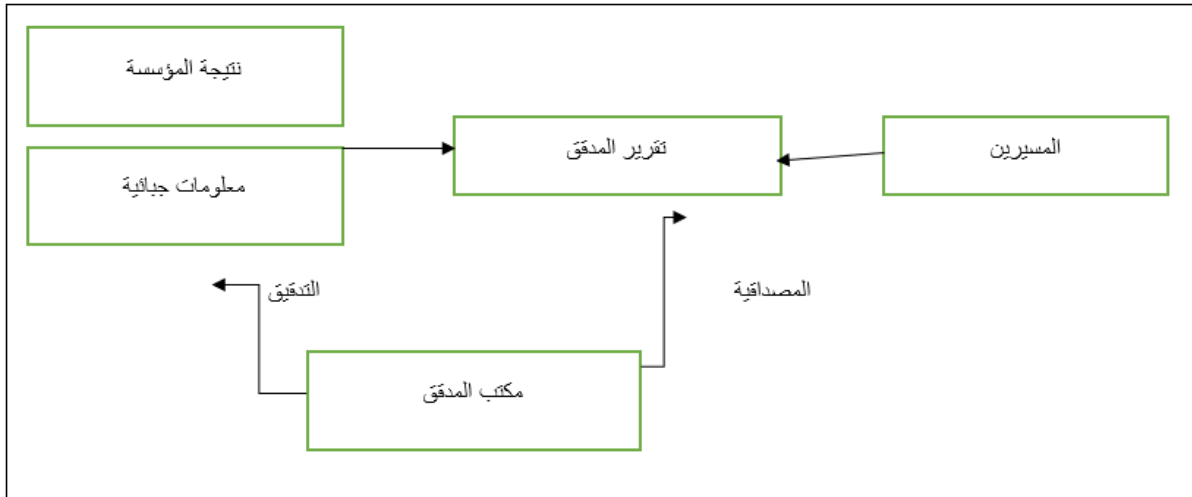
أن يكون، عام يركز على مجمل الضرائب والرسوم، أو خاص التركيز على الضريبة أو رسم معين .

ب- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: نصت المادة 21-1 من قانون الاجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات التفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من قبل، مقارنة بالتي عند المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:

* تدقيق محاسبي فيما يخص نشاطه المهني؛

* تدقيق معمق بصفة شخص طبيعي.

الشكل 5 دور المدقق الخارجي



المصدر: سميرة بوعكاز

يظهر دور التدقيق الجبائي الخارجي في الشكل رقم 5 السابق أعلاه المتمثل في أن مكتب المدقق يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب من أجل إعداد تقريره الذي يهتم به المسيرين من أجل بناء القرارات.¹

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص 90-94.

الفرع الثالث: أهداف التدقيق الجبائي.

إن التدقيق الجبائي ليس له غاية في حد ذاته بقدر ماهي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها لجملة من الاهداف نوجزها فيما يلي:

الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والانظمة لذا حرصا على سلامة هذه الاخيرة، يركز التدقيق الجبائي على مبدأ المسؤولية أو المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات حيث يمارسون التهرب عن دفع مستحقاتهم الجبائية.

الهدف الاقتصادي: يهدف التدقيق الجبائي الى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي الى الرفاهية للمجتمع ككل.

الهدف المالي: للتدقيق الجبائي دور هام في الادارة الجبائية بزيادة فعاليته كن خلال المعلومات التي يقدمها ويمكن ان يتحمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الاجارة في المعرفة والالمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛
- يساهم التدقيق الجبائي في اعداد الاحصائيات كنسب التهرب الضريبي؛
- امكانية كشف التغيرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة ايجاد حلول لها.

الاهداف الاجتماعية:

- تحقيق الهدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم مساوات امام الضريبة؛
- منع ومحاربة الانحرافات بمختلف صورها مثل السرقة، الالهمل او التقصير في أداء المهام.¹

¹ سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008-2009، ص91.

المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الجبائي.

الفرع الأول: الإطار القانوني والهيكلية للتدقيق الجبائي.

1/ حق الرقابة: أشارت المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لهذا الحق " خلال مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات بالإضافة إلى المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة وحق ورسم وإتاوة، فإنه يحق لها التشكيك في صدق المستندات والاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفى المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".

إذن لا تكتفي الإدارة الجبائية بالاطلاع بل تقوم بمجموعة من الإجراءات والعمليات التي من شأنها إثبات صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وإجراء مقارنات بعناصر وبيانات أخرى

2/ حق الاطلاع: منح المشرع أعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على الملفات والمستندات قصد التأكد من احترام المكلف لقواعد تأسيس وعاء الضريبة من جهة، ولإتمام والتحقق من المعلومات المقدمة من طرف المكلف أثناء مراقبة ملفه ومحاسبته من جهة أخرى وجب على الأعوان أثناء أداء مهامهم احترام السرية المهنية، وعلى المكلف تسهيل مهام الأعوان من أجل تأدية وظائفهم، وفي حالة رفضه حق الاطلاع تفرض عليه غرامات مالية (المادتين 60 و62) قانون الاجراءات الجبائية.

3/ حق استدراك الأخطاء: يقصد به حسب المادة 105 من قانون الاجراءات الجبائية حق الإدارة في إعادة النظر في الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب مع مراعاة الأجل العام الممنوح للإدارة الجبائية للاستدراك والذي تطرقت إليه المادة 106 من نفس القانون والمحددة ب 4 سنوات متقدمة.¹

¹ د. نبيح محمد الأمين، ولهي بوعلام، مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهنة التدقيق الجبائي، المجلد 19، الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 01، ديسمبر 2019، ص 142.

الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي.

يعتمد التدقيق الجبائي على مجموعة هياكل وأجهزة المخول لها قانونا للقيام بذلك، وبواسطتها تنفذ البرامج المسطر عليها من قبل الإدارة المركزية وتتمثل هذه الأجهزة بما يلي:

1/ مديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV): م 1998 الصادر في جويلية أنشأت مديرية الأبحاث والتدقيقات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والتدقيقات في سبتمبر وتتضمن 4 مديريات فرعية على المستوى المركزي و3 مصالح خارجية على المستوى الجهوي وهي:¹

- مديرية الأبحاث والتدقيقات DRV؛
- المديرية الفرعية للأبحاث والتدقيقات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة ومحاربة الغش؛
- مصلحة الأبحاث والتدقيقات SRV بقسنطينة؛
- مصلحة الأبحاث والتدقيقات SRV الجزائر العاصمة؛
- مصلحة الأبحاث والتدقيقات SRV وهران.

وتحتوي على مهام وهي:

- تنفيذ برنامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية؛
- تضمن تسيير وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني؛

¹ د. سكاك مراد، دروس التسيير والتدقيق الجبائي، أولى ماستر، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2020/2019، ص 47-48.

- تنفيذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية او المدير العام أو كل السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيئات، كما تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.

2/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: إضافة إلى مديرية الأبحاث والتدقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية التدقيق الجبائي، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة بهذه المهمة، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية التدقيق الجبائي، لذا تسند إليها المهمة وهي مكلفة بما يلي:

- تنفيذ برامج التدقيق؛

- إعداد بطاقة لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛

- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات؛

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية والمتابعة المستمرة لإنجاز البرنامج في الأجال المحددة؛

- السهر على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التدقيق ومتابعتها باستمرار؛

- البحث والتحليل أسباب التهرب الضريبي والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجحة لهذا الإشكال.

وتتضمن 3 مكاتب و5 مديريات التالية:

• مكتب البطاقات والمقارنات؛

• مكتب البحث عن المعلومة؛

• مكتب الأبحاث والتدقيقات الجبائية؛

• المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتحصيل؛

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل؛
- المديرية الولائية للضرائب DIW.

3/ مديرية كبريات المؤسسات (DGE): تعتبر من الاجهزة الحديثة وهذا لتقليص الضغط عن الاجهزة الرقابية السابقة، أنشئت بموجب المرسوم 294/02 المؤرخ في 29-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 302/02 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، ومن بين المهام المسندة للمديرية ما يلي:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛
- التحقيق في التظلمات والشكاوى ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.

وتتضمن مكتبين و6 مديريات وهي:

- مكتب البطاقات و التحريات؛
- مكتب المراجعات؛
- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية لتسيير الملفات؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والبطاقات؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛

• المديرية كبريات المؤسسات DGE.

• المديرية الفرعية للوسائل العامة.

4/ مركز الضرائب (CDI): هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100000000 دج، ومن مهامه: ¹

- الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات مسك وتسيير الأرباح الصناعية والتجارية؛

- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو تخفيض ومعابنتها والمصادقة عليها؛

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة.

وتتضمن مركز و6 مصالح وهي:

• مركز الضرائب CDI؛

• المصلحة الرئيسية للتسيير المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛

• المصلحة الرئيسية للمنازعات؛

• مصلحة البحث عن المادة؛

• مصلحة التدخلات؛

• مصلحة المراقبة الضريبية.²

¹ د. سكاك مراد، نفس المرجع السابق، ص 49.

² د. سكاك مراد، دروس التسيير والتدقيق الجبائي، أولى ماستر، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2020/2019، ص 47-49.

المبحث الثالث: الفجوة بين التدقيق المحاسبي والجبائي.

ان لكل من التدقيقين المحاسبي والجبائي مفاهيم خصائص ومزايا قد تتشابه وقد تختلف في بعض الاحيان ومن خلال ما تم التطرق اليه في المباحث السابقة وإمامنا بجميع زوايا التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي نستطيع الآن الحصول على مجموعة من الأفكار التي تمكننا من تحديد التشابهات والاختلافات الكامنة بينهما.

المطلب الأول: أوجه التشابه بينهما.

التدقيق الضريبي والتدقيق المحاسبي يقدم هذان الشكلان من أشكال التدقيق العديد من أوجه التشابه على مستوى منهجية المدقق، ويتطلبان نهجًا عالميًا لأنظمة معلومات الشركة. في كلتا الحالتين، فإن الأمر يتعلق بالمضي قدمًا، في إطار نهج شامل، لتقييم الرقابة الداخلية. تُظهر الأعمال المتعلقة بالتدقيق المحاسبي مراعاة الجوانب الضريبية في المراجعة المحاسبية، ويعزى ذلك إلى حد كبير إلى تقارب الروابط بين المحاسبة والضرائب، إلى الحدوث الذي يمنع المدقق من التعليق على جودة المعلومات دون مراعاة الجوانب الضريبية. على الرغم من ذلك، يهدف التدقيق الضريبي إلى تحديد مركز تحليل الانتظام والكفاءة الضريبية وبالتالي يركز جميع جهوده على فحص العبء الضريبي. يقترح التدقيق أيضًا تنشيط الدين الضريبي الذي تتحمله الشركة وملاءمته مع قانون الضرائب من أجل اقتراح حلول وتوصيات لتصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها. تتمثل عناصر الرقابة الداخلية للجودة في وجود موظفين مؤهلين ودوائر توثيق تجعل من الممكن التأكد من حقيقة وطبيعة المعلومات المنقولة إلى الحسابات أو حتى وجود إجراءات للتحقق تهدف إلى التوفيق بين الإقرارات الضريبية مع الحسابات. تتيح مراقبة عناصر الرقابة الداخلية المرضية تقليل عدد الاختبارات والمستوحشات لكل من التدقيق المحاسبي والتدقيق الضريبي. ومع ذلك، فمن الواضح تمامًا أنه يجب تقييم جودة الرقابة الداخلية فيما يتعلق بحجم الشركة ومدى تعقيد المحاسبة؛¹

¹ Radha khelassi, ibid, p110.

- التدقيق المحاسبي والجبائي متشابهان من حيث منهجية المراجع، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلومات داخل المؤسسة، وذلك لأن المراجع في بداية مهمته يبدأ في التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية (المراقبة الداخلية) وبمراجعة المحاسبة يمكن التحقق من صحة حسابات الديون الجبائية للمؤسسة وهذا للتحقق من قانونية الحسابات المالية؛¹
- التدقيق المحاسبي والجبائي الاثنان هدفهما منع الغش والتلاعب بمعلومات المؤسسة سواء المحاسبية أو الجبائية؛
- الاثنان يقدمان تقرير لمجمل نشاط المؤسسة أو جزء فقط من النشاط؛
- السهر على مراقبة مدى احترام المؤسسة للقواعد والقوانين السارية داخلها.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بينهما.

- إن فصل التدقيق المحاسبي عن التدقيق الجبائي أمر ليس سهلا لطبيعة وجود تكامل في علاقتهما ومن هنا نحاول ابراز أهم عناصر الاختلاف بينهما:
- إن التوازي الموجود بين نهج المدقق المحاسبي والمراجع الضريبي يسمح للأخير باستخدام العمل الذي قام به الأول. ومع ذلك، فإن مساهمة المحاسب تكون محدودة في بعض الأحيان. إذا تم استدعاء الأخير لفحص المشاكل الضريبية، وذلك بشكل أساسي بهدف تقييم التأثير على نتيجة الخيارات المتخذة أو الأخطاء التي ارتكبتها الشركة. لا تسمح اهتمامات الشركة وعموم المناطق التي سيتم فحصها دائماً بصياغة تقييم ضريبي متعمق. هذا الأخير يفترض توجهًا محددًا وتخصصًا في عمل المراجعة.²
 - إن الموازنة بين مسعى المدقق الجبائي والمدقق المحاسبي تسمح للأول من الاعتماد على الأعمال المنجزة من طرف الثاني، وهنا نلاحظ الفرق أن المحاسبة الجبائية لا تستطيع ان

¹ ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر-، رسالة منشورة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 12.

1. ² Redha khelassi, ibid, p110

تبنى بدون تدقيق المحاسبي، لأن اسهامات المدقق المحاسبي تبقى إلى حد ما محدودة خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي؛¹

- ان المراجعة المحاسبية هي أصل التدقيق الجبائي، حيث ان المراجعة المحاسبية لا يمكن لها ان تهمل المسائل الجبائية. ولنأخذ على سبيل المثال تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية (انظر الشكل رقم 6).

الشكل 6 تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية



ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 14.

¹ ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر-، رسالة منشورة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 12.

وبصفة خاصة يمكن القول إنه لا يمكن تصور المراجعة الجبائية دون المراجعة المحاسبية والعكس صحيح؛¹

- تكون المراجعة الجبائية في إطار تعاقدية بدون المطالبة بإثبات للحسابات اما المراجعة المحاسبية تدخل في الإطار القانوني لمحافظ الحسابات الذي ينتهي بإثبات قانوني للحسابات.

- ان استنتاجات المراجعة الجبائية تقدم عبارات استدلالية على الاهتمامات التأملات القانونية الجبائية اما المراجعة الجبائية فيكون هناك اصدار رأي بدون التزام لمسؤولية المراجع، بعكس ذلك المؤسسة تستخرج النقائص وتعمل على تحسينها.

- المراجعة الجبائية تعتمد على تشخيص للفعالية القانونية حيث تكون المؤسسة بحاجة متزايدة لها اما المراجعة المحاسبية فهي تعتمد على اثبات الحسابات، ابداء الرأي، إعداد التقارير.

- تتجز المراجعة الجبائية بمراعاة الخصائص (الفعالية، القانونية) اما المراجعة المحاسبية (القانونية، المصدقية، الحذر، صورة واضحة).²

- ان المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئية المراجعة الجبائية، حيث أنها لا تأخذ بعين الاعتبار كل جوانب المؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي فقط عكس المراجعة المحاسبية التي تلم بكل جوانب المؤسسة.³

¹ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 12-14.

² ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 15.

³ ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 16.

خلاصة الفصل:

من خلال التعريفات الشاملة للمراجعة المحاسبية و الجبائية فهما يعبران عن الوضعية المحاسبية و الجبائية للمؤسسة ومنه نصل لنقول أن كلا التدقيقين قائمان بغرض مراقبة مدى احترام المؤسسة للقوانين و التشريعات المحاسبية و الجبائية المتفق عليها و المعمول بها وتعزيز الأمن ومكافحة أي تربات ممكن أن تحدث خلال السنة محل التدقيق، كما تم التركيز على الفجوة بين التدقيقين المحاسبي و الجبائي و معرفة أهم نقاط التشابه و الاختلاف بينهما حيث ان المراجعة المحاسبية هي أصل المراجعة الجبائية وهذا ما سنوضحه في الجانب التطبيقي.

الفصل الثاني:

دراسة مقارنة ما بين تقرير محافظ الحسابات وتقرير المراجع الجبائي

تمهيد:

لكون التدقيق المحاسبي يعتمد على إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير على القوائم المالية للمؤسسة و كونها تعكس الصورة الصادقة لها أما التدقيق الجبائي فيعتمد أيضا على تقرير يقدم بهه مدى صحة التزام المؤسسة ضريبيا ومنه قد تنشأ بعض الاختلافات بين التقريرين وقد تظهر مواطن تشابه لذا و بعد أن تناولنا في الفصل الأول الجانب النظري لموضوع دراسة الفجوة بين التدقيق المحاسبي و الجبائي، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط دراستنا النظرية على الجانب التطبيقي معتمدين على ما تم جمعه من معلومات من تقرير محاسبة الحسابات و التدقيق الجبائي و سنسلط الضوء على كل جزء من أجزاء التقرير لمحاولة الكشف عن أهم ما قد يتناوله التقريرين مع إبراز نقاط التشابه و الاختلاف الممكنة بينهما وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: المعلومات المدرجة في تقرير محافظ الحسابات؛
- المبحث الثاني: المعلومات المدرجة في تقرير المدقق الجبائي؛
- المبحث الثالث: دراسة أوجه التشابه والاختلاف بين تقرير محافظ الحسابات وتقرير المدقق الجبائي؛

المبحث الأول: المعلومات المدرجة في تقرير محافظ الحسابات.

كجزء من مهمة التدقيق القانوني الخاصة بنا، قمنا بفحص البيانات المالية المرفقة، التي أعدتها تعاونية المسيلة للحبوب والبقول الجافة (CCLS de M'SILA)، للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2019. تتضمن هذه البيانات في الميزانية المالية (الأصول والخصوم، وبيان الدخل، وبيان التدفقات النقدية، وبيان التغيرات في حقوق الملكية.

المطلب الأول: الإطار لعام لمراجعة الحسابات.

سنعرض من خلال هذا المطلب العناصر المبدئية لتقرير محافظة الحسابات وإبراز أهم ما يتم فحصه لمحاولة الكشف عن مدى صحة حسابات المؤسسة.

الفرع الأول: مسك الدفاتر الانزامية:

بشكل عام يتم إنشاء الدفاتر القانونية من قبل التعاونية. يتطلب الاحتفاظ بهذه الدفاتر الملاحظات التالية:

جدول 2 ملاحظات خاصة بالدفاتر القانونية .

اسم	الوضعية	ملاحظة
كتب المحاسبة الجريدة العامة	إدارة	/
كتاب الجرد	إدارة	/
سجلات صاحب العمل الخاصة دفتر الرواتب	موجود	حتى الان
سجل إجازة مدفوعة الاجر	موجود	حتى الان
سجل الموظفين	موجود	حتى الان
سجل العمالة الوافدة	موجود	حتى الان
سجل التحقق الفني للمنشآت والمعدات	موجود	حتى الان
سجل الصحة والسلامة والطب	موجود	حتى الان
سجل حوادث العمل	موجود	حتى الان
محاضر ملاحظات واطارات رسمية من مفتشية العمل	موجود	حتى الان
سجل الاستشارة سجل إدارة المجلس P.V موجود بالمقالات	موجود	حتى الان

المصدر: من اعداد الطالبتان عن تقرير محافظ الحسابات

لقد كشف فحص الشكلية القانونية المنصوص عليها، على وجه الخصوص، في المواد 9 و10 و11 من القانون التجاري، الذي تلتزم به التعاونية، عن وجود دفاتر قانونية تتوافق مع التعليمات القانونية. هذه هي المجلة العامة وسجل الجرد، مرقمة وموقعة بالأحرف الأولى من قبل المحكمة.

تحتفظ التعاونية بالسجلات التنظيمية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 98/96 الصادر في 1996/03/06.

الفرع الثاني: مبدأ عدم الملموسية:

وفقاً لهذا المبدأ، يجب أن تتوافق الميزانية المالية الافتتاحية للسنة المالية مع الميزانية الختامية للسنة المالية السابقة، ويكون استرداد أرصدة السنة المالية 2018 في السنة المالية 2019 في وفقاً لمبدأ عدم الملموسة.

لقد تم استرداد الأرصدة بشكل صحيح وكان موضوع البدء من المستندات التي تم توفيرها لنا عن طريق التدقيق المتقاطع في التعاونية، ولم يكشف هذا التحقق عن أي شذوذ من المحتمل أن يثير التساؤل عن المبدأ المذكور أعلاه.

الفرع الثالث: فحص الحسابات

لقد أدت التحقيقات التي أجريت في الموقع وكذلك بشأن المستندات والوثائق المحاسبية، وفحص البيانات المالية المغلقة في 31 ديسمبر 2019 إلى تحديد النتائج الواردة أدناه على مستوى حسابات الأصول (الأصول والخصوم) وبيانات الدخل.

خلال تدقيقنا، تأكدنا من أن المعاملات التي يتكون منها رصيد كل حساب مغلق في 31 ديسمبر 2019 حقيقية، ومحملة بشكل صحيح ومُقيّمة، وتتعلق فعلياً بالسنة المالية 2019.

وبالمثل، أثناء تدقيقنا، تحققنا مما يلي:

- * تمتثل الأساليب التي تستخدمها التعاونية لتقييم بعض بنود الميزانية العمومية للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي والمالي؛
 - * توضع الحسابات السنوية، بالنسبة للسنوات السابقة، بشكل قابل للمقارنة؛
 - * يتم تطبيق طرق التقييم والعرض بنفس الطريقة من سنة إلى أخرى.
- للقيام بذلك ولكل حساب أو فئة من الحسابات، تمت مراجعة ما يلي تدريجيًا:
- ملخص للممارسات المحاسبية الرئيسية السارية حاليًا في التعاونية؛
 - ثم، عرض البند أو مجموعة البنود المحاسبية؛
 - أخيرًا، النتيجة والاستنتاجات الرئيسية المتعلقة بالمركز المحاسبي أو مجموعة المواقع.
- من خلال عمليات التحقق التي تم إجراؤها خلال السنة المالية 2019، أتاحت لنا الفرصة لعمل النتائج المحاسبية التي نعتبرها مفيدة للفت انتباهك إليها، من أجل التفسير المناسب للنتائج المسجلة وحالة تعاونك في نهاية التمرين.
- يتم عرض ملاحظتنا وتعليقاتنا على الحسابات حسب فئة المحاسبة.

المطلب الثاني: منهجية فحص حسابات الاصول والمخزونات والديون والذمم.

سنعرض من خلال هذا المطلب العناصر الثانوية لتقرير محافظ الحسابات مع تسليط الضوء على منهجية فحص أصول المؤسسة ومخزوناتها وكذا الديون والذمم.

الفرع الاول: فحص حسابات الأصول

نقدم في هذا الجزء مجموعة الحسابات التي تمتلكها المؤسسة من أصول ثابتة ومعنوية ومالية ومختلف ما العمليات التي حلت بها خلال السنتين 2018-2019.

الهيكل والتطور

1- الهيكل والتطور:

جدول 3 تطور إجمالي الأصول الثابتة للشركة لسنتي 2018/2019

التطور 19/18	2019	2018	العناوين
	388518.00	388518.00	الأصول الغير ملموسة
	388518.00	388518.00	البرامج والتطبيقات
9503339.00	498854388079	489351049079	الأصول الثابتة
-	8240647.46	8240647.46	الأراضي
-	125990279.48	125990279.48	البنائيات
9503339.00	364623461.85	355120122.85	الأصول الثابتة الأخرى
-	-	-	الأصول قيد التنفيذ
-	19489000.00	19489000.00	الأصول المالية
9503339.00	518731906.79	509228567.79	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

يوضح الجدول أعلاه زيادة من حيث القيمة الإجمالية لـ 9,503,339.00 دينار جزائري. تتمثل عمليات الاستحواذ التي تمت خلال السنة المالية 2019 على النحو التالي:

جدول 4 عمليات الاستحواذ لسنة 2019

الزيادة	اسم الاصل
128.00،156 دج	مخفض
950.00،994 دج	المحرك الكهربائي
22750.00 دج	اعداد الشبكة
159460.00 دج	مكتب
612850.00 دج	كراسي
640788.00 دج	خزائن
224910.00 دج	مكيفات هواء
92820.00 دج	سخانات
57715.00 دج	جهاز كمبيوتر محمول
1251880.00 دج	كمبيوتر مكتبي
51765.00 دج	هاتف محمول
279000.00 دج	ساعة الوقت
29155.00 دج	قرص صلب
1401939.00 دج	حقيبة كبيرة

الزيادة	اسم الاصل
116025.00 دج	شاشات
699720.00 دج	طابعات
272510.00 دج	وحدة كمبيوتر
40000.00 دج	الوزن
160000.00 دج	نقطة دخول
215000.00 دج	الشاشة الالكترونية
30000.00 دج	غذاء
62000.00 دج	تحويل
244947.00 دج	محولات
785000.00 دج	كاميرات
237000.00 دج	فيديو المراقبة
260000.00 دج	قرص صلب
200000.00 دج	الة لحام القرص

المصدر: من اعداد الطالبتان من تقرير محافظ الحسابات

من خلال ما سبق يتضح انه يتم تسجيل الأصول الثابتة بما في ذلك سعر الشراء، والرسم على القيمة المضافة غير القابلة للاسترداد، بالإضافة إلى جميع تكاليف الشراء المتكبدة وفقاً للفواتير المقدمة. كما انه يتم احتساب إهلاكاتها على أساس القسط الثابت بمعدلات محددة وفقاً للعمر الإنتاجي المقدر لكل أصل ثابت. اضافة الى انه يتم حساب مخصصات الإهلاك في نهاية كل فترة مع مراعاة قاعدة "التناسب الزمني". وفيما يلي جرد نهاية السنة طبقاً للمحضر في يوم 2019/12/05

جدول 5 جرد نهاية السنة 2019.

اسم الأصل	المبلغ	المبلغ محاسبياً	المسجل	الفارق
حساب 204 برمجيات	388518.00	388518.00	388518.00	0.00
حساب 211 اراضي	8240647.46	8240647.46	8240647.46	0.00
حساب 213 البنايات	125990279.48	125990279.48	125990279.48	0.00
حساب 215 مرفق تقني	317713716.84	317713716.84	317713716.84	0.00
حساب 218 الأصول الثابتة	46909745.01	46909745.01	46909745.01	0.00
الاخري	19489000.00	19489000.00	19489000.00	0.00
حساب 262 الأوراق المالية				
المجموع	518731906.76	518731906.76	518731906.76	0.00

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

لقد نفذت التعاونية الجرد المعتاد للأصول الثابتة الملموسة وأعدت بياناً شاملاً لمخزونات الأصول الثابتة، وتم توقيع الجرد المادي للأصول الثابتة من قبل أعضاء الجمعية.

الفرع الثاني: ملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات على حسابات الأصول الثابتة

اولاً: الملاحظات

بعد عمليات الفحص التي تم إجراؤها، نقوم بصياغة الملاحظات التالية:

1- جميع عمليات الإطفاء المتراكمة مكونة بشكل صحيح من الأصول القابلة للاستهلاك؛

2- تم تسجيل فواتير البضائع المقتناة بشكل صحيح في الحسابات المحاسبية المناسبة؛

3- يتم تسجيل أرصدة الأصول الثابتة بشكل عام وتجميعها بشكل صحيح في الميزانية العمومية الختامية للسنة المالية 2019؛

4 - يتم تسجيل الحركة في الأصول الثابتة وحسابات الإهلاك مع توافق المبالغ المدخلة على العناصر المحاسبية المختلفة (الرصيد العام، دفتر الأستاذ العام والميزانية العمومية).

ثانياً: التوصيات

لقد قدم محافظ الحسابات التوصيات التالية:

1- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المهتكة بالكامل، والتي يستمر استخدامها. نوصي بمراجعة خطة الإهلاك الاقتصادي لهذه الأصول الثابتة، إذا تم استخدامها بمعدل عادي في إطار نشاط التعاونية، كما هو مبين في المادة 121-8 من SCF؛

2- معالجة الأصول منخفضة القيمة من خلال وضع إجراء وفقاً لأحكام اللجنة الدائمة المعنية بالتمويل حسب SCF

3- التأكد من تناسق حسابات الأصول الثابتة واستهلاكها مع القيم الموجودة في ملف إدارة الاستثمار؛

4- مراجعة تسميات الأصول الثابتة وحسابات الإهلاك، وينبغي تكييف عناوين الإهلاك بالرجوع إلى النظام المحاسبي والمالي وبما يتوافق مع العناوين العامة لـ SCF؛

5- يوصى بفحص قيمة الأوراق المالية لحقوق الملكية لتحديد أي خسارة في قيمة الأوراق المالية.

6- تطوير دليل إجراءات إدارة الأصول الثابتة

7- يجب تحديد المعايير المستخدمة للتمييز بين الأصول الثابتة والمصرفيات ومخزونات المخزون بوضوح.

الفرع الثالث: العمليات الأخرى المتعلقة بالأصول الثابتة.

نقدم في هذا الجزء مجموعة العمليات المتعلقة بالمخزونات ودراسة التغيرات الحاصلة بين السنتين 2018-2019.

1- فحص المخزونات:

= المخزونات ... DA 1188410.93

أ/ الهيكل والتطور:

جدول 6 مبالغ الحسابات العامة للمخزونات لسنتي 2018-2019

العناوين	سنة 2018	سنة 2019	تفاوت
بضائع	255912.90	255912.90	-
الخدمات والمستلزمات	-	-	-
اللوازم الأخرى	383129.18	932498.03	549386.85
المنتج النهائي	-	-	-
المخزون الخارجي	-	-	-
المجموع	639042.08	1188410.93	549368.85

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

من خلال الجدول بلغت المخزونات 1,188,410.93 دينار جزائري في عام 2019 مقابل 639,042.08 دينار جزائري في عام 2018، بزيادة قدرها 86%.

وتعتبر عملية الجرد المادي للمخزونات التي قام بها فريقان من مقبولة، وتسوية الجرد المادي مع بيانات الحسابات العامة يعطي ما يلي:

جدول 7 الجرد المادي و المحاسبي لحسابات المخزونات

الاسم	المادي	المحاسبي	الفارق
حساب 30 البضائع	255912.90	255912.90	0.00
حساب 32 اللوازم الأخرى	932498.03	932498.03	0.00
المجموع	1188410.93	1188410.93	0.00

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

غير انه بتاريخ 2019-12-31 تشكلت حسابات المخزون بمبلغ 1188410.93 دج، وتكونت بشكل خاص في الجدول الموالي

جدول 8 الاختلافات في المخزونات ما بين سنتي 2018-2019

رقم الحساب	الاختلاف	2019	2018	الاسم
300	-	255912.90	255912.90	حقيبة البولي بروبيلين
32100	95200.00-	-	95200.00	مخزون الوقود
3210002	295800.00	295800.00	-	مخزون الوقود الجيد
321029	5420.57-	8130.85	13551.42	الفوستوكسين
321030	84830.06	109280.06	24450.00	اكتيليك
321037	-	3250.00	3250.00	مبيد الروتيسيد
32104	-	35554.00	35554.00	سلسلة ملزمة
321041	-	12600.10	12600.10	سوريكسا حبيبات 10 كيلو
321042	81903.04	81903.04	-	راكسيل
321051	7425.00-	24750.00	32175.00	كيس عينات بلاستيكي 2.5 ك.غ EP70
3210511	58310.00	58310.00	10530.00	كيس تخزين PP50 ك.غ مطبوع
32106	19315.20	29845.20	-	اكياس GR ECH500
32108	41956.12	77992.12	36036.00	أكياس 1KG ECH
32219	75300.00	75300.00	-	توريدات منوعة
32220	-	119782.66	119782.66	شراء متجر بالمسيلة
المجموع	594368.85	1188410.93	639042.08	

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

المطلب الثالث: فحص الديون والذمم

من خلال هذا الجزء سيتم توضيح حسابات الديون والذمم الخاصة بالمؤسسة والتي تم تقديمها سنة 2018 و2019 للكشف عن الاختلافات والزيادات او الانخفاضات الممكنة.

الفرع الأول: فحص الديون

هنا يتم جمع كل ما على المؤسسة من ديون نحو الغير للسنتين 2018-2019 والمقارنة بينهما.

1- تطور هيكل الديون

جدول 9 التطورات في حسابات الديون

بيان المعلومات	2018	2019	الاختلافات	% EVOL نسبة التطور	%T DETTE نسبة الديون
الاقتراضات و الديون المالية	203649663.00	203649663.00	-	0.00	12.35
احكام و منتجات كونست من DAVA	63296550.44	19758445.20	43538105.24-	68.78-	1.20
حسابات قابلة للدفع	856633898.64	843947019.99	12666878.65-	1.48-	51.18
الضرائب	-	-	-	0.00	0.00
ديون أخرى	484304803.25	581492397.27	97187594.02	20.07	35.27
نقود المسؤولية	-	-	-	-	-
اجمالي الديون	1607884915.33	1648847525.46	40962610.13	2.55	
اجمالي المطلوبات	2173252961.30	2425133732.30	251880771.00	11.59	67.99

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

ان الزيادة في مستوى الديون طفيفة خلال السنة المالية 2019، وتصل إلى 40,962,610.13 دينارًا، أي بقيمة نسبية 2.55٪، تتكون الديون بشكل أساسي من ديون المخزون مقابل براغي مؤسسات التخزين

2- القروض والديون المالية

الحساب 167"، يظهر رصيدًا قدره 203,649,663.00 دج بخصوص ديون اقتناء المعدات الزراعية كجزء من عملية التأجير. بتمويل من دعم حكومي وبالشراكة مع متخذي CCLS الثلاثة في CCLS في M'SILA كقائد، دون أي تحرك في عام 2019.

3 - المخصصات والدخل المدفوع مقدمًا

تتكون المخصصات والدخل المدفوع مقدمًا من معدات الحقائق المؤجرة بمبلغ صافٍ قدره 19,758,445.20 دج. ويقدر ما يتعلق الأمر بالإعانات المتعقبة في حسابات التعاونية SCF، فإنها تتم معالجتها وفقًا لأحكام صندوق الضمان الاجتماعي، وقد أعادت التعاونية دمج حصة الإعانات المطفأة في بيان الدخل للسنة المالية 2019.

4 - حسابات الدفع والحسابات ذات الصلة

لقد ارتفعت من 843,947,019.99 دج عام 2018 إلى 856,633,898.64 دج في عام 2019، بانخفاض نسبته 01% مقارنة بعام 2018، وتمثل 51% من إجمالي الديون.

ان الحسابات الدائنة (العادية) تحتوي على الحسابات الفرعية التالية المفصلة في الجدول الموالي

جدول 10 اختلافات الحسابات الفرعية للحسابات الدائنة لسنتي 2019-2018

الاختلافات	سنة 2019	سنة 2018	العناوين
35455285.04+	612069544.62	576614259.58	منظمات التخزين
32298664.54-	24858111.65	57156776.19	مقابل الأسهم والخدمات
16582239.41-	200079666.39	216661905.80	ديون منظمة التعاون الإسلامي
282970.26+	6028038.33	5745068.07	UCC وهران
455770.00+	911659.00	455889.00	الأصول الثابتة
12686878.65-	843947019.99	856633898.64	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

5 - ديون أخرى: إن الديون الأخرى تحتوي على الأرصدة التالية المفصلة في الجدول الموالي

جدول 11 اختلافات حسابات الديون الأخرى لسنتي 2019-2018

رقم الحساب	الاختلافات	سنة 2018	سنة 2019	اسم الحساب
421000	10326051.82	1331387.66	11657439.48	صافي الرواتب
431000	93346.86	1215627.02	1308973.88	استقطاع الضمان الاجتماعي 9%
432000	489492.34	3244104.77	3733597.11	المنظمات الاجتماعية 26%
432100	18760.97-	23978.47	5217.50	المنظمات الاجتماعية 3.5% خفض
432200	109324.65-	115290.70	5966.05	تخفيض المساهمة الاجتماعية 36%
432300	1299443.66	2003294.78	3302738.44	الحجب المتبادل
432400	390000.00	692250.00	1082250.00	خصم استحقاق الوفاة
442000	596875.53	2696100.89	3292976.42	خصم IRG من الأجر
442100	25824.52	-	25824.52	خصم IRG 10%
467001	873833.52	277865.77	1151699.29	خصم ديون ELECT. MENAG
4670351	79103920.87	186526141.01	265630061.88	14 CPFT MOUNLINS مطاحن
46704	200000.00	511.98	200511.98	سداد MU.TR.CER
46705	100000.00	-	100000.00	القروض الاستهلاكية MU.TR.CER
467051	3561600.00	1468400.00	5030000.00	الاستقطاع/الائتمان المتبادل
46706	295982.74	275892.69	571875.43	الاستقطاع/القرض لأعضاء الإسكان MU.TR.CER
467835	-	28439326529	284393265.29	ديون إعادة تنظيم OAIC
486	40692.22-	40692.22	-	النفقات المدفوعة مسبقا
المجموع		484304803.25	581492397.27	

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

يمثل الجدول أعلاه مجموعة الحسابات في الديون الأخرى حيث أن الزيادة في مستوى الديون الأخرى طفيفة خلال السنة المالية 2019، وتصل إلى 97187594.02 دينارًا.

الفرع الثاني: فحص الذمم

نقدم فيها فحص لحسابات الذمم المالية اتجاه الذمم إجمالاً والذمم المالية التجارية وكذا ملاحظة الاختلافات بين سنتي 2018-2019 وهذا ما سنبينه في النقاط الآتية.

1- تطور هيكل الذمم

جدول 12 إجمالي تطور هيكل الذمم

T CRES	المعامل	الاختلافات	2019	2018	الاسم
43.76	17.11	140944285.03	964913001.65	823968716.62	الزبائن
56.24	5.48	64460587.82	1240138343.85	1175677756.03	المدينون الآخرون
-	-	-	-	-	الضرائب وما يماثلها
100.00	10.27	205404872.85	2205051345.50	1999646472.65	إجمالي الذمم المالية
118.31	-14.24	309510786.42	1863742174.88	2173252961.30	إجمالي الأصول

المصدر: من أعداد الطالبتان عن تقرير محافظ الحسابات

لقد شهدت الذمم المدينة في نهاية عام 2019 زيادة قدرها 205.404.872.85 دينار جزائري في صافي القيمة مقارنة بعام 2018، وهو ما يمثل انخفاضًا بنسبة 10٪.

فحص الحسابات

2- تطور الذمم المدينة التجارية:

انتقلت من 823,968,716.62 دينار جزائري في عام 2018 إلى 964,913,001.65 دينار جزائري في عام 2019، بزيادة قدرها 17٪ مقارنة بعام 2018، وهي تمثل 43٪ من إجمالي الذمم المدينة.

1-2 العملاء العاديون:

تحتوي حسابات العملاء (العادية) على الحسابات الفرعية التالية:

جدول 13 تطور نمم العملاء العاديون

الاختلافات	سنة 2018	سنة 2019	عنوان
0.00	368907137.77	368907137.77	منظمات التخزين
156669.41-	74827546.06	74670876.65	المزارعين
8592232.60+	30651564.53	39243797.13	المطاحن
127805290.90+	327006229.75	454811520.65	O.A.I.C
3951146.94+	21656989.51	25608136.45	U.C.C بوهرا
0.00	919249.00	919249.00	التمويل المسبق الزراعي
752284.00+	0.00	752284.00	مركز URCA CLS
140944285.03+	823968716.62	964913001.65	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

1-2 المدينين الاخرين

تحتوي حسابات المدينين الاخرين على الحسابات الفرعية التالية:

جدول 14 تطور نمم المدينون الاخرون

رقم الحساب	الاختلافات	سنة 2019	سنة 2018	اسم الحساب
40931	-	50812.60	50812.60	سلف للمنتجين
425000	18666.67-	8000.01	26666.68	سلف على الراتب
4324001	2361834.13-	-	2361834.13	حجب منفعة الوفاة
467003	-	1694929.25	1694929.25	الديون AGRO
467004	1147432.67	12531260.02	11383827.35	نمم الخدمة الاجتماعية
467009	-	587619.47	5897619.47	مدين قبضي اخر SGDA
467016	16425570.00-	13688975.01	30114545.01	معدات الري UCC واهرا
467035	79103920.87	279778249.81	200674328.94	CPFT مواصلات OAIC
467061	95000.00	95000.00	-	القرض السكني
467070	41650.00	41650.00	-	الانحراف ناقص المخزون المادي للوقود
467435	2636454.28	47944296.69	45307842.41	OAIC للتأجير
467535	-	6308518.10	6308518.10	OAIC مكافئات الضرائب
467536	5206.80	16554.48	11347.68	انتمان المورد
467630	-	155000.00	155000.00	عملاء الشعير
467650	237000.00	237000.00	-	الدفع عن طريق حساب الاستلام عن طريق الخطأ
467670	-	1835874.90	1835874.90	حساب الخصم والانتمان المفقود
467735	-	831318117.38	831318117.38	OAIC مطالبات إعادة تنظيم
467750	-	324478.30	324478.30	OAIC بناء
467935	-	38212007.83	38212007.83	OAIC سماء
المجموع	64460593.82	1240138343.85	1175677750.03	

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

وبلغت حسابات قسم المدينين الآخرين 1,240,138,343.85 دينار جزائري بتاريخ 2019/12/31 وسجلت زيادة قدرها 64,460,593.82 دينار جزائري.

المطلب الثالث: فحص كشوفات الدخل والنتائج.

سنقوم بالعرض من خلال هذا المطلب العناصر الأخيرة التي تم فحصها في تقرير محافظ الحسابات والتي تتمثل في كشوفات الدخل والنتائج.

الفرع الأول: فحص كشوفات الدخل

تعكس بيانات دخل الشركة اعتباراً من 2019/12/31 إدخلات التدفق التجاري المتعلقة بنشاط الشركة والمصروفات العادية والإيرادات خلال السنة المالية 2019.

التغير في قائمة الدخل

1- إنتاج السنة المالية

يعتبر إنتاج السنة المالية مؤشراً صعباً للتعامل معه لأنه يتكون أساساً من تعويض التدخل في المبيعات والتحويلات من الحبوب نيابة عن OAIC، فيما يتعلق بما يلي:

جدول 15 نسبة التغير في قائمة الدخل

الاجمالي		الاختلافات		العناوين
2019	2018	الاجمالي	%	
544071178.50	569596693.18	-25525514.68	-4.48	المبيعات والمنتجات التغير في المخزون الحالي انتاج معطل منحة التشغيل
544071178.50	569596693.18		-4.48	انتاج التمرين
18173917.47	20981225.93		-13.38	المشتريات المستهلكة خدمات خارجية اخرى
13392418.42	21968754.90		-39.04	الاستهلاك خلال السنة
31566335.89	42949980.83	-25525514.68	-26.50	قيمة المضافة التشغيلية
512504842.61	526646712.35	-2807308.46	-2.69	نفقات الموظفين الرسوم الجمركية و الضرائب
262842750.96	225274235.49	-8576336.48	16.68	فائض التشغيل الاجمالي
249662091.65	301372476.86	-11383644.94	-17.16	المنتجات التشغيلية مصاريف تشغيلية اخرى الاحكام و الخسائر فقدان القدرة على التعافي الصعب
14749571.58	16045247.88	-14141869.74	-8.08	النتيجة العملياتية
57573.14	1377506.18	37568515.47	-95.82	المنتجات المالية المصاريف المالية
34276196.03	39493046.80	-51710385.21	-13.21	النتيجة المالية
230077894.06	276547171.76	-1295676.30	-16.80	النتيجة العادية قبل الضرائب
		-1319933.04		الضرائب المستحقة على النتائج الضرائب المؤجلة
0.00	0.00	-5216850.77		اجمالي الإيرادات العادية
230077894.06	276547171.76	-46469277.70	0.00	مجموع المصاريف العادية
			16.80	النتيجة الصافية العادية
558820750.08	-	0.00		عناصر غير عادية - إيرادات عناصر غير عادية - اعباء
328742856.02	585641941.06			نتيجة غير عادية
230077894.06	309094769.30		-4.58	النتيجة الصافية للسنة

المصدر: من اعداد الطالبتان عن تقرير محافظ الحسابات

- التدخل في المبيعات للمستخدمين والتحويلات إلى ACS؛

- بدل التخزين؛

- قسط التحصيل؛

- خدمات تأجير أخرى.

- بلغت المبيعات والمنتجات الإضافية 544,071,178.50 دينار جزائري والتي شهدت انخفاضا بنسبة 04% مقارنة بالعام السابق.

3- استهلاك السنة المالية

يشمل استهلاك عنوان السنة بشكل أساسي بندين مختلفين، وهما كالتالي:

جدول 16 نسبة التغير في استهلاك السنة المالية

EVOL %	الاختلافات	2019	2018	نماذج
				ممارسة الاستهلاك
13.38-	2807308.46-	18173917.47	20981225.93	مشتريات مستهلكة
39.04-	8576336.48-	13392418.42	21968754.90	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
26.50-	- 11383644.94	31566335.89	42949980.83	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

ملاحظات:

- يتعلق الاستهلاك الأكثر أهمية باستهلاك قطع الغيار والوقود، علاوة على ذلك، يتم تعويض هذه النفقات من خلال تحصيل هوامش التعبئة والتغليف والمعالجة وإيرادات الإيجار الأخرى؛
- يتم تحديد استهلاك البضائع شهرياً على أساس قسائم الخروج التي تحددها خدمات التحكم ومدير المخزون.

4- نفقات التشغيل:

جدول 17 نسبة التغير في نفقات التشغيل

المصدر: من اعداد الطالبان عن تقرير محافظ الحسابات

النماذج	2018	2019	الاختلافات	% EVOL
رسوم الاستغلال				
نفقات الموظفين	225274235.49	262842750.96	37568515.47	16.68
الضرائب والرسوم وما يشابهها	-	-	-	0.00
المجموع	225274235.49	262842750.96	37568515.47	16.68

• من الواضح أن تكاليف الموظفين تشكل الجزء الأكبر من تكاليف التشغيل، حيث تمثل 80% من إجمالي التكاليف. يدخلون في تكوين دوران يصل إلى 48 %.

الفرع الثاني: فحص النتائج

ان نتائج التعاونية جاءت منخفضة عن نتائج العام السابق. هذا هو الحال بالنسبة لـ:

1- القيمة المضافة التي تنتقل من (+) 526646712 DA في 2018 إلى (+) 842 512504 DA في 2019، أي انخفاض 14141869 DA.

القيمة المضافة تعبر عن زيادة القيمة التي تساهم بها التعاونية، في ممارسة أنشطتها المهنية اليومية، على السلع والخدمات من أطراف ثالثة. لذلك فهو يقيس المساهمة المحددة للتعاونية في عملية إنتاج وتوزيع سلعة، وهي مساهمة تعتمد بشكل وثيق على أهمية وتأهيل الوسائل في الأفراد والمعدات المنفذة.

2- من إجمالي الفائض من (+) 476 301372 DA في عام 2018 إلى (+) 091662249 دج في 2019، أي بانخفاض 51710385 دج.

فائض التشغيل الإجمالي هو معيار جيد للأداء الصناعي والتجاري للتعاونية. في الواقع، إنها مستقلة عن طريقة التمويل وشروط الاستهلاك والإيرادات والمصروفات غير العادية. يعتمد

فقط على عمليات الإنتاج والتسويق. غالبًا ما نتحدث عن "التوازن الصادق" فيما يتعلق بـ E.B.E. جميع الإيرادات والنفقات المكونة لـ E.B.E قابلة للصرف والصرف.

3- من نتيجة التشغيل التي تمتد من (+) DA 276547171 في 2018 إلى (+) DA 23077894 في 2019.

يتم تحديد نتيجة التشغيل عن طريق إضافة إلى E.B.E الآخر يومًا بعد يوم منتجات الإدارة، وعكس خسارة القيمة والمخصصات، ثم بخصم رسوم الإدارة الحالية الأخرى وكذلك مخصصات الإطفاء والمخصصات وفقدان القيمة.

4- نتيجة السنة المالية

تتكون النتيجة الصافية من الفرق بين جميع الإيرادات والمصروفات للسنة المالية. يمثل المقياس المحاسبي للنتيجة التي ستظهر على جانب المطلوبات في الميزانية العمومية.

تستفيد النتيجة الصافية من توزيع أفضل من أرصدة الإدارة الوسيطة الأخرى بقدر ما تظهر في جانب المطلوبات في الميزانية العمومية. هذا عنصر مركزي في تحليل الربحية المالية للتعاونية.

صافي الربح الظاهر في الميزانية العمومية اعتبارًا من 31 ديسمبر 2019 يصل إلى 230,077,894.06 دينار جزائري.

المبحث الثاني: المعلومات المدرجة في تقرير المدقق الجبائي.

الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة (SARL MULTI BITON) بالعنوان المحل رقم: 01 طريق بوسعادة 538 قطعة بالمنطقة الصناعية بوسعادة ويتمثل موضوع نشاطها في

الانتاج الصناعي لمنتجات الخرسانة غير المجمعة بداية من تاريخ: 28/11/2010

برأسمال: 8,000,000 دج وهذا ما يبينه السجل التجاري للشركة تحت رقم:

10ب0563238 تابعة اداريا لمفتشية الضرائب جبل عزالدين تحت المادة رقم:

28200574758 والرقم الجبائي: 001028209007546 يشرف على تسيير شؤونها

المسير بالعمري لطفي.

المطلب الأول: الوضعية الجبائية للشركة.

ومن خلال هذا المطلب سيتم ذكر مختلف تعاملات المؤسسة واستراتيجيتها المتبعة للضرائب المباشرة ورقم الأعمال حسب المواد القانونية.

الفرع الأول: الضرائب مباشرة:

الشركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات حسب المواد: 135 و 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اضافة الى الرسم على حجم المعاملات وفقا للمواد 217-357 من نفس القانون المذكور أعلاه.

ولكون الشركة تشغل عمالا فهي خاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي فئة الرواتب والأجور حسب المواد من: 66 الى 75 من نفس القانون كما تخضع مبيعات الشركة المسددة نقدا لحقوق الطابع حسب المادة 100 من قانون الطابع.

كما تخضع الشركة للضريبة على الدخل الاجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة (IRCM) حسب المواد من 45 الى 48 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الثاني: الرسوم على رقم الاعمال

نظرا لطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة فهي خاضعة للرسم على رقم الاعمال حسب المواد: 4 و 5 و 14-29-30 ومايلها من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي على الاستثمارات والأعباء .

يتم في هذا المطلب شرح كيف تكون عمليات التحقق من خلال المضمون حيث يتم التدقيق على الاستثمارات والأعباء الخاصة بالشركة واكتشاف ما يتم رفضه وقبوله جبائياً.

الفرع الأول: التدقيق على الاستثمارات:

من خلال دراسة الاستثمارات التي وجدت اثناء نشاط المؤسسة والتي تم توضيحها اليك في الجدول التالي:

جدول 18 التدقيق على استثمارات المؤسسة

نوعية العتاد	تاريخ الاقتناء	ثمن الاكتساب HT	قسط الامتلاك 2016	ملاحظات
Vehicule Hyundai H1	03/01/2011	1 959 829,06	0	تم التنازل بتاريخ 21/10/2017
Camion Benne BEIBEN	18/12/2012	5 000 000,00	1 000 000	//
SEMI REMORQUE COCOTTE 40 TONNE	21/04/2015	5 645 000,00	1 129 000	//
Vehicule GONOW MINI VAN	14/09/2015	651 196,58	130 239	سيارة سياحية
Vehicule GONOW MINI BUS	29/10/2015	685 384,62	137 077	سيارة سياحية
Vehicule SYMBOLE	18/02/2016	1 381 000,00	166 667	سيارة سياحية
Vehicule MINI BUS IVECO	20/04/2016	3 500 427,35	466 724	//
TRACTEUR ROUTIER 6*4 HOWO	16/07/2016	6 589 743,59	549 145	//
Vehicule SYMBOLE	01/09/2016	1 499 000,00	66 667	سيارة سياحية
المجموع الاهتلاك الفعلي			3 645 519	

المصدر: من اعداد الطالبتان عن تقرير المراجع الجبائي

الفرع الثاني التدقيق في الأعباء:

من خلال دراسة الاعباء تبين وجود مصاريف غير قابلة للخصم وليست مرتبطة بالنشاط الممارس او لا تدخل في الاستغلال المباشر لنشاط الشركة والموضحة في الجدول التالي:

جدول 19 التدقيق على الأعباء الخاصة بالمؤسسة.

البيان /السنوات	2014	2015	2016	السبب
مصاريف الفندق والاطعام	121 531	254 248	67 513	استغلال خارج الشركة
مصاريف الهاتف اوريدو الخاصة بالعمال	0	134 702	417 413	استغلال خارج الشركة
مصاريف الشيخوخة للشريك محمد شمس الدين	32 400	0	0	لاتخص الشركة
مصاريف الاشهار والهدايا	105 225	0	0	المادة: 169
مصاريف التنقل والسياحة	135 986	0	0	لاتخص الشركة
مصاريف كراء السيارات السياحية	0	0	319 200	يمتلك 04 سيارات سياحية
مصاريف التنقل	202 802	0	0	غياب الاثباتات
المجموع	597 944	388 950	804 126	0

البيان /السنوات	2016
الاهتلاك المستخرج بالنسبة لعتاد النقل	#REF!
الاهتلاك المصرح به بالنسبة لعتاد النقل	4 134 251
الفارق المدمج في الارباح	#REF!

المصدر: من اعداد الطالبتان عن تقرير المراجع الجبائي

لقد تم رفض الفاتورة رقم: 409 بتاريخ: 2014/12/31 بمبلغ قدره: 205500 دج من مادة الوقود لعدم احترام شروط تحرير الفاتورة رفض الفاتورة رقم: 102 بتاريخ: 2016/12/31 بمبلغ قدره: 1238160 دج من مادة الوقود لعدم احترام شروط تحرير الفاتورة الاجمالية المنصوص عليها في المواد 14 و15 و17 المرسوم التنفيذي رقم: 468/2005 بتاريخ: 2005/12/10 الصادرة في الجريدة الرسمية رقم: 80

التقييم العام للمحاسبة:

تم الاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مسير الشركة في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على ارباح الشركات للسنوات:

2014/2015/2016

المبحث الثالث: دراسة أوجه التشابه والاختلاف بين تقرير محافظ الحسابات وتقرير التدقيق الجبائي.

ومن خلال ما تم التطرق إليه من تقرير محافظ الحسابات والتقرير الجبائي نستطيع تحديد جملة من العناصر التي تبين مدى التشابه والاختلاف الكامن بينهما وهذا ما سنبينه في المطالب الآتية.

المطلب الأول: دراسة أوجه التشابه

لا بد من وجود عناصر تشابه بين التقريرين لأنهما وضعا لكشف الأخطاء وتدقيق أعمال الشركة من كل جانب ولذلك وجدنا جملة من التشابهات نحصرها في العناصر التالية:

1- كلاهما عبارة عن تدقيق خارجي حيث أن كلاهما يتمتعان بالاستقلال كامل عن ادارة المؤسسة ومسؤول عما تم يقدمه تقريره من رأي وكلاهما يتم مرة واحدة خلال السنة؛

2- كلاهما يركزان على محاسبة المؤسسة حيث أن كل ما يقوم به المحاسب من تسجيل محاسبي وترحيل واعداد جداول النتائج وغيره يتم تدقيقه سواء من طرف المدقق المحاسبي أو المدقق الجبائي؛

3- كلاهما يتشابهان في المنهجية حيث أن المدقق المحاسبي يتبع في كتابة تقريره المحاسبي على نفس منهجية المدقق الجبائي؛

4- كلاهما يركزان على أصول المؤسسة اي أن كل أصل في المؤسسة يتم تدقيقه سواء من طرف المدقق المحاسبي أم الجبائي؛

5- كلاهما يركزان على رقم أعمال الشركة حيث أن المدقق المحاسبي يعتمد على رقم أعمال الشركة في عملية تدقيقه للتسجيلات المحاسبية وغيرها وكذا المدقق الجبائي يعتمد على رقم الاعمال في تحديد مجموع الضرائب الواجب دفعها؛

6- كلاهما يسعيان لفحص معطيات المؤسسة للحد من الغش و التهربات التي تقوم بها المؤسسات بغية التخفيف من الضرائب، حيث كمثل يعتمد المكلف على زيادة المشتريات من أجل تخفيض هامش الربح الإجمالي ومن ثم تخفيض هامش الربح الصافي وهذا يؤدي الى تخفيض الضرائب ومن هذه الناحية فالخطأ هنا محاسبي وهو التسجيل المزدوج للفاتورة مثلاً فيؤدي ذلك إلى خطأ جبائي متعلق بالرسم على القيمة المضافة.

7- يسعى كل من التدقيق الجبائي والمحاسبي لفحص معطيات المؤسسة للحد من الغش و التهربات التي تقوم بها المؤسسات بغية التخفيف من الضرائب؛ شرح

8- لا يمكن الفصل بين التدقيقين المحاسبي والجبائي فكلاهما يعتمد على أحدهما الآخر بالرغم من اختلاف أهدافهما؛

9- كل من التدقيق المحاسبي والجبائي يهدفان الى تحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛

10- يعملان على نشر تقارير مفادها تقديم وضعية المؤسسة الصحيحة للأشخاص المعنيين.

المطلب الثاني: دراسة اوجه الاختلاف.

كما وجدنا عناصر تشابه فهناك عناصر اختلاف كذلك تم اكتشافها من خلال ما سبق وسنذكرها في حملة من العناصر وهي:

- اختلاف القواعد الضريبية عن القواعد المحاسبية المتبعة في اعداد التقارير؛

- التدقيق المحاسبي يتضمن (فحص الحسابات، الدفاتر الإلزامية، الأصول، الديون، الذمم المالية والنتائج) أما التدقيق الجبائي فيتضمن (الاطلاع على التدقيق المحاسبي واكماله بفحص الضرائب بمختلف أنواعها (tva, ibs, tap, irg)

- يسعى التدقيق المحاسبي لضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية أما التدقيق الجبائي فيسعى لتعظيم إيرادات الدولة؛

- يلم التدقيق المحاسبي بجميع جوانب المؤسسة عكس التدقيق الجبائي الذي يركز على الجانب الضريبي فقط؛

- يوضح التدقيق المحاسبي نشاط المؤسسة الاستغلالي خلال الدورة المالية التي تظهرها القوائم المالية بخلاف التدقيق الجبائي الذي يعتمد على التدقيق المحاسبي ويعدله وفق للنصوص والقوانين الجبائية؛

- التدقيق المحاسبي أكثر شمولاً من التدقيق الجبائي؛

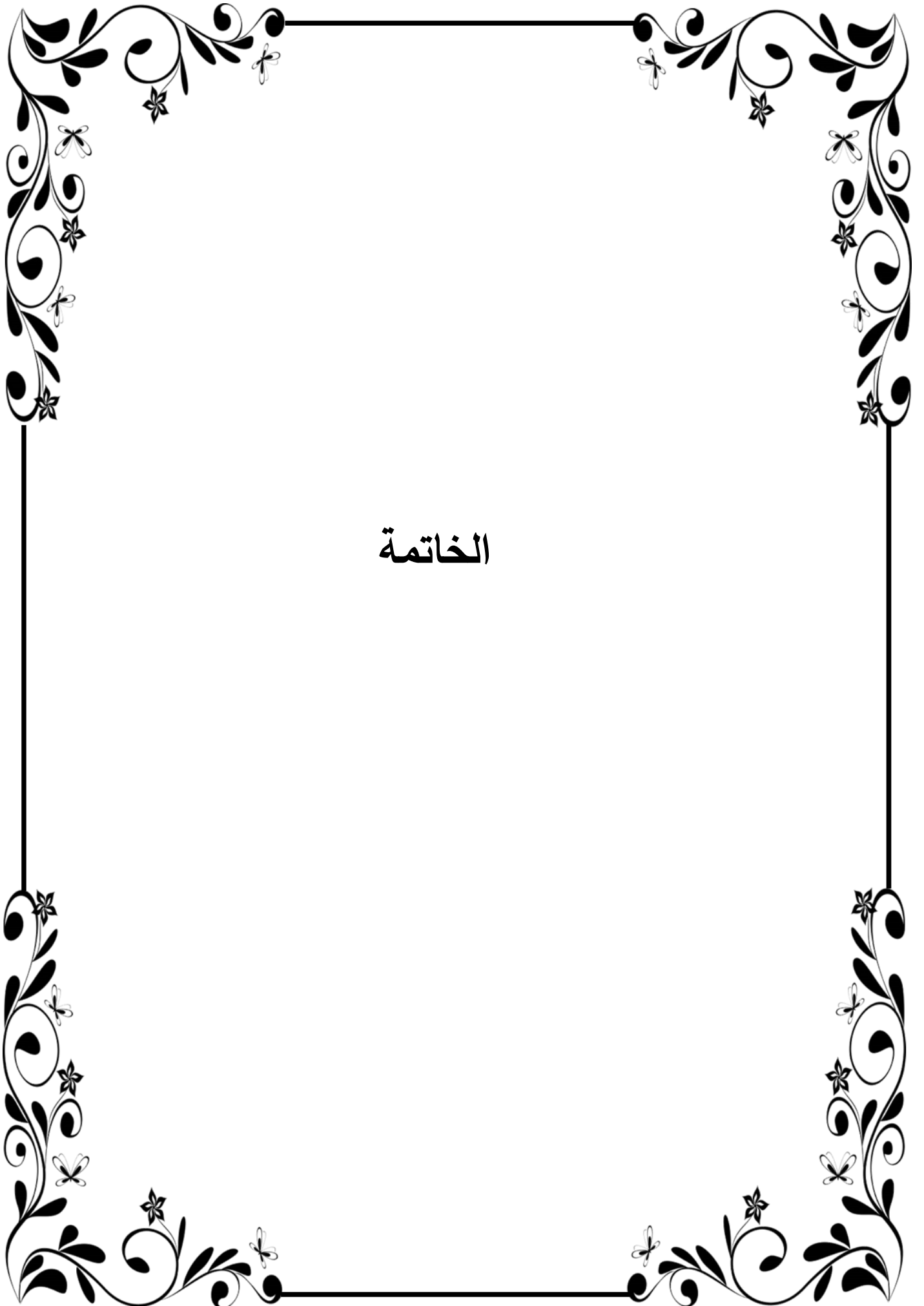
- يعتمد التدقيق المحاسبي في اعداد التقارير على القواعد المحاسبية السارية المفعول داخل المؤسسة او البلد فقد تختلف من بلد لآخر، أما التدقيق الجبائي فيعتمد على القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية؛

- التدقيق المحاسبي تقوم به المؤسسة عكس التدقيق الجبائي الذي تفرضه الدولة للحد من التهرب والغش الضريبي وأحياناً ما تقوم به المؤسسة بحد ذاتها لضمان تجنبها لأي عقوبات.

جدول 20 الاختلاف بين التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي

الفرق	التدقيق المحاسبي	التدقيق الجبائي
لقواعد المتبعة	يعتمد التدقيق المحاسبي في اعداد التقارير على القواعد المحاسبية السارية المفعول داخل المؤسسة او البلد فقد تختلف من بلد لآخر	يعتمد التدقيق الجبائي على القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية التي تفرضها الدولة
المضمون	فحص الحسابات - الدفاتر الإلزامية - الأصول - الديون - الذمم المالية - النتائج	الاطلاع على التدقيق المحاسبي وإكماله بالتدقيق على: - الاستثمارات - الأعباء - TAP - IBS - TVA - IRG
الهدف	ضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية	تعظيم إيرادات الدولة
الإلمام	يلم بجميع جوانب المؤسسة	يركز على الجانب الضريبي فقط
التوضيح	يوضح نشاط المؤسسة الاستغلالي خلال الدورة المالية التي تظهرها القوائم المالية	يعتمد على التدقيق المحاسبي ويعدله وفق للنصوص والقوانين الجبائية
الشمولية	كثر شمولية	اقل شمولية
من الذي يقوم به	تقوم به المؤسسة أو طرف ثالث يتفق عليه "الملاك"	تقوم المؤسسة به لضمان تجنب أي عقوبات أو تفرضه الدولة للحد من التهرب والغش الضريبي

المصدر: من تليخيص الطالبة هني احلام



الخاتمة

الخاتمة:

ختاما لبحثنا المتمثل في دراسة الفجوة بين التدقيق المحاسبي والجبائي بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات وتقرير التدقيق الجبائي فأنا نستنتج أنه ونظرا للاهتمام الكبير بمجال التدقيق وخاصة من جانب الدولة التي تحرص على ضرورة التزام جميع المؤسسات بالقواعد الجبائية والتشريعات فإن الكثير من الباحثين والمهنيين في تخصص المحاسبة والجباية وتدقيق الحسابات أولو أهمية له لما شهدته من تطور سريع على مستوى الوظائف الذي جعله يحوز على مكانة هامة في المجتمع.

ومن خلال دراستنا هذه اتضح لنا عبر ما تم التطرق إليه في الجانبين النظري والتطبيقي أن كل من التدقيق المحاسبي والجبائي له دور خاص به فالتدقيق المحاسبي يعتمد على فحص القوائم المالية وضمان تعبيرها الصادق عن العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة لتجنب كل تحايل ممكن وكذا التدقيق الجبائي الذي يعمل بدوره عن كشف الأخطاء والتهريات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بغية تخفيف نسبة الضرائب الواجب تسديدها.

ومن جهة أخرى تم تسليط الضوء في دراستنا على الفجوة الكامنة بين التدقيق المحاسبي و الجبائي فمما لا شك فيه أن هناك أوجه تشابه و اختلاف بينهما ولو بشكل بسيط إلا أنه كان من الصعب الفصل بينهما وذلك لما لهما من علاقة ترابط و تكامل فالمراجعة المحاسبية هي أصل المراجعة الجبائية ولا يمكن بدأ المراجعة الجبائية بدون الاستعانة بالمراجعة المحاسبية فكلاهما يعتمد على الآخر في عمله مع اختلاف اهدافهما و التشارك في هدف الحصول على معلومات صحيحة تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة بعيدا عن كل تلاعب أو غش واحتيال ممكن و ايضا كونهما مبنيان على منهجية واحدة في التدقيق، وكذا وجود بعض الاختلافات أبرزها اعتماد التدقيق المحاسبي على القواعد المحاسبية المتفق عليها أما التدقيق الجبائي فيعتمد على القواعد الجبائية و مختلف ما نص عليه المشرع الجبائي الجزائري، مما يؤثر على مضمون التقريرين كما أن التدقيق المحاسبي مفاده تقديم قوائم مالية صحيحة للمعنيين لزيادة الثقة اما الاخر فههدفه تعظيم ايرادات الدولة.

أولاً: اختبار الفرضيات

من خلال الجانب النظري والتطبيقي لموضوع الدراسة، نستطيع الاجابة الآن على فرضيات الدراسة المذكورة سابقا في المقدمة وهي التالي:

- "يهدف التدقيق المحاسبي لإعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية في المؤسسة"، يقوم المكلف بالتدقيق المحاسبي بفحص وتقييم كامل لكل ما قامت به المؤسسة من عمليات خلال السنة مع تصحيح كل ما يجب تصحيحه من مخالفات وأخطاء ممكنة الحدوث وإبداء رأيه الفني المحايد في تقرير يعكس صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة.

- "يهدف التدقيق الجبائي على تقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة وكشف أي تهرب أو غش ضريبي ممكن من خلال فحص حسابات الضرائب وغيرها لأنها الممول الرئيسي لخزينة الدولة"، التدقيق المحاسبي لا يصادق على صحة وسلامة أي معلومة جبائية الا بوجود أدلة تثبتتها ولذلك فإن المدقق الجبائي يعتمد وبشكل كبير على تصريحات المدقق المحاسبي ومنه ضمان جودة الوضعية الجبائية للمؤسسة وكذلك في حالة وجود أي خطأ أو التباس تقوم الادارة الجبائية بإرسال اشعار بالتحقيق في المحاسبة للمكلف بالضريبة.

- "هناك اختلاف كبير ما بين التدقيق المحاسبي (محافظة الحسابات) و التدقيق الجبائي من حيث منهجية اعداد التقارير و مضمونها حيث لكل تقرير مضمون يختلف عن الآخر ناهيك عن الاستراتيجيات و القواعد القانونية المتبعة وغيرها"، ان التدقيق المحاسبي و الجبائي متشابهان كلياً من حيث منهجية إعداد التقرير فكلاهما يتبع طريقة إعداد ذاتها، أما من حيث المضمون فإنهما يختلفان فالتدقيق المحاسبي يركز على العمليات التي قامت بها المؤسسة ككل أما التدقيق الجبائي فيقوم بالإضافة إلى تصريحات المدقق المحاسبي بالتدقيق على الاستثمارات، الاعباء، الضرائب والرسوم ومنه فالتقرير المحاسبي عبارة عن مكمل للتقرير الجبائي، وبالنسبة للاستراتيجيات المتبعة فإن التدقيق المحاسبي يعتمد في اعداد التقارير على القواعد المحاسبية السارية المفعول داخل المؤسسة او البلد فقد تختلف من بلد لآخر أما التدقيق الجبائي فيعتمد على القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية التي تفرضها كل دولة.

ثانيا: نتائج الدراسة

وبعد كل ما تم التطرق اليه فيه ودراسته تم التوصل لمجموعة النتائج التالية التي تفيد موضوعنا محل البحث وهي:

- لا تختلف مفاهيم التدقيق المحاسبي عن التدقيق الجبائي بشكل كبير؛
- يعتبر التدقيق المحاسبي أصل التدقيق الجبائي؛
- يمكن القول إن التدقيق الجبائي هو نفسه التدقيق المحاسبي غير أنه تتم إضافة تعديلات عليه حسب ما نص عليه قانون التشريع الجبائي الجزائري؛
- اعتماد التدقيقين على نفس منهجية التدقيق؛
- كل من التدقيق المحاسبي والجبائي يهدفان الى الحد من مظاهر الغش والتلاعب في المعلومات؛
- التدقيق المحاسبي يهتم بوضع صورة نهائية صادقة تعكس وضعية المؤسسة خلال الدورة أما التدقيق الجبائي فيمنع كل تهرب ضريبي ممكن ويقدم عقوبات صارمة لمن يخل بذلك للمحافظة على موارد الدولة ومنه زيادة الرفاهية الاقتصادية.
- كل من التدقيق المحاسبي والجبائي يعملان على تحسين كفاءة الأداء داخل المؤسسة؛
- على الرغم من وجود تشابه كبير بين التدقيق المحاسبي والجبائي إلى أنه تم التوصل إلى عناصر اختلاف كذلك.

ثالثا: اقتراحات الدراسة

- من خلال النتائج السابقة الذكر نتوصل لمجموعة من الاقتراحات يمكن الاعتماد عليها مستقبلا لتحسين جودة التقارير المحاسبية والجبائية وهي:
- يجب على المؤسسة الإلمام بالجانبين المحاسبي والجبائي لتخفيف التباين الموجود بين التقريرين.

- يجب على العاملين بالمؤسسة بتجنب كل ما يعارض القانون وأداء وظائفهم بكفاءة عالية لاجتناب أي احتيال وعقوبات؛

- يجب تكليف مدققي الحسابات بعقوبات صارمة في حالة إصدار تقارير تعارض واقع المؤسسة لتفادي تكرار الأمر في المستقبل؛

- تغيير المشرع الجبائي الجزائري القوانين المعمول بها في التقارير الجبائية بما يتوافق مع القواعد المحاسبية.

رابعاً: أفاق الدراسة

لا يزال هناك العديد من العناصر التي من الممكن التطرق إليها مستقبلاً والتي نستطيع حصرها في مجموعة من الاشكاليات وهي:

- العلاقة القائمة بين التدقيق الجبائي والمحاسبي؛

- الانعكاسات الناتجة عن اختلاف التقارير الجبائية عن التقارير المحاسبية؛

- أثر الاختلاف الكامن بين التدقيق الجبائي والمحاسبي.

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كل من جانب التدقيق المحاسبي و الجبائي حيث تم التعرف على مختلف مفاهيمهما بغية محاولة الإلمام بكل منهما ومعرفة تفاصيل إجراء التقريرين المحاسبي و الجبائي، كما تعالج هذه الدراسة عناصر التشابه و التضاد بينهما وذلك من خلال معرفة آليات ومنهجية إعداد التقارير ومنه التوصل إلى نقاط تمكنا من الفصل بين التدقيقين وكل هذا من خلال القيام بفحص انتقادي لمجمل الوضعية المحاسبية و الجبائية للمؤسسة، ويهدف كذلك لإرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول الإشكالية المطروحة للدراسة حيث اعتمدت دراستنا على كل من التقريرين المحاسبي و الجبائي لمؤسستين مختلفتين، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي مع الاعتماد على تقارير مقدمة من طرف ادارة الضرائب بولاية المسيلة حيث تم من خلالهما تحديد عناصر التشابه و الاختلاف بصفة عملية ناهيك عن ما تم اكتشافه من الجانب النظري.

وفي الأخير توصلنا في هذه الدراسة الى أن التدقيق المحاسبي أصل التدقيق الجبائي من خلال ذكر جملة من العناصر التي تحدد مواطن التشابه والاختلاف والتي بدورها تظهر بصورة واضحة عند إعداد كل من التقرير الجبائي والمحاسبي وهذا ما سنراه في مذكرتنا.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، التدقيق الجبائي، التهرب والغش الضريبي، التشابه والفروقات بين التدقيق محاسبي والجبائي.

Summary:

This study aims at knowing both the accounting and the fiscal audit side where their different concepts were identified in order to try to familiarize themselves with each other and know the details of the accounting and fiscal report procedure. And this study also addresses the elements of similarity and inconsistency between them by knowing the mechanisms and methodology for the preparation of reports from which to arrive at points that enable us to separate the two audits and all this through a critical examination of the overall accounting and fiscal status of the institution, It also aims to establish a serious scientific and practical comparison about the problem at hand. Our study relied on both the accounting and fiscal reports of two different institutions. by using the analytical descriptive approach and relying on reports submitted by the Tax Administration of the Liquefied State, through which elements of similarity and difference were identified as practical, let alone what was discovered from the theoretical aspect.

Finally, we found in this study that accounting is the origin of fiscal scrutiny by mentioning a number of elements that determine the similarities and differences, which in turn appear clearly in the preparation of both the fiscal and the accounting report and that is what we will see in our memorandum.

Keywords: accounting audit, fiscal auditing, evasion and tax fraud, similarity and differences between accounting and fiscal auditing.

قائمة المراجع: باللغة العربية

اولا: الكتب:

- 1- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، ط1، 2015.
- 2- بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي (دروس نظرية)، السنة الأولى، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة غرداية، 2017-2018.
- 3- تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
- 4- حسين القاضي، حسين ممدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر، ط1، عمان، 1999.
- 5- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل للنشر، ط2، 2004.
- 6- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية العلمية، دار وائل، عمان، 1996.
- 7- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق معايير التدقيق الدولي (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2015.
- 8- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- 9- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، ٢٠١٤.

ثانيا: رسائل جامعية " ماجستير ودكتوراه "

- 1- حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجاح لخضر بانية، ٢٠٠٩.
- 2- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
- 3- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008-2009.
- 4- مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
- 5- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي -حالة الجزائر-، رسالة منشورة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.

ثالثا: المجالات

- 1- ذبيح محمد الأمين، ولهي بوعلام، مدى التزام مفتشي الضرائب بقواعد سلوك وآداب ممارسة مهنة التدقيق الجبائي، المجلد 19، العدد 01، ديسمبر 2019.
- 2- كويدمي محمد الأمين، د. مداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 2، ديسمبر 2020.
- 2- مصطفى ايدير وعمر الفاروق زرقون، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، المجلد 3، العدد 2، الجزائر، 2019.

رابعاً: محاضرات

سكاك مراد، دروس التسيير والتدقيق الجبائي، أولى ماستر، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2020/2019.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

redhea khelassi, précis d'Audit fiscal de l'entreprise, berti -1
.editions,alger,2013



تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والتزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

المطالب (ة): د. حمادي أحمدة المولود(ة) بتاريخ: 1994/01/03 بـ المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: الصادرة بتاريخ: عن:

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المحاسبة والتدقيق خلال السنة الجامعية: 2021/2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: الفجوة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجباي

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والتزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ:/...../.....

التوقيع والبصمة

.....



Registre des accidents de travail	Existe	A jour
Registres des observations et mises en demeure de l'inspection de travail	Existe	A jour
Registre des conseils		
Registre des P.V du conseil d'administration	Existe	A jour

L'examen du formalisme légal prévu, notamment, par les articles 9, 10 et 11 du code de commerce, auquel est astreinte la coopérative, a révélé l'existence de livres légaux conformes aux prescriptions légales. Il s'agit du journal général et du registre d'inventaire, côtés et paraphés par le tribunal.

Les registres réglementaires prévus par le décret exécutif n°96/98 du 06/03/1996 sont tenus par la coopérative.

2. Le principe d'intangibilité

Selon ce principe, le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent, la reprise des soldes de l'exercice 2018 sur l'exercice 2019 est conforme au principe d'intangibilité.

Cette reprise des soldes s'est faite correctement et a fait l'objet de recouplements à partir des documents mis à notre disposition par la coopérative, et cette vérification n'a relevé aucune anomalie de nature à remettre en cause le principe énoncé ci-dessus.

3. Tenue de la comptabilité

La comptabilité de la coopérative est tenue, conformément aux dispositions de la loi n°07-11 du 25 Novembre 2007 portant le système comptable et financier, et la comptabilité est tenue au moyen d'un système informatique en conformité avec le décret n°90-110 du 07 Avril 2009, fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de système informatique, notamment pour les états financiers de synthèse.

4. Exécution des résolutions du Conseil Provisoire d'Administration

Durant l'exercice 2019, le conseil provisoire d'administration s'est réuni trois fois en séances ordinaire comme suit:

N°	Date	Nombre de présents	Ordre du jour
1	24/02/2019	8	<ul style="list-style-type: none">• .approbation des achats de services informatique• Changement de façade et la porte de la coopérative• Aménagement de l'espace de stationnement des camions• Point de situation sur la réparation de véhicule H100
2	01/07/2019	13	<ul style="list-style-type: none">• Prime de bilan de l'exercice 2018
3	16/12/2019	9	<ul style="list-style-type: none">• Points de situation sur la préparation de la campagne labours semailles• Vente d'orge• Délégation de signature• Vente en enchère des équipements• Location de logement pour le directeur avec équipements• Aménagement hangar de Sidi Hadjras et Sidi Aissa

5. Contrôle continu

Au regard des différents paramètres d'appréciation ces conclusions, relatives de façon détaillée dans notre rapport général, peuvent être résumées aux points essentiels suivants:

- La comptabilité de la coopérative et les opérations connexes, ont été gérées dans les mêmes conditions que celles qui ont prévalu par le passé. Ces conditions demeurent dans l'ensemble satisfaisantes.
- Les comptes de 2019 ont été arrêtés par observation des principes et règles comptables en vigueur avec:
 - Tenue régulière des comptes;
 - Analyse des comptes de tiers;
 - Inventaire des biens corporels.

6. Absence de procédures formalisées

La coopérative fonctionne toujours sans procédures formalisées. Une action de formalisation de tous les flux et de toutes les opérations relatifs à la chaîne de traitement de l'information, des livres et documents à servir, des obligations à observer, etc. est nécessaire pour fiabiliser les traitements et enregistrements comptables.

Ce travail doit être concrétisé par l'élaboration de descriptifs (ou manuels) écrits qui doivent permettre de favoriser, dans un cadre formalisé, l'amélioration de la gestion comptable en particulier et la maîtrise du système d'information en général.



II.) Examens des Comptes

Les investigations effectuées aussi sur place que sur les documents et pièces comptables, et l'examen des états financiers arrêtés au 31 décembre 2019 ont permis de recenser les constatations développées ci-après au niveau des comptes du patrimoine (actif et passif) à et des comptes de résultats.

Lors de notre contrôle, nous nous sommes assurés que les opérations composant le solde de chaque compte arrêté au 31 Décembre 2019 sont réelles, correctement imputées et évaluées, et concernent effectivement l'exercice 2019.

De même, lors de notre contrôle, nous avons vérifié que:

- Les méthodes pratiquées par la coopérative pour l'évaluation de certains postes du bilan, sont conformes aux règles édictées par le système comptable et financier;
- Les comptes annuels sont dressés, par rapport aux années antérieures, sous une forme comparable;
- Les méthodes d'évaluation et de présentation sont appliquées de façon identique d'une année à l'autre.

Pour ce faire et pour chaque compte ou catégorie de comptes, il a été passé graduellement en revue:

- D'abord, un résumé des principales pratiques comptables actuellement en vigueur à la coopérative;
- Ensuite, la présentation du poste ou groupe de postes comptables;
- Enfin, le résultat et les principales conclusions liés au poste ou groupe de postes comptables.

Des contrôles effectués durant l'exercice 2019, il nous a été donné de faire des constatations d'ordre comptable que nous estimons utiles de porter à votre connaissance et ce, pour une bonne interprétation des résultats enregistrés et de la situation de votre coopérative en cette fin d'exercice.

Nos observations et commentaires sur les comptes sont présentés par classe comptable.

قسم:

المسيلة في: 27 مارس 2022

رقم:

إلى السيد: **المهندس الهادي**
رئيس قسم التسيير بالمسيلة

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء الترخيص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...
في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة: **علوم المالية والاقتصاد الإداري** تخصص: **معلوماتية اقتصادية**، كدقيقين...
فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء ترخيصهم الميداني بمؤسستكم.
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و/ر.س	الإمضاء
01	هتي أحلام	191731080834	202	
02	دعيات أمينة	18131118339	20277677	
عنوان المذكرة: القانونية... ديب... قية... الاقتصادية والمالية... قية... الجبالي				
المشرف (الاسم و اللقب و الإمضاء)		هيئة الترخيص (الإمضاء والختم)		رئيس القسم (الإمضاء والختم)

▪ Installation réseau	227 750,00DA
▪ Bureau	159 460,00DA
▪ Chaises	612 850,00DA
▪ Armoires	640 788,00DA
▪ Climatiseurs	224 910,00DA
▪ Chauffages	92 820,00DA
▪ Pc-portable	57 715,00DA
▪ P.C	1 251 880,00DA
▪ Téléphone portable	51 765,00DA
▪ Pointeuse	279 000,00DA
▪ Disque dur	29 155,00DA
▪ Ecrans	116 025,00DA
▪ Imprimantes	699 720,00DA
▪ Unité P.C	272 510,00DA
▪ Pont bascule	40 000,00DA
▪ Point d'accé	160 000,00DA
▪ Monitor	215 000,00DA
▪ Alimentation	30 000,00DA
▪ Switch	62 000,00DA
▪ Onduleurs	244 974,00DA
▪ Caméras I.P	785 000,00DA
▪ Vidéo de surveillance	237 000,00DA
▪ Disque dur	260 000,00DA
▪ Poste à soudeuse	200 000,00DA
▪ Sac Big Bag	1 401 939,00DA

Résumé des principales pratiques comptables

Les immobilisations sont enregistrées à leur valeur d'acquisition comprenant le prix d'achat, la TVA non récupérable, ainsi que l'ensemble des frais engagés conformément aux factures présentées.

Leurs amortissements sont calculés selon le mode linéaire à des taux déterminés suivant la durée de vie estimée de chaque immobilisation.

Les dotations aux amortissements sont calculées à la fin de chaque période en tenant compte de la règle du « prorata temporis »

Régularisation du patrimoine

Le dossier constitué et transmis aux services des domaines de la Wilaya de M'SILA, à l'effet de procéder à la régularisation juridique du patrimoine foncier de la coopérative n'est toujours pas concrétisé.

A. Fonds Propres..... 776 881 545,84DA

a. Structure et Evolution

Rubriques	2019	2018	Variation	% évoi	% pass
Capital émis	4,00	4,00	-	0,00	0,00
Réserves	8 107 815,98	8 107 815,98	-	0,00	0,33
Report à nouveau	539 502 431,80	280 713 054,23	258 789 377,57	92,19	69,37
Résultat net	230 077 894,06	276 547 171,76	-46 469 277,70	-16,80	29,58
<i>Total capitaux propres</i>	<i>777 688 145,84</i>	<i>565 368 045,97</i>	<i>212 320 099,87</i>	<i>37,55</i>	<i>32,05</i>
<i>Total passif</i>	<i>2 426 535 671,30</i>	<i>2 173 252 961,30</i>	<i>253 282 710,00</i>	<i>11,65</i>	<i>100,00</i>

b. Commentaires

- Les fonds propres s'élèvent à 777 688 145,84DA en 2019 contre 565 368 045,97DA en 2018, soit une augmentation de 212 320 099,87DA, cette augmentation s'explique comme le montre le tableau ci avant par le résultat bénéficiaire de l'exercice 2019 pour 230 077 894,06DA qui s'affiche dans le rubrique des fonds propres de la coopérative et ce conformément au orientation du SCF.
- Le capital social de la coopérative n'a pas subi de modification par rapport à l'exercice précédent, il a été reporté pour le montant de 04DA, nous recommandons à la CCLS de procéder à régularisation de ce compte afin de donner un statut juridique vis-à-vis des tiers;
- Le poste report a nouveau, a enregistré au débit le résultat bénéficiaire de l'exercice 2018, ainsi les résultats cumulés des exercices antérieurs de 600 432 236,29DA, ainsi un montant de 60 929 804,49DA comme des ajustements et correction des exercices antérieurs.

ACTIF NET

Du fait du résultat bénéficiaire enregistré durant l'exercice 2019 de l'ordre de (+) 230 077 894,06DA l'actif net comptable de la coopérative est positif de 777 688 145,84DA au 31/12/2019.

Inventaire de fin d'exercice

L'installation de la commission d'inventaire a été formalisée par le PV du 05/12/2019 pour l'installation des commissions d'inventaire des immobilisations.

L'opération d'inventaire physique des investissements réalisée par deux équipes de comptage contradictoire jugée acceptable, et le rapprochement de l'inventaire physique avec celui des données de la comptabilité générale donne ce qui suit:

Désignation	Comptable	Physique	Ecart
Compte 204 Logiciels	388 518,00	388 518,00	0,00
Compte 211 Terrains	8 240 647,46	8 240 647,46	0,00
Compte 213 Constructions	125 990 279,48	125 990 279,48	0,00
Compte 215 Installation technique	317 713 716,84	317 713 716,84	0,00
Compte 218 Autres immobilisations	46 909 745,01	46 909 745,01	0,00
Compte 262 Titres de participation	19 489 000,00	19 489 000,00	0,00
Total	518 731 906,79	518 731 906,79	0,00

La coopérative a procédé aux comptages habituels des immobilisations corporelles et a élaboré un état global des inventaires des immobilisations, et l'inventaire physique des immobilisations est signé par les membres de la commission.

Constats effectués sur les comptes d'immobilisations

Suite aux contrôles effectués, nous formulons les remarques suivantes:

- Les amortissements cumulés sont dans l'ensemble correctement constitués par les actifs amortissables;
- Les factures concernant les biens acquis ont été enregistrées correctement dans les comptes comptables appropriés;
- Les soldes des immobilisations sont, globalement, correctement enregistrés et cumulés au bilan de clôture de l'exercice 2019;
- Les mouvements des comptes d'immobilisations et d'amortissements sont comptabilisés avec une concordance des montants portés sur les différents éléments de la comptabilité (Balance Générale Grand-livre et Bilan).

4. Exécution des résolutions du Conseil Provisoire d'Administration

Durant l'exercice 2019, le conseil provisoire d'administration s'est réuni trois fois en séances ordinaire comme suit:

N°	Date	Nombre de présents	Ordre du jour
1	24/02/2019	8	<ul style="list-style-type: none">• .approbation des achats de services informatique• Changement de façade et la porte de la coopérative• Aménagement de l'espace de stationnement des camions• Point de situation sur la réparation de véhicule H100
2	01/07/2019	13	<ul style="list-style-type: none">• Prime de bilan de l'exercice 2018
3	16/12/2019	9	<ul style="list-style-type: none">• Points de situation sur la préparation de la campagne labours semailles• Vente d'orge• Délégation de signature• Vente en enchère des équipements• Location de logement pour le directeur avec équipements• Aménagement hangar de Sidi Hadjras et Sidi Aissa

5. Contrôle continu

Au regard des différents paramètres d'appréciation ces conclusions, relatées de façon détaillée dans notre rapport général, peuvent être résumées aux points essentiels suivants:

- La comptabilité de la coopérative et les opérations connexes, ont été gérées dans les mêmes conditions que celles qui ont prévalu par le passé. Ces conditions demeurent dans l'ensemble satisfaisantes.
- Les comptes de 2019 ont été arrêtés par observation des principes et règles comptables en vigueur avec:
 - Tenue régulière des comptes;
 - Analyse des comptes de tiers;
 - Inventaire des biens corporels.

6. Absence de procédures formalisées

La coopérative fonctionne toujours sans procédures formalisées. Une action de formalisation de tous les flux et de toutes les opérations relatifs à la chaîne de traitement de l'information, des livres et documents à servir, des obligations à observer, etc. est nécessaire pour fiabiliser les traitements et enregistrements comptables.

Ce travail doit être concrétisé par l'élaboration de descriptifs (ou manuels) écrits qui doivent permettre de favoriser, dans un cadre formalisé, l'amélioration de la gestion comptable en particulier et la maîtrise du système d'information en général.