



جامعة ابن خلدون - تيارت
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم تسيير



مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
في شعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: محاسبة وجباية

دور التدقيق المحاسبي لدى المؤسسات الجزائرية ودوره
في تحسين الأداء الضريبي
دراسة حالة مؤسسة جي بي أس - تيارت

الأستاذ المشرف:

- حري خليفة.

إعداد الطالبين:

- آيت محمد عامر نادية.

- العومير مصطفى ياسين.

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الصفة	الدرجة العلمية	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	أستاذة محاضرة "أ"	يماني ليلي
مقررا	أستاذ مساعد "أ"	حري خليفة
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"	بن قطيب علي
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"	بلكرشة رابح

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: / / 2022

السنة الجامعية: 2022/2021



جامعة ابن خلدون - تيارت
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم تسيير



مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
في شعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: محاسبة وجباية

دور التدقيق المحاسبي لدى المؤسسات الجزائرية ودوره
في تحسين الأداء الضريبي
دراسة حالة مؤسسة جي بي أس - تيارت

الأستاذ المشرف:

- حري خليفة.

إعداد الطالبين:

- آيت محمد عامر نادية.

- العومير مصطفى ياسين.

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الصفة	الدرجة العلمية	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	أستاذة محاضرة "أ"	يماني ليلي
مقررا	أستاذ مساعد "أ"	حري خليفة
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"	بن قطيب علي
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"	بلكرشة رابح

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: / / 2022

السنة الجامعية: 2022/2021

إهداء

نُهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من كان له الفضل في تربيّتنا وتكويننا وتعليمنا

إلى كل أفراد عائلتنا؛

إلى كل من ساهم في النجاح هذا العمل من قريب أو من بعيد.

شكر وعرفان

أحمد الله على جزيل نعمائه، وأشكره شكر المعترف بمنه وآلته وأصلي وأسلم على صفوة أنبيائه،
وعلى آله وصحبه وأوليائه أما بعد:

اعترافا منا بالفضل وتقديرا للجميل، لا يسعنا ونحن انتهينا من إعداد هذه المذكرة إلا أن نتوجه بجزيل
الشكر والامتنان إلى:

الأستاذ المشرف حري خليفة والأستاذ بوعافية خاصة عبد القادر لما منحاه لنا من وقت وجهد
وتوجيه، وإرشاد وتشجيع، ودعم لإنجاز هذا العمل؛

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث
وتحملوا عناء مناقشته وتقييمه وتقويمه، وتصويب ما بدا من أخطاء وهفوات؛

إلى كل من ساعدنا من قريب وبعيد ولو بسؤاله؛

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

إهداء

شكر وعرفان

I	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أ	مقدمة

الفصل الأول التأسيس النظري للتدقيق

7	تمهيد:
8	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي
8	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول التدقيق
11	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي
14	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق
16	المبحث الثاني: أنواع وفروض ومعايير التدقيق المحاسبي
16	المطلب الأول: أنواع التدقيق
18	المطلب الثاني: فروض التدقيق المحاسبي
18	المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي
21	المبحث الثالث: تطبيقات التدقيق
21	المطلب الأول: الخطوات المتبعة في مهمة التدقيق
24	المطلب الثاني: تقنيات ووسائل جمع الأدلة

28	المطلب الثالث: محافظ الحسابات.....
31	خلاصة الفصل:
الفصل الثاني_عموميات حول الضريبة	
34	المبحث الأول: النظام الضريبي.
34	المطلب الأول: ماهية نظام الضريبة.
35	المطلب الثاني: ماهية الضريبة.
38	المطلب الثالث: قواعد الضريبة وأهدافها.....
41	المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري.....
41	المطلب الأول: تقنيات الضريبة (التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي).....
43	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب.
46	المطلب الثالث: أثار الضريبة على الاقتصاد الوطني.....
50	المبحث الثالث: أنواع الضرائب.....
50	المطلب الأول: الضرائب المباشرة وغير المباشرة.....
62	المطلب الثاني: المزايا وعيوب الضرائب المباشرة.....
65	المطلب الثالث: مزايا وعيوب الضرائب الغير مباشرة.....
66	خلاصة الفصل.....

الفصل الثالث دراسة حالة مجمع جي بي أس - تيارت

68	تمهيد:
69	المبحث الأول: تقديم عام لمجمع جي بي أس - تيارت.....
69	المطلب الأول: التعريف بالمجمع.....

71	المطلب الثاني: دور المصالح
72	المطلب الثالث: أهداف واستراتيجية المجمع
76	المبحث الثاني: أوجه التدقيق المحاسبي في المجمع
76	المطلب الأول: مظاهر النشاط التجاري للمجمع
78	المطلب الثاني: نشاطات مصلحة المحاسبة
79	المطلب الثالث: طبيعة التدقيق المحاسبي وأهم العمليات المنجزة في المجال
81	المبحث الثالث: علاقة المجمع بمصالح الضرائب
81	المطلب الأول: أنواع الضرائب المسددة
84	المطلب الثاني: آليات حساب أنواع الضرائب
86	المطلب الثالث: نقائص التدقيق المحاسبي في المجتمع
87	خلاصة الفصل:
88	خاتمة
91	قائمة المصادر والمراجع

الملاحق

ملخص

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	أهم النقاط التي يتمحور حولها التدقيق	13
03-01	محطات الوقود الخاصة بمجمع جي بي أس - تيارت	77
03-02	أهم المتعاملين مع مؤسسة GBS ROUTE	78
03-03	رقم أعمال محطات الخدمات GBS لشهر أفريل 2021	84
03-04	نسبة الضريبة على الرسوم	84
03-05	التصريح بالرسم على النشاط المهني	86

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
03-01	الهيكل التنظيمي لمجمع بلحوسين للخدمات	71

مقدمة

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين الأداء في المؤسسات أمرا لا بد منه.

وبما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة مع حرص على البقاء والاستمرار فلا بد من اتخاذها للتدابير والإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في الأخطار المحتملة لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أمرا ضروريا وحتميا للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي نشاطا تقيمي يهدف إلى فحص ومراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية والحفاظة على الأصول وحمايتها وكذلك مراجعة وتقييم أنشطة المؤسسة و مختلف أنظمتها.

وقد تطورت إجراءات وعمليات التدقيق من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة، حيث تم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر في المؤسسة وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث إن وضع نظام رقابة داخلية فعال يشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها ويقلل لاحتمالية التعرض لها إلى حد ممكن كما يساهم في تحقيق أهدافها.

مما تقدم نسعى من خلال هذا البحث الإجابة على الإشكالية التالية:

الإشكالية:

"ما دور التدقيق المحاسبي في ضبط محاسبة المؤسسة وتحسين التصريجات الجبائية؟"

من أجل تبسيط الإشكالية نقوم بالإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وما هي أهدافه في المؤسسة الاقتصادية؟
 - ما الدور الذي يمكن أن يؤديه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء الضريبي للمؤسسات؟
 - فيما تتمثل أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة لمجمع جي بي أس - تيارت؟
- كإجابة أولية للأسئلة الفرعية، ارتأينا صياغة الفرضيات التالية:

الفرضيات:

- التدقيق المحاسبي يسمح لنا بالتأكد من صحة البيانات والاعتماد عليها.
 - للتدقيق المحاسبي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة حيث إن اعتماده بجميع مقوماته يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة.
 - يوجد علاقة ما بين القرارات الإدارية في المؤسسة والتدقيق المحاسبي.
- أهمية الموضوع:** تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- تكمن أهمية البحث في تطوير نظام الرقابة الداخلية ورفع كفاءته، والأهمية التي يحظى بها التدقيق المحاسبي في المؤسسة، فهو يعمل على الرفع من أداء النظام الضريبي من خلال كشف النقائص والقيام بالتصحيات.
- حيث تكمن أهمية الموضوع في دراسة دور التدقيق المحاسبي في الرفع من الأداء الضريبي في مؤسسة جي بي أس - تيارت.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- عرض مختلف المفاهيم الخاصة بالتدقيق المحاسبي.
- عرض مختلف العموميات حول الضريبة والنظام الجبائي.
- توضيح دور التدقيق المحاسبي في الرفع من الأداء الضريبي.

الدراسات السابقة:

مصطفى العثماني، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع و محاسبة ، المركز الجامعي ، المدية 2008، تم التوصل إلى أن نظام المعلومات يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية.

لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة بسكرة 2010/2011، وقد عالج الباحث في دراسته مدى مساهمة التدقيق المحاسبي و قد استند الى واقع النظام الجبائي الجزائري، و التحديات التي يواجهها هذا النظام و قد توصل

إلى أنه يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلفين قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة و تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس.

وهيبة يحي باشا، الرقابة الجبائية بمركز الضرائب مديرية الضرائب بولاية مستغانم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، مستغانم 2016/2017، عالجت الباحثة اشكالية مساهمة الرقابة الإجتماعية في ضبط الضرائب وقد توصلت إلى أنه يمكن للرقابة الجبائية من الناحية العملية أن تؤدي دورا فعالا فيما يتعلق بتقييم عناصر الذمة المالية للمكلفين، حيث تتضمن العناصر طرق موضوعية اي بدون اضافة إلى اكتشاف الفروقات و ابلاغ المعني بالأمر بالإعتماد على مستندات .

حدود الدراسة: تشمل حدود الدراسة في:

يتم تحديد هذه الدراسة على أربع مجالات والتي تتمثل في:

- **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة من (2022/02/22 إلى 2022/05/22)؛
- **الحدود المكانية:** أجريت هذه الدراسة على مستوى مؤسسة جي بي أس تيارت.

منهج الدراسة:

بغية الإلمام بجميع الجوانب ونظرا لطبيعة الموضوع ارتأينا اتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي كونهما يتلاءمان مع الجانب لنظري للدراسة. وذلك من خلال الاعتماد على المراجع العلمية كالكتب، الرسائل الجامعية والمجلات والمقالات العلمية... إضافة إلى منهج دراسة الحالة الذي من خلاله سنغطي الجانب التطبيقي لهذه الدراسة.

هيكل الدراسة:

بغية الإلمام بكل جوانب الموضوع قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، حيث يتم التطرق في الفصل الأول إلى الجانب النظري للتدقيق المحاسبي، حيث قسمناه إلى ثلاثة مباحث سنتطرق من خلال المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني فيه أنواع وفروض التدقيق المحاسبي وأخيرا في المبحث الثالث تمحور حول تطبيقات التدقيق، أما الفصل الثاني سنعرض فيه عموميات حول الضريبة ويحتوي كذلك على ثلاثة مباحث الأول سنتطرق فيه إلى النظام الضريبي والثاني سنتوسع فيه على النظام

الضريبي الجزائري، وأخيرا سنعرض من خلال المبحث الثالث أنواع الضرائب أما الفصل الثالث فسيخصص لدراسة الحالة على مستوى مجمع جي بي أس، تطرقنا إلى ثلاثة مباحث يتناول المبحث الأول تقديم عام لمجمع جي بي أس - تيارت، والمبحث الثاني مخصص لعرض أوجه التدقيق المحاسبي في المجمع، أما المبحث الثالث فسنعرض فيه علاقة المجمع بمصالح الضرائب.

الفصل الأول

التأصيل النظري للتدقيق

تمهيد:

يرجع أصل التدقيق إلى القدم ومفهوم التدقيق بالمعنى الحديث راجع إلى ظهور الشركات الصناعية الكبرى والمؤسسات والمنظمات، ويعود في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي، حيث تعتبر مهنة التدقيق من المهن القديمة في معظم الدول المتقدمة ولها مبادئها ومسؤولياتها التي تحددها بطبيعة الحال جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين حيث ساهمت بشكل واسع في التنمية لما لها من أهمية في الحفاظ على الأموال والحفاظ على مصالح الجهات الأخرى.

يعمل التدقيق المحاسبي على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية التي يصرح بها المكلفين في المؤسسة، فكان هدفه اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من وقوعهما ثم استع نطاقه ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية لأية منظمة، وهذا لضمان استمراريته وتحسين مردوديتها والحفاظ على مكانتها وسمعتها.

وللتعرف أكثر على هذا المدلول قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي
- المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق
- المبحث الثالث: تطبيقات عملية التدقيق

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي

حتى نتعرف على التدقيق وجب علينا التطرق إلى تطوره عبر التاريخ، مروراً بمفهومه وأنواعه لنصل إلى أهميته وأهدافه التي تتحقق في ظلها الأهداف المنشودة، ولإثارة هاته المحاور قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، لتتطرق في المطلب الأول إلى لمحة تاريخية عن التدقيق، ولخصنا في الثاني مفهوم التدقيق وأنواعه، وأخيراً فتتطرق إلى أهميته وأهدافه.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول التدقيق

إن ظهور عملية التدقيق وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسيع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعها مما ادعى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وقد تمل الهدف العام للتدقيق في أعمال الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقاً للقواعد والإجراءات المحددة، وقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض والمبادئ التي من خلالها تحددت الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق. من هذا المنطلق سنحاول من خلال هذا المطلب تقديم لمحة تاريخية حول التدقيق وتطوره.

1. لمحة تاريخية حول التدقيق:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء مصر واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.¹

يشير التاريخ القديم إلى أن القدماء المصريين و الرومان و الإغريق كانوا يسجلوا العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، و بعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم، مع

¹ أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2010م، عمان - العبدلي، ص 7.

ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، و تحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريق المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Luca Pacioli ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494 ميلادي¹

2. التطور التاريخي للتدقيق:

المتتبع لتاريخ تطور تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال المركبة عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة.²

ونبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان وذلك من أجل اكتشاف الأخطاء والاحتفاظ بالأصول، ثم قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، وذلك خلافا للمحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة.³

من خلال ما سبق يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى خمسة مراحل كالآتي:⁴

المرحلة الأولى: (قبل عام 1500م) يعود التدقيق إلى حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستند إلى القيود المثبتة بالدفاتر السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.

المرحلة الثانية (من سنة 1500م إلى 1850م) اتسع استخدام مهنة التدقيق لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، وظلت أغراض التدقيق تتجه نحو اكتشاف الاختلاس والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة الأساسية هو الفحص

¹ احمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الثانية، ص 67.

² بصغير سعاد، بوهادف مامة، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب دراسة حالة بمركز الضرائب بولاية مستغانم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، 2019 - 2020، ص 8.

³ حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة بن حيان، دمشق، 1979، ص 13

⁴ بوحفص روائي، التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، 2017-2018، ص 5-7

المفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات التدقيق قد تحققت في هذه الفترة، فأول مرة يتم الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم لغرض الدقة في التقارير المالية ومنع التلاعب والاختلاس، وثاني تغيير هام كان القبول العام بالحاجة إلى استعاضة مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، وكان الأمر بالتدقيق في هذه الفترة من الحكومة أو المحاكم التجارية أو المساهمين وذلك لهدف منع الغش، ومعاينة فاعليه، وحماية الأصول.

المرحلة الثالثة (من سنة 1850م إلى سنة 1960م) كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة حيث ظهرت في بريطانيا مؤسسات كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية وبرزت المؤسسات في صورة شركات أموال، وانتقلت الإدارة من الأفرد المهنيين أو أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب الاهتمام على سلامة المحافظة على أموال المستثمر وتنميته، وبالتالي ظهرت التدقيق كرقابة خارجية محايدة.

المرحلة الرابعة (من سنة 1960 إلى 2000م) شهدت هذه المرحلة تطورا ملحوظا للتدقيق بصفة عامة حيث لم تعد تقتصر على المجال المحاسبي أو المالي فقط بل تعدت ذلك حتى أصبح تعالج المشاكل أو القضايا المعاصرة، فمن التدقيق الجبائي إلى تدقيق التسويق والإدارة فالتدقيق القضائي وبعدها ظهرت المسؤولية الاجتماعية والبيئية ليتشكل ما يسمى بالتدقيق البيئي والاجتماعي، لكن يبقى هناك تداخل كبير بين هذه المجالات الأمر الذي أدى بالبحث عن عوامل هذا التداخل ليكون هذا وكله موضوع الدراسات الأكاديمية الحالية وهو محاولة للانتقال من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي لتشكيل إطار متكامل لكل تدقيق على حدى، طبقا للمعايير الدولية المتفق عليها مع عدم تناسي خصوصيات كل بلد.

المرحلة الخامسة (من سنة 2000 إلى يومنا هذا) ظهرت مفاهيم حديثة متصلة بخدمات التدقيق مثل التأكيد وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى ظهور لجنة التدقيق على مستوى الشركات لتدقيق أعمال المدققين الخارجيين والداخليين هذه اللجنة تضم أعضاء مستقلين يقومون بالإشراف على عملية تقييم التدقيق.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي

سنعرض في هذا المطلب عدة تعاريف لبعض الإقتصاديين تعالج مفهوم التدقيق من زوايا مختلفة مروراً إلى أنواعه حسب وجهات النظر المختلفة.

مفهوم التدقيق وتعريفه:

1. **المفهوم:** التدقيق كمفهوم حر يقصد به فحص البيانات أو السجلات أو الأرقام بقصد التحقق من صحتها، غير أن لهذا الأخير مفهوماً مهنيًا يقصد به الفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها بقصد إبداء رأي في محايد على مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي أعدتها الوحدة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي عن الفترة التي تناولتها عملية الفحص والتدقيق.¹

2. تعريف التدقيق:

تعددت تعاريف التدقيق بين مختلف الباحثين والإقتصاديين لاختلاف وجهات النظر، سنعرض بعض منها لاستخلاص تعريف شامل له.

المعنى اللفظي لكلمة «Audit» والتي اشتقت من كلمة «Audire» اللاتينية ومعناها «Ecouter» أي "يستمع". ولقد انقسم الفعل الكلاسيكي «Auscultare» في اللغة اللاتينية إلى فعلين ثانويين أولهما الفعل «Ascoter» ويعني "استماع" أما الفعل الثاني «Ascuter» ويعني به "الفحص"، إن هذا الانشقاق جاء ليعطي معنى جديد وهو تغذية لمعنى كلمة التدقيق بإدماج كلمة "الاستماع" من جهة وكلمة "الفحص" من جهة أخرى. وعرف التدقيق على أنه: فحص البيانات والأرقام والسجلات بقصد التحقق من صحتها، غير أن للتدقيق معنى مهنيًا اصطلاح عليه الكتاب المحاسبون، والذي يقصدون به الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية أولبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية التي أخرج حساباتها بقصد إبداء رأي في محايد عن مدى صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية الذي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي.²

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الموصل - العراق، 2011، ص 11-

12.

² بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، مرجع سبق ذكره، ص 08.

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA* المراجعة بأنها: "هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك".¹

هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقاديً محايداً للتحقق من صحة العمليات، وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية المؤسسة معتمداً في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية.²

ويعرف التدقيق بأنه مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق من أن البيانات الختامية وقائمة المركز المالي تعكسان الوضع المالي ونتيجة الأعمال بوضوح وأنها أعدت بشكل يتفق والأصول المحاسبية المتعارف عليها وأن تطبق بشكل متناسق من سنة إلى أخرى وإعطاء رأي في محايد استناداً إلى ذلك.³

ويعرف على أنه فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.⁴

نستخلص من التعاريف السابقة أن التدقيق هو تحقيق وبحث يهدف إلى تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية لتقديم ضمانات للمعنيين كمسيرين وشركاء... الخ، حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي بدورها تمثل واقع المؤسسة.

* هي منظمة تدعم التميز العالمي في التعليم والبحث والممارسة في مجال المحاسبة، إذ تعد جمعية المحاسبة الأمريكية أكبر مجتمع للمحاسبين في الأوساط الأكاديمية. تأسست عام 1916م تحت اسم الرابطة الأمريكية للأساتذة الجامعيين في مجال المحاسبة وقد تم اعتمادها باسم جمعية المحاسبة الأمريكية في عام 1936م.

¹ American Accounting Association [AAA].

² احمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁴ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2004، عمان، ص 20.

وانطلاقاً من هاته التعاريف نلاحظ أن التدقيق يتمحور حول نقاط مهمة نوضحها من خلال الجدول التالي:

الجدول (01-01): أهم النقاط التي يتمحور حولها التدقيق

المهنية	تدقيق الحسابات إطار متكامل ومنظم من الإجراءات والمراحل، المترابطة والمخططة جيداً، التي يقوم بها مدقق الحسابات استرشاداً بمجموعة من الفروض والمعايير المهنية.
الفحص	يقصد به فحص القياس المحاسبي، من قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية، ويشمل أيضاً نظام المعلومات المحاسبية الذي أنتجها ونظام الرقابة الداخلية المرتبط به.
التحقيق	إمكانية الحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج المؤسسة الاقتصادية. وكدلالة على وضعها المالي.
أدلة الإثبات	وتمثل أي معلومات مقنعة. قد تكون من داخل المؤسسة أو من خارجها، يجمعها مدقق الحسابات لتقييمها وفحصها كتمهيد لإبداء الرأي حول عدالة ومصداقية القوائم المالية، فهي تمثل الأساس الذي يستند عليه التحقيق بعد فحصها.
التقرير	وهو ختام عملية التدقيق ببلورة نتائج الفحص والتحقيق ويبين فيه مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية من عدمها استناداً لأدلة الإثبات، تستفيد منه أطراف لاتخاذ قرارات لها علاقة بالمؤسسة محل عملية التدقيق كالملاك والمستثمرين المقرضين... الخ

المصدر: سالم إكرام، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم محاسبة مالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018 - 2019، ص 05 - 06.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق

1. أهمية التدقيق: تكمن أهمية التدقيق كونه وسيلة وليس غاية بحد ذاته، حيث تخدم أطراف متعددين ذي مصالح في المؤسسة أو خارجها، حيث تعتمد هذه الأطراف على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم ووضع الخطط المستقبلية،¹ ومن هذه الفئات ما يلي:²
 - أ. إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة (من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.
 - ب. المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.
 - ج. الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك.
 - د. 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 ائتمانية لهم.

2. أهداف التدقيق:

يعرف التدقيق على أنه الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحق بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس الإدارة. فههدف المدقق الأساسي هو إعطاء رأي مدعم بأكثر براهين إثبات حول شرعية وصدق الوثائق. ولغرض تكوين رأي المراجع فإنه يجب تحقيق أهداف المراجعة التالية:³

- أ. عرض القوائم المالية (الإفصاح): لتحقيق هدف الإفصاح يجب أن يكون المدقق معنيا بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية التي قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ب. شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية): التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة.

¹ بصغير سعاد، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب دراسة حالة بمركز الضرائب بولاية مستغانم مرجع سبق ذكره، ص 11.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2015، ص 39.

³ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، العبدلي، 2016، ص 43-47.

ت. الملكية (الحقوق): فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوبة.

ث. استقلالية الفترة المالية: التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية.

ج. التقويم: يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمراجع، وعاده ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية، أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ح. الوجود (الحدوث): فمسؤولية المراجع الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم بان مسؤولية المراجع تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وان إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.

المبحث الثاني: أنواع وفروض ومعايير التدقيق المحاسبي

المطلب الأول: أنواع التدقيق

تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها حيث يصنف التدقيق إلى:

1.2. من حيث النطاق: يعتبر نطاق التدقيق من بين أهم المحددات التي يتم على أساسها التفريق بين:

- **التدقيق الكامل:** يقصد به التدقيق الذي ليس له إطار محدد أو قيود تضعها الإدارة ويشمل هدف هذا التدقيق الكشف عن جميع الأخطاء داخل المؤسسة.
- **التدقيق الجزئي:** هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية، أي وجود قيود محددة على نطاق فحص المدقق.

2.2. حسب معيار توقيت التدقيق: ويمكن أن نميز بين نوعين:

- **التدقيق المستمر:** يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات الكبيرة، حيث يصعب على التدقيق النهائي تحقيق الأهداف المنوطة به.
- **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع من التدقيق عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية والكشوف المالية، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يتم الاكتفاء به في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل بحيث يستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية وقت التدقيق.

3.2. من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

- **التدقيق الداخلي:** وهو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة، وذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات المحاسبية وإكتماله وما يحتوي عليه من بيانات وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية وكفاءة العاملين.³

¹ حسين يوسف القاضي وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص 31.

² تاريخ وتوقيت الإطلاع 00:00/00/00، 0000، <https://www.economydz.com/2021/08/rrr.html>

³ حسين يوسف القاضي وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 464.

- **التدقيق الخارجي:** ويقوم بها مدقق خارجي حيث تعتبر عملية رقابية من خارج المؤسسة، يعينه المساهمون بموجب عقد مقابل نقاضي اتعاب بهدف إبداء رأيه الفني المحايد.

4.2. من حيث الإلزام:¹

تنقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

- **التدقيق الإلزامية:** هو التدقيق التي يحتم القانون القيام بها (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار وقوانين المالية). يتم تعيين مدقق الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه. في حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولون بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق اختباري.
- **التدقيق غير الإلزامية (الاختيارية):** الأصل في التدقيق أن يكون اختياري، ويرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح لذلك فإن هذا التدقيق تناسب شركات الأشخاص والمنشآت الفردية لأنها تفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مدقق (مراجع) عند تحديد أنصبه الشركاء عند الانضمام أو الانفصال، وكذلك اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب قروض

5.2. من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ عملية التدقيق: ونميز ما يلي:²

التدقيق العادي: وهو التدقيق الذي يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية فترة معينة ويجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية إثناء ذلك وقد يكون التدقيق العادي تدقيقاً كاملاً أو تدقيقاً جزئياً إلا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم على سلامة القوائم المالية للمشروع واتفاقها مع ما سبق تسجيله في دفاتره ومستنداته.

التدقيق لغرض معين: هو تدقيق موضوع محدد بهدف بتكليف من جهة ما لمدقق حسابات ويتم هذا التكليف كتابة ويحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها وقد يتم هذا التكليف من إدارة المشروع كان يكلف المدقق بفحص نظام المراقبة الداخلية للمشروع بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة كما قد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية كانت تنتدب المحكمة مدققاً لحصر تركة شخص ما أو لتصفية مشروع ما أو إعادة تقييم ممتلكات مشروع ما.

¹ د. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² سالم إكرام، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

بعد تعرفنا على مختلف أنواع التدقيق سنتطرق في المطلب الموالي إلى أهمية وأهداف التدقيق.

المطلب الثاني: فروض التدقيق المحاسبي

إن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة لها. تتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيم يلي¹:

-قابلية البيانات المالية للفحص:

-عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع:

-خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

-وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

-التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:

-العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

تختلف جودة عمليات التدقيق اختلافا كبيرا من حالة إلى أخرى اعتمادا على معرفة وخبرة المدقق وحكمه الشخصي وقد أدركت منهجية التدقيق منذ مراحله المبكرة الحاجة الملحة للمعايير التي تعتبر مقياس الجودة الأداء والإجراءات والأهداف التي يجب تحقيقها والتي يجب أن يتبناها المدقق أثناء الفحص²، وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام كما يلي:

1. المعايير العامة:

تتعلق هذه المعايير بمؤهلات المدقق وجودة ما يقوم به وتشكل من ثلاثة معايير نذكرها بالترتيب كما يلي³:

- معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية: يجب أن يكون المدقق مؤهلا تأهيلا علميا أي يجب أن يكون متحصل على شهادة تؤهله قانونيا لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق وعلى أسس علمية سليمة. وأن يكون له تأهيل عملي وكفاءة مهنية والتي

¹ محمد عبد الصبان. نظرية المراجعة و آليات التطبيق. الدار الجامعية 84 شارع غنيم تانيس سابقا ص 17

² بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، مرجع سبق ذكره، ص 21

³ بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، مرجع سبق ذكره، ص 21-22

تعني وجود خبرة فعالة في ميدان التدقيق، وأن يظل ملما بالتطورات الحديثة في مجال التدقيق من خلال الملتقيات والندوات والتربصات الميدانية.

● **معيار الاستقلال:** يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق على استقلاله تجاه جميع الأمور المتعلقة بمهمة التدقيق، وبدونه هذا المعيار لا تكون هناك تدقيق، وينبغي توافر النقطتين التالية لتحديد مدى استقلالية المدقق:

- عدم وجود مصالح مادية للمدقق مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها؛
- وجود استقلال ذاتي.
- من خلال توافر النقطتين التاليتين يمكن أن تحدد الأبعاد الثلاثة الدالة على استقلال المدقق كما يلي:
- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق؛
- الاستقلال في مجال الفحص؛
- الاستقلال في إعداد التقرير.

2. معايير العمل الميداني:

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذا للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات. وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات.¹

ومن أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المراجع ألا يكون كفء ومستقل فقط، بل يجب أن تحقق أعماله مستوى مقبول من حيث انتظام ومصادقية الحسابات. وتتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:

- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها إجراءات المراجعة.

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، مرجع سبق ذكره، ص 35-36

- ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.¹

3. معايير التقرير:

- هي المعايير أو القواعد التي يجب أن يتبعها المدقق عند إعداد تقرير المدقق، وتتضمن النقاط الأساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير، ويمكن تلخيص هذه القواعد بالآتي:²
- يجب أن يبين تقرير المدقق ويشير بشكل واضح مدى إتفاق التقارير المالية المبادئ المحاسبية المقرر تطبيقها سواء كانت معايير المحاسبة الدولية مع أم الأمريكية أم المعايير المحلية.
- يجب أن يبين التقرير مدى الثبات في استمرارية استخدام وتطبيق نفس المعايير والسياسات المحاسبية من سنة إلى أخرى، وفي حال وجود اختلاف يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره وتحديد مدى تأثير ذلك على المركز المالي ونتائج أعمال الشركة.
- مدى كفاية الإفصاح الكافي: يجب أن يبين التقرير فيما إذا كانت التقارير المالية تحتوي على الإفصاحات الضرورية والكافية، وفيما عدا ذلك يجب أن يشير في تقريره إلى الجوانب التي يرى أن الإفصاح حولها غير كافي.
- إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية: يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأيه بشكل واضح في التقارير المالية مأخوذة كوحدة واحدة وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق الذي قام بها، وفي حال أنه لا يستطيع إبداء رأيه في هذه التقارير، يجب عليه أن يذكر أسباب عدم إبداء الرأي، ويجب أن يذكر في تقريره أيضا الأسباب المهنية التي أدت إلى ذلك.

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، مرجع سبق ذكره، ص 36

² تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، دط، عمان، 2017، ص 143 – 142.

المبحث الثالث: تطبيقات التدقيق

يعتبر التدقيق تقنية متخصصة تندرج ضمن الدراسات الحديثة فهي تتطلب كفاءات علمية وعملية ستسمح بتحقيق أهدافها. وللقيام بعملية التدقيق يستوجب توضيح المعالم الأساسية التي تستند عليها وتسطير خطة عمل وفق منهجية تسمح له بالسير الحسن لعملية التدقيق فسرى أنه على المراجع إتباع خطوات ومراحل السياسة. لذا سنطرق في المطلب الأول إلى الخطوات المتبعة في مهمة التدقيق ومن ثم ندرس في المطلب الموالي تقنيات ووسائل التدقيق. أما المطلب الأخير فيتطرق إلى محافظ الحسابات.

المطلب الأول: الخطوات المتبعة في مهمة التدقيق

لتحقيق الأهداف الأنفة الذكر يفرض على المراجع إتباع خطوات متكاملة لذا عليه فهم المؤسسة التي يراجعها لحصوله على معرفة عامة حولها ثم عليه التمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه وما يتضمنه من ضمانات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية أين يتم تحديد نقاط القوى والضعف ومن خلالها يضع المراجع خطة خاصة لتنفيذ مهمته التي تنتهي بتوصيات و حلول.

1. اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة

قبل الشروع في التدقيق يجب على المراجع معرفة معلومات حول المؤسسة أما نوعية وكمية هذه المعلومات فتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع.¹

أ. البحث عن المعلومات:

يطلع من خلالها المراجع على الوثائق الخارجية عند المؤسسة مما يسمح له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع². ويتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة.³

ب. تحديد الأهداف (للمهمة):

¹ Collins, Audit et contrôle interne, édition Dalloz, 1986, pp : 51

² محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 69.

³ محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 69

انطلاقاً من إلمام شامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المراجع تحديد أهداف التدقيق فكل خطة من مهمته لا بد أن تندرج ضمن هدف معين وواضح للأسباب السابقة الذكر.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية:¹

وفي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة لا بد له بإتباع خمس خطوات هي كالاتي:²

(1) جمع الإجراءات (Saisie de procédures) يتعرف المراجع على نظام الرقابة من خلال

جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات لها (المكتوبة و الغير المكتوبة)

(2) اختبارات الفهم (Teste de conformité) يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام

المتبع وعليه أن يتأكد من فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق أي أن يتأكد بأنه فهم كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لإجراءات القيام بالعملية فعلا.

(3) التقييم الأولي للرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء

تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) و نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير).

(4) اختبارات الاستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم

الأولي هي فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة و دائمة. يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها عند دراسة الخطوات السابقة لها كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة.

(5) التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن

المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.³

3. تنفيذ مهمة التدقيق:

¹ بوتين محمد مرجع سبق ذكره صفحات من : 70 إلى 75

² بوتين محمد مرجع سبق ذكره صفحات من : 70 إلى 75

³ بوتين محمد مرجع سبق ذكره صفحات من : 70 إلى 75

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية يخطط المراجع مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة للتدقيق مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقيق. من جهة أخرى يختار المراجع التقنيات والوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق وفحص فعلى سبيل المثال قد يختار المراجع بين:

- استجواب الأفراد المعنيين وإعداد مخططات التسيير.

- اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات الحية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال يصبح دليلا للمراجعة، فالمراجع يمكنه الآن معرفة تقنية (كيف؟)¹ إضافة لذلك قد يلجأ المراجع إلى اختيار بعض المساعدين والمتخصصين وذلك حسب درجة امتداد وصعوبة المهمة.

4. تقرير التدقيق

التقرير هو الشكل النهائي والكتابي لعملية التدقيق إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق ومراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة. حتى لو كانت هذه الأخيرة تعطس تكاملا جيدا نسبيا بين نظام المراقبة الداخلية والأهداف المسطرة لها.

يشكل التقرير بصفة عامة وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمراجعين والمسيرين على حد سواء وبناء على هذا يتم توضيح ما يلي في التقرير:²

- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- الكشف عن الأوضاع السائدة مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها.
- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات أما عن الشكل فعموما يبنى على النحو التالي:

- صفحة أو مستند الإرسال.

¹ J. Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition l'organisation, 1994

² Hamimi Allel, Ibid, pp : 55

- فهرس، مقدمة، خلاصة.

- نص التقرير حيث نجد فيه عرض النتائج والتوصيات وأجوبة العميل.

- الخاتمة، خطبة التحقيق والتدخلات والملاحق.

المطلب الثاني: تقنيات ووسائل جمع الأدلة

عبر كل مرحلة من مهمة التدقيق يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن الكافية لاستبيان وتوضيح النتائج و القرارات التي تخص حالة المؤسسة لكن بإلمام جيد بأدلة الإثبات لا بد من اختيار التقنيات و الوسائل الملائمة للأوضاع و التنسيق فيما بينها وهنا نشير إلى ضرورة خبرة المراجع. وبناء على ذلك سنقوم أولاً بسرد نوعية أدلة الإثبات التي يبحث عنها المراجع ثم نكشف بعدها عن بعض التقنيات والوسائل المستعملة من المراجعين لغرض جمع الأدلة.

1. أدلة الإثبات في التدقيق:¹

إن الإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يتحصل عليه المراجع من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يدعم به رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل. و يتضمن معظم وقت عمل المراجع من جمع أدلة و قرائن وقد نص معيار من معايير العمل الميداني و التعارف عليها على ما يلي ((يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات و القرائن عن طريق الفحص المستندي و الملاحظة و الاستفسارات المصادقات و غيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت التدقيق ومن خلال هذا التعرف نستنتج خصائص أدلة الإثبات.²

2. وسائل التدقيق

أولاً: استجواب الرقابة الداخلية (الاستبيان)

¹ أمين السيد أحمد اللطفي، أساليب التدقيق لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين، بتصرف، ص 78-79

² توماس واهنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، التدقيق بين النظرية و التطبيق، دار المريخ، 1986، ص 312، بتصرف.

تعتبر دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ضمن المرحلة الأولية للمراجعة وتقييم هذا النظام يستلزم البحث عن المعلومات اللازمة باستعمال كل الوسائل الملائمة لاستخلاص الملاحظات والنتائج التي ستساعد على تحقيق أهداف التدقيق. ومن بين الوسائل التي يعتمد عليها المراجع في تقييم الرقابة الداخلية هي الاستجواب (الاستقصاء) حيث تنظم فيه الإجابات بشكل مغلق إما ب: (نعم) أو (لا)¹. بحيث تدل الإجابات " بنعم " على أنظمة دقيقة للرقابة و "بلا" على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية. كما عليه تسجيل ذلك على أوراق العمل بصفة مستمرة في حالة الإجابة ب: "لا" التي تستوجب من المراجع شرحا وتوضيحا، أما نقاط القوة الإجابة ب: "نعم" لابد أن تخضع للتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية أو اختبار السير الحسن للنظام². وقد تم إعداد قائمة أو لائحة نموذجية للاستجواب وذلك استنادا على خبرة المراجعين ومحافظي الحسابات.

ومن خلال الإجابة على عن أسئلة الرقابة الداخلية يستخلص المراجع النقاط الجوهرية للنظام³. إن استخدام هذه الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط المراقبة الداخلية إلى جزئين⁴:

(أ) **نقاط القوة:** التي تمثل الإجابة ب: "نعم" و ذلك يعني أن المؤسسة تحتوي نظريا على إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف المراقبة.

(ب) **نقاط الضعف:** و هي نتيجة الإجابة ب: " لا " و التي تعني أن هناك خللا أو نقصا في إجراءات المراقبة.

وهناك بعض المراجعين يقومون بتغطية عيوب طريقة الاستجواب بطرق أخرى لتقييم الرقابة الداخلية أهمها طريقة المذكرة المكتوبة، حيث يقوم المراجع أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ص 175.

² J. Bruner, G. Ravard, Adit Financier, édition dunod, 1991, pp : 29.

³ J. Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition l'organisation, 1995.

⁴ G. Bendiet et R. Karval, Evaluation du control interne dans la mission d'Audet, édition Foucher, 1990, pp : 46-47.

بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة و عن تدقيق المعلومات و البيانات بين الأقسام و الوظائف و وحدات النشاط المختلفة.¹

ثانيا: المعاينة الإحصائية أو السبر الإحصائي

تعرف لجنة تطبيقات التدقيق الدولية عينات التدقيق بأنها: تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المدقق من الحصول على دليل التدقيق وتقييمه لبعض خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع.²

وهكذا فإن المعاينة الإحصائية تعتبر وسيلة تدفع المراجع إلى التدقيق أكثر في صحة المعلومات المدروسة علما أن هذه الوسيلة تبقى منسجمة مع معايير التدقيق لكن نشير إلى أن استعمال الإمضاء يتطلب التحكم في مبادئه وتطبيقاته النقدية.

ثالثا: مخطط السير أو خرائط التدفق FLOW – CHART

إن استخدام خرائط التدفق تسمح بفهم تسلسل و تدفق الوثائق و المستندات بين مختلف الوظائف و المسؤوليات مع الإشارة إلى المصدر و المصير لكل منهما داخل المؤسسة و عليه تتكون لدى المراجع من خلال المخطط نظرة شاملة و كاملة لسير المعلومات في النظام.³

3. أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات

للتذكير فإن الهدف من أساليب جمع أدلة الإثبات هو جمع أدلة كافية وصحيحة لتدعيم عمل ورأي المراجع في المؤسسة هذا وقد تنوع و تتحد التقنيات المستعملة و الأساليب المختارة حسب الأوضاع و الظواهر المدروسة. كما أن استخدامها يكون بشكل متفاوت ومتكامل بمعنى أن المراجع لا يكتفي بأسلوب واحد

¹ دريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، 1991، ص 66.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 217.

³ G. Bendict, R. Keravel, **Evaluation du control interne dans la mission d'audit**, édition foucher, 1990, pp : 39

فلا بد من التنسيق بين مختلف الطرق والتقنيات بغرض تحقيق أهداف التدقيق و فيما يلي بعض التقنيات و الوسائل المستعملة.¹

أولاً: فحص الدفاتر والملفات والوثائق هو إمعان النظر في القيود والمستندات و التأكد من سلامتها محاسبيا و واقعيا في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، و غالبا ما ترتبط تلك العملية بمصالح الاختيار و التي تطلق عادة على المعاينة المادية للأرصدة الملموسة التي يقوم بها المراجع.

ثانيا: المشاهدة العينية

يعتمد المراجعون طيلة عملية التدقيق على الملاحظة كوسيلة مهمة لتجميع الأدلة و البراهين، و ذلك بملاحظة تتبع سير العمل في إدارة الشركة و فروعها و خلال عملية الملاحظة هذه يقوم المراجع بالتأكد من أن العمل المحاسبي والمالي يسير طبقا للخطة المرسومة وتسجيل أي تحفظات على التطبيق العملي إذا كانت هناك بعض الانحرافات.² وكذا تستخدم للتأكد من الوجود المادي للأصل مع التأكد من ملكية المؤسسة له وكذا صحة التقييم، إن مراقبة الوجود المادي إجراء يمكن تطبيقه بنجاح فيما يخص أوراق القبض و الأموال السائلة بالصندوق.³ والجدير بالذكر أن استعمال تقنية الملاحظة الميدانية لا تجدي نفعا 'لا' إذا تمت مقارنتها وتنسيقها مع باقي أدلة الإثبات.

ثالثا: المصادقات عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسله إلى المراجع مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة حساباتهم كما هو الحال في مراجعة حسابات العملاء ويجب على المدقق اتخاذ الاحتياطات الكافية لتجنب حدوث أي تلاعب في مثل هذه الإقرارات من جانب موظفي المؤسسة قبل الوصول إليه .⁴

رابعا: الاستفسارات⁵ يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا و على المراجع في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيرا على تفسير

¹ أمين السيد أحمد لطفي، أساليب التدقيق لمراقبي الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 83-84

² إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، مرجع سبق ذكره، ص 87-88.

³ محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 91.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 136-138.

⁵ خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 136-138.

المدقق وحكمه الشخصي ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحراف في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلاً فيها.

خامساً: التدقيق القياسية أو الفحص التحليلي إن القياس والتحليل تقنية يلجأ إليها المراجع في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها بالإضافة إلى مقارنة بعض تلك المؤشرات على الأقل مع المؤشرات و المعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة و للقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها منه.¹

كل الوسائل الأنفة الذكر تتطلب شخصاً كفؤاً ومهلاً علمياً وعملياً وأن يكون فطناً و دقيق الملاحظة في بيئة تسمح له بتأدية واجبه على أكمل وجه.

المطلب الثالث: محافظ الحسابات

فقد فرض المشرع على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة مكلفة أساساً بالتدقيق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة دون التدخل في تسيير المؤسسة²، و بناء على ذلك تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة حسب المادة 678 من القانون التجاري بتعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات أو أكثر مع إمكانية تجديد مدة توكيل المراجع مرة واحدة. هذا وقد حدد القانون مهمة محافظ الحسابات فيما يلي:³

- التأكد من مصداقية وصحة الحسابات السنوية.
- التدقيق و التنسيق بين الحسابات السنوية و المعلومات المدونة في تقارير التسيير التي يعدها المسؤولون لفائدة المساهمين: الشركاء، البنوك الخ.
- إطلاع المسؤولين أو الجمعية العامة عن كل النقائص التي تعرف عليها المراجع و حتى يتم فحص و تدقيق الحالة المالية للمؤسسة يستدعى من المراجع اتخاذ بعض المراجع و الخصائص الضرورية لممارسة المهنة (محافظ الحسابات).

¹ محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 92-93

² قانون 88-04/88 الصادر في: 1988/01/12، و قانون 91-08 الصادر في: 1991/04/27

³ المادة 28 من قانون: 91-08 الصادر في: 1991/04/27

1. خصائص مهمة محافظ الحسابات

أولاً: الاستقلالية والموضوعية حتى يتسنى للمراجع من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه ألا يملك عند تنفيذ التدقيق أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية و موضوعية الحكم.

ثانياً: الكفاءة المهنية ما سبق وأشرنا في معايير التدقيق فمراجعة الحسابات تستدعي من المراجع تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم و القرار النهائي للمراجعة.¹

ثالثاً: سر المهنة كما يجب على المراجعين المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم.²

2. إجراءات تنفيذ المهمة

أولاً: الالتزامات القانونية

إن مهمة محافظ الحسابات تدور حول ثلاث التزامات قانونية وهي:³

- الالتزام بمراقبة صحة ومصادقية وكذا الصورة الحقيقية للحسابات.
- الالتزام بالتأكد من التأكد من احترام الإجراءات الأمنية والقانونية المعتمدة عليها في المؤسسة المراقبة.
- الالتزام بإصدار الرأي عن طريق إعداد تقرير للمراجعة وتقديمه للمؤسسة.

ثانياً: منهجية تنفيذ التدقيق

¹ المادة 06 من القانون رقم: 91-08 المؤرخ في: 27/04/1991

² المادة رقم 6 من قانون 96-136 المؤرخ في: 15 / 4 / 1996 الخاص بالعمل المهني (المنظمة الوطنية لجزء المحاسبة و محافضي الحسابات و المحاسبين المقتصدین).

³ المادة رقم 29 من قانون 96-136 المؤرخ في 15 / 4 / 1996.

قبل دراسة المنهجية يجب العلم أنه أثناء كل مرحلة من مراحل المهمة على محافظ الحسابات أن يستدل أو يستخدم مستندات رئيسية وأساسية لتحقيق إجراءات المهمة م هي نوعين: ¹

• ملف دائم.

• ملف سنوي جاري.

فمسك مثل هذه الملفات تسمح لمحافظ الحسابات ب:

- تنظيم وتنسيق عملية التدقيق.
- امتلاك مصدر دائم للمعلومات حول المؤسسة طيلة فترة توكيل المراجع.
- تدعيم رأيه في حالة الحاجة للقرائن والأدلة للأعمال المنجزة في المؤسسة.
- حجة قانونية كدليل إثبات أمام القضاء إذا ما تعرض المراجع للمساءلة.
- أساس لمراجعات قادمة.

ثالثاً: إعداد التقرير

محافظ الحسابات ملزم بفعل القانون بإعداد ثلاثة أنواع من التقارير وهي:

التقرير العام: تنتهي المهمة بإعداد تقرير يسمع بالتصديق بوجوب أو بدون تحفظات و على صحة و مصداقية الوثائق و المستندات السنوية للمؤسسة

التقرير الخاص: بمقتضى نص القانون يلتزم محافظي الحسابات بإعداد وتقديم تقرير خاص بالمعاهدات والعقود المصرفية من إدارة المؤسسة أثناء الدورة.

إبلاغ مجلس الإدارة: على محافظ الحسابات أن ينظم اجتماع مع مجلس الإدارة أو المراقب الذي يهتم بحسابات السنة المالية و من خلال هذا الاجتماع يدلي محافظ الحسابات بتصريحاته و بإجراء التدقيق المحقق في المؤسسة و كذا التجاوزات المسجلة عند تقييم نظام المراقبة الداخلية أو عند مراجعة الحسابات.

¹ إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، مرجع سبق ذكره، 91-95.

خلاصة الفصل:

مما سبق ذكره نخلص إلى أن التدقيق عملية فحص لمجموعة من المعلومات بهدف التحقيق من سلامة القوائم المالية و ذلك و وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية و ينتهي الفحص بتقديم تقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية لمساعدتها في ليحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم حيث أن رأي المراجع يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية و هذا ليس كونه خبيرا في المحاسبة و التدقيق فحسب لكونه مستقل و مؤهل و محايد و يتحمل المسؤولية المهنية اتجاه العمل الذي يقوم به.

وهكذا يتسنى لنا بعد عرض أهم الخطوات المتبعة من المراجع أن نباشر بالتدقيق الأولية ألا وهي المعرفة العامة بالجباية. وهذا من خلال الفصل الموالي.

الفصل الثاني

معميات حول الضريبة

تمهيد:

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

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، واعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول ايجابية وفعالة للأزمات المالية والاقتصادية، أي إشباع الحاجات المتزايدة. ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن موضوع الضرائب علما قائما في كل أقطار العالم والذي هو لب حديثنا في هذا الفصل. وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل الي ثلاث مباحث كالاتي:

- المبحث الأول: النظام الضريبي.
- المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائي.
- المبحث الثالث: أنواع الضرائب.

المبحث الأول: النظام الضريبي.

سوف نتناول في هذا المبحث ماهية النظام الضريبي، تعريفه أهدافه وأغراضه بصفة عامة، وماهية الضريبة، تعريفها خصائصها وقواعدها وأهدافها بصفة خاصة:

المطلب الأول: ماهية نظام الضريبة.

في هذا المطلب نحاول التطرق لمفهوم النظام الضريبي والي مختلف أهدافه وأغراضه
أولاً: تعريف النظام الضريبي.

هو الهيكل المتفرد بملاحمه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية. كما أن المفكرين الاقتصاديون وعلماء المالية يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق¹، فهو في المفهوم الواسع " مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها الى كيان ضريبي معين". أما مفهومه الضيق " فهو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي وذلك في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط والتحصيل".

ثانياً: أهداف وأغراض النظام الضريبي.

لم يعد ذلك المنبع الذي ترتشف منه الدولة حاجتها من الأموال فحسب وإنما ذلك الدور الكلاسيكي وأضيف الى رصيده عدة أدوار أخرى نلمس أهميتها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

1. هدف مالي عام: موازنة الميزانية العامة وهي الهدف التقليدي.

2. هدف اقتصادي عام: ان الضريبة وفقاً للفكر المالي المعاصر يمكنها أن تؤثر على الدخل والادخار والاستثمار وبالتالي الضريبة تلعب دوراً هاماً في:

- الوصول الى حالة الاستقرار الاقتصادي بعيداً عن حالي التضخم والانكماش ففي الأولي تقوم بامتصاص الفائض من النقود لدى الناس عن طريق الضريبة أو العكس في حالة الانكماش تنخفض سعر الضريبة وتتوسع في الإعفاءات للوصول الى مستوى التشغيل الكامل.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، طبعة 3، بيروت، 1985، ص 15.

- تشجيع الاستثمارات في المشاريع الصناعية والزراعية المراد ترقيةها عن طريق التخفيض من سعر الضريبة أو تعفي أصحاب هذه المشاريع من دفع الضريبة على أرباح الشركات لسنوات الثلاثة الأولى من بداية النشاط¹.

- تشجيع الاستثمارات في المشاريع الصناعية والزراعية المراد ترقيةها عن طريق التخفيض من سعر الضريبة أو تعفي أصحاب هذه المشاريع من دفع الضريبة على أرباح الشركات لسنوات الثلاثة الأولى من بداية النشاط.

- استعمال الضريبة كأداة التوجيه الاقتصادي عن طريق التقليل أو المغالاة في سعر الضريبة حسب القطاعات التي تريد الدولة تشجيعها أو سحبها².

3. هدف اجتماعي: وتتمثل في

- تحقيق قاعدة العدالة والمساواة في فرض الضريبة وذلك بمساهمة كل فرد في التكاليف والأعباء العامة حسب مقدراته التكلفة.

- الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات وهذا بين المواطنين وذلك بزيادة العبء عن ذوي الدخل المرتفعة وتخفيضه الى أقصى حد ممكن من ذوي الدخل المنخفضة عن طريق الضرائب المتصاعدة أو الإعفاء الكلي من الضرائب للذين لا يتجاوز دخلهم السقف المعين من الضريبة هو ما يعادل الأجر المضمون وهو 8000 د ج.

4. هدف سياسي: استعمال الرسوم الجمركية لحماية الإنتاج المحلي بفرض نسب مرتفعة على البضائع المستوردة المنافسة للبضاعة المحلية.

المطلب الثاني: ماهية الضريبة.

تعتبر الضريبة في عصرنا الحالي من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة للدولة، هذه الأخيرة التي تجبر الأفراد لنظام معين علي مجموعة من القواعد والمبادئ التي تسيير الدول والتزام

¹ بن جوزي محمد، مقدمة لطلبة محاسبة وضرائب، محاضرات غير منشورة، كلية علوم اقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2003-2004، ص 15

² حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، سنة 1999، ص 9.

الأفراد بأداء الضريبة، وللضريبة أهميتها البالغة للدولة باعتبارها من أهم الموارد الممولة لميزانيتها وتستخدمها كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية وعليه فالأجدر إلقاء الضوء عليها.

أولاً: تعريف الضريبة

تعددت التعاريف التي أعطتها علماء المالية والمفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في معين واحد وتحدد شرطين أساسيين للضريبة وهما عنصرا الإجبار والمقابل الملموس.

عرفها قاسطون جيز الذي يقول " ان الضريبة هي الأداء المالي الإجباري الذي يدفعه الملزم بها (أي الضريبة) بصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية".¹

واستنتجاً لهذا التعريف أن له أربعة أركان أساسية والتي تفرق الضريبة عن باقي الموارد الأخرى:

- الضريبة مساهمة نقدية وأداء مالي بمعنى أنه لا يجوز أن تكون في شكل سلعة أو خدمة فكنا كان عليه الحال في التقديم حيث كانت تدفع عينا كنسبة معينة من المحصول الزراعي، وفي الوقت الحاضر تم الاستغناء عن الأسلوب لأنه لا يتوافق مع مقتضيات النقدي.²

- الضريبة تدفع إجبارياً ويبدو جلياً مفهوم الجبر في انفراد السلطات العامة بوضع النظام القانوني للضريبة من خلال تحديد وعائها وكيفية تحصيلها ولا تفرض أي الضريبة إلا بقانون ولا يجري تعديلها أو إلغائها إلا بقانون يظهر عادة من خلال قوانين المالية.

إذن الضريبة فريضة عامة يتحملها كل قادر علي الدفع، تدفع الضريبة بصفة نهائية ولا يمكن استردادها.

" هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".³

¹ حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، دون تاريخ، ص 80.

³ Pierre Bel trame ; **La Fiscalité En France** ; 6^{ème} Edition 98 ; p. 182.

" الضريبة هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل وهي أداة مالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها".¹

"أي اقتطاع نقدي ذو سلطة، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (دولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".²

كخلاصة يمكن القول إن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين (الاعتبارين) حسب قدراتهم التكلفة بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

ثانيا: خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية:

- 1. الضريبة هي اقتطاع نقدي:** ويقصد بذلك أن المكلف بالضريبة يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية، عكس ما كان عليه الحال في السابق، أين كانت تدفع الضريبة بشكل عيني وهذا بتقديم الأفراد جزءا من محاصيلهم الزراعية أو بالعمل لأيام معدودة لصالح الدولة إلا أن نظام الضريبة العينية لم يكن عادلا عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف الإنتاج المكلف.³
- 2. الضريبة فريضة إلزامية:** أي أن للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها، ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية وموعده، بل هو مجبر على دفعها وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى.
- 3. الضريبة تفرض من قبل الدولة:** تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدراته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم.
- 4. الضريبة تفرض دون مقابل:** كانت الضريبة هي القشط التأمين يدفعه المكلفون للدولة كي يؤمنوا به على حياتهم وأموالهم، لكن الفكر المالي الحديث يرى أن الضريبة هي تضامن اجتماعي أي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي وهكذا انتقت فكرة المقابل الملموس في فرض الضريبة وأصبحت فريضة بدون مقابل.

¹ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار الزهرة للنشر و التوزيع، سنة 1997، ص 131.

² Raymond Mizellec ; **Finance Publique** ; France ; p. 423.

³ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، نفس المرجع السابق، ص 132.

المطلب الثالث: قواعد الضريبة وأهدافها

بعد ما تناولنا في المطلب الأول مفهوم الضريبة ومختلف الخصائص التي تتوفر عليها، وعلمنا أن أساس فرض الضريبة هو الجبر¹، أي إخبار المكلفين بالدفع فأي قانون ينص على أن نوع من الضرائب يلزم المكلفين بدفعها والذين حددتهم هذا الأخير بأدائها دون أي تماطل وإلا فرضت عليه عقوبات التأخير طبقا لقوانين التهرب الضريبي.

أولا: قواعد الضريبة

هي قواعد تعود الى الاقتصادي آدم سميث (Adam Smith) في كتابه ثروة الأمم وهذه القواعد لازالت سارية أهميتها الى حد الآن وهي تتركز غالبا على أربعة قواعد وسوف نتناول مل قاعدة علي حدي فيما يلي:

1. قاعدة العدالة والمساواة في المقدرة: علي مواطني كل دولة أن يساهموا في النفقات الحكومية حسب قدراتهم التكلفة بمعنى تناسبا مع دخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة، ووفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة علي جميع الأفراد وتكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله، وبالتالي فالعدالة لا تعني أن المكلفين بدفع الضريبة مطالبون بنفس المبلغ وإنما تعني مشاركة كل فرد المعنويين والطبيعيين في الأعباء العامة للدولة وذلك حسب القدرة التكلفة².

2. قاعدة اليقين والوضوح: يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية وليست عشوائية، كون الضريبة إلزامية تحددها السلطات المركزية لقانون يحدد فيه معالم الضريبة من حيث نسبتها ووعائها ومواعيد تحصيلها والإعفاءات الخاصة بها حيث تكون المكلف بها على دراية تامة بالنصوص القانونية بها وهذا لا يأتي إلا إذا كانت النصوص التشريعية مستقرة وثابتة وليست عرضة التبديل والتغيير دون أن يترك ذلك لاجتهاد الإداريين³.

3. قاعدة الملائمة في التحصيل: يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة وبالكيفية الأكثر تيسيرا له، بحيث يحاول كل نظام ضريبي الوصول الي

¹ عبد المجيد دراز، يونس بطريق، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، سنة 1981، ص 73.

² علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

³ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1965، ص 95.

مفهوم الملائمة في جباية الضرائب أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول الى الخزينة العمومية يتلاءم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة.¹

4. قاعدة الاقتصاد في النفقات: المقصود في الاقتصاد في النفقات الجبائية هو أن يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها الى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن ن وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها ولذلك تسعى إدارة الضرائب باختيار أسلوب الجباية والتحصيل الأقل لكيلا تضطر الدولة الى التوسع في فرض الضرائب.²

ثانيا: أهداف الضريبة.

تستخدم الدول الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف معينة وتطورت هذه الأخيرة بتطور الضريبة، ونحاول التطرق فيما يلي بعض قواعد الضريبة الى الأهداف المرجوة من أي نظام ضريبي.

1. هدف مالي واقتصادي: تعتبر الضريبة من أهم الوسائل المستعملة في تحصيل نفقات الدولة المتنوعة المتزايدة إلا أن هذه الأهمية تختلف من دولة الى أخرى، فالهدف المالي يتمثل في تغطية الأعباء العامة ويعني هذا ان تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزامها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة ن وعلي استثمار الإدارة الحكومية (كبناء السدد والمستشفيات والجامعات وشق الطرق..... الخ). أما الهدف الاقتصادي يتمثل في الوصول الى حالة الاستقرار الاقتصادي وأصبحت الضريبة من الناحية الاقتصادية في إطار الدول الحديثة وسيلة للتأثير على الفعاليات الاقتصادية (الاستثمار، الاستهلاك، استرداد، تصدير) وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.³

2. هدف الاجتماعي: الهدف الاجتماعي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية فيمكن استعمال الضريبة لتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات، ويتم ذلك

¹ بن جوزي محمد، مقدمة لطلبة محاسبة و ضرائب، مرجع سبق ذكره، ص.

² علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

³ بلعوى نبيل، حميداني رفيق، الضريبة على أرباح الشركات، مذكر تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، تخصص إدارة أعمال، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2003، ص 64.

بفرض الضرائب على الطبقة الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقة الفقيرة، وهذا ما سماه الباحثون الاقتصاديون _ إعادة توزيع الدخل القومي.¹

تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية فهي تحاول الحد لبعض من الفوارق الاجتماعية من خلال فرض مختلف الضرائب كضريبة (IRG) ضريبة علي الدخل الإجمالي وهي ضريبة مباشرة تطبق علي دخل الفرد.

النظام الجزائري يأخذ بعين الاعتبار عند فرضه الضريبة حالة الممول أي قدرته علي الدفع (دخل المكلف) وحالة الاجتماعية (أعزب أو متزوج) وان كان له أولاد أو لا وكذلك تقرير إعفاءات مختلفة عن طريق نسبة مقرر قانون يختلف من حالة اجتماعية الي أخرى، أما فيما يخص

الضرائب الغير مباشرة فان التكاليف الضريبي يختلف من منتج لآخر نسب منخفضة على السلع الضرورية ومرتفعة على السلع ذات الاستعمال الضيق أو السلع التي تزيد الدولة التخفيض من استهلاكها.²

3. هدف السياسي: أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية علي منتجات بعض الدول وتخفيضها علي منتجات أخرى، يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية مثلا) كما تستخدم الضريبة في محاربة طبقة اجتماعية معينة لطبقة ملاك الأراضي. كما أن إعفاء بعض الفئات كالمجاهدين أو التخفيض من الضريبة يعتبر استخداما للضريبة لأغراض سياسية.

¹ دراز عبد المجيد، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، سنة 1984، ص 172.

² أستاذ شحمي، التشريع الجبائي، محاضرات غير منشورة، فرع محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، سنة 2002، ص 11.

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري

سوف نتحدث فيما يلي عن أنواع التقسيمات المطبقة في الجزائر والتي تبناها المشرع الجزائري، وذلك خلال النظر الى الوعاء الخاضع للضريبة.

المطلب الأول: تقنيات الضريبة (التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي).

بعد تحديد الدولة مقدرة الدخل القومي وكذلك أسس إخضاع هذا الدخل، يجب عليها أن تختار من القواعد الفنية ما يمكنها من تنظيم الكيان الضريبي وهناك تنوع في القواعد الفنية لتنظيم هذا الاستقطاع الضريبي ومعقدة، لذا يجب علي الدولة أن تنسق بين هذه القواعد حتى يكون النظام الضريبي في الدولة متماسك البنيان ويقصد بالجانب الفني للاستقطاع الضريبي مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها. وسنتناول فيه المراحل المختلفة لإنشاء الضريبة وهي:

أولاً: تحديد الوعاء

تعني هذه المرحلة تحديد العنصر الاقتصادي الذي تستفيد عليه الضريبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وتعين أسلوب الوصول الى هذا الوعاء وكيفية تقديره وتتخذ عملية تحديد العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة وأسلوب الوصول إليه وكيفية تقديره مظهرين أحدهما نظري والآخر فني.¹

يبدو المظهر الأول عند دراسة المبادئ التي تبرز اختيار العنصر محل الإخضاع ونعني بهذا ما هي مبررات فرض الضريبة ما دون غيرها؟ ويقوم الفني الضريبي بتقسيم هذه العناصر مبينا عيوب ومزايا كل منها تاركا الاختيار لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية.

أما المظهر الثاني فيتجلى من خلال أسلوب الوصول الى المادة الخاضعة للضريبة وتقديرها ويعد الفني الضريبي الأساليب المختلفة لذلك ويملي على المشروع الوسائل التي تحقق أهدافه المتنوعة والمتعددة والتي يقصد بها إجراء تغييرات ذات صبغة اجتماعية واقتصادية الى جانب هدف التمويل ويمكن أن تكون المادة الخاضعة للضريبة ثروة كعقار، منتج أو خدمة، الدخل أو رأس مال ن وعلي العموم يمكن تقسيم المادة الخاضعة للضريبة وفق طبيعتها الى ضريبة على الدخل وضريبة على رأس مال أو ضريبة على الإنفاق وتعد الضرائب على الدخل من أوسع أنواع الضرائب انتشارا لكونها المصدر الطبيعي المتجدد للضريبة

¹ أستاذ تيبورتين، تقنيات جبائية، محاضرات غير منشورة، فرع محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، سنة 2001، ص 05

كفريضة متكررة كما أنه العنصر الاقتصادي الذي تقع (إلا في حالات استثنائية) عليه كافة الضرائب علي اختلاف أشكالها كما أن الدخل يعتبر أحد لمعايير الرئيسية التي ينظر من خلالها لقدرة المكلف علي الدفع. لتفسير أكثر تحديد عناصر الوعاء يستند الي قاعدتين هما:

أ تعدد العناصر: ونعني به التمييز بين الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.

ب تنوع الضرائب: ونعني به الضرائب المباشرة والتي تخضع على الدخل أو الثروة وأيضا الضرائب الغير مباشرة أي الضرائب على الإنفاق.

تحديد أو تقدير الضريبة أي الطرق المختلفة لتقدير المادة الخاضعة لضريبة.

هناك عدة طرق مباشرة وهي طريقة الإقرار (من المعني أو المكلف أو الغير، يمكن لغير أن يصرح بهذا الإقرار)، وهناك طريقة غير مباشرة ويتم هذا عن طريق بعض المظاهر الخارجية لنشاط الشخص أي من خلال هذه المظاهر الخارجية يتم تقدير الضريبة، وهناك طريقة أخرى وهي التقدير الجزائي أو الإداري ويتحدد مقدار المادة الخاضعة للضريبة بناء على أدلة أو قرائن متوفرة لدي اعتبار للمقدار الحقيقي وهذا الأسلوب في التقدير سهل نسبيا لذلك يلجأ إليه الكثير من الأنظمة الضريبية.

غالبا ما يفرق بين نوعين من التقدير الجزائي:

- **الجزائي القانوني:** تستعمل خاصة في تقدير الأرباح الصناعية حيث يحدد القانون المعامل الذي تفرضه القيمة الإلزامية للاستثمار بناء على بعض المعطيات المتوفرة والقرائن القانونية الذي يحددها المشرع.
- **الجزائي الاتفاقي:** تجرى إدارة الضرائب اتفاق مع الممول حيث رقم أعماله المسجل في الدفاتر المحاسبية وبناءا عليه تحدد مصلحة الضرائب المبلغ الواجب دفعه.

ثانيا: الربط

يراد بربط الضريبة تحديد مبلغها الذي يجب علي الممول دفعه نقدا وتحديد هذا المبلغ يتم أولا بتحديد وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها ولاختيار أسلوب الوصول الي هذه المادة أهمية خاصة لما لها من علاقة وطيدة بمدى فعالية النظام الضريبي وعدالته فلا يجب أن يكون هذا التقدير أقل من الواجب فتقل حصيلة ومن ثم التقليل من فعالية النظام، ولا يجب أن يغالي فيه فيكون التقدير أكبر من الحقيقة وهذا بالطبع مدخل بالعدالة الضريبية المفروضة ومن ثم عدالة النظام الضريبي ككل، فهناك عد طرق معينة في

تحديد وتقدير المادة الخاضعة للضريبة ويعتمد عليها المشرع ويمكن تلخيصها في طريقتين أساسيتين هما: طريقة التقدير الحقيقي، طريقة التقدير الجزائي.

ثالثا: تحصيل الضريبة.

تتبع إدارة الجباية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار كل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد أدائها بحيث تعمل الأنظمة الضريبية الحديثة على الحد من حساسية المكلف بالضريبة اتجاه التزاماته بها.

و يمكن أن تحصل الضريبة المباشرة من المكلف بها لصالح مصلحة الضرائب وذلك بعد انتهاء الربط النهائي، هذه الطريقة مطابقة في بعض أنواع الضرائب المباشرة والضرائب علي النشاط الصناعي والتجاري بحيث يقوم المكلف بدفعها مباشرة لمصلحة الضرائب وقد تتبع هذه الطريقة الأقساط المقدمة والتي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقا لما يقدمه من دخله المحتمل، أوجب قيمة الضريبة المستحقة من السنة الماضية علي أن تتم التسوية النهائية للضريبة فيما بعد، هذه الحالة مجسدة في الضريبة علي أرباح الشركات (IBS)، وأخيرا قد تلجأ مصلحة الضرائب الجبائية حيث تحصيلها لبعض أنواع الضرائب الي طريقة الحجز من المنبع التي تمكن الخزينة العامة بتحصيل الضريبة باستمرار وهذه الحالة مجسدة في الضريبة علي الدخل الإجمالي (IRG).

المطلب الثاني: تصنيف الضرائب.

تصنف الضرائب الي عدة أصناف نذكر منها:

أولا: من حيث الوعاء.

وهو الشيء الذي تطرح عليه الضرائب أي المادة الخاضعة لها وهو المال الذي يخضعه القانون للضريبة.

وتقدر الضريبة بعد طرح التكاليف كما هو الحال بالنسبة للضريبة علي المرتبات والأجور حيث يعفي المشرع من الأجر ما يعادل الأجر الوطني الأدنى المضمون (SNMG) وبناءا علي هذا الترتيب تقسم الضرائب الي:

1. ضرائب وحيدة:

وذلك النظام الذي يعتمد على ضريبة واحدة فيما يخص الجبايات، وأول من نادي بهذا النظام الطبيعيون في القرن 17 قبل أن تبلغ الصناعة مبلغها في أوروبا وعندما كانت الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، فكان أرباب العمل والملاك يستغلونها ثم يبيعون محاصيلها فتفرض عليهم الضرائب دون سواهم وكان عبئها كبير غير أنهم ينقلونه الي المستهلكين عند شرائهم للمنتجات في شكل ضريبة غير مباشرة¹

أ مزايا الضريبة الوحيدة:

- لعل أنه من أهم المزايا لهذا النظام هو مراعاة مبدأ الاقتصاد في النفقات حيث لا تستدعي تحصيلها إدارات متعددة وعدد كبير من العمال.
- اتسامها بالوضوح والبساطة لأنها مدرجة في ثمن السلعة وبذلك تقلل حساسية المكلف بها.

ب عيوب الضريبة الوحيدة:

الأخذ بضريبة وحيدة يحمل المكلفين بها الي التهرب منها لأنها ثقيلة العبء عليهم.

2. ضرائب متعددة:

لم تعد دول العالم تعمل بنظام الضريبة الوحيدة نظرا لعيوبه التي ذكرت سابقا وبالمقابل تبنت نظام المتعددة الذي يحقق توزيع العبء الضريبي على الأفراد وبالتالي تخفيف من التهرب الضريبي. وتعدد الضرائب يعني أن تطرح الدولة ضرائب متنوعة على الأشخاص، العقارات والأموال.

3. الضرائب على الأشخاص والأموال:

ننتبه هنا ان المقصود من الضرائب على الأشخاص سواء أن كانوا طبيعيين أو معنويين الأساس الذي تأخذه إدارة الضرائب بعين الاعتبار هو الشخص ذاته أو المال كالأرباح التجارية أو الأجور ومثال الضريبة المفروضة على الأشخاص ما كان يأخذه المسلمون من غير المسلمين المقيمين في بلاد الإسلام مقابل الحفاظ على أمنهم. وعمل أيضا بهذا النظام الرومان والجزائر قبل الاستقلال فكانت تفرض على رب الأسرة المقيم بأرض الدولة ضريبة على كل الأفراد الذين يعولهم والبالغين من العمر 18 سنة الي 60 والقادرين علي العمل.

¹ حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 56 58.

أما في الوقت الحاضر أصبحت معظم الدول تعتمد على نظام الضرائب على الأموال وعلي ذلك يأخذ المال وهو الأساس لفرض الضريبة.

4. ضرائب مباشرة:

والتي ترض على المال مباشرة والاقتطاع من الدخل أو علي رأس مال والمكلف بها يستطيع إلقاء عبئه علي غيره^{1 2}.

ثانيا: ترتيب الضرائب من حيث السعر.

وهي طريقة يتم بها الاقتطاع الضريبي من الأوعية وهو ما يعرف بتسعيرة الضرائب.

1. نظام ضريبة التوزيع:

كان هذا النظام سابقا نظام ضريبة الحصص²، فكان القانون أو الإدارة المركزية تكتفي بتعين المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله من الضريبة وذلك في كل سنة وتوزيعه بين مختلف الإدارات الإقليمية والولايات ثم البلديات ويترك لهذه الأخيرة مهمة تحديد تسعيرة الضريبة بصفة تسمح لها بتخفيض الإيرادات الجباية المنتظرة.

هذا النظام يضمن للدولة المبالغ الحقيقية التي يحتاج إليها والخزينة تعرف سابقا المبلغ الذي ستحصل عليه فهو يقلل من احتمال وقوع تقرب ومن عيب ضريبة هذا النظام الذي يوزع عبء توزيعها غير عادل.

2. نظام ضريبة الحصص:

هذا النظام هدفه هو معالجة عيوب النظام السابق وذلك بتحديد تسعيرة خاصة لكل أنواع الضرائب دون معرفة مقدار الضرائب المحصلة.

3. الضرائب المتساوية:

تفرض الضريبة هذه بنفس النسبة على كل المواطنين دون تمييز بين التفاوت في الدخل.

4. الضرائب النسبية:

ومفاد هذا التقسيم تحديد لكل نوع من أنواع الدخل نسبة مئوية ثابتة مهما اختلفت المادة الخاضعة للضريبة مثل تعيين 5% للأرباح الصناعية والتجارية التي تتجاوز 50000 د ج وضمن

¹ حسين عواضه، المالية العامة. ضرائب ورسوم دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، الطبعة 3، بيروت، سنة 1973، ص 365.

² حسين الصغير، دروس في المالية والحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 7.

هذا نميز نوعين من الضرائب:

أ الضرائب المتصاعدة:

هذه الطريقة تطبق نسبة واحدة على مجمل المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي كلما ارتفع مقدارها ارتفع مقدار الضريبة.

هذا الأسلوب التصاعدي لا يخلو من عيوب سوف يوضحها جدول آخر فيه التوزيع الغير عادل من حيث تحميل العبء الضريبي.

ب الضريبة التصاعدية بالشرائح:

هذا الأسلوب يتلأشي العبء السابق فبنسبة الضريبة المطبقة على مجمل المادة الخاضعة للضريبة كما هو الحال في الطريقة الثانية وإنما يتم حساب الضريبة وتطبق المعدل على الجزء من المادة الخاضعة للضريبة حيث يفرق بين أجزاء الدخل ويقسم الي شرائح تفرض عن كل شريحة معدل مقرر، ثم تجمع الضريبة عن كل شريحة فتحصل علي الضريبة الواجب دفعها.

المطلب الثالث: أثار الضريبة على الاقتصاد الوطني.

سنقتصر في هذا المطلب على دراسة الآثار الناتجة من فرض الضريبة مباشرة علي دخل المكلف، كونها ضريبة من أهم الضرائب التمويلية وهذا راجع لغزارة وثبات حصيلتها، وتتمثل الآثار الاقتصادية للضريبة على الدخل في تغيير كمية المعروضة من ساعات العمل، كمية المدخرات في القطاع العائلي ومن ثم ستؤدي هذا التغيرات بدورها الي التأثير علي مستوى الإنتاج القومي وعلي هيكل توزيع الدخل القومي.

أولاً: أثار الضريبة على كمية المعروض من ساعات العمل.

يوازن الفرد عادة بين عائد وتكاليف العمل، وبين عائد وتكاليف وقت الفراغ ن فيوزع بناء على ذلك تلك الموازنة ساعات يومية المحدودة (24 ساعة بين عمل وراحة).

فالدخل (أو أجر الساعة) هو عائد العمل والتضحية بساعة من أوقات الفراغ هو تكلفة العمل، بينما عائد وقت الفراغ وهي قيمة ذلته تخضع لتقييم الممول نفسه وتختلف من شخص الي آخر، أما تكاليف الفراغ فهي قيمة الدخل الذي كان من الممكن تحقيقه لو لا الفراغ، بحيث يحقق لنفيه أقصى رفاهية

اقتصادية، ثم فرضت الضريبة بنسبة 50% على الدخل فهي تحته بذلك إما علي زيادة ساعات العمل أو زيادة أوقات الفراغ.

إن فرض مثل هذه الضريبة على الدخل تؤثر علي عائدات وتكاليف كل من العمل والفراغ فان كانت الضريبة ستقتطع 50% من الدخل الفردي فمعني ذلك أن عائد العمل قد انخفض الي النصف، وفي نفس الوقت تكلفة الفراغ قد انخفضت أيضا الي النصف، ومع ثبات الفراغ فقد يجد الممول في هذه الحالة أن عائد العمل غير مجدي في حين أن تكلفة وقت الفراغ ليست مرتفعة وبالتالي تصبح أوقات الراحة ذات جاذبية فيدفعها ذلك الي إنقاص ساعات العمل وزيادة أوقات الفراغ.

وقد تتغير كمية المعروض من ساعات العمل لاعتبارات أخرى نذكر منها:

- قيمة أوقات الفراغ ليست قيمة مطلقة، ولكنها ترتبط ارتباطا وثيقا بثروة الممول ومستوي دخله، فأوقات الفراغ تتطلب إنفاقا شخصيا وما لم يكن هناك دخل كاف يسمح بقضاء أوقات الفراغ ممتعة فان هذا الوقت قد يصبح نقمة.

- العمل محبب بحد ذاته فالأشخاص يعملون ليكسبوا دخلا ماديا لا جدال في ذلك، ولكنهم يعملون أيضا بحكم العادة وبحكم تفادي نظرة المجتمع الي الشخص العاطل وبحكم ما تضفي عليهم أعمالهم من مكانة ممتازة في المجتمع.

- نظرة الشخص نفسه الي دور الضريبة، فإذا ما اعتبرها ضريبة جائزة تستقطعها الدولة منه ظلما، لتبدد حصيلتها هباء على رجال الحكومة دون أن تعود هذه النفقات بأي منافع حقيقية على المجتمع، فان مثل هذا الشخص يلجأ الي التقليل من ساعات عمله وإنقاص دخله وبالتالي إنقاص حصيلة الضريبة ظنا منه أنه بذلك ينتقم من الحكومة.

- أما إذا نظر الي الضريبة باعتبارها مساهمة للدولة حتى تتمكن من تنفيذ برامجها الانفاقية والتي يعتبرها هامة وضرورية للمجتمع سيعمل الفرد في هذه الحالة على الزيادة من ساعات العمل حتى يحقق للدولة ما ترجوا إليه من حصيلة ضريبية.

ثانيا: أثر الضريبة على الإنتاج.

لقد رأينا أن فرض الضريبة على عائد العمل سيؤدي إلى زيادة عدد ساعات العمل يبذلها بعض أفراد المجتمع، وإلى نقص عدد ساعات عمل أفراد آخرين، بينما يبقى فريق ثالث دون أن يغير من ساعات عمله، كذلك فإن أثر الضرائب على حجم الإنفاق الاستهلاكي الخاص والكمية المعروضة من مدخرات القطاع العائلي ستتوقف على التركيب الطبقي للقطاع العائلي ونسبة كل نوع منها.

فإذا ما آدت ضرائب حسب العمل إلى نقص كمية المعروض من ساعات العمل ونقص الإنفاق الاستهلاكي نتيجة نقص استهلاك الطبقات ذات المداخيل المنخفضة والمتوسطة، ونقص مدخرات القطاع العائلي نتيجة نقص مدخرات الطبقات ذات المداخيل المرتفعة، فإن هذه العوامل كلها ومع بقاء العوامل الأخرى على ما هي عليه سوف تؤدي إلى نقص وهبوط مستوى النشاط الاقتصادي الكلي، كما قد تؤدي الضرائب إلى التأثير على مكونات الإنتاج القومي وذلك بغض النظر عن حجمه ن فالضريبة على الدخل خاصة إذا كانت تصاعدية قد تثني الأفراد على الدخول في بعض المهن دون البعض الآخر، فقد لا تشجع الأفراد مثلا على الدخول في مهنة الطب نظرا لارتفاع الأسعار الضريبية الحدية كدخول الأطباء (وهي عادة مرتفعة جدا) وبالتالي فإن الخدمات الطبية المتوفرة في المجتمع تصبح أقل ما يكون عليه لو لم تفرض عليه السعار الحدية المرتفعة للضريبة، في حين أننا قد نجد ازديادا في عدد المحامين نظرا لانخفاض أسعار الضريبة الحدية على دخولهم، فإن تكاليف الحصول على الخدمة الطبية يزداد ارتفاعا بينما تزداد أتعاب المحامين انخفاضا.

ثالثا: أثر الضريبة على الاستهلاك العام (على استعمالات الدخل القومي).

من المعروف أن الفرد متى حصل على دخل فإنه يسعى إلى توزيعه على نواحي الاستهلاك والادخارات المختلفة، فإذا ما فرضت الضريبة على هذا الدخل فأدت إلى إنقاصه عما كان عليه فإن ذلك لا بد وأن يؤدي بالممول إلى إعادة توزيع استعمالات دخله ويتوقف أثر فرض الضريبة للدخل على نوع الطبقة الذي ينتمي إليها الممول، فإذا كان من أفراد الطبقة ذات الدخل المرتفع التي تحرص أولا على الاحتفاظ بمستواها المعيشي، ناظرة إلى الادخار كفائض بعد اقتناء كافة حاجاته فإنه من الراجح أن يتم دفع

الضريبة من ذلك الجزء من الدخل الذي كان سيوجه الى الادخار، أي أن فرض الضريبة علي مثل هذا النوع من الممولين سيؤدي الي نقص الادخار وبقاء الاستهلاك علي ما كان عليه فرض الضريبة.

أما إذا كان الممول من أفراد الطبقات الدنيا والتي لا يكاد دخلها يكفي حاجاتها الضرورية ن فانه لابد وان يدفع الضريبة وان فرضت على حساب نقص إنفاقه الاستهلاكي، ومن الواضح أن مثل هذا الممول لا يقوم بتخصيص أي جزء من دخله للادخار سواء قبل الضريبة أو بعدها، كما أن نقص الإنفاق الاستهلاكي لن يقتصر على الجانب الكمي فقط، بل سيمثل التغيير في أنواع السلع المستهلكة أيضا.

وأخيرا وان كان الممول من أفراد الطبقة المتوسطة التي توزع دخلها بين الاستهلاك والادخار بنظرات متفاوتة، يختلف حسب طبيعتها وموقعها من طبقات المجتمع والبيئة المحيطة بهم، فمنهم من يدخر نسبة معينة من دخله الإجمالي كحد أدنى بغض النظر عن الضريبة ومنهم من يدخر مبلغ محدد بهدف أن يترك لأولاده من بعده ثروة محددة.الخ.

ومن الواضح أن فرض الضريبة للدخل في مثل هذه الحالات سيؤدي الي إنقاص مدخرات الممول عما كانت عليه قبل فرض الضريبة بينما لن تتأثر مدخراته إذا كان من أفراد الطائفتين الثانية والثالثة وسيكون دفع الضريبة على حساب نقص إنفاقه الاستهلاكي.

المبحث الثالث: أنواع الضرائب.

المشرع في إخضاعه للضريبة يختار صور معينة، في حين أنها تمس إما الدخل أو الثروة، ويعتمد على اختيار هذه الصور حتى يتحقق من تطبيق السياسة الضريبية. وتنقسم الضرائب بصفة عامة إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة نذكرها فيما يلي.

المطلب الأول: الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

نتناول في هذا المطلب أنواع الضرائب المباشرة منها وغير مباشرة.

أولاً: الضرائب الغير مباشرة.

هي التي يستطيع من يقوم بتوزيعها نقل عبئها إلى غيره، فتكون بمثابة الوسيط فقط وهذه الضريبة ليست لها صفة الثبات والاستقرار كضريبة الاستيراد، التصدير، الإنتاج، الاستهلاك، والرسوم الجمركية... الخ. ويتناول الدخل بمناسبة استخدامه أو نفاقه وتواجهه، أيضاً للضرائب نوعية أي تختار نوعاً معيناً من المنتج وتفرض عليه الضريبة مثلاً الضريبة على الاستهلاك كرسوم إنتاج المشروبات الكحولية، إنتاج السكر، المنتوجات البترولية، الضرائب الجمركية على الصادرات والواردات، وتعتبر الركن الرئيسي بالنسبة للدول التي تحقق درجة من التقدم الاقتصادي أي الدول المتخلفة، أما بالنسبة للدول المتقدمة تعتمد على الضرائب العامة على الإنفاق لأنها تملك إدارة جبائية كفئة ولديها أنظمة محاسبية متطورة ولديها إدارة تملك الوسائل للمراجعة الكافية، الضريبة العامة على الإنفاق تتخذ أشكالاً نذكر منها:

1. الضرائب على الإنفاق:

وهي ضرائب غير مباشرة تتناول الدخل بمناسبة استغلاله عند الحاجة كإقتناء حاجة (استهلاك)، يدفع هنا ضريبة غير مباشرة.

تعتبر الضرائب على الإنفاق من أهم الضرائب الغير مباشرة التي تتخذ عدة أشكال وأنواع، إما ضريبة الأنواع المختلفة على الإنفاق أو ضريبة على عموم الإنفاق (ضريبة عامة على عموم النفقات)، والنوع الثاني هو لمفضل من فروع (عموم) النفقات.

1.1. ضريبة على أنواع النفقات:¹

كل نوع من الإنفاق له ضريبة بينما الضريبة العامة ليست على كل النفقات. تخدم الدول المتخلفة اقتصاديا، من حيث تقييمها هي غير عادلة ولهذا فان مختلف الدول يفضلون ضريبة من النوع الثاني أي على عموم النفقات.

من بين أمثلة الضريبة على أنواع النفقات: حاجات ضرورية، حاجات كمالية ن حاجات شائعة، الجمركية.

أ الضرائب على الحاجات الضرورية: تفرض على السلع التي لا يستطيع الفرد الاستغناء عنها ن ميزتها أنها توفر لخزينة الدولة أموال أي غزارة مالية، ولكنها ليست عادلة ولهذا كثير من الدول تستبعد هذا النوع من الضرائب.

ب الضرائب على الحاجات الكمالية: ومنها السلع التي يمكن الاستغناء عنها ولا تطلبها إلا ذوي الدخل الكبير، وهذه الضرائب هي عادلة تتماشى مع دخل الفرد.

ج الضرائب على الحاجات الشائعة: في أصلها ليست ضرورية وإنما متداولة بين الناس ولا تتناول السلع على الاستهلاك الضروري وإنما هي شائعة من الناحية العملية من طرف الناس كالقهوة، الشاي، والسجائر.

د الضرائب الجمركية: وتعتبر من أهم أنواع الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك وتفرض على السلع التي تجتاز الحدود الدولية بمناسبة استيرادها أو تصديرها تصنف ضمن الضرائب على الإنفاق لدي الدولة عدة أهداف لفرض هذا النوع من الضرائب الجمركية وهي:

مالية: الدولة تحصل أكبر نسبة من الأموال تدخل الي خزينة الدولة.

اقتصادية: هو حماية الاقتصاد الوطني من أي منافسة (حماية المنتوجات الوطنية).

اجتماعية: قد يكون اجتماعي وصحي في نفس الوقت، وذلك بفرض رسوم جمركية على الخمر هدف صحي بالدرجة الأولى وكذلك السجائر.

¹ أستاذ تيبورتين، تقنيات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 06.

2.1. ضرائب على عموم الإنفاق:

ضريبة عامة علي النفاق (النفقات) تأخذ بها الدول النامية (التي خرجت من التخلف) متطورة اقتصاديا وسياسيا وهذه البلدان تملك وسائل المراجعة الكافية.

أنظمه التكاليف المتطورة، وإدارة ضريبية ذات كفاءة ن وهذه الضريبة تتخذ ثلاثة أشكال على النحو التالي:

أ الضرائب المتدرجة¹: En Cassade

تأخذ الضرائب عامة على الأنفاق شكل الضريبة علي رقم الأعمال المشتريات أو رقم أعمال المبيعات في كل مرحلة من المراحل التي يقوم بها عملية الإنتاج أي أنها تتناول جميع المراحل التي تجتازها البضاعة خلال انتقالها من المنتج صاحب العمل الي البائع بالجملة، فبائع التجزئة ثم الي المستهلك (تدرج من البداية تصنيع السلع الي المستهلك).

من ناحية تقدير هذه الضريبة تكون عادلة إذا كانت الحلقة ضيقة مثلاً:

المنتج ← تاجر، التجزئة ← المستهلك، إذا كانت الحلقة واسعة، المنتج ← تاجر الجملة ← تاجر التجزئة ← تجتر ← المستهلك.

هذا الاتساع يؤدي ان السلعة تصل الي المستهلك حتى تكون مرتفعة نظر لاتساع الحلقة وبالتالي تكون غير عادلة، تراكم الضرائب معناه أنها تتكرر عدة مرات، بالنسبة للمشرع الجزائري لا يأخذ بهذا الشكل من الضرائب.

ب الضريبة الوحيدة²: Unique

سعرها يفوق سعر الضرائب المتدرجة، في هذا الشكل يكتفي بإخضاع مرحلة واحدة فقط حتى مراحل الإنتاج دون غيرها للضريبة سواء في بداية الحلقة الاقتصادية كالضرائب علي الإنتاج أو في نهاية الحلقة كالضرائب علي الاستهلاك، هذا الارتفاع في السعر قد يجعل المكلف بالضريبة يتهرب منها أي حافز للتهرب (الضرائب المتدرجة لا يمكن للمكلف التهرب منها) لأن المكلف لا يمكنه إخفاء جميع المراحل التي يمر بها السلطة، هذا الانتقاد أو المساوئ لهذا الشكل أدى الي ظهور شكل ثالث والذي تستعمله المشرع الجزائري في إطار الضريبة العامة علي الإنفاق.

¹ أستاذ شحمي، التشريع الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² أستاذ تيبورتين، تقنيات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 07.

ج الضريبة على القيمة المضافة:

تقريباً تشبه ضريبة على الإنفاق المتدرجة، ولكن تفرض علي الزيادة علي المبيعات أو المشتريات وعلي الرغم من سريان الضريبة علي الإنتاج في جميع مراحله إلا أنها لا تتم الي القيمة المضافة التي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحله عن قيمتها في بداية هذه المرحلة أو بعبارة أخرى زيادة قيمة الإنتاج المباعة في كل أو في نهاية كل مرحلة عن قيمة إنتاج مشتريات في بدايتها. بحيث لا يترك هذا الشكل مجالا لظاهرة التراكم التي تنطوي علي سريان الضريبة علي نفس العناصر في مرات متعددة، ويلجأ المشرع الضريبي بصدد تطبيق هذه الضريبة علي مطالبة البائع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بحساب الضريبة علي كامل أسعار بيع إنتاجه، وان يقوم بأدائها باستلزام قيمة الضريبة التي سبق توريدها للخزينة في المراحل السابقة مقابل تقدير المستندات والقرائن المؤيدة لذلك، وما من شك أن هذه الضريبة تمكن الإدارة من أحكام الرقابة علي تطبيقها والتقليل من فرص التهرب منها وتعتمد في ذلك علي المكلفين أنفسهم، فمن مصلحة كل منهم التأكد من قيام البائع بأداء الضريبة المستحقة ليتمكن من استلزام قيمتها من قيمة الضريبة التي تستحق عليه عند بيعه لإنتاجه.¹

2. الرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية:

قد تكون الضريبة التي يؤديها المكلف تستوفي بصورة غير مباشرة بمناسبة النفقات التي ينفقها الفرد من رأسماله أو دخله وتكون الضريبة في هذه الحالة سعرا من سعر البيع وتكون الضريبة الغير مباشرة التي تصل أو تمس المال مطروح الضريبة بطريق غير مباشر كالضرائب علي المعاملات والاستهلاك (معياره الأسس العملية) وتكون أيضا هي التي يدفعها شخص في البداية ثم يعكسها على شخص آخر فيحمل عبأها في نهاية مثل الضريبة علي السلع لأن دافعها القانوني سواء أكان صانع السلع أوتا جرها يعكس عبأها علي المكلف الاقتصادي وهو المستهلك الذي يتحملها في النهاية حيث يدفع ثمنها.

¹ أستاذ تيبورتين، تقنيات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

1.2. الرسم على القيمة المضافة TVA:

يمثل الرسم على رقم الأعمال والمتمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج الذي كان سائدا في سنة 1991 لا يندرج ولا ينطبق مع الإصلاحات الاقتصادية المدرجة في السنوات الأخيرة، وهذا كون أن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج لا يظهر بصفة واضحة على المستوى الاقتصادي بالنسبة للمتعاملين وبالنسبة لتكاليف الرسوم على النفقات التي يجب أن يتحملها المستهلك النهائي لهذا تظهر ضرورة استبدال هذا الرسم « TIGP » و « TUGPS » بضريبة حديثة تعرف بالرسم على القيمة المضافة التي تمثل رسم على الاستهلاك ن يطبق هذا الرسم على العمليات التي لها طابع صناعي ن تجاري، حرفي أو خاص باستثناء تجارة التجزئة والمساحات الكبرى، ويمكن للأشخاص الذين يخضعون لهذا الرسم سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، تجار الجملة أو الفروع الشركات تخفيض مبلغ الرسم الوارد على فواتير المشتريات من مبلغ الرسم الموجود على فواتير المبيعات.¹

ومن أهم الخصائص التي يتميز بها هذا الرسم:

- تحقيق مبدأ الحياد بحيث أن مجال تطبيق الرسم قد وسع وأصبح يمس اقتصاديات اليد العاملة، اقتصاديات ذات الرأسمال والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- عدم التأثير في مدا خيل الأسرة المتواضعة وذلك عن طريق فرض رسوم بسيطة أو منخفضة أو حق الإعفاء منها إذا يتعلق الأمر بالمواد الضرورية ذات الاستهلاك الواسع.
- خلق مصادر جديدة لتمويل الخزانة العامة بالإيرادات.
- كما يسمح تطبيق هذا الرسم وبصفة مؤقتة معطيات الاقتصاد الكلي مثل الإنتاج الداخلي الإجمالي، مجموعة القيم المضافة سواء لفروع الأنشطة الداخلية في تطبيق الرسم أو الأنشطة الخارجية أو المعفية عنه وذلك من خلال حساب الحسم الخاص بكل فرع من الأنشطة التي تسمح بتقسيم مبلغ الاستهلاك المتوسط.

¹ بلعطوى نبيل، حميداني رفيق، الضريبة على أرباح الشركات، مرجع سبق ذكره، ص98.

2.2. الرسوم الجمركية:

مما لا شك فيه أن الرسوم الجمركية أقدم الوسائل التي استعملتها الدولة في الرقابة على التجارة الخارجية والمراد بالتعريف الجمركية هي جدول الرسوم والضرائب التي تفرضها الدولة على السلع صادرات أم واردات كانت والهدف من فرض مثل هذه التعريفات الجمركية ليس جبائيا فقط، بل قد تستعمل في حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية بحيث أن الرسم يفرض على المنتجات الأجنبية المستوردة للحد منها، وان كانت الرسوم على الواردات هي أهم أنواع الرسوم الجمركية على الإطلاق.

وتعتبر السلاح الحكومي التقليدي في حماية الصناعات الوطنية كما أنها تشكل مصدرا أساسيا للإيرادات العامة وبصفة عامة تقسم الرسوم الجمركية الى نوعين:

— منها ما يفرض بقصد تحقيق إيراد عام للدولة.

— ومنها ما يفرض رقابة المنتج الوطني من المنافسة الأجنبية.

ان هذا التقسيم يراد به تبيان الطبيعة الاقتصادية لهذه الرسوم ويمكننا أن نبين أهمية الرسوم الجمركية من الناحية التمويلية لميزانية الدولة.

● مكونات التعريف الجمركية:

أ الحقوق الجمركية: نسبتها من 0 الى 60% وهي عبارة عن حق الدولة أي الثمن المدفوع من طرف المستورد وذلك لحق دخول البضاعة داخل الإقليم.

ب أتاوات جمركية: نسبتها 4% وهي عبارة عن حق الإدارة الجمركية.

ج أتاوات مقابل الخدمات الجمركية: هي عبارة عن مقابل ما تستلمه المصالح الجمركية لتغطية نفقاتها.

د الرسم التعويضي: نسبته 10% الى 20% وقد تصل الى 50% بالنسبة للمواد الكمالية وهو عبارة عن رسم يطبق على السلع المستوردة وذلك لتغطية ما تتحمله من نفقات لتدعيم بعض السلع.

ه الرسم الجزافي: نسبته من 50% الى 250% وهذا حسب مبدأ التجميعية بدفع هذا الرسم في حالة استراد أجهزة ومواد استهلاكية ليست لها طابع تجاري وغالبا تكون عن طريق أشخاص عادين.

- **كيفية تحديد القاعدة الضريبية:** ان القاعدة الضريبية أو المادة الخاضعة للضريبة في هذا المجال تحدد على أساس قيمة C.A.F وهي خاصة بالواردات العابرة للحدود الإقليمية، هذه القيمة على أساس قيمة السلعة في ميناء الدولة المستوردة بما فيها مصاريف النقل والتأمين.
- $$\text{قيمة C.A.F} = \text{التأمين} + \text{مصاريف النقل} + \text{قيمة السلع.}$$
- ولدينا أيضا:

$$\text{قيمة T.V.A} = (\text{قيمة C.A.F} + \text{الحقوق الجمركية}) \times 21\%.$$

ثانيا: الضرائب المباشرة.

تسري على القيمة التي يحققها المكلف من الدخل أو ما يملكه من الثروة وتقدير قيمة العناصر الخاضعة لضرائب الدخل على أساس ما يحققه المكلف منها خلال فترة زمنية معينة سواء كانت شهر أو سنة، وهي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم توزيعها للخزينة العامة، فهي اقتطاع مباشرة من الدخل أو رأس المال وتفرض علي عناصر تتمتع نسبيا بالدوام والاستقرار ومن أمثلتها ضريبة الدخل وضريبة الأرباح التجارية والصناعية والرسم العقاري وتفرع منه نوعين هما:

● الضرائب النوعية:

التي تتناول نوعا معينا من الدخل دون آخر مثلا:

كضرائب على المرتبات والأجور، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.الخ.

تتميز ببساطة وسهولة التطبيق، ولكن لا تحقق العدالة في توزيع عبء الضريبة.

● الضريبة العامة:

علي الدخل بحيث تتناول جميع عناصر الدخل المكلف علي اختلاف أنواعها بصرف النظر عن تبيان مصادرها وتمس الضريبة العامة، الشخص الذي لديه عدة مصادر أو عدة دخول نو الضرائب النوعية هي ضرائب عينية أو تمس الوعاء دون الأخذ بعين الاعتبار الشخص أو المكلف أي لا تراعي ظروف المكلف ن الضرائب العامة هي ضرائب شخصية أي تراعي الجانب الشخصي للمكلف وتأخذ بعين الاعتبار الاعفاء الحد الأدنى من الدخل أو التزامات يتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة بحيث لا يستفيد

بهذا الاعفاء المكلفين الذين تزيد دخولهم علي قدر معين فضلا عن إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد الأفراد الذين يعولهم المكلف.

ومن أهم عناصر تشخيص الضريبة تطبيق الضريبة التصاعدية أي كلما ارتفع الدخل كلما ارتفعت الضريبة أي معدل تصاعدي على الدخل وأيضا من بين عناصر التشخيص توجد مفاضلة أي اختبار أنواع الدخل لأي التمييز بين الدخل ومن بين هذه الدخول هي دخل عن العمل ودخل ينتج عن رأس المال. والضرائب العامة تتميز أو تتطلب إدارة جبائية ذات كفاءة ودرجة عالية من التنظيم وأغلب الدول تعتمد على الضريبتين أي العامة والنوعية ودرجة الاعتماد تختلف وفق النظم المتواجدة في الدول من نظام سياسي واجتماعي واقتصادي.....الخ.

• الضرائب على رأس المال:

تناول الضريبة على رأس المال عناصر الثروة المكونة للخدمة المالية للفرد وهذه الضريبة على رأس المال حسب بعض المفكرين الذين يعتبرونها أداة ملائمة للتوزيع الأعباء العامة علي أساس أن مقدار ما يملكه شخص معين في لحظة معينة من عناصر الثروة يظهر بصورة أكثر وضوحا من مقدار دخله وخاصة رأس المال العاطل الذي لا يستثمر حتى يرغم هذا الشخص علي استثمار رأس ماله.¹

و من أوجه انتقاد الضريبة علي رأس المال في فرض الضريبة علي رأس المال يؤدي الي استنفاد رأس المال القومي بوصف أحد عوامل الإنتاج الرئيسية مما يؤدي الي إحداث آثار سيئة بالنسبة للاقتصاد وانخفاض تدريجي للحصيلة من جانب آخر أي كلما انخفض رأس المال انخفضت الضريبة هذا من جهة ومن جهة أخرى زيادة عبئها نتيجة زيادة سعرها الي الحد الذي يدفع المكلفين الي التهرب منها وخاصة أصحاب الأموال المنقولة مما يهدد مبدأ العدالة في التوزيع العبء الضريبي بينهم وبين أصحاب الأموال العقارية الذين سيحمل عليهم التهرب منها، و هنا نفرق بين الضرائب الفعلية علي رأس المال والضرائب الاستثنائية.

¹ أستاذ شحمي، التشريع الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

فيما يتعلق بالضرائب الفعلية هي التي تفرض بصورة منتظمة مثل ضرائب نقل الملكية وضرائب علي المكاسب الرأسمالية كالزيادة في قيمة وأيضاً أرباح اليناصيب، أما الضرائب الاستثنائية تفرض في حالات غير عادية كالحروب والكوارث (الأزمات) والضرائب السنوية ذات أسعار منخفضة وهذه الضريبة تقتطع من الدخل الذي ينتج من رأس المال وقيمة ضريبة مكاملة لضريبة للدخل الذي ينتج عن رأس المال.

1. الضريبة على الدخل الإجمالي I.R.G:

ان الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على مجموع الدخل وتسمى أحياناً بالضريبة علي الإيراد العام وحسب المفهوم الضريبي يعتبر كدخل ناتج عن نشاط مؤجر أو امتلاك وسيلة الإنتاج. ففيما يخص النشاط المؤجر يمكن أن يكون هذا الدخل أجور أو مرتبات بالنسبة للموظفين أما بالنسبة لامتلاك وسيلة الإنتاج فان الدخل في هذه الحالة يتمثل في الأرباح الصناعية والتجارية ويمكن أن ترتب أنواع الضرائب المباشرة حسب أصناف المداخل (الدخل الأجرية، الدخل العقارية، دخول فلاحيه، دخول رأسمالية... الخ.

فمن المعروف أن كل أنواع الضرائب المفروضة علي الدخل هي من نوع الضرائب المباشرة ويستند القائلون بهذا النوع من الضرائب بأن الاتجاه الحديث للضرائب هو مراعاة الأوضاع الشخصية والاجتماعية للمكلف ولذلك يتطلب معرفة الدخل الإجمالي للمكلف دفعة واحدة، بحيث يتسنى لادارة المالية تكوين فكرة واقعية وصحيحة عن أوضاعه الشخصية ومقدرته المالية وبذلك يمكن تطبيق الإعفاء من الحد الأدنى للمعيشة تطبيقاً عادلاً وصحيحاً، إذ أن المكلف في حالة تعدد الضرائب علي فروع الدخل يمكن ان يصل علي أحد الفروع من الإعفاء ومن فرع لآخر يتجاوز هذا النصاب كما أن المعدل التصاعدي لا يكون عادة إذا لم يطبق علي مجموع دخله للمكلف، وهي ضريبة وحيدة إجمالية تمس مداخل الأشخاص الطبيعيين وتخضع لهذه الضريبة مداخل شتى تتمثل فيما يلي:¹

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- المداخل العقارية المتحصل عليها من إيجاد الممتلكات.

¹ أستاذ شحمي، التشريع الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- مداخيل الموال المنقولة مثل السندات والأسهم.
- الأرباح غير التجارية.
- الجور والمرتبات.
- القيمة الزائدة للممتلكات المبنية والغير مبنية.
- المداخيل الفلاحية.

أ الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع لهذه الضريبة كل من:

- الأشخاص القاطنين بالجزائر أو الأشخاص الأجانب ولهم عائدات من مصدر جزائري.
- أعوان الدولة الممارسين لمهامهم في الخارج دون خضوع دخولهم للضريبة على الدخل الإجمالي في بلد أجنبي.
- الأشخاص من جنسية جزائرية ويحصلون في الجزائر على أرباح ومداخيل.

ب الإعفاءات:

يعفي من هذه الضريبة كل الأشخاص الذين لا يتعدي دخلهم الصافي مبلغ الحد الأدنى المعفى من الضريبة وهو 60000 د ج سنويا بالإضافة الي:¹

- المنظمة المكلفة بالمعوقين وكذلك الفرق المدرسية.
- تعفي مؤقتا (3 سنوات) كل الأرباح المحققة في ترقية الاستثمارات للوكالة الوطنية ا دعم وترقية الاستثمار (ANDI) وفي إطار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANAD) وكذلك عندما تكون النشاطات في مناطق معزولة أو صعبة مثل الجنوب.

2. الرسم على النشاط المهني.T.A.P:

ويستحق هذا الرسم سنويا على رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ويقصد برقم الأعمال الإيرادات المحققة علي كافة عمليات البيع أو الخدمات من النشاطات، أما بالنسبة لوحداث مؤسسات الأشغال العمومية والبناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ المقبوضات.

¹ المادة (10) من قانون المالية لسنة 1999.

• التصريحات:

يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم على النشاط المهني ان يكتب سنويا لدي مفتشيه الضرائب المباشرة التابعة لمكان فرض الضريبة بمبلغ رقم الأعمال المحقق يجب أن يبرز التصريح بوضوح جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض وبشأن العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة يجب دعم التصريح بجدول يتضمن المعلومات التالية علي كل زبون:

- الاسم واللقب أو العنوان التجاري.

- العنوان.

- مبلغ عمليات البيع المحققة.

يجب إيداع هذا الجدول في آن واحد مع التصريح السنوي.¹

3. الرسم العقاري T.F:

يطبق هذا الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية وتقدم إيراداته السنوية الى البلدية وهذا نظرا لدوره البارز في الجباية والتنمية المحلية، ويحدد قانونيا من خلال المواد 142 و 261 من قانون الضرائب المباشرة التي عدلت بموجب قانون المالية لسنة 1992 من خلال مادته 43.

أ مجال تطبيقه:

يؤسس الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية والموجودة على التراب الوطني ونخص بالذكر أراضي المبانى والأراضي غير المزروعة والغير موجهة لاستعمال التجاري أو الصناعي.

ب الإعفاءات:

تعفي من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية بشرط ان تكون مخصصة لمرفق عام أو ذو منفعة عامة وألا تدر دخلا كل العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة:²

كما تعفي أيضا من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية مايلي:

¹ المادة (224) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 1992.

² المادة (250) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 1992.

- البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية.
- الأملاك العمومية التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية.
- العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية.
- أما فيما يخص الملكيات غير المبنية فتعفي من الرسم العقاري كما يلي: ^{1 2}
- الملكيات التابعة للدولة والبلديات والمؤسسات العمومية عندما تكون مخصصة لنشاط ذو منفعة.
- الأراضي التي تشغلها السكن الحديدية.
- الأملاك التابعة للأوقاف العمومية والمتكونة من ملكيات غير مبنية.
- الأراضي والقطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.

4. الدفع الجزائي: V.F

الدفع الجزائي عبارة عن الضريبة المباشرة تفرض على الأفراد الطبيعيين والمعنويين لمختلف الهيئات المقيمة في الجزائر والمكلفة بدفع الرواتب والأجور للمستخدمين، ويحصل على مبلغ الدفع الجزائي بتطبيق النسب التالية:

- 6% بالنسبة للمرتبات والأجور والتعويضات بما فيها الامتيازات العينية.
- 2% بالنسبة للمعاشات والريوع.

وقد تم تخفيض المعدل الى 4% من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2001 وهذا ابتداء من 01 جويلية 2001.

● الإعفاءات الخاصة بالدفع الجزائي:

ويمكن حصرها فيما يلي:

- المنح ذات الطابع العائلي.

¹ المادة (261) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 1992.

- الأجور المدفوعة في إطار تشغيل الشباب.
- تعويضات التنقل في المهمة.
- تعويضات المقدمة لضحايا حوادث العمل أو لذوي الحقوق.
- تعويضات المنطقة الجغرافية.

5. الضريبة على أرباح الشركات I. B.S:

الضريبة على أرباح الشركات تأسست تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص والضريبة على دخل الشركات وهي ضريبة تستحق سنويا على أرباح الشركات الصناعية والتجارية والحرفية وكذلك المنجمية، تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة وتمثل إيرادا عموميا وهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات ". من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على أشخاص معنويين.¹

المطلب الثاني: المزايا وعيوب الضرائب المباشرة.

نجد في الضرائب المباشرة عدة مزايا وعيوب نذكر منها:

أولا: مزايا الضرائب المباشرة.

- العدالة في التكاليف بحيث تنظر في القدرة المالية للمكلف وتتناول مقدرة الأفراد المالية لأعمال وتصرفات المكلف، وبالتالي فهي قابلة للتكيف والتصاعد بحسب حقيقة المقررة والتفاوت فيها مما يجعل منها قريبة من العدالة.
- أنها ذات حصيلة مباشرة ثابتة لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا كالملكية، فهي لا تتأثر بالتقلبات

¹ بلعطوى نبيل، حميداني رفيق، الضريبة على أرباح الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 102.

الاقتصادية مثل الدخل الناتج عن الملكية الزراعية، السندات المالية، دخل الأجور والمرتبات، وميزة هذه العناصر أنها ثابتة وبالتالي فحصيللة الضريبة تبقى ثابتة لا تتغير، والعكس بالنسبة للضرائب غير المباشرة فهي تتأثر بالتقلبات الاقتصادية، فالإنفاق مثلا وتداول السلع يزيد وقت الرخاء والانتعاش ويقل في وقت الكساد.¹

- قلة النفقات الجبائية، حيث إن الضرائب المباشرة هيكلية التنظيم تتميز ببساطة فهي قليلة بالمقارنة مع نفقات الضرائب الغير مباشرة، لأن عناصرها واضحة ومعروفة للإدارة الجبائية وموظفيها أقل فلا تحتاج المادة الخاضعة للضريبة للمراقبة والتفتيش ومكافحة التهرب، بينما الضرائب الغير مباشرة تتطلب موظفين عديدين لمراقبة حركة المواد ومنع تهريبها.

- من حيث مرد ودية الضرائب تتميز الضرائب غير المباشرة بالثبات واستقرار إيراداته بحيث يسهل لإدارة الضرائب معرفة وتقدير المبالغ المالية التي تحصل منها من مختلف المصادر ومن حيث التحصيل عادة ما يعتقد أن الضرائب المباشرة تمتاز بسهولة تغطيتها لأنه ليس من الصعب إيجاد العناصر المكونة للثروة الدائمة.

- بالنسبة للتهرب الضريبي نجد أن الضرائب المباشرة ونظرا لوضوحها وسهولة حسابها يلجأ الفرد الى التهرب عن دفعها أو التلاعب في تصريحها.²

- الضرائب المباشرة أكثر وضوحا وتأثيرا بالنسبة للمكلفين لأنهم يشعرون بثقلها ويدفعونها مجبرين أو مكرهين ولذلك تزداد يقتضهم بالشؤون العامة لسياسة الإنفاق الحكومي.

ثانيا: عيوب الضرائب المباشرة.

يوجه أنصار الضرائب الغير مباشرة انتقادات كثيرة الى الضرائب المباشرة منها:

- الضرائب المباشرة لديها حصيللة ثابتة، بالنسبة لهم عيب وبالتالي يقولون بثبات حصيلتها نسبيا فهذا الثبات في رأيهم يضر بنمو الاقتصاد في أوقات الرخاء والانتعاش ولا يساعد على توفير تراكم الرأس المال في أوقات الكساد والأزمات، ويظهر هذا جليا في حالة قلة الأوعية الضريبية، ويخف حدة هذا الانتقاد في

¹ أستاذ تيبورتين، تقنيات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² الأستاذ حنيش، مادة الجبائية، محاضرات غير منشورة، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، فرع مالية، دفعة 2004. 2005، ص 07.

نظرها في حالة تنوع وتعدد الأوعية الضريبية مما يساعد بتالي علي مضاعفة الحصيلة كأساس لتمويل النفقات العامة.

- البعد عن الوفرة لأن عدم ملائمتها يحمل الأفراد علي التهرب من دفعها فهي تقتطع جزءا من الدخل لأي رأس المال وقد يكون كبير، يساعد علي ذلك وضوح الضرائب المباشرة مما يزيد من نفقات الحماية بسبب ضرورة مراقبتها ومنع التهرب منها وعلي عكس الضرائب الغير مباشرة لا يشعر الممول (المكلف) بثقل عبئها ولذلك لن يحاول التهرب منها.

- تعارض الضرائب المباشرة مع الضرورات الشخصية كأسرار المكلف ونوعية مهنته وظروفه المالية مما يسبب له الإحراج وقد يدفعه ذلك الي عدم التعاون مع الإدارة ن كأن يقدم لها مثلا معلومات وإحصاءات خاطئة مما لا يتفق بالتالي مع أهداف النظام في التحصيل والتمويل.

- تعارضها مع ضروريات التمويل، فالضرائب المباشرة يتطلب فرضها إجراءات قانونية تنظيمية طويلة وكثيرة وكذلك جبايتها، هذا يتنافي وأهداف السياسة المالية المرسومة للدولة وخطط الدولة في التمويل والنمو وبسبب تلك الإجراءات قد يفوت الغرض من التحصيل في وقتها وهذا علي عكس الضرائب الغير مباشرة فقد يتحقق الغرض من التحصيل مباشرة وآليا بمناسبة حدوث وإنشاء الوقائع المنشأة للضريبة دون تقييد بإجراءات معينة في التحصيل، ويأخذ علي الضرائب المباشرة أيضا تأخر حصيلتها في التواجد كمرور مدة معينة يحددها النظام الضريبي عادة بمضي سنة كاملة قبل البدء في تنفيذ إجراءات التحصيل في الوقت الحاضر مع تعقد المفاهيم حيث أصبحت الضريبة تشمل بعض العناصر التي ليس من السهل تحديدها مثل الضرائب علي الدخل فيصعب إيجادها ويتطلب ذلك جهاز مكون من عدد كبير من موظفي الضرائب.¹

- تعارضها مع قواعد العدالة نظرا لخضوع فريضتها أحيانا للأهواء الشخصية والمحسوبية كتقرير إعفاءات معينة لأشخاص محددين ونظرا لتعارض المصالح المتباينة للممولين المكلفين والإدارة الضريبية حيث إن الضرائب المباشرة عادة ما تتطلب إجراءات تقديم الإقرار من المكلف، أحواله، نشاطاته، وممتلكاته وحاجاته الشخصية، فيكون الأفراد محل النزاع مع الضريبة مما يفوق وبالتالي الغرض من فريضة هذه الضريبة.

¹ الأستاذ حنيش، مادة الجباية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب الضرائب الغير مباشرة.

كما في الضرائب الغير مباشرة العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

أولاً: مزايا الضرائب الغير مباشرة.

- وفرة وغزارة الحصيلة فهي عامة يدفعها معظم أفراد المجتمع لا فرق بين غني وفقير أو بين صغير وكبير وحصيلتها مستمرة باستمرار الوقائع والممارسات المنشأة من قبل الأشخاص كالإنتاج، والاستهلاك، والنقل والخدمات..... الخ.
- ضعف عبئها حيث تتميز بسهولة دفع الممول لهذه الضرائب فهو يتحمل عبئها بكل رضي نتيجة ضعف عبئها وتوفر عنصر الاختيار لدي المكلف
- قلة نفقات الجباية وهذا يرجع الي بساطة الهيكل التنظيمي للضرائب غير المباشرة وعدم الضرورة لوجود الجداول الاسمية والكشوف والإقرارات.
- اتسامها بالمرونة والعدالة لأن مبدأ العمومية لا يعني المساواة المطلقة بين القدرات التكليفية للمولين.

ثانياً: عيوب الضرائب الغير مباشرة.

- لا تتناسب مع المقدرة التكليفية للممول من دخلهم من تلك التي يخصصها الأغنياء، لذلك تعتبر الضرائب الغير مباشرة ضرائب غير عادلة.
- انخفاض حصيلتها خاصة في وقت الكساد والتي تتطلب الضرورة الملحة للأموال ويجب عدم الثبات في حصيلتها الي ضعفها وانخفاضها.

خلاصة الفصل

حسب ما ذكر سابقا فان الضريبة هي عبارة عن فريضة جبرية نقدية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي، تخضع لمبادئ وقواعد منها اليقين والملائمة في الدفع والاقتصاد في النفقات، والغرض من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين.

كما تستخلص أيضا ان الضريبة ليست حيادية إذ ان الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها وكذا تحافظ بها على الاستقرار الاقتصادي مثل علاج التضخم والانكماش الاقتصاديين.

ولقد اتضح ان كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها إذ أن هذه النظم لا تكون شرطا في كل الدول، المهم أن تحقق ما سطرت وخططت لتحقيقه. وعليه فان لبلادنا نظاما ضريبيا خاصا بها حيث إن الضريبة الي جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، ولقد اسند الدور التدخل للدولة في فرض الضرائب لتوجيه الاقتصاد وترقيته.

الفصل الثالث

دراسة حالة مجمع جي بي أس - تيارت

تمهيد:

يعد الجانب الميداني من المراحل الأساسية في هذه الدراسة، وبعد الانتهاء من الدراسة النظرية التي تطرقنا لها في الفصلين الأول والثاني حول المعاملات الإلكترونية والعلامة التجارية، سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى دراسة حالة في مجمع جي بي أس - تيارت، ويتضمن هذا الجانب دراسة تحليلية تم تحليل بعض المعطيات حول الضرائب والتدقيق في مجمع جي بي أس - تيارت ولهذا فقد قسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم عام لمجمع جي بي أس - تيارت.
- المبحث الثاني: أوجه التدقيق المحاسبي في المجمع.
- المبحث الثالث: علاقة المجمع بمصالح الضرائب.

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع جي بي أس - تيارت

المطلب الأول: التعريف بالمجمع

أولاً: تعريف مجمع جي بي أس تيارت:

يعتبر مجتمع بالحوسين للخدمات البترولية المختصر في اسمها التجاري GBS، من أهم المجمعات على المستوى الوطني والي يوجد مقرها التجاري في Route d'Alger, 14.000, Tiaret، لما لها من فروع داخلية على التراب الوطني، تم إنشائه في عام 2000 من شهر جوان، وهي شركة خاصة بموجب القانون الجزائري ويمثلها السيد Belhoucine Aissa كمدير عام، عن طريق الترخيص الوزاري بالإ إنشاء، تمت الموافقة على المجمع من قبل وزارة الطاقة والمناجم منذ عام 2000 (رقم الموافقة 162 لتوزيع المنتجات البترولية) انطلاقاً من عاملين وصولاً إلى 800 عامل، ذو خبرات و مهارات فنية، حيث تقوم بعمليات الشراء والبيع المواد و استغلال محطات الخدمات وبيع مواد الزيت و الزيوت وكذا الخدمات البترولية المختلفة التابعة لوزارة الطاقة الوطنية أو بالأخص مديرية الطاقة في تيارت التي تصدر القوانين الرسمية التي تعطي ترخيص البيع، حيث تعتبر شركة سوناطراك Sonatrach الممول الرئيسي على مستوى الوطن. المتمركزة في مصفاة أرزيو Raffinerie Arzew. حيث يوجد على مستوى محطات قرطوفة مركز التخزين للمواد البترولية التي يتم شرائها و بعدها توزيعها لمختلف المحطات الأخرى (الزبون).

انتقلت بمجموعة GBS إلى مساحة محدودة من الوقت من مجرد دولة وطنية المشغل الخاص الشريك مهم يشارك في تطوير التنمية الاقتصادية الإقليمية والوطنية للبلاد وذلك من خلال إقامة استثمارات كبيرة مع تحقيق مشاريع في مختلف المجالات. هدفها الرئيسي هي تلبية احتياجات السوق في الأنشطة التي تقوم بها وهي موجودة من خلال الشركات التابعة لها.

ثانيا: بطاقة فنية خاصة بالمجمع

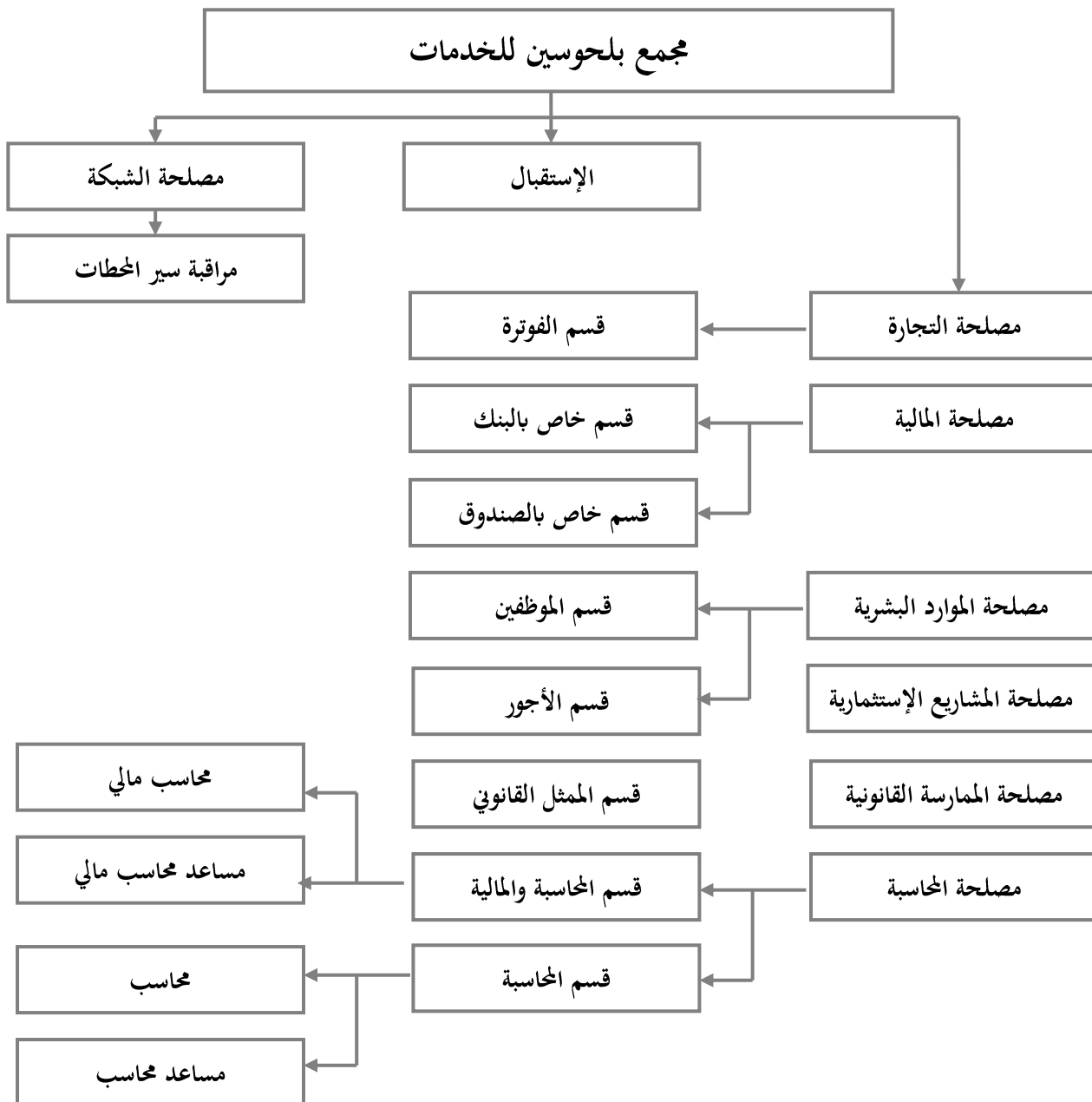
1. نوع الشركة: شركة خاصة
2. الاسم التجاري: مجمع بلحوسين للخدمات Groupe Belhocine Service GBS
3. تاريخ التأسيس: 2000.
4. رأس المال:
- مجمع بلحوسين للخدمات الطرقات: 51623000
- بلحوسين عيسى: 275000000
5. الرئيس المدير العام: السيد بلحوسين عيسى
6. العنوان: طريق الجزائر 14000 تيارت؛ الجزائر.
7. عدد الموظفين: 8000 عامل.
8. المنتجات: المنتجات البترولية والأشغال العمومية.
9. الهاتف: 046418290.
10. أهم المواد المستغلة في نشاط المجتمع:
- المازوت Gaz Oil
- الزيت العادي Essence Normale
- البنزين الممتاز Essence Super
- زيوت التشحيم Lubrifiants
- الزفت Bitume
- غاز البوتان Gaz Butane

المطلب الثاني: دور المصالح

أولاً: الهيكل التنظيمي لمجمع جي بي أس - تيارت

فيما يلي سنعرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة جي بي أس - تيارت:

الشكل رقم (01-03): الهيكل التنظيمي لمجمع بلحوسين للخدمات



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المجمع

ثانيا: دور المصالح:

1. **مصلحة المحاسبة:** يتم في هذه المصلحة تسجيل العمليات المحاسبية والمالية تبعا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ووفقا لمخطط محاسبي خاص بالمجمع، تقوم هذه المصلحة أيضا بتسجيل العمليات في اليوميات المساعدة واليومية العامة وكذا أعمال حماية السنة (الميزانية، حلول حسابات النتائج).
2. **مصلحة التجارة:** تلعب دورا مهما داخل المجمع يتمثل دورها الرئيسي في التسويق وبيع المنتجات البترولية لمختلف المتعاملين وتلبية كل حاجياتهم بتقديم مختلف الخدمات.
3. **مصلحة المشاريع:** تقوم هذه المصلحة باستعمال المعرفة والمهارات والأساليب والخبرات لاستكمال متطلبات المشروع الجاري إنجازه، وذلك من خلال التطبيق الحكم لعمليات إدارة المشاريع المتمثلة في البدء، التخطيط، التنفيذ، المراقبة، التحكم والإقفال.
4. **مصلحة الممارسة القانونية:** يشرف على هذه المصلحة ممثل قانوني يعمل على حماية ووقاية المجمع ويدافع عن مصالحه في حالة الادعاء عليه أو ضياع حقوقه، كما تحتاج الشركة إلى شخص يمثلها أمام الجهات الأخرى بشأن جميع الالتزامات التي عليها، وإدارة القضايا والنزاعات والتمثيل أمام المحاكم والمؤسسات القانونية وغيرها من القضايا القانونية، وكذلك متابعة سير العمل على الوجه المعتاد والتطبيق القانوني لتفادي وقوع غرامات مالية على جهة العمل.

المطلب الثالث: أهداف واستراتيجية المجمع

أولا: أهداف المجمع:

يتمثل المسعى الرئيسي للمجمع كغيره من المجمعات أو المؤسسات المختلفة في تحقيق أقصى ربح ممكن وبأقل التكاليف إضافة إلى مجموعة الأهداف الثانوية التالية:

- الاستثمار في مشاريع مختلفة عن طريق الأشغال العمومية.
- تنويع الشراكات والاتفاقيات مع العديد من المؤسسات.
- توصيل الخدمات على مستوى الوطن.
- توفير مناصب الشغل واليد العاملة.

- بناء محطات للخدمات.
- توصيل قارورات الغاز إلى مناطق الظل خاصة في فصل الشتاء.
- تحقيق الأرباح وهذا لتحقيق التوازن المالي.
- إرضاء الزبائن وكسب ثقتهم وتلبية حاجياتهم.
- تشجيع العمال عن طريق الحوافز والعلاوات.
- الزيادة في خزينة الدولة عن طريق الضريبة على الأرباح.
- جلب أكبر عدد من الزبائن على مختلف أنواعهم سواء كانوا طبيعيين أو معنويين.

ثانيا: استراتيجيات المجمع:

تم توسيع نشاط المجمع بعدما كان مقتصرا فقط على الخدمات البترولية إلى العديد من الأشغال العمومية ومنها من هو في طور الإنجاز، التي تساهم بدورها في الرفع من جودة الخدمات وتحقيق المزيد من الأرباح بأقل التكاليف.

1. تطوير إدارة الموارد البشرية: Ressources Humaines

تعتبر إدارة الموارد البشرية عاملا أساسيا للمجمع حيث يستفيد هذا الهيكل من اهتمام خاص في سياق الخيارات الإستراتيجية الداخلية، يقوم على مبدأ المساواة بين الموظفين، وتعزيز التنوع وتكافؤ القرص لتنمية المهارات والخبرات، هذه كلها عامر توجه تصرفات المجموعة في هدف منها لجذب المواهب وتحفيزها والاحتفاظ بها ضرورة لمواجهة الصعوبات والتحديات الجديدة.

في هذا السياق تشجع GBS لخلق فرص العمل للقضاء على البطالة وتوفير المهارات من خلال دعم مشاريع خلق فرص العمل، حيث يساهم إشراك المهارات الموجودة داخل المجموعة في تطوير استراتيجيتها التنموية في زيادة الوعي بالقضايا التي تميز البيئة الاقتصادية الوطنية والتي تمر بتغيرات عميقة والتي ولدت منافسة شديدة على نحو متزايد.

2. EURL GBS ROUTE

مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة تم تأسيسها سنة 2007 والتابعة لنفس الإدارة العامة، تم تصنيفها في الفئة التاسعة (09) من الأشغال العامة، تسعى المجموعة للحصول على شهادة IAS 2009 وصندوق الترقية الوطني، وتهدف لتلبية الطلب المتزايد للاحتياجات السوق المعبر عنها التحقيق مختلف المشاريع الاستثمارية الوطنية، يتمثل دورها الرئيسي في بيع الزيت الخاص بالطرق وإنتاج المواد البترولية وإعادة توزيعها للأشغال العامة التابعة للمجمع.

- الأشغال العامة، الهيدروليكا والمباني.
- تصنيع الطلاء وتحويل وتسويق المستحلبات، Cut back et biture.
- مخبر المراقبة والبحوث.
- تصنيع وتسويق الخرسانة الجاهزة والتكتلات.
- استغلال المساحر لإنتاج مجموعة مختلفة من الركام.
- **معمل إنتاج الإسفلت:** يتميز بطاقة إنتاجية تقدر ب 175 طن ساعة لتصنيع المنتجات التالية:
 - البيتومين الشديد (Grave bitume).
 - الخرسانة البيتومينية (Beton bitumineux).
 - ارتفاع معامل التغطيات الإسفلتية والأرصفة.

من أجل تلبية الطلب المتزايد في السوق بسبب المشاريع الاستثمارية الوطنية المختلفة، توفر مجموعة GBS لنفسها الوسائل المتطورة وتقرر تحديد وجودها كشريك مرجعي في هذا المجال للقيام بذلك وكجزء من خطة التنمية شرعت المجموعة في بناء مستودع البيتومين في تيارت.

- **وحدة تشكيل المستحلب و Cut back:** تتميز بطاقة إنتاجية 05 طن / ساعة تقوم بتلبية الاحتياجات الخاصة بالعملاء ولكل منطقة وذلك بفضل تقنيات البناء الحديثة، وتوفر للسوق الوطن المواد التي تتطلبها التقنيات الأكثر كفاءة سواء من أجل البناء كأعمال أساسية أو المنتجات المصنعة والمسوقة:

- Cut back 0/1
- Emulsion pour épandage ;60 et 65%
- Emulsion pour les revêtements classique 400/600

- **مخبر المراقبة والبحث:** هذا القرع مسؤول عن مراقبة وإجراء الدراسات للمشاريع التي تنفذها المجموعة بصفة دورية، يحتوي هذا الهيكل على جميع الموارد البشرية والمادية لضمان موثوقية تصاميمهم ومتابعتهم
- **تصنيع وتسويق الخرسانة الجاهزة والأغلو مرز:** استحوذت المجموعة على أحدث حيل من مصنع الخرسانة المعيارية بطاقة إنتاجية تبلغ 100 متر مكعب في الساعة.
- **استغلال المحاجر:** تعمل المجموعة على تشغيل واستغلال العديد من المحاجر لإنتاج أنواع وأحجام مختلفة من الركام لاستعماله في البناء وضمان الاستقلالية والتوفير المنتظم لموقع المشروع.

المبحث الثاني: أوجه التدقيق المحاسبي في المجمع

المطلب الأول: مظاهر النشاط التجاري للمجمع

أولا: النشاطات المختلفة للمجمع:

وتتمثل النشاطات المختلفة للمجمع فيما يلي:

1. تخزين وتوزيع النشاطات البترولية:

تعتبر الشركة من الشركات الرائدة في توزيع المحروقات بين العادي، البزين الممتاز، زيت العاز، ووقود غاز البترول المسال)، تحصل الشركة على إمداداتها من مصافي شركة سوناطراك جميع هذه المنتجات بالكامل تستوفي المواصفات الفنية المعمول بها ، وتعتبر متوافقة مع المعايير التي تتطلبها الأنظمة المعمول بها ، ولا سيما في الجانب البيئي، تبلغ ساعات التخزين الحالية 7000 طن مع توقعات توسع تصل إلى 30.000 طن يتم توزيع الوقود باستخدام أسطول متخصص يضم أكثر من 50 شاحنة صهرجية ذات جولات مختلفة تخدم مجموعة كبيرة ومهمة من العملاء تتكون من خدمات الدولة وغيرها من كبار مستهلكي الوقود.

2. تعبئة الغاز وتوزيعه:

يتم تعبئة الغاز في مركز التعبئة الموجود في Guertoufa وتقدر طاقته الإنتاجية ب 6500 قارورة في اليوم، يوفر هذا المركز أكثر من 60 توزيعا مباشرا مضمونا باستخدام أسطول متخصص من الشاحنات مجموعة من سكانية مكونة من بائعي التجزئة المعتمدين، والأسر الموجودة في ولاية تيارت وتيسمسيلت والجللفة و شلف وسعيدة هذه الولايات تمتاز بالبرد القارس خلال فصل الشتاء.

3. تصنيع وبيع مواد التشحيم والزيوت:

اكتملت وحدة التصنيع بنسبة 90% حيث قرر بدء تشغيلها في الفصل الرابع من 2016، تقع الوحدة على مساحة 36000 متر مربع في المنطقة الصناعية في تيارت، بدأ التشغيل ب 80 شخصا مؤهلا، وتحتوي الوحدة على معمل تحكم مجهز معدات تتوافق مع المعايير الدولية.

تبلغ الطاقة الإنتاجية 15.600 طن أشهر مع توقع تمديد إلى 35000 طن سنة جاء هذا المشروع لتلبية طلب السوق الوطنية، أو يتم ملاحظة العجز في هذه المنتجات بانتظام، وكذلك التوفير المنتجات عالية الجودة بأسعار مناسبة.

4. تشغيل شبكة محطات الخدمة:

استثمرت مجموعة GBS في تشغيل شبكة من عدة محطات، خدمات توزيع المنتجات البترولية، والخدمات عالية المستوى، حيث يجد العميل في كل محطة ترحيبا واستقبالا مع توفير مجموعة واسعة من المنتجات، و قد تم تضمين مشاريع الاستحواذ الأخرى على محطات الوقود في برنامج المجموعة، بالإضافة إلى المحطات التي يملكها المجمع تمتلك شبكة التوزيع الشخصية محفظة تضم حوالي 50 عاملا موزعين بين محطات الخدمة و كبار المستهلكين الآخرين. سنعرضها مما يلي.

ثانيا: محطات التوزيع الخاصة بالمجمع:

1. تشغيل شبكة محطات الخدمة:

للمجمع عدة محطات على مستوى التراب الوطني ومنها من هي في طور الإنجاز، وحودها يعود الحسن تسير واستغلال النشاطات والموارد المتاحة وحيرة اليد العاملة المؤهلة لتطوير هاته الفروع تتكون من 08 عمال تقريبا بإجمالي 144 عامل يسرون المحطة من بينها يوجد:

الجدول (01-03): محطات الوقود الخاصة بمجمع جي بي أس - تيارت

الولاية	عدد الوحدات
تيسمسيلت	04
معسكر	01
سيدي بلعباس	01
تيارت، عين الحديد، سوقر، قرطوفة	04
ورقلة	01
مستغانم	01
مسيلة	01
نعامة	01

01	الأغواط
01	المدية
01	الجلفة
02	سعيدة
17	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المجمع

2. أهم المتعاملين مع مؤسسة GBS ROUTE:

الجدول رقم (02-03): أهم المتعاملين مع مؤسسة GBS ROUTE

الولاية	الزبون
الجزائر	Total Lubrifiants et bitume
وهران	Infra bitume SARL
الجزائر	SARL Amouda Engineering
وهران	Sonelgaz

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المجمع

المطلب الثاني: نشاطات مصلحة المحاسبة

في هذه المصلحة يسهر الموظفون على التطبيق الحسن لجميع العمليات المحاسبية وهذا تبعا للنظام المحاسبي المنصوص عليه قانونا وكذلك التطبيق الحسن والدقيق لجميع الأحداث بالمؤسسة بما يضمن في ذلك صحة المعلومات، وهذا من أجل إعطاء صورة أكثر دقة ووضوح بما يخدم المستفيدين من تلك المعلومات حيث تتمثل مهام مصلحة المحاسبة العامة في:

- استلام الفواتير وتسجيلها على الحاسوب على البرنامج المخصص لذلك.
- تفحص الفواتير ومراقبتها مع العقود أو المرفقات التابعة لها، وكذا التحقق من مدى مطابقة الفواتير مع التشريع الجزائري المعمول به.
- ارسال الفواتير الى الأقسام والمصالح من أجل المصادقة عليها.

- استلام الفواتير من المصالح والأقسام وإعادة إرسالها الى مصلحة المحاسبة التحليلية من أجل التأكد من تسجيل التكاليف في مراكز التكلفة الصحيحة.
- التسجيل المحاسبي للفواتير.
- ارسال الفواتير الى مصلحة الخزينة من اجل التسديد.
- اعداد القوائم المالية.
- مراقبة المخزون.
- اعداد المؤونات بصفة دورية (شهر عادة).
- بالإضافة الى بعض الاعمال الروتينية والمتمثلة في تحديث الحسابات وفق المخطط المحاسبي والمالي.
- اعداد الميزانية.
- تسديد الفواتير المستحقة الدفع بالعملة الأجنبية والوطنية.
- اعداد مختلف التصريحات الخاصة بالضرائب G50.
- القيام بعمليات المقاربة البنكية.
- متابعة الملفات مع مصالح التأمينات.
- إعطاء شهادة الاعفاء الخاصة ب TVA.

المطلب الثالث: طبيعة التدقيق المحاسبي وأهم العمليات المنجزة في المجال

بعد قيامنا بمقابلة حول نظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من الهيكل التنظيمي والمشتريات والمبيعات والأجور، تبين لنا بعض النقاط في المؤسسة والمتمثلة

1. الهيكل التنظيمي:

- يتم تطبيق مبدأ الفصل بين المهام والذي يضمن تحديد المسؤوليات والصلاحيات من خلال وصف للوظائف ولوائح القائمين بها وذلك بتحديد الأشخاص المفوضين بالعمليات وتنفيذها وكذا الأشخاص المسؤولين عن الموجودات والضبط الداخلي، إضافة إلى تحديد المسؤولين الكبار في الشركة..

- يتم تجهيز موازنات تقديرية.
- تحرير تقارير مالية شهريا ويتم إرساله للإدارة للمصادقة عليها.
- الحرص على تبليغ كافة الموظفين بمختلف السياسات اللازم تطبيقها لضمان تحقيق الأهداف المسطرة.
- يوجد نظام المعالجة المعلومات المحاسبية.
- يقوم المحاسب بمراجعة قيود اليومية وذلك من خلال عملية المقارنة المحاسبية.
- توفر تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة لضمان حماية الأصول.

2. المشتريات والمبيعات:

- يتم تنظيم عمليات الشراء في المؤسسة بشكل محكم.
- استقلال قسم الشراء وقسم البيع عن قسم الحسابات، و ارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في الأقسام.
- متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ الواجبة الدفع واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة.
- لا يتم التسجيل المحاسبي إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتم الحصول عليها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع.

3. الأجور:

- توفر الشركة على نظام معلوماتي لمعالجة الأجور والرواتب.
- استلام كشف الأجور الشهرية ومعالجتها تتم بطريقة آلية.
- تحيين كشف الأجور بالتنسيق مع الترقيات الجديدة وتغير مناصب العمل.
- استخدام ساعة الضبط بالشركة لإثبات ساعات العمل الفعلية.

المبحث الثالث: علاقة المجمع بمصالح الضرائب

المطلب الأول: أنواع الضرائب المسددة

أولاً: الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على مجمل أرباح الشركات بصفة سنوية، تتصف بالنسبة لأكما تفرض معدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي، بحيث تخضع المؤسسة المعدل ضريبي سوي 23%، ويكون التسديد إما دفعة واحدة وإما عن طريق تسبيقات مؤقتة، تتمثل في أربعة أقساط 3 تسبيقات خلال السنة والرابع هو رصيد التسوية يعتبر هذا النظام من العوامل المساعدة التي تخفف الضغط على المجمع من خلال تباعد الفترات التي تسمح لها بتوفير المبلغ المستحق عليها خلال الأجل المحددة، يقوم المجمع بدفع رصيد التسوية بعد احتساب نتيجة السنة المالية في 30 أبريل من السنة المالية كأجر أحل.

يخضع مجمع بلحسين إلى الأرباح للضرائب بمعدلات مفرية، الأرباح الناتجة عن حصص الشركات وأموال أخرى والتي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأس مال شركات أخرى من نفس المجموعة لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات في المثال التالي ندرس حلة الشركة لمدة ثلاث سنوات على طريقتين الأولى بدون امتيازات والثانية في حالة وجود الامتيازات:

ثانياً: الرسم على النشاط المهني. TAP

نضع مجتمع بلحوسعيان إلى إعفاء لمدة خمس سنوات من ضريبة النشاط المهني حيث في السنوات الأخرى تكون نسبة TAP 2% من رقم الأعمال.

ثالثاً: الرسم على القيمة المضافة. TVA

الرسم على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة والتي يتحمل عبئها المكلف بصورة غير مباشرة، وهي ضريبة خاضعة للرسم لأن المنتجين لا يكونون عادة ملزمين بأن يدفعوا للحكومة المبلغ الكامل للضريبة التي يدر حوماً في الفواتير الصادرة منهم إلى عملائهم ، حيث يسمح لهم باقتطاع مقدار الضريبة التي تحملوها

على مشترياتهم من السلع أو الخدمات الموجهة إلى الاستهلاك الوسط أو التكوين رأسمال ثابت ويكون تأثير الرسم على القيمة المضافة على الخزينة ، من خلال الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة و مبلغ الضريبة الواجبة الاسرجاع وهنا نلاح من خلال المثال أدناه

- أن يكون مبلغ الضرائب القابلة للإسترجاع أكبر من مبلغ الضريبة المستحقة الدفع وفي هذه الحالة للمجمع حق اتجاه إدارة الضرائب لذلك فهي لا تدفع أي مبلغ ويتم تسوية ذلك الحق عن طريق المقاصة للرسم المستحق على مبيعات الأشهر القادمة. - أما إذا كان مبلغ الرسم المستحق أكثر من الرسم القابلة للإسترجاع، في هذه الحالة يجب على المجمع دفع مبلغ الرسم الواجب دفعه في أجل أقصاه 20 يوم من الشهر الموالي. يضع مجمع بلحوسين GBS للخدمات البترولية، للرسم على القيمة المضافة للمبيعات بمعدل 9% على المواد التالية (Butane-sur gaz-Bitume)

تم الاعتماد على هذا المعدل المنخفض للتشجيع على الاستهلاك المكثف وجذب الزبائن لهذه المواد لما لها من تأثير غير محضر على البيئة والغلاف الجوي على عكس المواد الأخرى التي فرض عليها معدل 19% رابعا: نظام توحيد الأرباح:

يمكن للشركات المؤهلة لنظام تجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، التوحيد يعني به الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية وليس الإضافة الحسابية لنتائج الشركات التابعة، و بعبارة أخرى يتمثل التوحيد في تقديم وثيقة واحدة موجزة تضم عمليات محل شركات التجمع، كما أن اختيار توحيد الأرباح يتم من طرف الشركة الأم و مقبول من الشركات التابعة، وهو لا يقبل التراجع الا بعد أربع سنوات.

خامسا: الامتيازات والإعفاءات الممنوحة تجمع بلحوسين GBS في مجال الضرائب

إلى مجمل الضرائب التي نضع لها مجتمع GBS هناك بعض الامتيازات الممنوحة التي تساعد في نشاطاته، وهذه الامتيازات التي يجب طلبها كاستثمار منصوص عليها التشريعات المعمول بها و التي يخضع مجمع بلحوسين إليها هي كالتالي:

1. منح مزايا الاستغلال:

نضع شركة ذات المسؤولية المحدودة GBS من إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني بنسبة 100% لمدة 10 سنوات في مرحلة الاستغلال أي بداية الدخول في النشاط المتمثل في تعبئة غاز البترول الجميع وتعبئة الغاز الصناعي في المنطقة الصناعية زعرورة ولاية تيارت

- تمنح هذه المزايا المواقع الاستثمار التابعة للمناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة.
 - لا تطبق هذه المزايا على حصة رقم الأعمال المتعلقة بالشراء من أجل البيع،
 - يجب إعلام الوكالة مسبقا عن كل عملية نقل أو تنازل عن المشروع
 - على المستثمر الالتزام باللجوء إلى استخدام السلع والخدمات المنتجة محليا عند تواجدها في السوق
2. منح مزايا الاستثمار:

كما يخضع جمع بلحوسين لإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بنسبة 100% لمدة ثلاث سنوات في العمليات التالية خلال بداية المشروع:

- السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في عمليات الاستثمار يمنح هذا الإعفاء من أجل تشجيع على الاستثمار.
 - السلع والمعدات التي يستخدمها الشباب المؤهل للاستفادة من مساعدات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب. إعفاء القيم المضافة جراء التنازل عن عناصر الأصول بين شركات المجمع.
 - العمليات والنشاطات المتعلقة بالعقود الخاصة بتحقيق الاستثمارات ذات الأهمية الوطنية.
 - فرض رسوم جمركية بنسبة منخفضة 3% على السلع المعدة للاستثمار.
 - الاعفاء من ضريبة تحويل العقارات بنسبة منخفضة 0.5%.
- خلال مرحلة النشاط لمدة 5 سنوات، يمكن أن يستفيد النشاط من الامتيازات التالية من تاريخ تشغيله الى:
- تخفيض في IBS بنسبة 50%، يتم منح هذا التخفيض على مدى فترة أربع سنوات اعتبارا من بداية النشاط كحد لا يفوق 1.000.000.00 دج.
 - إعفاء لمدة سنتين إلى خمس سنوات من ضريبة النشاط المهني حسب طبيعة النشاط.
 - الاستفادة بعد هذه الفترة من معدل الضريبة المنخفض على الأرباح المعاد استثمارها.

3. تخفيض رسوم الإيجار:

تخفيض نسبة دفع رسوم الإيجار في المناطق الصناعية (رسوم الملكية) كما يلي:

- في منطقة الشمال يتم تخفيض بنسبة 90% خلال 3 سنوات الأولى من بداية النشاط، وبنسبة 50% من اربعة إلى ست سنوات من تشغيل الاستثمار.
- في منطقة الجنوب الرسم على الإيجار قدره دينار واحد رمزي لكل متر مربع لمدة عشر سنوات، وتخفيض بنسبة 50% بعد العام الحادي عشر.

المطلب الثاني: آليات حساب أنواع الضرائب

الجدول رقم (03-03): رقم أعمال محطات الخدمات GBS لشهر أبريل 2021

المبيعات	المبلغ خارج الرسم CA	TVA	TTC
SANS PLOMB	4873847.12	926030.95	5799878.07
GAS-OIL	6522883.20	1239347.81	7762231.01
SIRGHAZ	1882520.41	169426.84	2051947.25
TOTAL	13279250.73	2334805.60	15614056.33

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المجمع

الجدول رقم (03-04): نسبة الضريبة على الرسوم

TVA 19%	TVA 9%
GAS-OIL	SIRGHAZ
SANS PLOMB	PROPANE
KEROZENE	BUTAN B13
LUBRIFIANT	

		169426.84	TVA 9%
2334805.60	TOTAL	2165378.76	TVA 19%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المجمع

عندما يكون الرسم على القيمة المضافة المسترجعة من المشتريات قيمتها أكبر من قيمة الرسم على القيمة المحصلة من رقم الأعمال يكون الفرق موجب وتكون القيمة المصرح بها صفر وتحتفظ به الشركة كخصم للتصريح المقبل.

● الحالة الأولى:

مثال:

- TVA المسترجعة 3150500.00
- (خصم مسبق) السابق 620600.00
- TVA من CA 2334805.60
- الفرق (خصم مسبق) الجديد 1436294.40
- TVA المصرح بها 0

● الحالة الثانية:

مثال:

- TVA المسترجعة 1230300.00
- TVA من CA 2334805.60
- (خصم مسبق) السابق 620600.00
- الفرق يصرح به 483905.60

الجدول رقم (03-05): التصريح بالرسم على النشاط المهني

CA بتخفيض %30	CA SIRGHAZ	CA الخاضع للرسم TAP	CA المعفى من الرسم	TAP 1.5%
	1882520.41	1317764.29	564756.12	19766.46
CA بتخفيض %75	CA GAS-OIL	CA الخاضع للرسم TAP	CA المعفى من الرسم	TAP 1.5%
	6522883.20	1630720.80	4892162.40	24460.81
	CA SANS PLOMB	CA الخاضع للرسم TAP	CA المعفى من الرسم	TAP 1.5%
	4873847.12	1218461.78	3655385.34	18276.93
المجموع	13279250.73	4166946.87	9112303.86	62504.20

مبلغ TAP المصرح به 62504.20

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من الجدول المجمع

المطلب الثالث: نقائص التدقيق المحاسبي في المجتمع

- عدم تحديث الهيكل التنظيمي، حيث يمكن اعتبارها نقطة سلبية لأنه لا يتم تحديث أو إضافة مصالح تخدم حاجة المؤسسة كإدراج مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي.
- نجد أن الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها هم نفس الأشخاص الموكل إليهم مهمة تجهيزها، وهذه تعتبر نقطة سلبية إذ تمكن من الوقوع في الأخطاء و احتمال تكرارها.
- نجد أن في حالة وجود فوارق ايجابية أو سلبية في الصندوق، لا يتم اتخاذ إجراءات معينة للتأكد من السبب.
- عدم تسليم المعطيات إلى المحاسبة التحليلية والجهاز المحاسبي نفي وضع لإضطرابي وعدم القدرة على مسايرة الأوضاع.
- إفتقار قسم المالية والمحاسبة إلى الوسائل التقنية الحديثة للمراقبة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل أوضحنا مختلف جوانب مؤسسة جي بي أس - تيارت، فوجود التدقيق المحاسبي بها ضروري لما يلعبه من دور في الرفع من أداء المؤسسة الضريبي، إضافة إلى تحقيق أهدافها المسطرة، فالتدقيق المحاسبي رغم نقائصه في هاته المؤسسة يعتبر من الأدوات التي تستعمل لضمان تدعيم نقاط القوة والمعالجة نقاط الضعف. فوظيفة التدقيق في المجمع تكتسي دورا هاما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة، وذلك عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضع الحقيقية للمؤسسة، والتأكد من صحة ومصادقية المعلومات وبالتالي الرفع من الأداء الضريبي للمجمع حيث يعتبر المراجع أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات.

خاتمة

في نهاية بحثنا هذا الذي خصصناه في دراسة موضوع التدقيق المحاسبي ودوره الفعال على تحسين الأداء الضريبي للمؤسسة الاقتصادية والذي من الإجراءات النظرية التي تشملها تمكنا من إسقاطها على نشاط المجمع البترولي (جي بي أس GBS) الذي يعتبر من أهم المجمعات الخدمية التي تنشط في مجال توزيع المنتجات البترولية في عدة ولايات عبر الوطن حيث غايتنا واقع التدقيق المحاسبي في هذا المجمع وأهم ما ميزه من نقائص يجب تداركها بالرغم من الصعوبات التي وجدها في جمع المعلومات المحاسبية الخاصة بهذا المجمع حيث ومن خلال ما توصلنا إليه من نتائج تمكنا من معالجة الإشكالية التي طرحناها واختبار الفرضيات كما يلي:

اختبار الفرضيات:

- التدقيق المحاسبي يسمح لنا بالتأكد من صحة البيانات والاعتماد عليها باعتباره وسيلة تكشف الأخطاء والنقائص، وهذا ما يبين صحة الفرضية الأولى.
- للتدقيق المحاسبي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة حيث إن اعتماده بجميع مقوماته يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- يوجد علاقة ما بين القرارات الإدارية في المؤسسة والتدقيق المحاسبي، فالتدقيق المحاسبي يقوم باكتشاف نقاط القوة والضعف حيث يعمل على تعزيز الأولى واستدراك الثانية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة: من خلال هذه الدراسة واختيار الفرضيات نصل إلى النتائج التالية:

- التدقيق كونه وسيلة وليس غاية بحد ذاته، حيث تخدم أطراف متعددين ذي مصالح في المؤسسة أو خارجها
- تعتبر الجباية متغير استراتيجي يجب على المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها و نشاطها و ذلك وفقا للتشريعات والقوانين وهذا ما يهدف إليه التدقيق.
- الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحق بها وكل ما هو محاسبي ومالي

- يقوم التدقيق المحاسبي من خلال التشخيص للوضعية الجبائية باكتشاف نقاط القوة و الضعف بـتـمـيـن الأولـى و استـدراك الثانية.
- يعتبر التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية أداة من أدوات التسيير الجبائي من خلال الدور الذي يقوم به و المتمثل في العمل على ترشيد القرارات الجبائية

التوصيات: من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن طرح الاقتراحات التالية:

- ضرورة وجود التدقيق في المؤسسات.
- الاهتمام بالتدقيق المحاسبي وذلك لدوره في تحسين الأداء الضريبي.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
- نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- رفع الأداء الضريبي هدف تسعى المؤسسة لتحقيقه.

آفاق الدراسة: من خلال هذا البحث نوصي بإلزامية القيام بدراسات أخرى معمقة حول التدقيق لاعتبارها من المواضيع والمهمة، حيث يمكن طرح بعض مواضيع التي يمكن أن تكون دراسة مستقبلية يتوسع فيها الباحث:

- دور التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبي؛
- دور رقمنة الإدارة الضريبية في المحاسبة والتدقيق لدعم الرقابة الجبائية؛
- إجراء نفس الدراسة في مؤسسات اقتصادية أخرى لإثراء النقائص؛

قائمة المصادر

والمراجع

أولاً: قائمة المراجع:

أ. الكتب:

1. دريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، 1991
2. احمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الثانية
3. أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار الزهرة للنشر والتوزيع، سنة 1997
4. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2010م، عمان - العبدلي
5. أمين السيد أحمد اللطفي، أساليب التدقيق لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين
6. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، دط، عمان، 2017.
7. توماس واهنكي، تعريب أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، التدقيق بين النظرية و التطبيق، دار المريخ، 1986 ص 312، بتصرف.
8. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، سنة 1999.
9. حسين عواضه، المالية العامة ضرائب ورسوم دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، الطبعة 3، بيروت، سنة 1973.
10. حسين يوسف القاضي وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2010.
11. حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة بن حيان، دمشق، 1979.
12. دراز عبد المجيد، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، سنة 1984.
13. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2015.
14. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، طبعة 3، بيروت، 1985.
15. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الموصل - العراق، 2011.
16. عبد المجيد دراز، يونس بطريق، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، سنة 1981.

17. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1965.
18. علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، دون تاريخ..
19. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، العبدلي، 2016، ص 43-47.
20. محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 69.
21. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2004، عمان، ص 20.
- ب. المذكرات والرسائل العلمية:
22. بصغير سعاد، بوهادف مامة، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب دراسة حالة بمركز الضرائب بولاية مستغانم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم، 2019 - 2020
23. بلعطوى نبيل، حميداني رفيق، الضريبة على أرباح الشركات، مذكر تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، تخصص إدارة أعمال، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2003
- ج. القوانين والتشريعات:
24. قانون 88-04/88-01 الصادر في: 12/01/1988، و قانون 91-08 الصادر في: 27/04/1991
25. المادة (224) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 1992.
26. المادة (250) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 1992.
27. المادة (261) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 1992.
28. المادة (10) من قانون المالية لسنة 1999.
29. المادة 06 من القانون رقم: 91 - 08 المؤرخ في: 27/04/1991

30. المادة 28 من قانون: 91 – 08 الصادر في: 27 / 04 / 1991
31. المادة رقم 28 من قانون 96 – 136 المؤرخ في 15 / 4 / 1996.
32. المادة رقم 29 من قانون 96 – 136 المؤرخ في 15 / 4 / 1996.
33. المادة رقم 6 من قانون 96 – 136 المؤرخ في: 15 / 4 / 1996 الخاص بالعمل المهني (المنظمة الوطنية لجزء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المقتصدين).
34. المواد رقم: 57-58-64-65-68 المنصوص عليها في القانون رقم 91 – 08

ثانيا: المراجع باللغة اللاتينية

- 35.G. Bendict, R. Keravel, Evaluation du control interne dans la mission d'audit, édition foucher, 1990
- 36.G. Bendiet et R. Karval, Evaluation du control interne dans la mission d'Audet, édition Foucher, 1990
- 37.J. Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition l'organisation, 1995.
- 38.Pierre Bel trame ; La Fiscalité En France ; 6 éme Edition98
- 39.Raymond Mizellec ; Finance Publique ; France
- 40.American Accouming Association Astatement of Basic Accainting th ory 1966
- 41.Collins, Audit et contrôle interne, édition Dalloz, 1986
- 42.Hamimi Allel, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan, O.P.U.1993
- 43.J. Bruner, G. Ravard, Adit Financier, édition dunod, 1991
- 44.J. Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition l'organisation, 1994
- 45.K. Belamri, Méthodologie de vérification des comptes, Revue S.N. C N°1
- ثالثا: المواقع الإلكترونية

- 46.<https://www.economydz.com/2021/08/rrr.html>

الملاحق

Tél. : Fax : Compte : RC : AI : IF : NIS :					
FACTURE 00					
DAETE					
Dolt : A-I : Id Fiscal: RC N° :					
N°	CODE	DÉSIGNATION	QUANTITÉ	PU HT	MONTANT HT
	1	Livraison Réf.			
	2	REMISE			0.00
		TVA 09%			
		TVA 19%			0.00
		TOTAL			0.00
Arrêtée la présente proforma à la somme de :					

GBS **GBS BELHOCINE AISSA**
DISTRIBU* DISTRIBUTEUR DE PRODUITS PETROLIERS
 Route d'alger - TIARET
 Tél. : 046 20 89 93/93/95/96
 Fax : 046 20 89 98
 Compte : RC :
 AI :
 IF :
 NIS :

FACTURE 541/21
 470659 DAETE
 Doit : station
 A-I :
 Id Fiscal:
 RC N° :

CODE	DÉSIGNATION	QUANTITÉ	PU HT	MONTANT HT
N°	Livraison Réf.			
1	PRODUIT GASOIL			0.00
2	REMISE			0.00
	TAXE DES PRODUITS PETROLIERS			0.00
	TAXES ADDITIONNELLE SUR CARBURANT			0.00
	TAXE SUR LES HUILES			
	TVA 09%			
	TVA 19%			0.00
	TOTAL			0.00

Arrêtée la présente proforma à la somme de :

GE
BELHOCINE AISSA
DISTRIBUTEUR DES PRODUITS PETROLIERS

DEMANDE DE PAIEMENT

DATE :

MONTANT : DA

L'ORDONNATEUR : LE DIRECTEUR GENERAL.

BENEFICIAIRE:

OBJET DU PAIEMENT :

MONTANT :

DOCUMENTS PRESENTES :

- BON POUR : /
- FACTURE: /
- AUTRE: /
- MODE DE PAIEMENT :

<u>LE SERVICE DEMANDEUR</u> (VISA + CACHET DU RESPONSABLE)	<u>LE D.F.C</u>	<u>LE DIRECTEUR GENERAL</u>

COMPTES RESULTAT

حساب النتائج

DESIGNATIONS	ANNEE 1	ANNEE 2	ANNEE 3
CHIFFRE D'AFFAIRES HT			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
CONSUMMATION DE L'EXERCICE	180 000 000	183 600 000	187 200 000
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations	108 700 000	100 500 000	101 500 000
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	71 300 000	83 100 000	85 700 000
CHARGES DU PERSONNEL	15 726 000	16 512 000	17 338 000
IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES (TAP)	3 600 000	3 672 000	3 744 000
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	51 974 000	62 916 000	64 618 000
CHARGES FINANCIERES	6 517 000	5 935 000	5 415 000
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENT ET AUX PROVISIONS	13 310 800	13 310 800	13 310 890
RESULTAT OPERATIONNEL	32 146 200	43 670 200	45 892 110
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	32 146 200	43 670 200	45 892 110
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES (IBS)	7 393 626	10 044 146	10 555 185
IMPOTS DIFFERES SUR RESULTATS ORDINAIRES			
RESULTAT NET	24 752 574	33 626 054	35 336 925

BILAN

الميزانية العمومية

ACTIF	ANNEE 1	ANNEE 2	ANNEE 3
Actifs non courants	164 859 106	151 548 306	138 237 416
Immobilisations incorporelles	9 162 600	9 162 600	9 162 600
Immobilisations corporelles	155 696 506	142 385 706	129 074 816
Actifs courants	80 951 210	151 137 353	156 193 799
Stocks	40 909 091	68 338 669	84 988 669
Clients	40 042 119	82 798 684	71 205 130
Trésorerie	1 769 748	16 938 426	3 736 935
Total actif	247 580 064	319 624 085	298 168 150

BILAN

PASSIF	ANNEE 1	ANNEE 2	ANNEE 3
Capitaux propres	115 833 483	149 459 537	160 343 888
Apports des associés	91 080 909	91 080 909	91 080 909
Résultat de l'exercice	24 752 574	33 626 054	35 336 925
Résultats reportés	0	24 752 574	33 626 054
Passifs non courants	85 000 000	76 500 000	65 000 000
Emprunts et dettes financières	85 000 000	76 500 000	68 000 000
Passifs courants	46 746 581	93 664 548	70 124 262
Fournisseurs et autres dettes	46 746 581	93 664 548	70 124 262
Trésorerie	0	0	0
Total passif	247 580 064	319 624 085	298 168 150

[illegible]



GROUPE BELHOCINE SERVICE

EMISSION DE CHÈQUE

STRUCTURE :

JE SOUSSIGNÉ :

AVOIR REÇU CE JOUR :

UN CHÈQUE BANCAIRE NUMÉRO :

D'UN MONTANT DE (EN CHIFFRE) :

EN LETTRE :

OBJET DU PAIEMENT

SERVICE FINANCES

(VISA & CACHET)

LE BÉNÉFICIAIRE

(SIGNATURE & CACHET)

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين أهم الآليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها ورفع من أدائها الضريبي، من خلال إبراز الدور الرقابي في المؤسسة للوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة. حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق المحاسبي في الرفع من الأداء الضريبي للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ومن أجل ذلك حاولنا الإجابة على إشكالية البحث من خلال قيامنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام بعض أدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة جي بي أس تيارت.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، جباية، ضريبة، محاسبة وجباية، الرقابة الجبائية.

Summary:

Accounting audit is among the most important mechanisms that help the institution to achieve its goals and raise its tax performance, by highlighting the oversight role in the institution to access information and realistic analyses of the workflow to the rationalize public decisions and policies. Where this study aimed to clarify the role of the accounting audit function in raising the tax performance of economic institutions in Algeria, and for that we tried to answer the research problem by conducting a theoretical and applied study of the subject using some of the tools used in the research represented in the personal interview and observation, through Case study at GBS Tiaret.

Keywords: accounting audit, collection, tax, accounting and collection, fiscal control.