الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة * د. الطاهر مولاي* سعيدة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر

في العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنـــــــوان

التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة في ظل توحيد المعايير المحاسبية – دراسة حالة مركز الضرائب CDI لولاية سعيدة –

من إعداد الطالبتين:

- ✓ بن سالم إيمان
- ✓ بن قديفة حاجة خيرة اكرام

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د.	أستاذ محـــاضر		رئيسا
أ. د نزعي فاطمة	أستاذة التعليم العالي	جامعة سعيدة	مشرفا
د.	أستاذ محـــاضر		ممتحنا
د.	أستاذ محـــاضر		ممتحنا
د.	أستاذ محـــاضر		ممتحنا

السنة الجامعية: 2017-2018

التشكرات

من منطق قوله صلى الله عليه وسلم

من لا يشكر الناس لا يشكره الله

نحمد الله على أنه وفقنا و منحنا القوة و الشجاعة و الصبر على تحمل أعباء هذا البحث, نتقدم بجزيل الشكر و الامتنان العظيم و التقدير العميق الى الأستاذة المشرفة الدكتورة نزعي فاطمة الزهراء .

كذلك نتقدم بالشكر الجزيل الى من منحنا من وقته و جهده و عمل على توجيهنا و تشجيعنا و ارشادنا مدير مركز الضرائب ولد قادة علي و الى جميع الموظفين بالمركز , و الى الأستاذ نزعي عز الدين , و نتوجه بالشكر الخاص الى موظفة المكتبة بكلية العلوم الاقتصادية "بشرى".

ولا يفوتنا أن نشكر من مد يد العون بكل ما يستطيع ولم يبخل علينا بالنصح والارشاد إلى السيد " مباركي رضوان" فجزاه الله كل خير و نسأله أن يرزقه الصحة و العافية و أن يجعلها في ميزان حسناته ..

و الشكر الموصول الى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أم من بعيد ولو بكلمة أو دعوة صالحة .

الاهداء:

باسم الله الرحمان الرحيم

"يرفع الله الذين أمنوا منكم و الذين أوتوا العلم درجات "

الأية 11 من سورة المجادلة

الحمد لله الذي نور قلبي بالعلم , و صلي الله و سلم على سيدنا محمد الذي أنار الطريق بأول سورة من القرأن الكريم و بأول كلمة اقرأ .

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع :

الى والدي الكريمين و الغاليين أطال الله في عمرهما , اللذان وقفا بجانبي طيلة مشواري الدراسي من بدايته الى مزاولته و تسخيرا من الله عز و جل .

الى أجمل و أغلى أرق أخت حسيبة .

الى صديقتي و حبيبتي التي لم تلدها لي أمي "الحاجة" والى عائلتها الكريمة .

الى كل زملائي داخل و خارج الحرم الجامعي الذين يحبونني و يتمنون لي النجاح و أخص بالذكر سيهام .

والى من قاسمتني عناء المذكرة أختي بن سالم ايمان والى عائلتها .

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الدي هدانا و انار دربنا ووفقنا في انجاز هذا العمل راجيين منه ان يكون بداية موفقة لمشوارنا اللاحق.

الى من حنا ظهره ليكون سلما اصعد عليه,الى من كان مشعلا استنير به ،الى من علمني ان الحياة فاضلة و اخلاق سامية ,الى من اضاء لي درب الحياة "ابي"حفظه الله

اهدي ثمرة جهدي هذا الى من غمرتني بفيض حنانها منذ نعومة اظافري و ضحت من اجل سعادتي،الى التي سال دمعها بكاء و فيها نظرة المبتسم،الى من تعبت من اجل راحتي ,اليك يا مثل الصبر و الحنان "امي" الحنونة.

الى من قاسموني رحم امي الى من افرح معهم في السراء و الضراء،الى من كانوا لي عزنا في الحياة اخوتي "سمية,خيرة,امينة "وازواجهم , الى اخي العزيز "عدنان"

الى استاذي و اخي الاكبر الدي لم تلده امي الدكتور "نزعي عز الدين"و اتمنى له التفوق اكثر في مشواره.

الى اخواتي التي لم تلدهم امي
صديقاتي"رقية ,انيسة ,مريم ،ميمونة ,سهام "

الى رفيقة دربي التي قاسمتني عناء هذه المذكرة و تعبها "بن قذيفة الحاجة خيرة اكرام "و عائلتها الكريمة.

الى كل الزميلات و الزملاء كلية العلوم القتصادية و علوم التسيير تخصص "محاسبة و تدقيق".

المقدمة العامة:

تعتبر مهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، ولها تقاليدها و مسؤولياتها المهنية التي تحددها جمعيات و نقابات المحاسبين و المدققين، و لقد ساهمت مهنة التدقيق بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات و المؤسسات الاقتصادية.

حيث تعتبر المؤسسة الاقتصادية منظمة ذات استقلالية تهدف إلى بناء قيمة مضافة ترتبط مع أهدافها الاقتصادية المرسومة وفقا لمخططاتها المحددة ضمن نطاق سيرورة أصولها الجارية و الغير جارية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

تصنف معايير التدقيق الدولية كبعد دولي لنظرية التدقيق الخارجي، كما تعبر عن التوجه السائد في ممارسة التدقيق الخارجي الدولي، حيث تتمثل مهنة التدقيق في العمل ألانتقادي لما قام به المحاسب، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما و متعارف عليها على المستوى المحلي و الدولي.

هذه المعايير تصدرها هيئات و منظمات مهنية مختصة و معترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثل في إبداء رأي حول وضعية المؤسسة عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

مشكلة البحث:

إن الهدف من تبني المعايير المحاسبية الدولية هو الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الشفافية و الدقة حيث يساعد في تسهيل عملية التدقيق الجبائي و إعطاء قيمة صادقة للمجودات الملموسة و غير الملموسة. ولذلك تأتي هذه الدراسة للإجابة على التساؤل الجوهري التالي:

ضمن هذا السياق نصل إلى إبراز معالم الإشكالية التي يتمحور عليها البحث والمتمثلة في:

- **كيف يتم التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة في ظل توحيد المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتدقيق ؟**

و للإجابة على هده الإشكالية نحاول الإجابة على مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

- **ماهية التدقيق الجبائي ؟**
- **ماهية أصول المؤسسة و كيف يتم تدقيقها ؟**
- **كيف يتم التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للتدقيق ؟**

فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات السابقة و التي تمثل إشكالية البحث قمنا بصياغة الفرضيات العامة التالية:

⇦ **يوجد توافق بين التدقيق الجبائي لعناصر أصول المؤسسة والمعايير المحاسبية الدولية للتدقيق.**

⇦ **لا يوجد توافق بين التدقيق الجبائي لعناصر أصول المؤسسة والمعايير المحاسبية الدولية للتدقيق.**

أهمية الدراسة :

- ✓ الموضوع يجمع بين الجانب النظري و العلمي للقواعد و الأصول المتعارف عليها في علمي التدقيق و المعايير المحاسبية الدولية
- ✓ تكمن أهمية موضوع التدقيق الجبائي في تطوير النظام الضريبي ، و تحقيق أهدافه العامة بشكل أمثل بالإضافة إلى جوانب هامة تتمثل فيما يلي :

أ - أهمية نظرية :

- ✓ يسمح هذا البحث بتطوير الإطار ألمفاهيمي من خلال التعرف على ماهية التدقيق الجبائي و عملياته و خطواته لتدقيق عناصر أصول المؤسسة ,و كذا أنواع التصريحات الجبائية المطلوبة .

ب - أهمية عملية:

- ✓ يسمح هذا العمل بدراسة واقع العلاقة السببية التي تربط عملية التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية ، مما يسمح لنا بالخروج بأفكار و توصيات عملية يمكن أن تستفيد منها المصالح المعنية .

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- ✓ تشخيص ظاهرة التدقيق الجبائي و تبيين دورها الفعال في تدقيق عناصر أصول المؤسسة.
- ✓ التحقق من مدى وجود تأثير للمعايير المحاسبية الدولية للتدقيق على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسة ، أي مدى تأثر التزام المكلف بالضريبة من خلال تصريحاتهم الجبائية لعناصر الأصول بوظيفة التدقيق الجبائي .
- ✓ التعرف على الآليات اللازمة لزيادة فعالية الدور الذي يجب أن يقوم به المدقق الجبائي في ظل توحيد المعايير الدولية .

منهج البحث المتبع:

أ) أسلوب الدراسة :

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة علي إشكالية البحث، واختيار صحة الفرضيات، وتماشيا مع المناهج المتبعة في الدراسات الاقتصادية والمالية اعتمدنا علي المنهج الوصفي التحليلي، بهدف وصف أصول التدقيق الجبائي، وتحليل الطرق و الآليات من أجل تدقيق أصول المؤسسة في ظل توحيد المعايير المحاسبية الدولية ، وذلك من خلال المعلومات الكافية والدقيقة عن الموضوع من أجل الوصول إلي النتائج المراد في البحث.

أما فيما يخص جمع هذه المعلومات نعتمد على أسلوب دراسة حالة ، بالإضافة إلى مختلف التصريحات و الوثائق الجبائية المقدمة من مصلحة الضرائب، لمحاولة إثبات نتائج الدراسة النظرية من الناحية العملية .

ب) مرجعية الدراسة :

- ✓ مصادر أولية : تمثلت في مختلف الوثائق التي تحصلنا عليها من مصلحة الضرائب لولاية سعيدة .
- ✓ مصادر ثانوية : تمثلت في الكتب و المذكرات و المقلات و الملتقيات و كذا المواقع الالكترونية الرسمية .

حدود الدراسة :

- ✍ **الإطار المكاني** : تم اختيار مركز الضرائب لولاية سعيدة كإطار عملي للدراسة التطبيقية .
- ✍ **الإطار الموضوعي**: ركزنا في بحثنا هذا على التدقيق الجبائي ، من حيث تعريفه و كيفية تدقيق أصول المؤسسة بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية , كما تطرقنا إلى نماذج التصريحات الجبائية لأصول المؤسسة و المتمثلة في المخزونات و الزبائن و البنك وفقا للدراسة التطبيقة بمركز الضرائب سعيدة
- ✍ **الإطار الزماني** : تم تطبيق الدراسة العملية للبحث في خلال الفترة 2017-2018

صعوبات الدراسة :

- ⌗ صعوبة الحصول على المعلومات و التصريحات من إدارة الضرائب بتعدد الحجج منها السر المهني .
- ⌗ صعوبة القيام بمقابلة بعض العاملين بإدارة الضرائب، و استخلاص المعلومات منهم
- ⌗ نقص بعض المراجع المهمة في هذا المجال خاصة باللغة العربية .

الدراسات السابقة :

1 - قحموش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية . مذكرة ماجستير , جامعة قاصدي مرباح ورقلة .

هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تشكل المراجعة الجبائية عاملا هاما ضمن النظام الضريبي ألتصريحي في قدرتها على إدارته بعدالة وإنصاف، وجودة التصريح تبنى على مدى صحة ودقة المعلومات التي تقدمها المؤسسة.

2 - فضيل وحكوم 2015 بعنوان (التدقيق الجبائي في الجزائر):

تتمثل أهمية الدراسة في معرفة الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الضريبي في كشف و مكافحة الغش والتهرب الضريبي, والتعرف على أساليب التحقيق والجهات المسؤولية بمصلحة الضرائب معتمدين في دلك دراسة حالة وفقا للتحقيق المحاسبي ودراستين وفق التحقيق المعمق.

وتم الاعتماد على منهج الوصفي التحليلي أما فيما يخص جمع المعلومات ثم اعتماد على أسلوب المقابلات مع موظفي مصلحة الضرائب, وكانت من أهم النتائج:

يعتبر التدقيق الضريبي وسيلة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي. لا يوجد نظام تدقيق ضريبي فعال في الجزائر. ومن بين التوصيات محاولة تقريب المكلفين بالضريبة مع مصالح الرقابة الجبائية بكسر جدار التشاؤم من الضريبة من طرف المكلفين ونزع الفكرة السلبية عنها.

3 - بوعكاز2014 بعنوان (مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي)

الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي و مساهمته في الحد من التهرب الضريبي, حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي ألتصريحي و دلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة,إن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخيل التي يحققونها.

وتم اختبار دلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى دراسة استبيانيه لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة, وقد تم التوصل من خلالها إلى أن التدقيق الجبائي له دور ايجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات

علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي وهدا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

ما يميز دراستنا عن الدراسات الأخرى :

بعد ذكر الدراسات السابقة في الموضوع ,نرى أن تلك الدراسات تختلف من واحدة إلى أخرى, أما في دراستنا فقد تطرقنا إلى الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الجبائي في تدقيق عناصر أصول المؤسسة , كما تطرقنا إلى مختلف المعايير الدولية للتدقيق , بالإضافة إلى تسليط الضوء على مختلف الآليات المتبعة لعملية التدقيق من خلال جمع المعلومات الكافية و الوثائق من مصلحة الضرائب لولاية سعيدة .

خطة البحث :

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث و كذا اختبار صحة الفرضي ات الموضوعة قيد الدراسة و التطرق لمختلف جوانبه تطلب منا التعرض إلى ثلاثة فصول.

تضمنت تلخيص عاما و عرض نتائج و اختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث و في الأخير قدمنا مجموعة من الاقتراحات التي نعتبرها ضرورية.

- **الفصل الأول**: عموميات حول أصول المؤسسة و المعايير المحاسبية الدولية ، حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بعناصر أصول المؤسسة من حيث تقديم عام للتثبيتات العينية و المعنوية و المخزونات و حسابات الغير و الحسابات المالية و كذا التطرق إلى المعايير الدولية للتدقيق و معايير الإبلاغ المالي و المعايير المحاسبية الدولية
- **الفصل الثاني**: عموميات حول التدقيق الجبائي للأصول ، حيث تناولنا التعرف على التدقيق بصفة عامة ثم قمنا بتحديد التدقيق الجبائي من خلال الأهداف و الأشكال و كذا الإطار القانوني و مراحله و أيضا تم التطرق إلى إجراءات التدقيق الجبائي لحسابات الأصول و ذلك من خلال تدقيق حسابات الأصول الثابتة و حسابات المخزونات و كذا تدقيق حسابات الغير و الحسابات المالية .
- **الفصل الثالث**: الدراسة التطبيقية، من خلال دراسة الإطار المنهجي و التعرف على المؤسسة محل الدراسة ثم تليها جداول تترجم مراحل التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة ثم تليها دراسة تحليلية لنتائج التدقيق الجبائي.

تمـــهيـــــد :

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المؤسسة على المستوى الاقتصادي باعتبارها أداة من أدوات النمو للدولة والدور الذي تلعبه في مختلف المجلات قصد تطوير المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي ,و عليه فان الهيئات الدولية للمحاسبة دائما تسعى في تطويرها لمواكبة التطورات الاقتصادية العالمية و سعيهم للتوحيد المحاسبي الدولي و جعلها دائما في خدمة الاقتصاد و ذلك عن طريق وضع معايير محاسبية دولية تضبط لنا سيرورة المؤسسة من خلال إتباع إجراءات التدقيق الخارجي الجبائي لأصولها.

لهذا من الضروري الإجابة على العديد من التساؤلات الأساسية و الضرورية و التي أدرجناها ضمن الفصل الأول و المتعلقة بأصول المؤسسة من خلال التطرق إلى مفهومها و أهدافها و تبيان أنواعها و كذا مبادئها و كذلك التطرق للمعايير المحاسبية الدولية التي تضبط لنا هاته الأصول .

المبحث الأول: عموميات حول أصول المؤسسة.

تعتبر الأصول كل ما تمتلكه المؤسسة الاقتصادية من موارد تعود بالنفع المالي لها لما تمتلكه من قيمة اقتصادية بحيث ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي أي تحقيق المنفعة ,لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية أصول المؤسسة .

1-1-1- المطلب الأول : التثبيتات العينية و المعنوية.

يقصد بالتثبيتات الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة ، و صنفت حسب النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية إلى ثلاثة أنواع : تثبيتات عينية و معنوية و مالية ، في هذا المطلب سنقتصر على التثبيتات العينية و المعنوية

الفرع الأول : التثبيتات العينية

1- مفهومها:

تعرف التثبيتات العينية على أنها الأصول أو الموجودات المادية الملموسة التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات و الاستعمال لأغراض إدارية و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية . [1]

2- خصائصها:

تتميز التثبيتات العينية بالخصائص التالية :

- ✓ تقتنى بغرض استخدامها في العملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها
- ✓ -تتصف بالوجود المادي الملموس مثل : الأراضي ,المباني ,المعدات و الأدوات و السيارات .....الخ
- ✓ تتسم بطول عمرها الإنتاجي بمعنى أن الأصل سيقدم خدمات للمشروع تزيد عن السنة و بالتالي فان تكلفة الحصول عليها تقسم على عمر الأصل و يستثنى من ذلك الأراضي. [2]

[1] ناصر رحال و مصطفى عوادي ,المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي ,محاضرة ألقيت بالمركز الجامعي الوادي , ص08

[2] أمين السيد أحمد لطفي إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية , الدار الجامعية , الإسكندرية 2008 ص 429-430

3- الاعتراف بالتثبيتات العينية :

القاعدة أن يتم الاعتراف بهذه التثبيتات أي تسجيلها في دفاتر المؤسسة اذا توافر الشرطان التاليين :[1]

⇦ **الشرط الأول** : أن يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذه الأصول منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة

⇦ **الشرط الثاني** : يمكن للمؤسسة قياس تكلفة اقتناء هذه الأصول بدرجة عالية من الدقة.

4- الحسابات المستعملة :

حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فان اعتبار العنصر كتثبيت مادي يؤدي لاستعمال الحسابات التالية: **الجدول رقم 01 : حسابات التثبيتات المادية**

رقم الحساب	اسم الأصل
حساب 21	التثبيتات العينية
حساب 211	الأراضي
حساب 112	عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي
حساب 213	المباني
حساب 215	المنشات التقنية ,المعدات و الأدوات الصناعية
حساب 218	التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل ,تجهيزات صناعية ,معدات مكتب منها أجهزة الإعلام الآلي، الغلافات المتداولة و غيرها من التثبيتات الغير واردة أعلاه)
حساب 22	التثبيتات في شكل امتياز
حساب 232	التثبيتات العينية الجاري انجازها
حساب 238	التسبيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات
حساب 281	إهتلاك التثبيتات العينية
حساب 291	خسائر القيمة عن التثبيتات

المصدر : من إعداد الطالبتين

[1] عبد الوهاب ناصر علي , مبادئ المحاسبة المالية و فقا لمعايير المحاسبة الدولية , الجزء الثاني ,الدار الجامعية مصر , 2004 ص 221

الفرع الثاني : التثبيتات المعنوية

1- مفهومها:

حسب النظام المحاسبي المالي و كمرجع للمعيار يعرف التثبيت المعنوي على انه الأصل محدد الهوية ,غير نقدي ليس له وجود مادي ,يراقبه الكيان و يستعمله في إطار أنشطته العادية .[1]

ومن خلال التعريف نستنتج الشروط التالية التي ينبغي توفرها حتى تكون أمام تثبيت غير ملموس .

- عنصر قابل للتشخيص (محدد) : معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول ,بيعه ,انتقاله و تحويله ,تأجيره و مبادلته سواء كان بشكل منفصل أو كجزء من المجموعة ,كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق والتزامات .

و حسب هذا الشرط نستثني شهرة المؤسسة (الشهرة الداخلية لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة ، و تدخل ضمن التعريف شهرة المحل الخارجة للمؤسسة الأخرى المندمجة).

- مورد تحت الرقابة : تحقق المؤسسة من خلال مزايا اقتصادية و يمكن أن تمنع استفادة الغير منها .
- وجود مزايا اقتصادية منتظرة.[2]

2- أنواعها :

تنقسم التثبيتات المعنوية إلى قسمين (نوعين) :

أ. **التثبيتات الملموسة :** التي يكون وجودها محددا، أو لمدة محددة بواسطة القانون، أو العقود أو الاتفاقيات أو لسبب طبيعتها التي تفرض ذلك مثل حقوق الاختراع و حقوق التأليف , و شهرة المحل التي يكون هناك دلائل تشير إلى وجودها محدد بمدة زمنية معينة .

ب. **التثبيتات الغير ملموسة :** التي لا يكون وجودها محددا بمدة زمنية والتي لا يكون هناك أي إشارة أن حياتها ستكون محددة عند تملكها مثال ذلك شهرة المحل بصفة عامة و الاسم التجاري و تكاليف التنظيم .[3]

[1] ناصر رحال و مصطفى عوادي , مرجع سابق ,ص 03

[2] محمد بوتين , ندوة في المحاسبة , سلسلة محاضرات لطلبة ماجستير بالمركز الجامعي بالمدية السنة الجامعية 2006-2007

[3] أحمد نور , المحاسبة المالية , شركة الجلال , مصر 2004, ص570

3- الاعتراف بالتثبيتات المعنوية :

لتسجيله يشترط توفر شرطين هما :

⇦ **الشرط الأول** : احتمال حصول المؤسسة على المزايا الاقتصادية المرتبطة بالأصل المعني

⇦ **الشرط الثاني** : إمكانية تقييم تكلفة التثبيت بموثوقية.[1]

الفرع الثالث :التثبيتات المالية :

تعرف التثبيتات المالية على أنها الأسهم و السندات و الديون التي تكون للمؤسسة القدرة و الرغبة في الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول الغير جارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27 حسب نية وهدف الإدارة من اقتنائها.

- ✓ **الأسهم** : هي الوثيقة التي تمثل حصة المساهم في رأسمال الشركة أو انه حصة في رأسمال شركة الأموال ، وهو سند قابل للتداول تصدره الشركة المساهمة لتمثيل لجزء من رأسمالها .
- ✓ **السندات** : هي بمثابة عقد أو اتفاق بين المؤسسة (المقترض) و المستثمر (المقرض) ، و هو صك قابل للتداول تصدره الشركة أو الدولة ,يمثل قرض طويل الأجل يعقد عادة عن طريق الاكتتاب العام .

يجب على المؤسسة الاعتراف بالأصول المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة.

[1] شعيب شنوف محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية , الجزء الثاني ص139

الجدول رقم 02 : تصنيف التثبيتات المالية

الحساب	شرح الحساب
ح/26 مساهمات و حقوق ملحقة بالمساهمات يتفرع إلى :	
ح/ 261 سندات المساهمة	وهي سندات يمكن حيازتها من ممارسة نفوذا على المؤسسة المصدرة
ح/262 سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة ,لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها
ح/ 269 دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يسجل في هذا الحساب الدفعات الباقية المستحقة التسديد و الخاصة بشراء المساهمات في مؤسسة أخرى
ح/27 تثبيتات مالية أخرى	
ح/ 271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة و كذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل ,من هذه السندات الحصص في رأسمال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى طويل الأجل
ح/ 272 السندات الممثلة في حق الدين المدين	مثل هذه الحصص للأموال المشتركة الموظفة التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بشكل دائم
ح/ 273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مرد ودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات)
ح/ 274 القروض والحقوق المترتبة على عقد إيجار تمويلي	وهي القروض التي تعتبر بمثابة أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين ,استعمال وسائل الدفع لمدة معينة
ح/ 275 الودائع و الكفالات المدفوعة	التي تشكل حقوقا قابلة للتماثل للقروض
ح/ 276 الحقوق الأخرى المثبتة	وهي الحقوق الأخرى التي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة
ح/ 279	ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على، عبد الرحمان عطية , المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي 2009 ص 77

المطلب الثاني: المخزونات و حسابات الغير

الفرع الأول : المخزونات

1- مفاهيم أساسية حول المخزون :

هناك عدة تعاريف للمخزون تختلف باختلاف وجهة النظر أو الزاوية التي ننظرها للمخزون و منها :

- **يعرف المخرون** : أنه ما يتم تخزينه من مواد أو بضائع للانتفاع بها أو استهلاكها عند الحاجة مثل المواد الخام التي تستخدم لانتاج نفس البضائع المتنوعة أو البضائع المنتجة.[1]
- إن "مخزون مادة ما هو كمية تلك المادة الموجودة بالمخزن في وقت معين ، و ذلك بسبب توقع طلب المستعملين و المعبر عن حاجتهم لهذه المادة "[2]
- يقصد بالمخزون الصنف 03 من الدليل المحاسبي الوطني جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الانتاجية و تقوم بالاحتفاظ بها في المخازن و ذلك بغرض استعمالها أو الغير مباشر وفيما بعد في الصنع أو في البيع للغير .[3]

2 – أهمية المخزون:

مهما كان التدفق الإنتاجي من السلع كبيرا و مستمرا , فانه لا يستطيع تلبية الطلب الاستهلاكي لهذه السلع في المكان و الزمان المناسبين , إلا إذا كان كل ما ينتج يستهلك في حينه , و هذا بالضغط على المؤسسة الإنتاجية مما يؤدي إلى انقطاع الإنتاج، لأن المؤسسة الإنتاجية بدورها تحتاج إلى استهلاك وسيط ، و منه فان كل من المنتج و المستهلك بحاجة إلى خزان للمواد يلبي احتياجاتهم متى شاءوا ، و هنا تبرز أهمية المخزون بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية و التجارية على حد سواء حيث لا يمكن الاستغناء عنه بأي حال من الأحوال لأنه يلعب دور الجسد أو المعدل الذي يربط بين مختلف أقطار دورة البضاعة من الإنتاج إلى الاستهلاك حيث يستقبل المنتجات و يدفعها في حينها إلى مستحقيها.

و تكمن أهمية المخزون فيما يلي :

[1] زيد تميم البلخي ,كتاب مدخل الى نظم ضبط و مراقبة المخزون ص 01

[2] أوكيل سعيد محمد, كتاب تقنيات المحاسبة التحليلية , دار الافاق مصر 1994 ص 53

[3] موسى يوسف , كتاب البضاعة الراكضة في الشركات التجارية (أسبابها و طرق التخلص منها) دار زهران للنشر الأردن 2008 ص 10

- المخزون يضيف أبعادا من المرونة في نشاط الشراء ، مما يسمح بتطبيق سياسات شرائية اقتصادية يتعذر تطبيقها إذا ما تم الشراء لمقابلة الاحتياجات الفورية.

مثال ذلك الاستفادة من وفرات الإنتاج عند التعاقد مع الموردين على تضييع الاحتياجات بكمية كبيرة ، و كذلك خفض تكاليف النقل نتيجة لشحن المشتريات المحمولة على عربات كاملة. [1]

3- أنواع المخزونات:

توجد عدة أنواع من المخزونات تتبع طبيعة المواد و الغرض و الطلب و كذلك الحركة: و يمكن حصرها فيما يلي :

3-1 تبعا لطبيعة المواد :

- **مخزون من المواد الأولية:** يقصد بالمواد الأولية تلك المواد التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية . [2]
- **مخزون من المواد تحت التشغيل:** يقصد بالمواد تحت التشغيل التي أجريت عليها عملية أو أكثر من العمليات الصناعية، و لكنها لا تزال في حاجة إلى إجراء عمليات صناعية أخرى حتى تستكمل العمليات مقوماتها كمنتج نهائي أو كجزء من الأجزاء المكونة له.
- **المخزون من المنتجات التامة:** هذا النوع من المخزون يعمل على تخفيض التوازن بين طلبات العملاء أو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة و هو عبارة عن تلك المواد التي مرت بجميع مراجل التجهيز أو التصنيع ، و بالتالي تكون جاهزة للتقديم إلى المخزون.
- **المخزون من المنتجات الوسيطية:** هي تلك المنتجات التي خرجت من مرحلة إنتاج و تدخل في مرحلة إنتاج أخرى. [3]

[1] مصطفى زهير , ادارة المشتريات و المخازن , دار النهضة العربية , بيروت 1996 ص 417

[2] محمد سمير الصبان _عبد الفتاح الصحن , المحاسبة المتوسطة , الناشر جامعة الاسكندرية مصر 1992 ص 512

[3] محمد الصريفي , التخزين الالكتروني , دار الفكر الجامعي مصر 2007 ص 14

3-2 تبعا للغرض أو الوظيفة :

يمكن تقسيم المخزون وفقا للغرض من استخدامه إلى الأنواع التالية :

- **المخزون الدوري:** هو المخزون الذي ينتج عن عملية التجديد لتلبية الطلب على البضاعة في ظل ظروف التأكد.
- **مخزون الأمان:** هو المخزون الذي يستعمل لمواجهة احتمال الانقطاع في المخزون الناتج عن تزايد وتيرة الاستخدام أو للتأخر في مواعيد الاستلام ، و يحتفظ به لمواجهة الظروف الطارئة ، و لا يستخدم طالما ظل السحب من المخزون العامل مستقرا و كانت فترة التوريد مضمونة .
- **المخزون المتاح:** هو المخزون المتوفر بالمخازن مضافا إليه الطلبات المنتظر استلامها ناقص الكميات المخصصة و التي لم تستسلم بعد لمستخدميها.
- **المخزون المتقادم:** هو المخزون المكون من الأصناف التي يجب التخلص منها ، و في أغلب الأحيان يتكون من العناصر المتقادمة أو التي تجاوزتها تكنولوجيا الإنتاج أو التي تم الاستغناء عنها في الاستخدام.

3-3 تبعا لطبيعة الطلب :

يمكن كذلك تحديد نوع المخزون تبعا لطبيعة الطلب كما يلي : [1]

- **الطلب المستقل:** يقصد بالطلب المستقل الطلب الذي يتم تحديده بناءا على العوامل الخارجية المحيطة بالمؤسسة، و ذلك من خلال دراسة السوق و تقديم المبيعات باستخدام التنبؤات.
- **الطلب التابع:** هو طلب مشتق من الطلب المستقل و هو يمثل إحدى مكونات المنتج النهائي مثل استخدام ألواح الخشب في غرف النوم، يتطلب تحديد حجم الطلب هنا توافر العناصر الآتية : [2]

✓ جداول الإنتاج الرئيسية ، أي تحديد الكميات الواجب إنتاجها من المنتجات النهائية خلال فترة الخطة .

✓ فاتورة المنتج و هي الهيكل الفني للمنتج و موصفاته.

✓ تسجيلات المخزون و ذلك بهدف تزويدنا بالمعلومات الضرورية، عن المخزون المتاح للاستخدام

[1] نهال فريد مصطفى , ادارة الحامعة الجديدة , مصر 1997

[2] نفس المرجع السابق

✓ المهل الزمنية لكل عنصر و هي تمثل فترة التوريد للمواد و الأجزاء في حالة الشراء أو فترة الحصول على المواد في حالة الإنتاج و هي تتألف من وقت الانتظار، وقت الانجاز الفعلي , وقت التأخير , وقت إعداد الآلات .

3-4 تبعا لطبيعة الحركة :

يمكن تقسيم أنواع المخزون حسب طبيعة الحركة ما يلي :

- **المواد المصنفة بالسريعة:** هي تلك المواد التي يكون معدل حركتها السنوية اكثر منها مرة.
- **المواد المصنفة بالبطيئة:** هي تلك المواد التي يقل معدل حركتها السنوية عن 20 مرة .
- **المواد المصنفة بالمخزون النائم:** هي تلك المواد التي يقل معدل حركتها السنوية عن 10 مرات.
- **المواد المصنفة بالمخزون الميت:** تعني أن التدفقات الداخلية و الخارجية لهذه المواد تكون متقدمة خلال السنة .

4 - <u>دوافع و مخاطر الاحتفاظ بالمخزون</u> :

1-4 دوافع الاحتفاظ بالمخزون:

على الرغم من تفاوت الأهمية المسببة لأسباب الاحتفاظ بالمخزون من مؤسسة لأخرى و من صنف لأخر فانه لا يمكن أجمالها في ثلاث مجموعات رئيسية : [1]

☜ **التأمين و الحماية ضد المخاطر:** تظهر الحاجة إلى الاحتفاظ بالمخزون نتيجة رغبة المؤسسة في الاحتياط للظروف الغير متوقعة أو تلك التي لم تؤخذ في الحساب عند إعداد خططها الإنتاجية و التسويقية.

☜ **الاستقرار و الاستمرار:** تظهر هذه المجموعة من الأسباب بوضوح أكثر في المؤسسات الصناعية عنها في المؤسسات التجارية و الخدمية , و تتعلق هذه المجموعة من الأسباب بوضوح أكثر في المؤسسة في استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة لديها بأكبر كفاءة ممكنة و تحقيق نوع من الثبات و الاستقرار النسبي في عملياتها .

[1] عبد العزيز جميل مخيمر , ادارة المشتريات و المخزونات , الدار الجامعية , المملكة العربية السعودية 1993 , ص 177

☜ **تحقيق وفرات اقتصادية** : تعبر هذه المجموعة عن أسباب رغبة المؤسسة في تحقيق بعض المنافع الاقتصادية ، سواء في شكل أرباح أو في صورة تخفيض التكاليف و الأضرار المرتبطة بالمخزون.

2-4 مخاطر الاستثمار في المخزون :

من أهم مخاطر المخزون ما يلي : [1]

⇦ **التقادم** : و يقصد به عدم التوافق لمواصفات المواد المخزونة مع الاحتياجات و الرغبات نتيجة ظهور مواد بديلة تحظى بقبول أكبر من جانب العملاء أو وحدات الإنتاج .

⇦ **التلف أو عدم الصلاحية**: و غالبا ما يحدث التلف أو عدم صلاحية المواد المخزونة للاستعمال نتيجة الفشل في توفير متطلبات التخزين من تهوية و تدفئة و تبريد و غيرها , كما قد يحدث نتيجة طول الفترة لبعض الأصناف .

⇦ **السرقة** : بالاضافة إلى الخسائر المالية الناتجة عن السرقة لبعض الأصناف أو فقدان البعض الأخر , سواء أثناء عمليات النقل أو التخزين .

الفرع الثاني : حسابات الغير :

يتكون هذا الصنف من الحسابات التالية : [2]

1. حساب 40 الموردون و الحسابات الملحقة : نجد من بين حساباته ح 401 موردو المخزونات و الخدمات الذي يجعل دائنا بفاتورة شراء البضائع أو تأدية الخدمات .
2. حساب 41 الزبائن و الحسابات الملحقة : يستقبل الديون المتصلة لبيع السلع و الخدمات الملحقة بإدارة استغلال الآليات.
3. حساب 42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم .
4. حساب 43 الهيئات الاجتماعية و الحسابات المرتبطة بها.
5. حساب 44 الدولة و الجامعات العمومية و الحسابات الملحقة : يسجل العمليات المنجزة مع السلطات العمومية اما عمليات الشراء أو البيع .

[1] نفس المرجع السابق

[2] النظام المحاسبي المالي الجديد

6. حساب 45 المجمع و الشركاء
7. حساب 46 المدينون و الدائنون المختلفون
8. حساب 47 الحسابات الانتقالية أو المؤقتة
9. حساب 48 التكاليف و الإيرادات المثبتة مسبقا و المؤونات
10. حساب 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير

المطلب الثالث : الحسابات المالية

تعرف الحسابات المالية على أنها المعاملات التي تجريها المؤسسة و تنظمها و تجمعها تحت باب واحد ، حيث يخصص لكل نوع من العمليات صفحة أو أكثر ، و هو جدول تفصيلي تجمع فيه العمليات الخاصة بشخص واحد أو بشيء واحد و يكون هذا الشخص أحد عملاء المؤسسة أو مورديها، و يكون الشيء قيمة معدة للتداول أو ثابتة .

و حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فقد نظم الحسابات المالية كما يلي : [1]

- ✓ ح/ 50 القيم المنقولة للتوظيف
- ✓ ح/51 حسابات البنوك و المؤسسات المالية المماثلة
- ✓ ح/52 أدوات الخزينة / الأدوات المالية
- ✓ ح / 53 الصندوق
- ✓ ح/ 54 سلف مستديمة و اعتمادات
- ✓ ح / 58 تحويلات داخلية
- ✓ ح / 59 نقص القيمة في الأصول المالية

[1] النظام المحاسبي المالي الجديد

المبحث الثاني : المعايير المحاسبية الدولية

تمهيـــد:

تعتبر معايير التدقيق الدولية البعد الدولي لنظرية التدقيق الخارجي ، كما تعبر عن التوجه السائد في ممارسة التدقيق الخارجي الدولي، حيث تتمثل مهنة التدقيق في العمل ألانتقادي لما قام به المحاسب ، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق , و تخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما و متعارف عليها على المستوى المحلي و الدولي , هذه المعايير تصدرها هيئات و منظمات مهنية مختصة و معترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق .

إن وجود معايير مهنية خاصة بمهنة التدقيق ,و استخدامها من طرف مدقق الحسابات أثناء كل مرحلة من مراحل إجراء عملية التدقيق , هذا لا ينفي احتمال عدم احتواء القوائم المالية على أي حالة من حالات الغش أو الأخطاء و التي تنتج نظرا لعدة أسباب تعود إلى المدقق أو المحاسب أثناء قيامه بأعمالهم داخل المؤسسة , و هذا ما يؤدي إلى احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم حول القوائم المالية .

المطلب الأول : معايير التدقيق الدولية

في البداية يجب التفريق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، حيث أن المعيار يقصد به النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لهذه النوعيات, كذلك المعايير بطبيعة التدقيق وأهدافه, وتهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف مدقق الحسابات أثناء أداء المهام الموكلة إليه.

أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال عمليه التدقيق للمؤسسة, وبالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان و متكاملين لبعضهما البعض[1]

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2006 ،ص 37

حيث انه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق يجب أن يلتزم ويراعى المعايير المهنية والموضوعية والملائمة يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير الأداء معينة ضمن كتاب بعنوان معايير التدقيق المتعارف عليها ولقد تضمن هذا الكتاب معايير التدقيق المتعارف عليها[1]

الفرع الأول : معايير التدقيق المقبولة عموما

تنقسم معايير التدقيق إلى ثلاث مجموعات رئيسية و هي :

أولا : المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق, المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجه من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ، وصف هذه المعايير أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المدقق الخارجي لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير، وتعتبر شخصيه كذلك لأنها, تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي.و تنقسم المعايير العامة إلى: [2]

- معايير التدريب والكفاءة
- معيار الاستقلال
- بذل العناية المهنية اللازمة

1- معايير التدريب و الكفاءة :

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة, وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة, و لكي تعطي هذه المواصفات أثارها لابد أن يتمتع صاحبها بتدريب العلمي والعملي المناسبين, وحتى تكون هناك ثقة الأطراف المستعملة لأراء المدقق يجب أن يتوفر لديه شروط التأهيل والاستقلال عند أبداء الرأي.

تحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي و التكوين المستمر[3]

أ - التأهيل العلمي

[1] .خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000 ،ص55
[2] نفس المرجع السابق ص60
[3] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، ص 52

معنى هذا أن يكون لدي المدقق مؤهل جامعي في المحاسبة و التدقيق كذلك الحصول على قدر كافي من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية و الإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

ب- التأهيل العملي

معنى هذا المعيار انه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة

ج- التكوين المهني المستمر

على المدقق أن يلتحق بصفه إجبارية أم اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و فرص التكوين المختلفة, هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية والعملية, وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة أخر مستجدات المهنة.

2- معيار الاستقلال:

الاستقلال هو أحد أهم المفاهيم في مهنه التدقيق ، وهو يعني قدره المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف[1]

يمكن تعريف الاستقلال بأنه أن يكون المدقق أمينا و نزيها وصادقا, ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين, حيث لا يتأثر بمصلحه شخصية أو قرابةأاو نفوذ, ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه, وانما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني و الموضوعي عن قناعته الشخصية وبناء على استخدامه المعايير المهنية, وعليه أن يكتم مايصل الى عمله من وقائع أو مخالفات[2].

يرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي على جانبين هما: [3]

[1]. غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 40

[2]صادق الحسني ,استقلال المدقق , دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهن , مجلة دراسات العلوم , الأردن 1999 ص 12

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 60

أ – الاستقلال المادي:

بمعنى وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وذلك خلال الفترة التي سيدلي برأيه عن مدى صحة المعلومات المالية المعدة, ومعنى هذا أن المدقق الخارجي لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق بها أو أن يكون من العاملين بها.

ب – الاستقلال الذاتي أو الذهني:

بمعنى تجرد المدقق من أي دوافع وضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء الرأي الفني المحايد ، أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عمليه التدقيق في كل مرحلة .

بالاضافه إلى ما سبق أصدرت هيئه الأوراق المالية الأمريكية قرار يقضي ضرورة الإفصاح عن الأسباب من وراء تغيير المدقق, وتحديد الاختلافات في الرأي بين المدقق و إدارة المؤسسة وللحكم على مدى استقلاليه المدقق, حددت دراسة جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة جوانب هي:[1]

- الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق
- الاستقلال عند القيام بالفحص
- الاستقلال عند إعداد التقرير

3- بذل العناية المهنية اللازمة :

يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عمليه التدقيق, أي لا يكفي للمدقق أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عمليه التدقيق و ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقه مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

معيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عده عوامل منها ما تنص عليه التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق ، كما يجب إضافة المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من اجل الحفاظ على مستوى معين ومميز لمن يعمل في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم المالية, السجلات المحاسبية وإعداد التقارير.هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية:

[1] غسان فلاح المطارنة، ص 41

- الاتجاه الأول نحو مضمون المدقق الحكيم الحذر
- الاتجاه الثاني يتجه نحو الإعلام والاتصال عن العناية التي عن طريقها تؤدى المهام المطلوبة

ثانيا : معايير العمل الميداني

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعملية التدقيق وتنفيذه له، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مع المعايير العامة للتدقيق, معايير الفحص الميداني تشمل ثلاث معايير أساسية و التي يمكن ذكرها كما يلي :[1]

- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط، التعليم و الإشراف المستمر على عمل المساعدين
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية
- عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي تكون له مهمة عند إبداء رأيه

أ –معيار وضع الخطة والتخطيط السليم و الإشراف على المساعدين

إن برنامج التدقيق المستعمل للتنفيذ إجراءاته وعملياته يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة والتي تتضمن الدفاتر و السجلات المحاسبية الواجب فحصها وكذلك الوقت المحدد لذلك, مع اتصالات هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال و إنهاء برنامج التدقيق وتنفيذه بالكامل.

ولتحقيق هذا المعيار يجب انجاز الأنشطة ثلاثة التالية :[2]

- ✓ وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق
- ✓ تخصيص المساعدين على مهام الفحص
- ✓ الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم

[1] عبد الفتاح الصحن و درويش محمد ناجي , المراجعة بين النظرية و التطبيق , الدار الجامعية , الإسكندرية ,1998 ,ص 198

[2] عبد الفتاح الصحن ,درويش محمد ناجي ,ص 38

ب_ دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا المعيار بدراسة و تقييم الرقابة الداخلية للعميل و يتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية و فحص الحسابات في مرحلة ثالثة حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة.

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ، و المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العمل، و تتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة و توقيت و نطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية.

ج- معيار جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة:

تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن الموضوع المتنازع عليه , فهي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ,بعكس الأحكام التي تعتمد على ميول و تنبؤات من يتخذ القرار ,و كلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى أخر [1]

و هذا المعيار يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية و التي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي و الرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة و صدق عرض المعلومات المالية .

ثالثا : معايير إعداد التقارير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات.

لذلك تم تقسيم معايير إعداد التقرير لمدقق الحسابات إلى أربعة معايير هي كالتالي:[2]

- ✓ يجب أن ينص تقرير المدقق عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.

[1] محمد سمير الصبان , محمد مصطفى ,الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات , الدار الجامعية مصر , 2005 , ص166

[2] خالد أمين عبد الله , ص 81

- ✓ يجب أن ينص تقرير المدقق عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية التدقيق لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.
- ✓ يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكافي.
- ✓ يجب أن يكون تقرير المدقق ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه و في حال استحالة ذلك يجب على المدقق أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه .

الفرع الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

معايير التدقيق الدولية هيا مجموعة من المعير يمكن عرضها في شكل إطار بحيث يتم تقسيمها إلى مجموعات كل مجموعة تختص بأمور معينة والتي نلخصها فلجدول التالي :

الجدول رقم 03: معايير التدقيق الدولية

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار
المجموعة الأولى : قضايا تمهيدية (100_199)	**100**	**مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق و الخدمات ذات العلاقة.**
	110	**اطار المصطلحات .**
	120	**اطار المعايير الدولية للتدقيق .**
المجموعة الثانية : المبادئ العامة و المسؤوليات (200_299)	**200**	**الأهداث العامة لعمل المراجع الخارجي المستقل و تنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.**
	210	**الاتفاق على شروط التعيين .**
	220	**مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.**
	230	**توثيق التدقيق .**
	240	**مسؤولية المراجع الخارجي في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية .**
	250	**النظر في القوانين و الأنظمة في تدقيق البيانات المالية.**
	260	**الاتصال مع القائمين على الحاكمية (التحكم المؤسسي).**
	265	**الاتصال مع القائمين على الحاكمية و الادارة في حالى ضعف الراقابة الداخية .**

المجموعة الثالثة : تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة (300_499)	300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية .
	315	تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة و بيئتها .
	320	الأهمية النسبية في تخطيط و تنفيذ التدقيق .
	330	اجراءات المراجع مواجهة المخاطر المقيمة .
	402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشأت أخرى .
	450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق .
المجموعة الرابعة : أدلة التدقيق (500_599)	500	أدلة التدقيق .
	501	أدلة التدقيق (اعتبارات محددة البنود المختارة) .
	505	المصاداقات الخارجية .
	510	التدقيق لأول مرة (الأرصدة الافتتاحية) .
	520	الاجراءات التحليلة .
	530	العمليات الاحصائية في التدقيق .
	540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة و الافصاحات ذات العلاقة .
	550	الأطراف ذات العلاقة .
	560	الأحداث اللاحقة .
	570	استمرارية المؤسسة .
	580	التأكيدات الكتابية .
المجموعة الخامسة : الاستفادة من عمل الأخرين (600_699)	600	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما في ذلك الاتصال مع مدققي عناصر تلك البيانات).
	610	استخدام عمل المراجع الداخلي .
	620	استخدام عمل الخبير .
المجموعة السادسة : نتائج التدقيق و التقرير	700	تكوين الرأي و تقديم تقرير المراجع الخارجي .
	705	تعديلات الرأي في تقرير المراجع الخارجي المستقل .
	706	الفقرة الايضاحية المركزة وفقرة الأمور الأخرى في تقرير المراجع

(799_700)		الخارجي المستقل .
	710	المعلومات المقارنة (مقارنة الأرقام و البيانات المالية المتقابلة) .
	720	مسؤولية المراجع الخارجي عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية للمراجعة .
المجموعة السابعة : اعتبارات خاصة بتدقيق عناصر و بنود محددة (899_800)	800	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لاطار عمل الأغراض الخاصة
	805	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية المفردة و عناصر محددة أو حسابات من بنود القوائم المالية .
	810	تقرير المراجع الخارجي عنملخص البيانات المالية .
المجموعة الثامنة : تفسيرات معايير التدقيق الدولية (1100_1000)		اجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك
المجموعة التاسعة : المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع (2699_2000)	2400	مهمات مراجعة (الاطلاع) على البيانات المالية .
المجموعة العاشرة : المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى (3699_3000)	3000	مهام تأكيدية أخرى غير الاطلاع و تدقيق البيانات .
	3400	فحص المعلومات المالية المستقبلية
المجموعة الحادية عشر : المعايير الدولية الخاصة بالخدمات الأخرى ذات العلاقة	4400	التكليف لانجاز اجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية .
	4410	التكليف لتحضير البيانات المالية .

(4699_4000)		

من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المراجع رزق أبو زيد الشحنة ,تدقيق الحسابات :مدخا معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية .(عمان الأردن ,دار وائل للنشر و التوزيع , 2015) ص106 _119 .

الفرع الثلث : الهيئات التي تقوم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق

أولا : الاتحاد الدولي للمحاسبين :

هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق عالمي .و يعمل الاتحاد مع أعضائه و منتسبيه البالغ عددهم 155منتشرين في 118 دولة ,يمثلون أكثر من مليونين و نصف محاسب [1]

لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بأنحاء العالم كافة على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة.

و ينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية : [2]

1- لجنة التعليم : تضع معايير التعليم و التدريب ألتأهيلي اللازم لمزاولة المراجعة (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس .

2- لجنة السلوك المهني: و تضع معايير أدأب السلوك المهني و تعزيز قيمتها و قبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

3- لجنة المحاسبة المالية و الإدارية : و تعمل على تطوير المحاسبة المالية و الإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة و لها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد .

4- لجنة القطاع العام : و تضع المعايير و البرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام و قدرته المحاسبية .

[1] حسين القاضي , مأمون حمدان , المحاسبة الدولية و معاييرها , دار الثقافة , الأردن 2008 ص 110

[2] نفس المرجع السابق ص111

ثانيا : مجلس المعايير الدولية للتدقيق و التأكيدات

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتكوين لجنة دائمة ,هي لجنة التدقيق الدولية حيث أعطيت للجنة صلاحية و مسؤولية محدودة تتمثل في إصدار مسودات و معايير التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد .

الفرع الثالث : الميثاق الدولي للأخلاقيات الموجه للخبراء المحاسبين و المدققين

تشجع الهيئة الدولية للمعايير الأخلاقية للمحاسبين أعضاءها من الأجهزة و المؤسسات على تطوير خطط لتطبيق ميثاق الشرف للمحاسبين المهنيين (الميثاق) الذي تم تعديله مؤخرا و الذي يشمل دعم متطلبات الاستقلالية و استخدام كلمة يجب كتقليد في الصياغة لتوضيح تلك المتطلبات.[1]

المطلب الثاني : المعايير الدولية للإبلاغ المالي

هي عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية و تفسيراتها صادرة عن مجلس المحاسبة الدولية . و فيما يلي سوف نتطرق لأهم المعايير المتعلقة بعناصر الأصول :

أولا: معيار الإبلاغ المالي الدولي[2]

تبني المعايير الدولية لعداد التقارير المالية للمرة الأولى : المؤسسات التي تتبنى المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة يجب أن تطبق المعيار المحاسبي كما يجب إتباع الخطوات التالية : إدخال الأصول و الخصوم التي لا تخضع لشروط المعايير المحاسبية الدولية، إعادة تصنيف الأصول و الخصوم طبقا للمعايير المحاسبية الدولية .

[1] نفس المرجع السابق

[2] شعيب شنوف , محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية , الشركة الجزائرية بوداود , الجزائر , نسخة 2009

ثانيا : المعيار الدولي رقم 05 : محاسبة الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة [1]

هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع و محاسبة عرض العمليات المتوقفة و الإفصاح عنها. ولا تنطبق أحكام القياس الواردة في هذا المعيار على الأصول الضريبية المؤجلة ، و الأصول الناشئة عن منافع الموظفين , و الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي 39 و الأصول الغير المتداولة التي يتم محاسبتها وفقا لنموذج القيمة العادلة .

ثالثا :معيار الإبلاغ الدولي رقم 07 محاسبة الأدوات المالية :

هدف المعيار : يهدف هذا المعيار الى تحسين فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة و أدائها و تدفقاتها النقدية و يحتوي هذا المعيار على متطلبات عرض الأدوات المالية .[2]

مجال تطبيق المعيار :

ينطبق المعيار الدولي للإبلاغ المالي 7 على الأدوات المالية و الأداة المالية هي عقد تؤدي إلى نشوء أصل مالي لمؤسسة ما و التزام مالي أو أداة حق ملكية لمؤسسة أخرى , و يشمل مصطلح الأدوات المالية أدوات حقوق الملكية و الأصول المالية و الالتزامات المالية .

رابعا: المعيار الدولي رقم 09 محاسبة الأدوات المالية:

تم إصدار هذا المعيار الدولي للإبلاغ المالي المعلق بالأدوات المالية في نوفمبر 2009 ، و هو مكمل إلى المعيار المحاسبي رقم 39 و يعتبر المعيار فعال للتطبيق في الفترات السنوية التي تبدأ عند أو بعد جانفي 2013 و لكن اجل التطبيق إلى 2015 ، ثم إلى سنة 2018 و إذا تم التطبيق قبل ذلك فانه لا يجب إعداد فترة مقارنة.

[1] شعيب شنوف , المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي و النظام المحاسبية المالي

[2] نفس المرجع السابق ص 293

خامسا: معيار الإبلاغ المالي رقم : الإيرادات الناتجة من عقود الزبائن [1]

مجال تطبيق المعيار :

يطبق هذا المعيار على العقود المرتبطة من الزبائن باستثناء عقود الإيجار، عقود التأمينات، و الأدوات المالية ، بحيث يوضح الخطوات الضرورية للمعالجة المحاسبية للإيرادات التي لها علاقة برقم الأعمال و الناتجة من عقود مع الزبائن و العملاء، و يمكن أن يكون ساري المفعول بداية من سنة 2017 .

المطلب الثالث : المعايير المحاسبية الدولية

معيار المحاسبة الدولي رقم 2 المخزون :

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم 2 المخزون : وصف المعالجة المحاسبية للمخزون . و بشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل تحت مسمى المخزون ,و الذي سيظهر ضمن الأصول في الميزانية .[2]

نطاق المعيار : [3]

- يعالج هذا المعيار جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول و التي تشمل :
- المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع في المسار العادي لأعمال المنشأة
- المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لأغراض بيعه
- المخزون في شكل خامات أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج أو المخزون لأغراض استخدامه في تقديم الخدمات

[1] شعيب شنوف , المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي و النظام المحاسبي المالي ص 299

[2] محمد أبو نصار, جمعة حميدات , معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية , ص 64

[3] طارق عبد العال حماد , دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة

معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الممتلكات و المصانع و المعدات :

أ – هدف المعيار :

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات و المصانع و المعدات و التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توريد البضاعة إلى المشتري ،كما يغطي المعيار الأصول الغير متداولة المستخدمة من قبل الإدارة و الأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير .

ب – نطاق المعيار:

يتناول المعيار المعالجة المحاسبية للعقارات و الآلات و المعدات و التجهيزات و غيرها من الأصول الثابتة شاملا ما هو مستحوذ عليه من أصول مستأجرة بمقتضى عقد إيجار تمويلي.[1]

المعيار الدولي رقم 36: الانخفاض في قيمة الأصول

أ – هدف المعيار :

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 36 إلى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة ، حيث يقوم المعيار على مبدأ أساسي هو ضرورة عدم تسجيل أصل دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقة. و بناءا عليه يكون هناك خسارة تدني في قيمة الأصل في حالة كون قيمة الأصل القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة للأصل بتاريخ الميزانية .[2]

ب – نطاق المعيار :

ينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية و الغير المالية التي لا يوجد معيار دولي أخر يحدد كيفية الاعتراف و قياس خسارة التدني لها . و بناءا على ما سبق , يطبق الاعتراف بخسارة التدني و قياسها على الأصول التالية :

[1] نفس المرجع السابق

[2] محمد أبو نصار , جمعة حميدات , معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية , ص 571

- الشركات التابعة و الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة الممتلكات و المصانع و المعدات (الأراضي و المباني و الآلات و المعدات)
- الممتلكات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة
- الأصول الغير ملموسة بما فيها الشهرة.

المعيار الدولي رقم 37 : المخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة

أ – هدف المعيار :

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 37 إلى تحديد مقاييس الاعتراف و أسس الاعتراف المناسبة على المخصصات و المطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة و ضمان تطبيقها ، و كذلك يهدف إلى تنظيم و تحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها و توقيتها و قيمتها .[1]

ب – نطاق المعيار :

تنطبق متطلبات هذا المعيار على الاعتراف بكافة المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة و قياسها باستثناء.

تلك الناجمة من العقود التنفيذية أي ذات الشروط المحددة و الواضحة ، باستثناء العقود المثقلة بالالتزامات تلك التي تغطيها معايير أخرى

[1] نفس المرجع السابق , ص597

معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الأصول الغير ملموسة :

تمثل الأصول الغير ملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المنشات ، حيث تعتبر هذه الأصول المصدر الرئيسي و الهام لتوليد الإيرادات لدى تلك المنشات .فالعلامة التجارية و سمعة الشركة تمثل المصدر الرئيسي للنجاح [1].

أ – هدف المعيار :

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 38 إلى تغطية الأصول الغير ملموسة و التي لا تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث :

- ✓ تحديد متى يمكن أو يجب أن يتم الاعتراف بالأصول الغير ملموسة
- ✓ تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الأصول الغير ملموسة
- ✓ توضيح كيفية معالجة الاطفاءات و خسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على الأصول الغير ملموسة
- ✓ الافصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول الغير الملموسة

معيار المحاسبة الدولي رقم :39 الأدوات المالية الاعتراف و القياس

أ – هدف المعيار :

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 39 إلى وضع أسس للاعتراف و القياس المتعلقة بالأصول المالية و المطلوبات المالية , وللعقود المتعلقة بشراء و بيع أصول أبنود غير مالية . و يبين المعيار كيفية تصنيف الأصول و المطلوبات المالية و متى يتم إلغاء الاعتراف بها، و المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة . [2]

ب –نطاق المعيار :

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشات على كافة الأدوات المالية باستثناء ما يلي :

- ❖ الاستثمارات في الشركات التابعة و الزميلة و المشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية

[1] محمد أبو نصار , جمعة حميدات , معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية ص 906

[2] نفس المرجع السابق , ص 633

- ❖ الحقوق و الالتزامات الناجمة عن عقود الإيجار.
- ❖ حقوق و التزامات أصحاب العمل في ظل خطط منافع الموظفين.

معيار المحاسبة الدولي رقم 40 : الاستثمارات العقارية

تلجأ بعض الشركات إلى استثمار جزء من أموالها في الأراضي و المباني (العقارات) و ذلك بهدف تأجير هذه العقارات للغير و الحصول منها على إيرادات التأجير. كما تلجأ بعض الشركات إلى الاستثمار في العقارات بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة و بالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية بيعها .

أ – هدف المعيار :

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 40 : الاستثمارات العقارية إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها و القياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولي و متطلبات الإفصاح بها .[1]

ب – نطاق المعيار :

يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 40 : الاستثمارات العقارية في عملية الاعتراف و القياس و الإفصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المؤسسة و التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها لفترة طويلة و بالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية بيعها .

[1] نفس المرجع السابق ,ص 674

خاتمة الفصل:

من خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل يمكن القول أن استخدام معايير التدقيق الدولية عند عملية المراجعة لأصول المؤسسة ,أصبحت مطلب أساسي و ضرورة ملحة لمختلف الأطراف كالمدقق الخارجي المستقل و المؤسسات , و بمثابة مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم , كما أنها تهدف بصفة عامة الى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق لأصول المؤسسة , و تعتبر على أنها مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المدقق الخارجي و النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به لتدقيق أصول المؤسسة , و يمكن القول بأنها تمثل اطار متجانس و قابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ,و أكثر عمومية و شمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم.

تمـــهيـــــد :

التدقيق الجبائي كما يدل على اسمه يتكون من مفهومين أساسيين هما : التدقيق و الجباية لذا لا يمكن أن يتم التطرق إلى التدقيق الجبائي دون الوقوف على هدين المفهومين ، بالنسبة للتدقيق فقد عرف تطورا معتبرا و يبقى هدا التطور مستمرا في هدا الميدان حتى أصبح في وقتنا الحالي يمس تقريبا جميع الميادين و المعلومات التي تستطيع معالجتها و تحليلها و يبرر مختلف التعاريف و المقاربات للتدقيق .

إن الروابط الموجودة بين المحاسبة و الجباية هي روابط قوية و متينة جدا.

إن التدقيق الذي كان في بادئ الأمر معمم في ميدان المحاسبة و المالية استوجب عليه ضروريا مع اتساعه أن ينبعث نحو الجباية أصبح أكثر فأكثر ذات مكانة مهمة و مؤثرة في حياة المؤسسة مع الأخطار المالية التي تنتج عنها في حالة التسيير السيئ للقواعد الجبائية داخل المؤسسة . حيث أصبحت هده القواعد والقوانين الجبائية في أيامنا هده جد معقدة, بحيث تضع المؤسسة أمام أخطار حقيقية آدا لم تحترم و لم تطبق هده القوانين' و حتى آدا طبقنها و احترمنها بطريقة حسنة فهدا يؤدي إلى إرغامها و إجبارها أن تكون محملة بتكلفة الإدارية,هدا ما يؤدي إلزاميا إلى تهيئة و تعبئة طاقم من المهنيين الأكفاء و المؤهلين الدين ينتمون إليها أو من خارجها لمواجهة هدا النوع من الأخطار و عليه لمعرفة أكثر للتدقيق الجبائي.

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق الجبائي.

يعتبر الغش و التهرب الضريبي من اخطر الأمراض التي تصيب النظام الضريبي ,و بالتالي تصيب الخزينة العمومية و من اجل التخفيف من حدتها اتخذ المشرع الضريبي عدة وسائل أهمها عملية التدقيق الجبائي.

وقد قسمنا المبحث إلى أربع مطالب تتمثل في :

المطلب الأول : مفهوم التدقيق و أهدافه و المبادئ الأساسية له.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق.

التعريف الأول : التدقيق هو فحص الأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا اقتصاديا منظما يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لدلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة [1].

التعريف الثاني : التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المتمثلة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة.[2]

التعريف الثالث : تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية " التدقيق هو عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هده العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج دالك إلى الأطراف المعنية"[3].

التعريف الشامل للتدقيق: هو علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف رأي فني محايد في التعبير عن القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزة المالي في نهاية فترة محددة

كما يعرف أيضا على انه قياس الأداء و تصحيحه من اجل التأكد من تحقيق الأهداف الموضوعة و إن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ و بالاتجاه الصحيح .

---

[1] خالد أمين عبد الله "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية" دار وائل للطباعة والنشر ،عمان،ص 13 ،2000

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ،"الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"،المستقبل للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، ص 9،1998

[3] محمد سمير الصبان،محمد عبدالله عبد العظيم هلال،"الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات"،الدار الجامعة،الاسكندرية، ص 17،2000

و تشمل عملية التدقيق على:[1]

- ✓ **الفحص**: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تسجيلها و تحليلها وتبويبها
- ✓ **التحقيق**: و هوا مكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة
- ✓ **التقرير**: هو بلورة الفحص و التدقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

حيث يمكن حصر أهداف التدقيق في مجموعتين أساسيتين هما:

1 – الأهداف التقليدية: هي نوعان رئيسية و فرعية.[2]

1 1 – أهداف رئيسية: التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة و سجلاتها و تقدير مدى الاعتماد عليها إبداء رأي فني محايد على انه قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر و السجلات.

1 2 – أهداف فرعية(ثانوية): تهدف إلى:

- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون دلك.
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء أو غش.
- ✓ اعتماد الإدارة عليها في تقرر و رسم السياسات الإدارية و لاتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- ✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- ✓ معاونة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- ✓ تقديم التقارير المختلفة و ملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

2 – الأهداف الحديثة أو المتطورة:

بانفصال الإدارة عن الملكية و الاهتمام بتنمية رأس مال المستثمر ظهرت مهنة التدقيق و الاعتراف بمهنة الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي فأصبح يهدف إلى:[3]

- ✓ مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.
- ✓ تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

[1] محمد التهامي طواهر ،"المراجعة وتدقيق الحسابات"،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، ص12 ص11،2003

[2] خالد أمين عبد الله ,ص13

[3] خالد راغب الخطيب,خليل محمود الرفاعي,ص11

- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الثالث: المبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق

يوجد اتفاق بين الباحثين أن هناك مجموعتين من المبادئ للتدقيق ، و تربط هده المبادئ بكل ركن من أركانه (التأكيد,التقرير) ,و بناءا على ذلك فان المبادئ الأساسية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما.[1]

1 – المبادئ المرتبطة بركن التحقق (التدقيق):

1-1- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** و يعني هدا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و أثارها الفعلية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة, و لوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هده الآثار من جهة أخرى.

1-2- **مبدأ الشمول في مدى التدقيق الاختباري:** ويعني هدا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة,مع مراعاة الأهمية النسبية لهده الأهداف وتلك التقارير[2]

1-3- **مبدأ الموضوعية في التدقيق:** ويشير هدا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عناصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء التدقيق ودلك الاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا,وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

1 – 4- **مبدأ تدقيق مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هدا المبدأ إلى وجوب تدقيق مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة,بجانب تدقيق الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة, وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهدا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2) المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

[1] أحمد حلمي الجمعة "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث",ص53 ص 52
[2] نفس المرجع السابق ص 12

2-1- **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هدا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبحث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2- **مبدأ الإفصاح:** ويشير هدا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق, كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة, ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية و التغيير فيها, وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية, وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية ولمستندات والدفاتر والسجلات.

2-3- **مبدأ الإنصاف:** ويشير هدا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق, وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

الفرع الرابع: تعريف المدقق و شروطه وحقوقه وواجباته

1 - تعريف:

يمكن تعريف المدقق على انه ذلك الشخص المستقل والمحايد عند قيامة بعملية التدقيق وإبداء رأيه عن صحة القوائم المالية بكل شفافية وموضوعية لمن يطلب خدماته من المؤسسات.

و المدقق الخارجي يكون غير موظف بالمؤسسة الطالبة لخدماته والتي تخضع وثائقها المحاسبة لتدقيق ويقوم بإبداء رأيه المهني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية و سجلات المحاسبة تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية[1].

2 - شروط المدقق :

و يشرط أن يكون المدقق الخارجي مختص,معترف ,محايد مستقل كما يشترط أن يكون له اعتماد سمح له القيام بعملية تدقيق من اجل مصادقة على شرعية و صدق الحسابات و غيرها و إنهاء مهامه بتقرير كتابي يدلي فيه برأيه مستندا في ذلك إلى أدلة و براهين.

3 - حقوق المدقق :

حتى يتمكن المدقق من القيام بفحص دقيق فان له مجموعة من الحقوق تتمثل في [2]:

- حق الزيارات الميدانية للمؤسسة على مدار السنة بإعلام أو بدون إعلام .

[1] غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية دار المسيرة جامعة البيت الطبعة الأولى ،عمان،ص 81،2005

[2] نفس المرجع السابق ص95

- الإطلاع على الدفاتر و المستندات و فحص حسابات المؤسسة,كما له حق الإطلاع على محاضر الإدارة و الجمعية العامة .
- الحق في الاستفسار و السؤال عن كافة البيانات و الإيضاحات من المديرين و المسئولين وغيرهم عن كل من يساعدهم من القيام بعملهم.
- التحقق من كل موجودات المؤسسة والتزاماتها.
- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حوله و عليه ذكر الأساس التي عرقلت عمله.
- حق حضور الجمعية العامة و التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوى إلى الجمعية و أن يدلي في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمدقق للمؤسسة.

4 - واجبات المدقق :

يمكن ذكر أهم واجبات مدقق الحسابات على النحو التالي:[1]

- فحص حسابات المؤسسة و التحقق من القيود المحاسبة و الكشف عن الأخطاء و التحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع أن الميزانية صحيحة.
- التحقق من قيم الأصول و الخصوم وانه مطابق للمعايير المحاسبة الدولية.
- تقييم الاقتراحات التي يراها مناسبة لحسن سير المؤسسة.
- الاجتهاد في اختياراته للعمليات المدونة في الدفاتر المحاسبة.
- التحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة.

المطلب الثاني :ماهية التدقيق الجبائي وأهدافه.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق الجبائي .

قدمت عدة تعاريف للتدقيق الجبائي و كلها تعاريف صادرة عن هيئات أو أشخاص متمرسين،وسوف نحاول تقديم بعضها لنستنتج في الأخير تعريفا شاملا و كاملا.

فحسب الجمعية التقنية للتنظيم مكاتب المراجعة و الاستشارة (ATC)

l'association technique d'harmonisation des cabinets d'audit et conseil.

تعتبر التدقيق الجبائي كمتغير للتدقيق العملي، ويمكن تعريفه كما يلي :

[1] نفس المرجع السابق ص92

1 – "يتمثل التدقيق الجبائي في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة)وطريقة توظيفها' و بالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة ." [1]

2 – وحسب البروفيسور م . كولين M.Colin" التدقيق الجبائي هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجبائية وهو عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية. [2]

3 – أما بالنسبة للدكتورين B :Bongam Et J.M.Vallefe:

التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة، وكدا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى.[3]

4 – تعريف مختلف مكاتب و مجالس المراجعة Différent cabinet d'audit et de conseil

"يعتبر التدقيق الجبائي الجانب الجبائي لمهمة التدقيق المحاسبي أو هو مهمة على شكل عقد بهدف إلى فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ما أو لمجموعة عن المؤسسات"

التدقيق الجبائي هو عبارة عن اختبار نقدي للحالة الجبائية للمؤسسة و يتعلق الأمر بالبحث في مدى احترام المؤسسة ب : التصريحات الواجب القيام بها. القواعد الخاصة لتحديد النتيجة الخاضعة.

اذن على المدقق القيام بحساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية و دلك عن طريق التأكد من صحة و دقة الدفاتر المحاسبة

و تعريف ذلك :

- هو العملية التي تهتم بالتأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب و يهتم كذلك بتطوير التسيير الضريبي من اجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة"
- "التدقيق الجبائي عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بفرض تشكيل رأي أو تقييم الهدف منه هو إعداد و تشخيص جبائي للمؤسسة".
- متابعة و مراقبة أعمال الفرق المكلفة بالتحقيق والشهر أثناء التدخلات على احترام التشريع الجبائي المعمول به و برمجة رقابة الأسعار المصرح بها فيما يخص المادة الخاضعة للضريبة ,فيما يتعلق بالعمليات المتعلقة بالمنقولات والعقارات، ومراقبة جميع العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

[1] ATC :l'audit naissance d'une fonction ,étude réalisée par cabinet ATC, auprès 50responsables d'audit interne ,Paris 1985

[2] M.Colin « La vérification fiscal »éd ,économico ,Paris 1985, P 38

[3]

التدقيق الجبائي يعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لفائدتها الخاصة بها حيث يساهم في :

- ✓ الأمن الجبائي للمؤسسة الخاصة القانونية
- ✓ تحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة (خاصية الفعالية) ومنع التهرب الضريبي .

من خلال جل هذه التعاريف تتوصل إلى تعريف شامل هو "التدقيق الجبائي هو مالية التأكد من هدف وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة ،وهي فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة ما ، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية وهذا لجعلها مهلة لاستعمال الجباية فيما يخدم مصالحها ، حيث تسمح بتحقيق فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها "

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الجبائي

هناك عدة أهداف للتدقيق الجبائي وفي نواحي مختلفة إدارية ،مالية اقتصادية وغيرها ،ومن أهم هذه الأهداف نذكر مايلي :

1 – الهدف القانوني :

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين ،القوانين والأنظمة لذا حرصا على سلامة هذه الأخيرة ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية [1]

2 – الهدف الإداري

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء ،ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبه إلى أوجه الفحص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها ،وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.[1]

[1] معبود حسين الوادي ،زكريا احمد غرام ،المالية العامة والنظام المالي في الاسلام ،دار المسيرة ،ط،الاردن 2000ص166

3 – الهدف المالي والاقتصادي

تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بفرض زيادة إيرادات خزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.[2]

4–الهدف الاجتماعي :

- تتمثل في هدفين رئيسين هما :
- *–تحديد العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدقون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون
- *–منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو التقصير في الأداء، وتحمل اتجاه المجتمع.[3]

المطلب الثالث : أشكال التدقيق الجبائي والأجهزة المكلفة بالفحص الجبائي

الفرع الأول: أشكال التدقيق الضريبي

نميز بين النوعين من التدقيق الضريبي :

1 – التدقيق الضريبي الشامل (التدقيق العام)

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة ،رقابة شكلية ورقابة الوثائق يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم للمراقبة على شكل فحص تمهيدي.[4]

أ. التدقيق الشكلي (الرقابة الشكلية)

تتم هذه الرقابة (التدقيق) على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف إلى مايلي :

- ☜ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة
- ☜ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات

---

[1] نجاة نوي فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2004 ص36

[2] طالبي محمد،الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائر مذكرة لنيل شهادة ماجستير 2002 ص54

[3] سهام كردودي ،المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ،مذكرة ماجستير جامعة خضير بسكرة الجزائر 2009ص91

[4] عيسى بوخوخ ،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة باتنة الجزائر 2004 ص57

☜ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.[1]

ب. التدقيق في الوثائق (الرقابة على الوثائق)

يشترط هذا النوع من التدقيق ضرورة وجود الوثائق والسجلات المحاسبية لان عملية الرقابة تكون على هذه الوثائق ،حيث يتم مقارنة التصريحات المقدمة مع كل الوثائق والسجلات المرفقة معها وكذالك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب وتتمثل أهداف هذا النوع من التدقيق في:

فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم عن القيمة المضافة
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية ،زيادة إلى النظر في طبيعتها أن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية .[2]

2 – التدقيق في عين المكان :

على خلاف الرقابة على الوثائق، فان التدقيق الخارجي أو ما يعرف بالرقابة عين المكان يتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية ،من اجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها،وهذا بمقارنتنا مع العناصر الخارجية وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش إجراءات تخص العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف المراحل التسويق ،ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجتين والمتسوقين ،حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي ،وقد اعتبرت بأنها تتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر

[1] بوعلام ولهن ،نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ،الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ،جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر 2009 ص09

[2] عيسى بوخوخ ،مرجع سبق ذكره ص58

تعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية ،حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب ،ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشملا التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق المجمل الوضعية الجبائية .[1]

أ) **التدقيق المحاسبي :**

وهو عبارة عن مراقبة التصريحات الجبائية وكذلك الفحص النقدي للمحاسبة وهذا للتأكد من أن النتائج المحددة بصورة مطابقة للقواعد المحاسبية والبائية إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته ،والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.

ب) التدقيق المعمق :

إن هذا النوع من التدقيق يتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف ،بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تعوض في الفحص والتحقيق في كل معطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة خاصة الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية ،وقد عرفها دانيال ريشتر بأنها :مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في المكان لمحاسبة المؤسسة ما أو شخص معين ،ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة ،وعند اقتضاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة [2]

الفرع الثاني :الأجهزة المكلفة بالفحص الجبائي

إن كل الأشكال الخاصة بالتدقيق الضريبي في حد ذاتها من اجل تطبق يجب أن تكون هناك مصلحة تسهر على ذلك ،ويجب أن تكون بدورها واعية بالعمل التي تطبقه ،وتتميز في آن واحد بالمرونة من اجل التأقلم مع الأوضاع المتزامنة مع نشاطها في المراقبة مهما كان نوع تصرف المكلف بالضريبة ،وهذا من اجل مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي ،لذا عرفت الإدارة الجبائية تنظيما جديدا في هياكلها الجبائية من اجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي والمتمثلة :

[1] ولهي بوعلام ،نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة ،مداخلة في ملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ،جامعة فرحات عباس ،سطيف الجزائر 2009 ص 09

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ،المديرية العامة للضرائب 2013 ص13

1 - **الهياكل المركزية** :

فالإدارة الجبائية على مستوى السلم المركزي ،تتكون من المفتشية العامة للمصالح الجبائية ،مديرية التشريع الجبائي ،مديرية المنازعات مديرية الوسائل ،وكذلك مديرية العمليات الجبائية والمكلفة بمهمة الرقابة المباشرة مديرية العمليات الجبائية تقوم هذه المديرية بالبحث عن المعلومات الأساسية الوعاء الضريبي ومراقبة تحصيل الضرائب والرسوم الخاصة بكل نوع وتتكون من ثلاث نيابة مديريات هي :

أ. **نيابة مديرية التحقيقات الجبائية :مكلفة ب** :

- تنسيق وتنشيط نشاطات مصالح التحقيقات المتواجدة على مستوى المصالح الخارجية
- تقييم نتائج التحقيقات
- بحث وتحليل ظواهر الغش والتهرب الضريبي بغرض اقتراح حلول للحد من الظاهرة
- تنفيذ أعمال ذات مصلحة جبائية مثل الدراسات والتحقيقات فيما يخص المادة الضريبية وكذا الرقابة الجبائية

ب. **بنيابة مديرية الإحصاء والتجميع** :مهمتها تكمن فيما يلي :

- ✓ استقبال وتركيز وتوزيع المعلومات الإحصائية التي تمس الميدان الجبائي وشبه الجبائي ،والقيام بمختلف الأشغال والبحوث والأفاق المتعلقة بالمادة الضريبية وشبه الضريبية
- ✓ تقديم تنبؤات تخص المحاصيل لجبائية والقيام بتحليلها ،ودراسة كل الطرق الممكنة لتحسين تسيير هذه التنبؤات .

ج. **نيابة مديرية الضمان والأنظمة الجبائية** :وتتكلف ب :

- متابعة ومراقبة تطبيق التشريع الجبائي والتنظيم الخاص بإنتاج وتسويق وحركة التبغ ،الخمور والكحول، والمعادن النفيسة ....
- قديم الجرد الخاص بختم الدولة والتأكد من صحة مسك واستغلال الكشف الوطني للأختام
- متابعة ومراقبة وتنشيط مصالح التسجيل والطابع

2 - **الهياكل الجهوية** :

المديرية الجهوية للضرائب هي امتداد المستوى المحلي للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي هو إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتنسيق والتوجيه والمراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها تتكون من ثلاث 03 نيابة

مديريات: هي نيابة الموارد البشرية ،والمنازعات ونيابة مديرية العمليات الجبائية وهذه الأخيرة تساهم استثناءا في مهمة الإدارة الجبائية وهي المراقب الجبائية

- **نيابة مديرية العمليات الجبائية** : وتتكون من ثلاث 03 مكاتب وهي :

أ– مكتب التنظيم: مهمته هي توزيع التعليمات المنشورات المقدمة في إطار تطبيق التشريع الساري ،وكذلك التنسيق في الإطار الجهوي إيصال المعلومات إلى المعنيين بالضريبة عامة وتقديم مختلف الاعتماد والترخيصات ،وإعداد العناصر الإحصائية الدورية بالنسبة لاختصاص المديرية الجهوية فيما يخص الشراء عن طريق الإعفاء والتظلم بالشفعة

ب– مكتب الإجراءات والطرق المنظمة : ويقوم بالمساهمة في تعريف إجراءات الرقابة والبحث ن المادة الخاضعة للضريبة للتحقيق والتقويم هذا المكتب مكلف أيضا بالمساهمة في توحيد وتنسيق مقاييس معاملات الإخفاء نسبة الخسارة والربح للأسس الضريبية ،خاصة تلك المتعلقة بنظام التقويم الإداري

ج–مكتب التقويم الشامل والإحصاء :يقوم بتقويم أعمال المصالح الجبائية من جهة عن طريق دراسة النواتج الإحصائية الدورية التي يتلقاها من مديريات الضرائب الولائية.

3–الهياكل الخارجية :

نعني بالهياكل الخارجية تلك التي تخص الإدارة غير المركزية ،حيث ان الكفاءة والاختصاص نسبيا مستقلة وهي المديرية الولائية لضرائب ومختلف المفتشيات ،وذلك أن المديريات الولائية للضرائب مهيكلة في خمس 05 نيابة مديريات هي :نيابة مديرية الوسائل ،نيابة مديرية المنازعات ،نيابة مديرية العمليات الجبائية ،ونيابة مديرية الرقابة الجبائية غير أن نيابة مديرية العمليات الجبائية ،ونيابة مديرية الرقابة الجبائية هما اللتان لهما صلاحية القيام بالرقابة الجبائية.

أ– نيابة مديرية العمليات الجبائية ، هذه الأخيرة مقسمة إلى:

- **مكتب الإحصاءات** : الوعاء مهمته هو متابعة الأوراد المصفاة من طرف مركز الإعلام الآلي فيما يخص الرسوم على لرقم الأعمال مراقبة وجعل عناصر البيانات قابلة للتنفيذ
- **مكتب التنظيم والتنشيط** :مهمته هو نشر التعليمات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية ،والتي تتعلق بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي ،ومكلف كذلك بمتابعة جدول الأعمال لمفتشي الضرائب فيما يخص رقابة الملفات الجبائية الإحصاءات الدورية للمكلفين وكذلك الرقابة الدائمة

ب– نيابة مديرية الرقابة الجبائية :

هذه النيابة لها للإطلاع بمهمة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة والسهر على مراقبة المكلفين ،الذين لبا يؤدون واجباتهم الجبائية وتتكون من ثلاث 3 مكاتب هي :

- **مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة :**

مهمة هذه المكتب إنشاء كشوفات وجداول للإيرادات للمجمعات الهيئات المؤسسات ،والأشخاص الذين يمكن أن يحوزوا على المعلومات الجبائية التي يم كن أن تخص الوعاء أو التحصيلات الضريبية ،وكذلك إعداد برامج التدخلات التي يجب أن تتم مباشرة من طرف المكتب المكلف بالحصول على كشوفات الشراء وكذلك المفتشيات .

- **مكتب البطاقات و الكشوفات :**

هذا المكتب مكلف أساسا بتسيير البطاقات وتقديم المساعدة للمفتشيات لأجل إعداد بطاقتهم كذلك دور التوزيع والترتيب حسب المفتشيات للمعلومات الواردة عن طريق مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ،وتنظيم استغلال كشوفات الزبائن بطرقة تضمن المتابعة الصحيحة والدقيقة للوضعية الجبائية للمكلفين حسب اختصاصهم وقطاعاتهم .

- **مكتب التحقيقات والمراقبة والتقويمات :**

هذا المكتب له مهمة إنشاء وتسيير بطاقات المؤسسات ، و الأشخاص الطبيعيين الذين يمكن أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة عميقة لوضعياتهم الجبائية وبهذا تكون مهمته هي اقتراح الملفات المحقق فيها سنويا ومتابعة برامج التحقيق في الآجال المحددة .

المطلب الرابع : الإطار القانوني لمباشرة عملية التدقيق الجبائي و مراحله

الفرع الأول: الإطار القانوني لمباشرة عملية التدقيق الجبائي

حتى تستطيع الإدارة الجبائية القيام بمهامها على أحسن وجه,فان المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها القيام بنشاطها بصيغة قانونية,وتتمثل صلاحيات الإدارة الجبائية فيما يلي : سؤال المثقف إذا كان فيه تغيير في القوانين ؟

1 -حق الإطلاع :

تنص المواد من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مجال حق الإطلاع لمصالح الرقابة الجبائية من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية و مصالح الضمان الاجتماعي و المؤسسات الخاصة و البنوك وذلك من غير المساس بالسير المهني لهده المؤسسات [1]

[1] المادة 39 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

و يمكن اعتبار حق الإطلاع انه أداة مساعدة في الرقابة و التي تستعملها مسبقا لإجراء رقابة لتكملة المعلومات تسبيقا في تحقيق المعلومات المجمعة عند الرقابة ، وطبقا لنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه ونظرا لاحتمال رفض المكلف بالضريبة لحق الإطلاع المحول لأعوان الإدارة الجبائية بوضعه لعراقيل أمام تأديتهم لوظائفهم فان المشرع قد فرض في هذا الإطار عقوبات تتمثل في فرض غرامة جبائية يتراوح مبلغها من5000 إلى 50000دج، و يترتب على هذه المخالفة تطبيق تلجئة مالية قدرها 100دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير و يخضع لحق الإطلاع كل من

أ. **حق الإطلاع لدى المؤسسات و الإدارات العمومية :**

طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على انه "لا يمكن بأي حال من الأحوال للإدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية ، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الدين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها بموجب هذه المادة يحق للإدارة الجبائية الإطلاع على وثائق المؤسسات ذات طابع عمومي[1]

ب. **حق الإطلاع لدى السلطة القضائية :**

يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل عليها و التي من شانها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي آو أية مناورة كانت نتائجها الغش والتملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية بإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية و الجزائية والتي من شانها أن تسمح بافتراض غش مرتكب في المجال الجبائي

ج. **حق الإطلاع لدى الهيئات المالية :**

طبقا لأحكام المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فان الإدارة الجبائية أن تمارس حقها في الإطلاع على مستوى الهيئات المالية كالبنوك و الضمان الاجتماعي ,بحيث يمكن للأعوان المحققين الإطلاع على كل الدفاتر أثناء أدائهم لمهامهم و الوثائق الملحقة و مستندات الإرادات و النفقات التي تنص على مسكها القانون التجاري و بذلك يمكن لمصالح الإدارة الجبائية حق الإطلاع على كشوفات وحسابات المؤسسات والأشخاص الموجودة لدى البنك,ولا يجوز للبنوك الاعتراض على ذلك بحجة السر المهني [2]

ت. **حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة :**

[1] لمادة 46من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[2] المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يتعين على جميع المتصرفين في الأموال و غيرهم من التجار و الدين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها والخاضعة لحق الإطلاع التسجيل ,أن يقدموا عند كل طلب إلى أعوان الضرائب الدين هم الأقل في رتبة مراقبة الدفاتر التي ينص على مسكها في القانون التجاري.فعلى المؤسسات مهما كان نوعها تجارية أو صناعية أو خدماتية تدفع أجور أو أتعاب أن تقدم الوثائق المحاسبة و الجبائية المستعملة لأعوان التحقيق عندما يطلبونها .

2 -حق الرقابة :

حق الرقابة :"حق الرقابة الجبائية يسمح للإدارة من التأكد بواسطة التقنيات و الإجراءات المقررة من طرف المشرع بان جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم و هذا من اجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي "[1]

حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اناوة ,كما يراقب المفتش التصريحات و يطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة .

حيث للإدارة الجبائية سلطة شرعية تسمح بها بمراقبة المكلفين بالضريبة في إطار قواعد منظمة من خلال التحقيق في الوثائق و النتائج المصرح بها.عن طريق الرقابة المحاسبة أو الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية.

3 -حق استدراك الخطأ :

تتضمن المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية على انه يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف الدارة الضرائب فحق استدراك الخطأ وسيلة ممنوحة للإدارة في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الدارة ب 4 سنوات ,إلا في حالة وجود مناورات تدليسية و هذا بالنسبة لما يأتي :

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة قمع المخالفات و التنظيمات ذات الطابع الجبائي و في هذه الحالة يحدد اجل التقادم بشيئين كما أن إغفال أو خطا أو نقص قي الضريبة يتم اكتشافه اثر التحقيق يمكن دون المساس بالأجل المحدد تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة[2]

[1] المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية فقرة 1صفحة 13

[2] نوي نجاة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)مذكرة ماجستير,جامعة الجزائر 2003ص50

4 -حق المعاينة و الحجز :

خول المشرع الجبائي للأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة,والمتمثلة في المعاينة المادية فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية و بالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف المراحل التسويق,ومراقبة الصفقات التي تبرم المنتجين و تكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير,كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية ,و تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونان من الإدارة الجبائية

الفرع الثاني: مراحل التدقيق الجبائي

لتسهيل مهمة التدقيق الجبائي تم تقسيمها الى مراحل مختلفة تساعد المدقق الجبائي في أداء مهمته بسرعة و سهولة،وهده المراحل هي:

1 - المرحلة الأولى:

تسمى بالمرحلة الأولية، قبل قبول مهمة التدقيق الجبائي يجب على المدقق القيام بإجراء تشخيص،حيث يهدف هدا التشخيص إلى معرفة ما إذا كانت هده المهمة ممكنة أو لا ،وفي أي زمن وبأي قدر من التكاليف.[1]

2 - المرحلة الثانية:

تسمى بمرحلة الوعي العام أو المعرفة العامة،هي خطوة مهمة جدا خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدخل لأول مرة.هده الخطوة مصممة للسماح للمدقق الجبائي بمعرفة تفاصيل الضرائب الخاصة بالمؤسسة وجمع كل العناصر التي يمكن أن تساعده في انجاز مهمته،كما تسمح له بالتعرف على البيئة الخارجية للمؤسسة (البيئة القانونية،الاقتصادية والاجتماعية....)، والبيئة الداخلية(النشاط،النظام العام للمؤسسة)[2]

3 - المرحلة الثالثة:

---

[1] Mokhtar mohamad abdoussalam. Audit fiskal de la societe nigrienne des telecommunications sontel sa. Diplom d'etudes superieures centre africain d'etudes superieres en gestion .2013.p50

[2] Ibid.p51

وتدعى بمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالضرائب،يهدف نظام الرقابة الداخلية الجبائي إلى توفير الأعمال وتحسين العمليات والتأكد من موثوقية المعلومات المالية ومدى الامتثال للقوانين و الأنظمة.

يؤدي إنشاء نظام رقابة داخلي خاص بالجانب الجبائي إلى اعتباره كوسيلة للتحقيق إضافة إلى كونه وسيلة لمراقبة والتحكم في النشاط. [1]

يجب على المدقق الجبائي هدا التركيز على كل العناصر والمعلومات الخاصة بالضرائب وكدا المخاطر الجبائية الممكنة الحدوث في الشركة المراقبة.

4 - المرحلة الرابعة:

مرحلة مراقبة العمليات الجبائية، يسمح التقارب بين المعرفة المستفادة من الشركة من خلال المراحل السابقة وكدا تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية للمدقق الجبائي بالتحكم في نطاق العمل اللازم للرقابة. وعناصر التحكم يمكن أن تعتمد على طبيعة وأهداف المهمة، ويمكن أن ترتكز أساسا على: الامتثال للقواعد الضريبية في سياق رصد الضرائب المناسبة. تقييم الخيارات الضريبية المقدمة من طرف الشركة.[2]

5 - المرحلة الخامسة:

كتابة تقرير المدقق، تقرير المدقق هو عبارة عن وثيقة يتم فيها تسجيل كل النتائج التي توصل إليها المدقق الجبائي من خلال أداءه لمهمته. كما أن هدا التقرير ليس لديه معايير تضبطه من حيث الشكل أو من حيث المضمون، وبالتالي فان مدقق الجبائي له الحرية في كيفية التقرير [3] على أنه يحتوي هدا التقرير على كافة المعلومات وبصورة واضحة .

وفي ما يلي نستعرض مجموعة من النماذج تبين أنواع التقارير التي يمكن أن يحررها المدقق:

1.التقرير النظيف(تقرير غير متحفظ):والدي سنوضحه في الشكل التالي:

شكل رقم (1_4):تقرير غير متحفظ لمراجعة البيانات المالية

العنوان: تقرير مراجع مستقل
الجهة الموجهة إليه: تقرير مراجعة إلى.....

[1] Mohamed ben hadj saad. L 'audit fiscal dans les pme . universite de sfax. 2008.2009
[2] Mokhtar mohamead abdoussalam.op .cit/p60
[3] Ibid.p61

فقرة الافتتاحية

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لمؤسسة أ ب ج كما في 31 _12 _20 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ....

فقرة النطاق

لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) ومن الممكن تطبيقها على المراجعة، إن هده المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما اذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، إن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي المؤسسة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لدا فإنها نوفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.

فقرة الرأي

واستنادا لعملية المراجعة، فانه لم تصل إلى علمنا أشياء قد تسبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة(أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(أو يشار إلى معايير المحاسبة الوطنية دات علاقة) .

التاريخ.....

اسم المراجع

التوقيع.....

المصدر:أحمد حلمي جمعة،تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية،(عمان:الأردن،دار صفاء للنشر والتوزيع،2009)،ص40.

1.1 تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية وتعديل الصياغة:في حالات معنية يقوم المراجع باعطاء رأي نظيف ولكنه يضيف فقرة الى تقريره، لأجل جلب انتباه المستعمل أو المستفيد من البيانات المالية لحالة معينة يتم اعطاء هدا النوع من التقرير في الحالات التالية:[1]

[1] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر،(رسالة ماجستر غير منشورة،تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة،) ص84، 2008

- عدم التطبيق التماثل (الثبات) في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- التأكد على شيئ معين،فان التقرير لازال نظيفا.
- وجود شك كبير حول استمرارية المؤسسة.

التركيز على أمر اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير

مثال وجود شك بشأن استمرارية المؤسسة محل المراجعة،ويوضح الشكل التالي هده الحالة حول القدرة على الاستمرار.

الشكل رقم(1_ 5) : الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار.

نفس فقرات الافتتاحية,النطاق,إبداء الرأي كما في التقرير النظيف مع عدم اعتبار ذلك تحفظا على رأينا,تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة..... تستمر في العمل.
وكما هو موضح بالإيضاح رقم (15) المرفق بالقوائم المالية,تعاني المؤسسة.....'من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية,كما تعاني عجزا في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار,كما يبين الإيضاح رقم (15) أيضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب,ولا تضمن القوائم أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك و الاستمرار.

المصدر :حكيمة مناعي,***تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر***,(رسالة ماجستير غير منشورة'تخصص محاسبة ,جامعة الحاج لخضر باتنة,2008)ص 84.

2.التقرير المتحفظ :والذي سنوضحه في الشكل التالي :

شكل رقم (I–6): تقرير متحفظ لمراجعة البيانات المالية(بسبب الانحراف عن المعايير الدولية للتدقيق)

العنوان *:*تقرير مراجع مستقل
الجهة الموجهة إليه :تقرير مراجعة إلى.....
فقرة الافتتاحية

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لمؤسسة ا ب ج كما في 12/31/.. 20 وبيانات الدخل و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ.....

فقرة النطاق

لقد قمنا بالمراجعة,وفقا للمعايير الدولية للتدقيق(ا والى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)و من الممكن تطبيقها على المراجعة, أن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط و تنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة,إن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي المؤسسة و الإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية,لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق,و بما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق,فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي

فقرة إيضاحية

لقد أعلمنا الإدارة بان المخزون قد تم إظهاره بالكلفة و التي تتجاوز صافي قيمته الاستبدالية,وتظهر حسابات الإدارة, و التي قمنا بالمراجعة عليها,بان المخزون,لو تم تقييمه بالكلفة أو صافي القيمة الاستبدالية أيهما اقل,و التي تقضي بها المعايير الدولية للتدقيق(ا والى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة),فانه سوف ينخفض مبلغ (س),وان صافي الدخل و حقوق المساهمين سوف ينخفضان بمبلغ (ص)

فقرة الرأي

و استنادا لعملية المراجعة,عدا تأثير زيادة مبلغ المخزون و التي تم الإشارة إليها في الفقرة السابقة,فانه لم يصل إلى علمنا أي شئ قد يسبب اعتقادنا بان البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة و عادلة(أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية)وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (ا والى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة).

التاريخ.....

اسم المراجع

التوقيع....

المصدر :احمد حلمي جمعة,**تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية**,(عمان :الأردن،دار صفاء للنشر و التوزيع, 2009)\ص41

3.**<u>التقرير السلبي</u>** :**و** الذي سنوضحه في الشكل التالي :

الشكل رقم (I-7) :**التقرير السلبي في حالة الاختلاف مع الإدارة حول كفاية الافصاحات و البيانات المالية** :

العنوان :تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه :تقرير مراجعة إلى ....

(نفس فقرات الافتتاحية,النطاق,كما في التقرير المتحفظ بدون تعديل)

فقرة إيضاحية

قامت المؤسسة في 15جانفي.....بإصدار سندات بمبلغ....بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع المؤسسة,هذا و تحتوي اتفاقية إصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 31ديسمبر.....

و برأينا انه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

فقرة الرأي(تقرير متحفظ)

باستثناء حذف المعلومات الواردة في الفقرة السابقة برأينا أن البيانات المالية.....

فقرة الرأي(تقرير سلبي)

نظرا لتأثير الأمر في الفقرة السابقة برأينا أن البيانات المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة المركز المالي للمؤسسة,كما في 31ديسمبر.....أو نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

المصدر:خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، ط2،2011)،ص102.

4.<u>تقرير الامتناع عن إبداء الرأي</u>: والدي سنوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (I-8) :تقرير الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة

فقرة الافتتاحية(يتم حذف الجملة المتعلقة بدور المراجع),**فقرة النطاق** (تحذف بالكامل)

فقرة إيضاحية

لم تقم المؤسسة بجرد المخزون في السنة .....و الظاهر في البيانات المالية المرفقة بمبلغ...كما في 31ديسمبر....هذا و إن طبيعة سجلات المؤسسة لا تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة أخرى على المخزون أو الآلات و الممتلكات.

فقرة الامتناع عن إبداء الرأي

و نظرا لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة,فان نطاق عملنا لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة البيانات المالية المرفقة.

المصدر :خالد أمين عبد الله,**علم تدقيق الحسابات :النظرية و العملية**,(عمان :الأردن,دار وائل للطباعة و النشر,ط2,2011). ص101 .

في الأخير، بالرغم من تعدد هده المراحل إلا أنه في الواقع نادرا ما يتم إتباعها و أخ ذها بعين الاعتبار عند التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق خاصة فيما يتعلق بالمرحلتين الأولى والثانية. وقد يكون أحد أسباب دلك هو عدم فرض هده المراحل من قبل المشرع نفسه، وبالتالي فان كل مدقق حر في كيفية تقسيم مراحل تنفيذ مهمته.

المبحث الثاني : إجراءات التحقيق الجبائي لحسابات الأصول

تعتبر عملية التحقيق من أساسيات عمل مدقق حسابات،فانه لكي يكون رأيه المهني ،لابد أن يقوم بفحص الأصول قصيرة الأجل المتداولة في تاريخ الميزانية ،والتحقق من الأرصدة التي تكون في حيازة المنشأة في دلك التاريخ ،ولا تكون التغيرات التي حدثت خلال السنة جوهرية في تفاصيلها ،أما عند قيام مدقق حسابات بمراجعة الأصول طويلة الأجل فانه يهتم بدرجة أكبر،بالتغيرات التي حدثت خلال فترة مدقق حسابات،ويتحتم عليه فحص القيود والعمليات التي تكون قيمتها جوهرية على أصول المنشأة.

المطلب الأول: تدقيق حسابات الأصول الثابتة

تدقيق الأصول الثابتة الملموسة:

1 - **الأراضي:** هي من الأصول الثابتة التي تمتلكها المنشأة لأجل غير محدد. ولتحقق من وجود الأراضي و ملكيتها , و قيمتها في تاريخ الميزانية ينبغي القيام بالأتي: [1] ينبغي التأكد من الأراضي التي تحصل عليها المنشأة بقصد استخدامها في عمليتها, منفصلة وسمقلة عن الأراضي التي تحصل عليها كاستثمار مؤقت كما ينبغي أن تكون الأراضي منفصلة عن المباني المقامة عليها , ودلك لأن المباني تخضع للإهلاك, و لا تخضع الأراضي للإهلاك يجب وجود أدلة إثبات تؤكد التكلفة الأصلية للأراضي ,و النفقات المتعلقة بالحصول عليها مثل التسجيل و نقل الملكية و غيرها ,و أي تكلفة تتعلق بالتحسينات مثل إنشاء الطرق و الممرات ,و التي تزيد في قيمتها ,ويعني دلك أن رصيد حساب الأراضي=التكلفة الأصلية مضافا إليها تكلفة التحسينات,المصاريف الأخرى. يجب الإطلاع على عقود التملك,و أن تكون مسجلة باسم المنشأة . يجب الحصول على شهادة رسمية من مصلحة الشهر العقاري ,تفيد بأن الأرض مسجلة باسم الشركة,و ليس عليها رهن أو حقوق عقارية أخرى, و يجب أن يحدد موقع الأرض و حدودها ,و نوع الملكية (حرة أم حكر..الخ) حتى تاريخ الميزانية. و اداكان هناك رهن,يجب أيضا أن يكون معتمدا من مجلس إدارة المنشأة اداكانت شركة مساهمة و من أصحاب المنشأة أو الشركاء في الشركات الأخرى.

[1] سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد وديان،تدقيق الحسابات(1)،الطبعة الأولى مكتبة المجتمع العربي ،عمان،ص228،2009

2 - المباني:

سبق الإشارة إلى ضرورة فصل قيمة الأراضي عن قيمة المباني , و يكون أساس الفصل هو التكلفة لكل منهما ,و يجب أن يقوم بتقييم قيمة المباني شخص خبير متخصص, اذا كانت المباني قامت بتشييدها الشركة بمعرفة مقاول, ينبغي أن يكون دالك تم بناء على اعتماد من مجلس إدارة المنشأة.

و للتحقق من ملكية المباني ينبغي الإطلاع و فحص عقود الشراء المسجلة ,و الحصول على شهادة من الشهر العقاري بعدم وجود تصرفات أو ترتيب حقوق على العقار خلال فترة مدقق حساباته , و عدم رهن المباني في نفس الفترة ,كما يمكن الإطلاع على إيصالات سداد الضريبة العقارية ووثائق التأمين على المباني.

أن يتم مراجعة الأرصدة الافتتاحية و الختامية للمباني على ميزانية المنشأة, في آخر السنة السابقة و آخر السنة محل مدقق حسابات, كما يجب فحص و مراجعة أي إضافات للمباني, و الاستبعادات التي تمت خلال فترة مدقق حساباته, و مراجعة تكلفة المباني و حسابات الاه لاكات و مجمعها (المخصص)، والتأكد من القيمة الدفترية للمباني في نهاية السنة الخاضعة للمراجعة .

3 - الآلات:

من المسلم به أن مدقق الحسابات مهما كانت خبرته و مهارته لن يستطيع أن يقوم باختبار أو تقييم الآلات, كأي أصل من الأصول الأخرى حيث لا يمكن فكها أو جرد أجزائها أو مكوناتها جردا فعليا, لدلك فانه عند تحقيق الآلات يعتمد على وسائل إثبات و أدلة كثيرة ليس من ضمنها الجرد الفعلي.

و في كل منشأة متوسطة أو كبيرة الحجم يوجد بدفتر الأستاذ العام إجمالي واحد لآلات و المعدات ,ويقابل هدا الحساب العام دفتر أستاذ مساعد، يشتمل على حساب لكل عنصر من عناصر الآلات و المعدات,وقد يكون في شكل سجل أو بطاقات,وتمكن هده الدفاتر من معرفة التفاصيل عنها وللتحقق من عنصر الآلات يراعي الأتي:[1]

ضرورة توفير كشف تفصيلي بالآلات التي تمتلكها المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية, موضحا فيه قيمة الآلات و أي إضافات واستبعاد لآلات خلال العام, ويكون هدا الكشف معتمدا من شخص مفوض له سلطة الاعتماد.

تواجد المستندات التي تثبت عمليات الشراء أو البيع,والقرار الصادر من السلطة المختصة ومطابقة المستندات مع ماهو مثبت في الدفاتر.

[1] سامي محمد الوقاد لؤي محمد وديان مرجع سبق ص230

في حالة الشراء من الخارج, ينبغي توافر العقود والمستندات الخاصة بالاستيراد فتح الاعتمدات المستدية والتخليص، وسداد الجمارك....الخ. في حالة التصنيع الداخلي, ضرورة تواجد المستندات الدالة على تكلفة الصنع,واعتماد الجهة المسئولة بالموافقة على الصنع, والمطابقة مع سجلات التكلفة. في حالة بيع الآلات خلال عام تدقيق الحسابات,ينبغي توافر قرار الجهة المختصة بالتصريح بالبيع,و العقود و الفواتير و المستندات الأخرى التي تدل على جدية وصحة عملية البيع,و في هدا ينبغي مراجعة إقفال حساب مخصص الإهلاك في حساب الآلات المباعة,و معرفة ما تحقق من ربح أم خسارة و تم إثبات دلك في الدفاتر المحاسبية.

و يجب أن يتوافر كشف تفصيلي يشتمل على حساب استهلاك الآلات, معتمدا من جهات فنية وك ذلك من إدارة المنشأة, وأن نسبة الاستهلاك التي يتم احتجازها من الأرباح السنوية يتم بطريقة واحدة من سنة لأخرى ، و التحقق من صحة حساب الإهلاك طبقا للقواعد المقررة.

ضرورة مراجعة جميع الاستبعاد التي تمت لآلات لأي سبب مثل التجريد أو التلف ، و فحص المستندات و السجلات المثبتة فيها, و التحقق من صحة المعالجة المحاسبية.

ضرورة الحصول على شهادة من الإدارة العليا للمنشأة توضح بأن الآلات تم جردها فعليا في تاريخ الميزانية و موجودة فعلا, ولكن لا يجب أن يعتمد مدقق الحسابات على هده الشهادة لإتمام عملية التحقيق, بل عليه أن يقوم بنفسه أو مساعديه بالتحقق من وجود الآلات.

للتحقق من قيمة الآلات ينبغي أن تظهر القيمة في الميزانية العمومية بجميع التكاليف الخاصة بالآلات وهي:

تكلفة الآلات المشتراة بما فيها تكاليف النقل إلى المنشأة.

تكاليف الآلات المصنعة داخليا بمعرفة المنشأة. تكاليف تركيب الآلات و إنشاء القواعد. و أي تكاليف تؤدي إلى زيادة كفاءة الآلات, لزيادة الطاقة الإنتاجية. أما بالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة, فان وسيلة التحقق من وجودها,الجرد الفعلي,وفحص ومراجعة المستندات الخاصة بالشراء والتخزين,ومطابقة تكلفتها على ما هو وارد بقائمة المركز المالي في نهاية العام,لمدقق الحسابات الحق في الحصول من الإدارة على قوائم بجرد هده المعدات و الأدوات ،كما هو متبع في قوائم جرد المخزون,و عليه التحقق من صحة وملائمة طريقة تقويم العدد والأدوات,ومدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية,فيما يتعلق بشراء و استخدام تلك العناصر,والتحقق من تجانس استخدام الطرق و الإجراءات المحاسبية في مجال إهلاك و تقويم العدد و الأدوات خلال السنوات السابقة.

و يمكن القول أن عملية التحقق لعناصر الأصول الثابتة الأخرى تسير بنفس الخطوات المشار إليها , اد يجب التأكد من وجود العنصر و ملكيته وقيمته مع ما هو مدون في قائمة المركز المالي,و ينبغي استخدام وسيلة أو أكثر من وسائل أدلة

الإثبات في تدقيق الحسابات, لتمكين مدقق حسابات من التحقق اللازم لكافة عناصر قائمة المركز المالي, وحتى تكتمل عملية الفحص والتحقيق في حدود الأصول و القواعد المتعارف عليها في مهنة مدقق حساباته ، وحتى يطمئن مدقق حسابات و يقتنع بصحة القوائم المالية التي قام بمراجعة عناصرها,ومن ثم يرفع تقريره الفني المحايد, وبدلك يكون قد حقق الهدف الرئيسي و الأساس من عملية تدقيق حسابات التي قام بها.

المطلب الثاني: تدقيق حسابات المخزونات

يعتبر المخزون بمثابة جميع السلع التي تمتلكها المنشأة, بصرف النظر إذا كان المخزون من السلع التي في حيازة المنشأة أو الغير, فالأساس في اعتبار المخزون من أصول المنشأة هو ملكيته في نهاية السنة المالية بغض النظر عن مكان وجوده,وسواء في الطريق أو لدى الغير كأمانة أو ضمان لقرض....الخ.

يمثل المخزون عادة أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العمومية كما يمكن اعتباره أهم المفردات التي تظهر في قائمة الدخل و له تأثير كبير على الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي.

ولأهمية المخزون فان مدقق الحسابات يعد مسئولا عن التحقق من وجود المخزون ومن ملكيته,ومن ثم تقويمه بطريقة سليمة ,و لدا يفضل تواجده أو مساعديه عند جرد كميات المخزون, كلما كان دلك ممكنا وملائما, ومن المسلم به أن من أشق مهام مدقق حسابات هو عملية التحقق من المخزون, فمن المعروف أن المخزون السلعي يمثل أكثر الأصول المتداولة ذات القيمة الكبيرة بالنسبة لباقي عناصر تلك الأصول, كما أن هناك أنواع متعددة من المخزون, تختلف تبعا لاختلاف نوعية النشاط الذي تقوم به المنشأة,ونوعية المنتجات التي تنتجها و تتجر فيها,وتنقسم حسب العرف المحاسبي إلى الأتي: [1] المواد الأولية أو الخامات ، البضاعة تحت التشغيل أو في سبيل الصنع ، المنتجات التامة أو البضاعة تامة الصنع.

خطوات تحقيق المخزون:

- ✓ التحقق من ملكية المنشأة للمخزون يتم عن طريق فحص السجلات و المستندات التي تؤيد الملكية.
  التحقق من وجود المخزون بملاحظة أو حضور عملية الجرد,وإجراء الاختبارات على بعض الكميات, للتأكد من جدية الجرد و مستوى جودة المخزون.
- ✓ القيام بتدقيق حسابات المستندية و الحسابية لكشوف الجرد و القوائم التحليلية المتعلقة به.
- ✓ التأكد من مطابقة أسعار المخزون مع ما هو وارد بالقوائم المالية,و أسلوب تقويم المخزون, وعدم اختلافها مع أصول وقواعد المحاسبة, حيث يوجد طرق متعددة لتسعير المخزون.

[1] نفس المرجع الذي سبق دكره ص234

- ✓ إجراء المقرنات بين أرقام المخزون أول و أخر الفترة موضع تدقيق حسابات.... فالمخزون السلعي معرض أكثر من غير من الأصول لأخطاء كبيرة كالتلاعب و السرقة. وعلى مدقق الحسابات اختبار صحة و سلامة عمليات الجرد و تحديد الكميات,وتقويم المخزون السلعي,وتتوقف عملية التحديد حجم الاختبارات على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.

تحقيق العرض السليم لعناصر المخزون في الميزانية العمومية موضوع تدقيق الحسابات ، وعلى مدقق حسابات التحقق من خلال الأتي:

- ✍ التحقق من كمية ونوعية المخزون,الدقة الحسابية لعمليات المخزون.
- ✍ مراجعة تقويم المخزون, وبذلك العناية المهنية اللازمة.
- ✍ الاستناد إلى شهادات من الغير,ومن إدارة الشركة عن البائع التي في الطريق,والأمانات المودعة في المعارض أو مخازن الاستيداع....الخ.
- ✍ اتفاق الكميات الواردة بالقوائم مع مثيلاتها بالبطاقات وحسابات الأصناف والشهادات الواردة من الغير والتحقق من أن قوائم الجرد لا تتضمن سوى الكميات الفعلي الموجودة والتي تتدخل في ملكية المنشأة.

المطلب الثالث: تدقيق حسابات الغير و الحسابات المالية

الفرع الأول : تدقيق حسابات الغير

عن القيام بتحقيق عنصر الزبائن يراعي الأتي :

الحصول على بيان تفصيلي بأرصدة العملاء في تاريخ الميزانية و اجراء المراجعة المحاسبية و بالنسبة للعملاء الأجانب يتم الحصول على كشف بأرصدتهم بالعملة الأجنبية و المعادل لها للتحقق من صحة التقييم و يتم أيضا :

_اختيار عينة من العملاء بحيث يتم المراجعة المستندية لحساباتهم مع الاطلاع على :

فواتير المبيعات و أذون الصرف من المخازن و استلام البضاعة

اوامر الشراء او العقود ان وجدت

اشعارات الاضافة و الخصم من الحسابات

التحقق من تطبيق سياسات الشركة في البيع مع العميل

الربط مع حساب المبيعات و التأكد من صحة ترحيله

الفرع الثاني : تدقيق الحسابات المالية

عند القيام بتحقيق عنصر الصندوق نقوم بالتالي :

_مطابقة رصيد النقدية للتحقيق من صحة الرصيد المنقول .

_ القيام بعملية تقييم لمعقولية المبالغ الموجودة بحوزة أمين الخزينة العامة حيث أن أكبر حجم المبلغ عرضة لزيادة و ارتفاع المخاطر فيه .

_ مطابقة الرصيد الفعلي للصندوق العام من واقع الجرد مع حساب الصندوق بالحسابات , و التحقق من ادخال الحسابات لمستندات الصندوق أولا بأول .

عند القيام بتحقيق عنصر البنك يراعي الأتي: [1]

ضرورة القيام بمراجعة عمليات البنك المدينة و الدائنة مستنديا و حسابيا, مع طلب كشوفات الحسابات الواردة من البنك, الخاصة بالحسابات الجارية , الإيداعات و الاستثمار, و مطابقة حركة الأموال في البنك مع ماهو مقيد و مثبت في الدفاتر, وإعداد مذكرة تسوية للتحقيق من الشيكات المرسلة للبنك ولم تحصل, و الأخرى الصادرة إلى الغير ولم تحصل أو تخصم من حساب البنك.

التأكد من أن الرصيد الخاص بعنصر البنك الذي يظهر في قائمة المركز المالي,مطابقا مع الدفاتر وليس مع الشهادات المرسلة من البنك. استخدام أكثر من وسيلة من وسائل الأدلة للتحقق من صحة العمليات التي يتم سدادها عن طريق حساب البنك,وكذلك التي يتم تحصيلها وإشعارات الخصم,والإضافة, والفوائد المخصومة والفوائد المضافة....الخ.

[1] نفس المرجع سبق ذكره ص235

الخلاصة :

من خلال هذا الفصل اتضح لنا أن من مهام المدقق الخارجي التأكد من تطبيق المعايير الدولية المتعارف عليها أثناء فحص حسابات أصول المؤسسة , باتباع منهجية منتظمة و باستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما .

والهدف من وراء كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول تدقيق أصول المؤسسة , و الذي يوضع تحت تصرف مصلحة الضرائب .

ولا شك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من طرف مدقق خارجي محايد يشترط فيه الخبرة و المعرفة و الاستقلال , و بالتالي زيادة الاعتماد على معلومات تدقيق حسابات أصول المؤسسة .

تمـــهيـــــد:

تلعب عملية التدقيق الجبائي دورا مهما في تدقيق حسابات أصول المؤسسة ، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة و ذلك من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية . لذلك سلط الضوء في هذا الفصل علي التحقيقات الخاصة بهذه العملية.

ولهذا قسم هذا الفصل الى مبحثنين هما :

المبحث الأول : ماهية مركز الضرائب

المبحث الثاني : دراسة حالة

المبحث الأول: ماهية مركز الضرائب

المطلب الأول : نظرة حول مركز الضرائب

مركز الضرائب : هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهم التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات و مديريات الضرائب الولائية .

الفرع الأول : التعريف بمركز الضرائب CDI

مركز الضرائب هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الو لائية للضرائب ومركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها المفتشيات والقباضات ومديرية الضرائب الولائية.

بهذا الصدد ويشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين التابعين لمجال اختصاصهم وهم :

- المؤسسات الخاضعين للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها 30000000 دج.

الفرع الثاني : مكوناته يتكون مركز الضرائب من ثلاث 03 مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين :

1 - المصلحة الرئيسية للتسيير ، و تكلف ب :

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء ,و المراقبة الجبائية و متابعة الامتيازات الجبائية و الدراسة الأولية للاحتجاجات .
- المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها ، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية د اعداد تقارير دورية و تجميع الاحصائيات و اعداد المخططات للعمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها .

تعمل على تسيير :

أ. المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي

ب. المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء و الأشغال العمومية

ت. المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري

ث. المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات

ج. المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة

2- <u>المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث</u> , و تكلف ب:

✍ انجاز اجرءات البحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها

✍ اقتراح عمليات مراقبة و انجازها , بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب , مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييميه دورية .

تعمل على تسيير :

أ. **مصلحة البطاقيات و المقارنات** , و تكلف ب:

- ✓ تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و كذا مراقبتها و تحصيلها.
- ✓ مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، و تخزينها و استردادها من أجل استغلالها .
- ✓ التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة .

ب. **مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق** , و تكلف ب :

- ✓ اعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع .
- ✓ اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و في عين المكان انطلاقا من المعلومات و الاستعلامات المجمعة .

ت. **مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق** , و تكلف ب:

- ✓ برمجة و انجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق و حق الزيارة و المراقبة عند المرور و كذا انجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها .
- ✓ اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات و الاستعلامات المجمعة.

ث. **مصلحة المراقبة , التي تعمل في شكل فرق** , و تكلف ب:

- ✓ انجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان .
- ✓ إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية انجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها .

3 - المصلحة الرئيسية للمنازعات , و تكلف ب:

✍ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز , و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

✍ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية .

تعمل على تسيير :

أ. مصلحة الاحتجاجات، و تكلف ب :

✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات و العقوبات المحتج عليها أو استرجاع الضرائب و الرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة من المصدر .

✓ دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمل المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة .

✓ معالجة منازعات التحصيل .

ب. مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية ، و تكلف ب:

✍ دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن الاعفائي .

✍ المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب ، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية .

ت. مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع , و تكلف ب :

✍ تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية .

✍ الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها .

✍ إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها إلى المصالح المعنية .

4 – القباضة، و تكلف ب:

✍ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل _تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم السارين المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة .

✍ مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة .

تعمل على تسيير :

- ✓ مصلحة الصندوق
- ✓ مصلحة المحاسبة
- ✓ مصلحة المتابعات
- ✓ تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق

5 – مصلحة لاستقبال والاعلام، تحت سلطة رئيس المركز ، و تكلف ب :

✍ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم .

✍ نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6 – مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل , و تكلف ب :

✍ استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها .

✍ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات .

الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات

المطلب الثاني : مهامه

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية :

الفرع الأول :في مجال الوعاء :

أ. يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

ب. مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية .

1 - الفرع الثاني :في مجال التحصيل :

أ. التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى.

ب. التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية .

ت. ضبط الكتابات و تسجيل مركزة تسليم القيم .

الفرع الثالث : في مجال الرقابة :

أ. البحث و استغلال عن المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات .

ب. إعادة و تحقيق برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها .

الفرع الرابع :في مجال المنازعات :

أ. دراسة و معالجة الشكاوى

ب. متابعة المنازعات الإدارية و القضائية

ت. استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة

الفرع الخامس :في مجال الاستقبال و الإعلام :

أ. ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة

ب. التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية .

ت. تنظيم و تسيير المواعيد.

ث. نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

و هو مكلف ب :

- ✓ تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة الغير خاضعة لمجال اختصاص المديرية .
- ✓ مسك و تسيير الملف الجبائي للشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .
- ✓ مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم العائدات للأرباح الصناعيين و التجارية .
- ✓ إصدار الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و معاينتها و المصادقة عليها.
- ✓ الجداول و سندات الايردات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى .
- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها و مراقبة التصريحات .

شكل رقم 1 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

المصدر: مركز الضرائب لولاية سعيدة

المبحث الثاني: دراسة حالة

قامت مصلحة الضرائب (مركز الضرائب) بإجراء عملية تسوية جبائية للمؤسسة التالية :عن طريق التدقيق في المحاسبات .

- **اسم المؤسسة** : الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة " الفضاء الجميل لعالم الكمبيوتر "
- **عنوان المؤسسة** : ولاية سعيدة
- **مهام المؤسسة:** تصليح البرمجيات وعتاد الإعلام الآلي
- **طبيعة النشاط** : خدمات
- **تاريخ بداية النشاط** : 05_02_2015 (حسب ما هو مقيد في السجل التجاري والتصريح بالوجود)
- **التسوية الجبائية** مست سنة 2015 وتتعلق بالضرائب التالية :
  - ✓ الرسم على النشاط المهني TAP
  - ✓ الرسم على القيمة المضافة TVA
- إجراءات التسوية :بتاريخ 18_02_2018 تمت عملية التسوية حسب طريقة التسوية بالتناقض " "PROCEDURE DE REDRESSEMENT CONTRADICTOIRE

الخطوات التي يقوم بها المدقق قبل عملية التدقيق:

1 _فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمته المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك .

2 _ارسال اشعار بالتدقيق (الملحق رقم 01) .

3 _القيام بمحضر معاينة لجرد العناصر المادية للاستغلال .(الملحق رقم 02).

4 _ارسال التبليغ الأولي بنتائج التدقيق (الملحق رقم 03)

5 _اعداد التقرير النهائي حول عملية التدقيق (الملحق رقم 04)

عملية فحص المحاسبة أظهرت المعلومات مختصرة على الجداول التالية :

كانت عملية التدقيق في المحاسبة تهدف لمعرفة سبب عدم التصريح بالفرق الموجود بين رقم الأعمال المصرح به في **G50** وتلك المصرح به في الميزانية الحسابية

جدول رقم (04) يبين عملية التدقيق في المحاسبة:

رقم الحساب	اسم الحساب	تصنيفه
حساب 30	المخزون	حساب الأصول
حساب 411	الزبائن	حساب الأصول
حساب 447	الرسم على القيمة المضافة	حساب الأصول
حساب 512	البنك	حساب الأصول
حساب 705	المبيعات	حساب النتائج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تتم عملية التدقيق الجبائي وفقا للمعايير المحاسبية المحاسبية الدولية , و حسب دراسة الحالة التي قمنا بها بأننا سوف نتطرق الى المعايير الدولية للتدقيق و المعايير المحاسبية الدولية التي تقو1 بتدقيق العناصر الاتية :

ح/ 30 المخزونات و يدقق هذا الحساب وفقا للمعيار المحاسبي رقم 02 المخزون الذي يصف لنا المعالجة المحاسبية للمخزون , و بشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل تحت مسمى المخزون .

ح/411 و ح512 يدقق هذان الحسابان وفقا للمعايير الدولية للتدقيق المعيار رقم 710 و المسمى بالمعلومات المقارنة أي مقارنة الأرقام و البيانات المالية المتقابلة و بالمعاير الدولي رقم 720 : مسؤولية المراجع الخارجي عن المعلوامت الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المراجعة .

جدول قم (05) يبن الميزانية الصافية :

السنوات	رقم الأعمال المفوتر (التصريح المرفق رقم05)	رقم الأعمال المصرح في (نموذج مرفق رقم 06) **G50**	الفرق
2015	17558000	8680000	8878000
2016	68900000	68900000	لاشيء
2017	9705000	9000000	705000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (06) يوضح حساب الزبون (العملاء) :411 يظهر الرصيد التالي حسب الميزانيات الجبائية

السنوات	رقم الحساب 411
2015	8878000
2016	لاشيء
2017	705000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يقوم المدقق الجبائي بالاعتماد على دفتر الأستاذ كما هو موضح كالاتي :

حساب البنك 512

10387260	

حساب ر ق م 447

	1509260

حساب أداء الخدمات 705

	8878000

حساب الزبائن 411

10387260	10387260

جدول رقم (07) يوضح فحص الفاتورة :

HT (TAXE)	8878000
TVA 17 %	1509260

10387260

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

- **الكشف البنكي**: فحص بظهر لسنة 2015 وجود حركة دائنة في حساب بتاريخ 15_11_2015 بمبلغ 10387260 دج ومقيدة في المحاسبة على أساس أنها إيرادات قيد التخصيص .

فحص حساب 445 حساب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة على المبيعات اظهر لقيد مبلغ 1509260 دج .

بعد إجراء عملية مقاربة بين المبلغ المقيد مع حساب 445 تبين انه يمثل نسبة 17 % من مبلغ 8878000دج هدا الأخير الذي يعتبر كرقم عمال تم الحصول عليه بتاريخ 15_11_2015 فحص حساب البنك 512 تبين أن مبلغ المقيد 10387260 دج يمثل مبلغ رقم الأعمال خارج الرسم 8878000 دج زائد مبلغ الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% وهو: 1509260 أي (10387260)

- عملية فحص محاسبية للشركة في شهرها الجبائي وبالاعتماد على المعايير SCF أظهرت مايلي:

أن المبالغ المقيدة في محاسبة المؤسسة تم وفق المعايير المحاسبية.

❖ **عملية التسوية الجبائية :**

تم إخضاع الفرق إلى :

- ✓ الرسم على القيمة المضافة بمعدل: 17%
- ✓ الرسم على النشاط المهني بمعدل: 2 %
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات بمعدل: 19%
- ✓

جدول رقم (08) يوضح الفرق في رقم الأعمال لسنة 2015:

السنة	رقم الأعمال المصرح به في الميزانية	رقم الأعمال المحصل عليه	الفرق
2015	26436000	17558000	8878000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (09) يوضح حساب الرسم على القيمة المضافة:

رقم الأعمال الخاضع رسم قيمة مضافة بعد التحقيق	26436000
رقم الأعمال الخاضع رسم قيمة مضافة قبل التحقيق	17558000
الفرق الخاضع	8878000
نسبة الرسم	17%
مبلغ الرسم	1509260
مبلغ الغرامة 25%	377315

المبلغ الإجمالي	1886575

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (10) يوضح الرسم على النشاط المهني:

المبلغ الخاضع للرسم بعد التحقيق	26436000
المبلغ الخاضع للرسم قبل التحقيق	17558000
الفرق الخاضع للرسم	8878000
نسبة الرسم	%2
مبلغ الرسم	177560
مبلغ الغرامة 15%	26634
المبلغ الإجمالي	204194

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تعليقات المدقق على وضعية أصول المؤسسة :

1 التعليق عن المخزون :

2015_2014

رقم الحساب	2014	2015	التقييم
30	_	10016610.60	0

31	_	677740.4	

التعليق : بما أن بداية نشاط المؤسسة كان في سنة 2015 بالتالي لايوجد المخزون ل2014 لهذا يصعب علينا مقارنة 2014

2 التعليق عن الزبائن 2016 :

رقم الحساب	2015	2016	التقييم
411	8878000	0	_

التعليق : من خلال مقارنتنا لسنتي 2015_2016 وجدنا أن المؤسسة لم تكن لها أعباء على الزبائن خلال سنة 2016 لأن في 2015 يوجد عبئ أي دين ما قيمته 8878000 و هذا من خلال حسن سير المصلحة التجارية.

3 التعليق على البنك :

رقم الحساب	2015	2016	التقييم
512	6430881 73	12220795 22	_

التعليق : في سنة 2016 لا حظنا زيادة رصيد البنك و ذلك لأن الأعمال التي قامت بها المؤسسة خلال السنة حيص أنها لم بشراء بضاعة تامة و لهذا السبب زاد رصيد البنك .

خاتمة الفصل :

تتم عملية التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة من طرف مدقق جبائي مخول قانونا بذلك , تتبع طرق و اجراءات جبائية أهمها التحقيق في المحاسبة , ذلك بالاعتماد على المصالح الجبائية في تحديد و حساب مختلف الضرائب و الرسوم الواجب تسديدها من طرف المؤسسة ,على عناصر و معطيات يتم استخراجها من التصريحات الجبائية , وللتأكد من مدى صحة هذه التصريحات يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

فمن مهام المدقق الخارجي التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للمؤسسة ,و المعايير المهنية و الاجراءات بطريقة سليمة و متجانسة و فحص حسابات الأصول للمؤسسة ,و يكون تقريره يتضمن رأيه المهني و يوضع تحت تصرف مصلح الضرائب .

الخاتمة:

تعتبر معايير التدقيق الدولية ذات أهمية كبيرة حيث يمكن أن تستخدم عن طريق الدول كأساس لتطوير معاييرها ها اذا لم يكن لديها معايير من قبل المحلية الخاصة , و كذلك يمكن أن تعتمد عليها في عمل معايير خاصة ب ولا شك أنها قد تساعد في توفيق مهنة التدقيق الجبائي خلال الدول في العالم , وقد تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير إرشادات عن التدقيق الجبائي و ممارسات إعداد التقرير و لأغراض زيادة القبول الدولي لتلك الإرشادات ,كما تساعد المدقق الخارجي في تدقيق عناصر أصول المؤسسة ,و لتحقيق هذه الأخيرة أهمية بالغة , و المتمثلة في انجاز العملية على أكمل وجه ,و عدم تظليل مصلحة الضرائب , و إعطاء المساهمين و الشركاء صورة صادقة على وضعية المؤسسة .و قد أعارتها الجمعيات المهنية الكثير من الدراسة ,و قد تم وضع معايير عدة تتعلق بجودة تقرير المدقق الجبائي .

و بعد معالجتنا لمختلف الجوانب المتعلقة بموضوعنا و دراسته من الجانب النظري و التطبيقي ,خلصنا الى مجموعة من النتائج الخاصة باختبار الفرضيات و النتائج العامة و الاقتراحات .

1) اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث الى النتائج التالية :

الفرضية الأولى : يوجد توافق بين التدقيق الجبائي لعناصر أصول المؤسسة و المعايير المحاسبية الدولية للتدقيق ,وقد اظهرت النتائج الخاصة بهذه الفرضية أنها صحيحة , لأننا وجدنا أن المدقق الجبائي الخارجي يعتمد على ما جاء في متطلبات معايير التدقيق الدولية

و يطبقونها أثناء تقريرهم بالرغم من عدم معرفتهم بأنها من متطلباتها , و ذلك لعدم اطلاعهم عليها .

و بالتالي إثبات صحة الفرضية الأولى ينفي صحة وجود الفرضية الثانية .

النتائج العامة :

النتائج العامة المتوصل اليها من خلال بحثنا جاءت كما يلي :

_ من مهام المدقق الخارجي التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للمؤسسة ,و المعايير المهنية و الاجراءات بطريقة سليمة و متجانسة و فحص حسابات الأصول للمؤسسة ,و يكون تقريره يتضمن رأيه المهني و يوضع تحت تصرف مصلح الضرائب .

_معايير التدقيق الدولية ليست سوى ارشادات للمدققين الجبائيين .

_بالرغم من عدم معرفة بعض المدققين الخارجيين لمتطلبات معايير التدقيق الدولية , الا أنهم يقومون باتباعها و الاعتماد عليها أثناء اعدادهم لتقاريرهم .

_تعتمد المصالح الجبائية في تحديد و حساب مختلف الضرائب و الرسوم الواجب تسديدها من طرف المؤسسة ,على عناصر و معطيات يتم استخراجها من التصريحات الجبائية , وللتأكد من مدى صحة هذه التصريحات يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها .

_تتم عملية التدقيق الجبائي من طرف مدقق جبائي مخول قانونا بذلك , تتبع طرق و اجراءات جبائية أهمها التحقيق في المحاسبة لأصول المؤسسة .

_ صعوبة تدقيق حسابات أصول المؤسسة تدقيقا جبائيا لعدم عمل و تطبيق المؤسسات للمعايير المتعارف عليها .

2) **الاقتراحات:**

بناءا على النتائج المتحصل عليها من الدراسة, يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات و التي تساهم في تسليط الضوء على التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة وفقا للمعايير الدولية و التي تعمل على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية و هي :

_ تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية و المؤسسات لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين , وهذا نتيجة للجدلية القائمة بين التصريحات الجبائية و تدقيقها .

ـ ضرورة التنسيق الفعال بين التشريع الجبائي و القائمين على تنفيذ تلك القوانين , لكون المدقق الجبائي يكون على دراية بكل النقائص و الثغرات المجودة في النصوص القانونية .

ـ تنظيم دورات تكوينية للمدققين الجبائيين قصد مواكبة تطور و تغيير معالم المعايير الدولية للتدقيق.

الملخص:

هدفت الدراسة لمعرفة درجة التوافق بين التدقيق الجبائي والمعايير المحاسبية الدولية في عملية تدقيق ومراقبة عناصر أصول المؤسسة و التعرف على أساليب التدقيق و الجهات المسؤولة بمصلحة الضرائب عن هذه العملية.

فقد ركزت الدراسة التطبيقية على تحليل و تدقيق أصول المؤسسة "س" (دراسة حالة مقدمة من مركز الضرائب بسعيدة) , و ذلك من خلال اسقاط المعايير المحاسبية للتدقيق لمعرفة درجة التوافق بين هذه الأخيرة و التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة .

حيث كشفت الدراسة وجود توافق بين المعايير المحاسبية الدولية و التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة و ان كان هذا التوافق مبني بشكل رئيسي على مجموع القوانين و الاجراءات التي تقوم بها الدولة بهذا الخصوص أي تطبيق المعايير المحاسبية مع عدم الدراسة الكافية و المطلوبة بها .

الكلمات المفتاحية :

أصول المؤسسة، التدقيق ، التدقيق الجبائي _معايير التدقيق _معايير الابلاغ المالي_المعايير المحاسبية الدولية .

Resume:

Le but de cette etude est de connaitre le degre similitude entre l’audit fiscal et les normes comtable internationales dans l’operation de contrôle de la comtabelite et de la gestion d’une entreprise et d’identifier les methodes de l’audit et les et les parties responsables de la consultation fiscale.

Notre etude pratique se focalise sur l’analyse de l’audit d’une entreprise (etude d’un cas a partir d’une entreprise fiscal), alors elle a demontre qu’il ya une similitude entre l’audit fiscal et les normes comtables ,cette similitude est construite sur les bases et des convontions imposes par l’etat.

قائمة الجداول

الفصل	رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
الأول	(01)	حسابات التثبيتات المادية	04
	(02)	تصنيف التثبيتات المالية	07
	(03)	معايير التدقيق الدولية	22-21-20
الثالث	(04)	عملية التدقيق في المحاسبة	72
	(05)	الميزانية الصافية	73
	(06)	يوضح حساب الزبون (العملاء)	74
	(07)	فحص الفاتورة	75
	(08)	الفرق في رقم الأعمال لسنة 2015	76
	(09)	حساب الرسم على القيمة المضافة	76
	(10)	الرسم على النشاط المهني	77

قائمة الأشكال

الفصل	رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الثالث	(01-03)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	

قائمة المراجع

❖ المراجع باللغة العربية:

🕮 الكتب

1. أمين السيد احمد لطفي,إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية الدار الجامعية للإسكندرية 2008
2. عبد الوهاب ناصر علي'مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة المالية الجزء الثاني الدار الجامعية مصر 2004
3. احمد نور المحاسبة المالية ,شركة الهلال مصر 2004.
4. شعيب شنوف,محاسبة المؤسسة الدولية ,الجزء الثاني.
5. عبد الرحمن عطية ,المحاسبة العامة حسب النظام المالي 2009
6. زيد تميم البلجي,مدخل إلى النظم ضبط و مراقبة المخزون
7. وكيل سعيد محمد,تقنيات المحاسبة التحليلية دار الأفاق مصر 1994
8. موسى يوسف البضاعة الراكدة في الشركات التجارية (أسبابها طرق التخصص فيها) دار زهدان للنشر2008
9. مصطفى زهير,إدارة المشتريات و المخازن دار النهضة العربية بيروت 1996
10. محمد سمير صيان عبد الفتاح الصحن المحاسبة المتوسطة الناشر جامعة الإسكندرية مصر 1992
11. محمد الصرفي التخزين الالكتروني في دار المركز الجامعي مصر 2007
12. نهال فريد مصطفى ادارة الجامعة الجديدة مصر 1997
13. عبد العزيز جميل مخيمر ادارة المشتريات و المخزونات الدار الجامعية المملكة السعودية 1993
14. غسان فلاح المطارته تدقيق الحسابات المعاصر دار المسيرة للنشر و التوزيع الأردن 2006
15. خالد امين عبد الله عالم تدقيق الحسابات دار وائل عمان الطبعة الاولى 2000
16. محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي
17. عبد الفتاح الصحن و درويش محمد ناجي,المراهية بين النظرية و التطبيق الدار الجامعية الاسكندرية 1998
18. محمد سمير الصبان محمد مصطفى الاسس العلمية و العملية المراهنة الحسابات الدار الجامعية مصر 2005
19. حسب القاضي مامون حمدان المحاسبة الدولية و معايير ها دار الثقافة الاردن 2008

20.شعيب شنوف محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية الشركة الجزائرية بو داود نسخة 2009
21.شعيب شنوف المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي و النظام المحاسبي المالي 2016
22.محمد ابو النصار جمعة حميدان معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية
23.طارق عبد العلي حماد دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة
24.خالد راغب الخطيب خليل محمود الرفاعي الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات المستقبل للنشر و التوزيع عمان الاردن 1998
25.محمد سمير السيان محمد عبد الله العليم الهلال الاسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية الاسكندرية 2000
26.محمد التوهامي الطاهر المراجعة و تدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003
27.احمد حلمي الجمعة المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث
28.محمود يس الوارهي و زكريا احمد غرام المالية العامة و النظام المالي في الإسلام دار المسيرة الأردن 2000
29.سلمي محمد الوقاد لؤي محمد وديان تدقيق الحسابات الطبعة الأولى مكتبة المجتمع العربي عمان 2009

المذكرات والأطروحات

نجاة النوي فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2004
طالبي محمد الرقابة الجبائية في النظام الضريبي في الجزائر مذكرة لنيل شهادة ماجيستر 2002
سمار كردودي المعلومات المحاسبة و الرقابة الجبائية مذكرة ماجستير جامعة بسكرة الجزائر 2009
عيسى بوخوخ الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير جامعة باتنة الجزائر 2004
العثماني مصطفى نظام المعلومات و دورة في تفعيل الرقابة الجبائية مذكرة ماجستير جامعة المدية 2008

محاضرات :

الدوريات و المجلات

- ناصر رحال و مصطفى عوادي المعالجة المحاسبة للأصول الثانية حسب النظام المحاسبة المالي بالمركز الجامعي الوادي
- محمد بوتين ندوة في المحاسبة سلسلة محاضرات لطلبة ماجستير بالمركز الجامعي المدية -2006 2007
- بوعلام ولهن نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة الملتقى العلمي الدولي الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر 2008
- الصادق السني ,استقلال المدقق دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و المنظمة المهن المحلية دراسة العلوم الأردن1999

مواقع الإنترنت

1. http://ar.wikipedia.org
2. http://www.iefpedia.com