

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية



## الموضوع

مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية للمؤسسة

دراسة حالة: مؤسسة التسيير السياحي - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر علوم اقتصادية

تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات

الأستاذ المشرف

- د. حمريط رشيد

إعداد الطالب:

- قوادرية احمد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	الجامعة
د/ حبة نجوى	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا	بسكرة
د/ حمريط رشيد	أستاذ محاضر (أ)	مقررا	بسكرة
د/ حوحو فطوم	أستاذ محاضر (أ)	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2020-2021

# شكر وتقدير

فالحمد لله والشكر والفضل أولاً وأخيراً، الله العلي العظيم الذي وفقنا

للإتمام هذا العمل المتواضع

ثم الفضل والشكر والثناء إلى الأستاذ المشرف محريط رشيد الذي كان

سنداً لي في إتمام إنجاز هذا الموضوع

وأشكر كل من ساعدني على إتمام هذا الموضوع من قريب أو بعيد

راجياً من الله عز وجل أن يجازيهم عني خيراً الجزاء

# اهراء

اهري هذا العمل المتواضع الى كل من

الوالدين الكريمين

زوجتي وولدي انس وواوو عبر المؤمن

اخوتي و اخواتي

استاوي المؤطر واساتذتي الكرام

أصدقائي ورفاق الدراسة

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية للمؤسسة وذلك بالتطرق الى التدقيق الجبائي وتحديد الأهمية والاهداف التي يصبو اليها، وكذلك التعرف على مراحل سير مهمة المدقق الجبائي، كما نوضح العلاقة بين التدقيق الجبائي والوثائق المالية للمؤسسة. ولتحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة نظرية لمتغيرات الدراسة أولا وصولا الى الدراسة الميدانية التي كانت بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B) وذلك من خلال الاعتماد على الملاحظة واجراء المقابلات والاطلاع على مختلف الوثائق المتعلقة بمجال الدراسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، الوثائق المالية، القوائم المالية، المدقق الجبائي.

## Summary

The study aimed to shed light on the contribution of the tax audit in support of the financial documents of the institution, by addressing the tax audit, and determining the importance and objectives that they aspire to as well as knowing the stages of the tax auditor's mission progress. We also clarify the relationship between the tax audit and financial documents of the institution. To achieve this goal, we conducted a theoretical study of the study variables first, to reach the field study that was in the Tourism Management Corporation in biskra ((E.G.T.B), by relying on observation, conducting interviews, and reviewing various documents related to the field of study.

**Key words:** tax audit, financial documents, financial statements, tax auditor.

## قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	أنواع التدقيق المختلفة	01-01
09	مخطط يوضح التدقيق الجبائي	02-01
13	دور التدقيق الداخلي	03-01
14	دور التدقيق الخارجي	04-01
39	يوضح تحديد الربح الجبائي (النتيجة الجبائية)	05-01
55	الهيكل الإداري للمؤسسة	01-02
58	هيكل خلية التدقيق	02-02

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
04	التطور التاريخي للتدقيق	01-01
15	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	02-01
51	قدرات الاستقبال في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة	01-02
52	مساحة كل وحدة وقيمتها بالدينار	02-02
53	توزيع العمال في المؤسسة	03-02

# مقدمة

يشهد العالم في الآونة الأخيرة نمواً متسارعاً وتطوراً كبيراً مسكافة المجالات، بما فيها المجال الاقتصادي مما جعل دول العالم تحاول جاهدة مواكبة هذه التطورات عن طريق بحثها الدائم على مختلف الأساليب والطرق التي تمكنها من اللحاق بالركب الاقتصادي، ويعتبر التحكم في مصادر التمويل الخاصة لاي دولة من بين اهم هذه الأساليب التي تمكنها من البقاء ضمن الاقتصاد العالمي.

وتنقسم مصادر التمويل الى مصادر تمويل خارجية تشمل الديون الخارجية ومصادر تمويل داخلية تشمل مدخرات الافراد والشركات والجبابة، هذه الأخيرة التي تتكون من ضرائب ورسوم على الافراد والشركات كما تعتبر من الأدوات الرئيسية للسياسة الاقتصادية لاي بلد.

تعتبر الجبابة إحدى أكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسسة فهي تعتبر عنصراً أساسياً ومتغيراً استراتيجياً فيها وهذا بسبب الحق الجبائي الذي يمثل قيدياً لها، والذي يفرض عليها احترام الالتزامات الضخمة والمتزايدة مع مرور الوقت، هذا من جهة أما من الجهة الثانية فان المشرع وضع آليات تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية، هذه الأخيرة التي تتسم بالتعدد والتعقيد وعدم الاستقرار مما ينتج عنه الكثير من المخاطر و صعوبة في تسييرها بالإضافة لكثرة المعلومات وتدقيقها، والذي أدى بدوره لكثرة الأخطاء والتلاعبات والانحرافات مما يحتم ضرورة وجود خلية للتدقيق الجبائي، يكمن دورها في وضع طرق واليات تمكن من اكتشاف العديد من الأخطاء والانحرافات المحتملة الحدوث على الرغم من ان الهدف الرئيس من هذه الأخيرة ليس التأكد من جودة الوثائق المالية للمؤسسة بقدر ما هو التعامل بكل وعي ومسؤولية مع التكاليف الجبائية وضرورة توظيف مراجعة تتعلق بالميدان الجبائي تعمل على تصويب وتصحيح التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات بغية تصحيح العلاقة مع إدارة الضرائب وتجنب أعباء إضافية في شكل عقوبات وغرامات، اي مدى امتثال المؤسسة للقواعد الضريبية. غير ان الثانية لن تتحقق الا بتحقيق الأولى الا وهي وجود وثائق مالية تتسم بالجودة الكافية.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتبين مدى مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية للمؤسسة وجودتها وتجنب مخاطر الغش والاختفاء في تلك الوثائق، وعلى ضوء ما تقدم فان الإشكالية الرئيسية المطروحة هي:

## 1. طرح الإشكالية:

— كيف يساهم التدقيق الجبائي في دعم وتحسين جودة الوثائق المالية للمؤسسة؟

في ظل التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

## 2. الأسئلة الفرعية:

— هل للتدقيق الجبائي دور في تحسين جودة الوثائق المالية للمؤسسة؟



\_\_ هل تعتمد مؤسسة التسيير السياحي -بسكرة- على التدقيق الجبائي في دعم وتحسين جودة الوثائق المالية؟

### 3. الدراسات السابقة:

- فتيحة اميرة (2018/2017)، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر.

هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة الى ابراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، من خلال شركة مطاحن الاوراس باتنة. حيث تعتبر المخاطر الجبائية من اهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية، لما لها من تأثير سلبي على مركزها المالي وبالتالي يحد من قدرتها على تحقيق أهدافها.

- سميرة بوعكاز (2015/2014)، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة الى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقها في ظل النظام الضريبي الجزائري، وإبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين وكذلك معرفة اهم مكونات التدقيق الجبائي، وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي. ومن اجل التعمق وفهم الموضوع قامت الباحثة بدراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

- قحموش سمية (2012/2011)، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

هدفت الباحثة من خلال الدراسة الى استكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث شرحت مفهوم المراجعة وأهميتها والجهات المعنية بها، مروراً بأنواع المراجعة كما ركزت على المراجعة الجبائية من خلال تقديم إطار نظري شامل لها ذكرت فيه مفهوم المراجعة الجبائية وأنواعها والانتقادات الموجهة لها، وكذا أهم مراحلها والمعايير الواجب توفرها في المراجع الجبائي، كما تطرقت لمفهوم التصريحات الجبائية وأنواعها استناداً على القوانين والتشريعات الضريبية، وذكرت كذلك أهم العناصر التي تساهم في تحسين جودة التصريحات وعلاقتها بالمراجعة الجبائية. اما الدراسة التطبيقية فتناولت فيها العلاقة بين المراجعة الجبائية وجودة التصريحات من خلال دراسة بعض ملفات المكلفين في مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

### 4. فرضيات البحث:

- للتدقيق الجبائي دور في تحسين جودة الوثائق المالية للمؤسسة.

- يساهم التدقيق الجبائي في تدقيق البيانات الموجودة في سجلات ودفاتر المؤسسة وبالتالي توفير وثائق مالية ذات جودة ومصداقية وخالية من الأخطاء يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

## 5. منهج الدراسة

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي وكذا بدراسة تطبيقية ميدانية، بحيث يظهر المنهج الوصفي التحليلي في الفصل الأول أي الجانب النظري من الدراسة اين قمنا بعرض مختلف المفاهيم التي تناولت التدقيق الجبائي وجودة الوثائق المالية، اما الفصل الثاني فيتمثل في الجانب التطبيقي من الدراسة لمؤسسة التسيير السياحي- بسكرة - وقد اعتمدنا على اداتين هما المقابلة والمستندات.

## 6.اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى:

- تسليط الضوء على مكانة التدقيق الجبائي في المؤسسة.
- ابراز مدى مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة الوثائق المالية للمؤسسة.
- التعرف على العلاقة بين التدقيق الجبائي وجودة الوثائق المالية.

## 7.مبررات اختيار الموضوع:

أ- مبررات ذاتية:

- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالتدقيق، كونها تقوم بالبحث عن الحقائق واكتشاف الأخطاء في المؤسسة الاقتصادية.

ب- مبررات موضوعية

-يعتبر التدقيق الجبائي من اهم المواضيع المعالجة؛

- لفت انتباه مسيري المؤسسات الاقتصادية الى أهمية التدقيق الجبائي، والذي يعكس الصورة الصادقة لصورة المؤسسة الجبائية للأطراف ذات العلاقة.

## 8. أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذا البحث من الأهمية التي تحظى بها الضرائب بالنسبة للمؤسسات. وكذلك ضرورة تطبيق التدقيق الجبائي بالمؤسسة محل الدراسة للحصول على وثائق مالية ذات جودة.

## 9. صعوبات الدراسة:

واجهت الطالب عدة صعوبات منها:

- قلة المراجع التي تتمحور حول موضوع البحث

- صعوبة في جمع معلومات الدراسة الميدانية

## 10. حدود الدراسة:

والتي تتمثل في:

الحدود البشرية: العاملون بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة؛

الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

الحدود المكانية: أنجزت الدراسة الميدانية في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة؛

الحدود الزمنية: أجريت الدراسة الميدانية لهذا البحث في الفصل الثاني من السنة الجامعية 2021/2020

## 11. هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية والفرضيات المعتمدة شمل مخطط بحثنا جانبين أحدهما نظري والآخر تطبيقي، من هنا جاء تقسيم البحث الى فصلين متكاملين فيما بينهما فصل نظري والأخر تطبيقي تتقدمهما مقدمة تم فيها طرح الاشكالية وإظهار التصور العام للبحث.

الفصل الأول المعنون ب: الإطار النظري للتدقيق الجبائي والوثائق المالية للمؤسسة وقد تم التطرق فيه الى العناصر التالية: الإطار النظري لكل من التدقيق الجبائي والوثائق المالية وفي الأخير تم التطرق الى العلاقة بين التدقيق الجبائي والوثائق المالية.

اما الفصل الثاني الذي جاء معنونا ب: دور التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة. فقد تطرقنا فيه الى التعريف بالمؤسسة واسقاط معالم التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة، وفي الأخير تم التطرق الى تقييم التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة، وفي النهاية خاتمة البحث التي تضمنت اهم نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية مع التركيز على نتائج الفرضيات.

A decorative border with intricate floral and scrollwork patterns in black ink, framing the central text.

## الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الجبائي والوثائق المالية

للمؤسسة

### تمهيد

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك الى الاطراف المعنية، فهو بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية والتقارير المالية المختلفة من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والادلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذلك التحقق من مدى مطابقه عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها. هناك أصناف عديدة للتدقيق اين تختلف مادة التدقيق من نوع لآخر ومن بين هذه الأنواع التدقيق الجبائي الذي تقوم به المؤسسة الاقتصادية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

المبحث الثاني: الإطار النظري للوثائق المالية للمؤسسة

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالوثائق المالية للمؤسسة

### المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

ان زيادة حجم المؤسسات وكبر حجمها وتعدد نشاطها خلق صعوبة بالغة في فحص العمليات التي يقوم بها موظفيها، هذا ما أدى لضرورة وجود التدقيق كنشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه بمس جميع قطاعات المؤسسة بما في ذلك الأكثر قدما والأكثر شيوع ألا وهو التدقيق المحاسبي والمالي، وتعتبر الجبائية من العمليات التي يجب السيطرة عليها لتحقيق كفاءة عالية للمؤسسة الاقتصادية. لذلك وجب تبني تدقيق يخص الجانب الجبائي.

### المطلب الأول: ماهية التدقيق

### الفرع الأول: نشأة التدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني: الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ إن الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع الى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات. كما وان الخليفة عمر بن الخطاب (ر ض) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علما ان التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100% وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، ولقد لخصت اهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة [هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المادية] (التميمي، 2006، صفحة 17)

الجدول رقم (01-01) التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الامر بالمراجعة	المرجع	اهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	الملك، امبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كتاب	معاينة السرقات على اختلاس الأموال، حماية الاموال
من 1700 الى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الاصول
من 1850 الى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيده مصداقية الميزانية
من 1900 الى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والاطباء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 الى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 الى 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش المالي

المصدر: (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 08،09)

### الفرع الثاني: تعريف التدقيق

تعددت التعاريف الخاصة بالتدقيق وستنطرق لبعضها فيما يلي:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على انه: (عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك الى الاطراف المعنية) (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 09)

كما عرف الدكتور يوسف محمد الجربوع التدقيق على انه: "فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من ارصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الراي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية." (سردوك، 2004/2003، صفحة 27)

كما عرف الدكتور احمد فايد نورالدين التدقيق هو عبارة عن "تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الامر من مسيرين شركاء، نقابة وبنوك.... الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعية تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة" (نورالدين، 2015، صفحة 10)

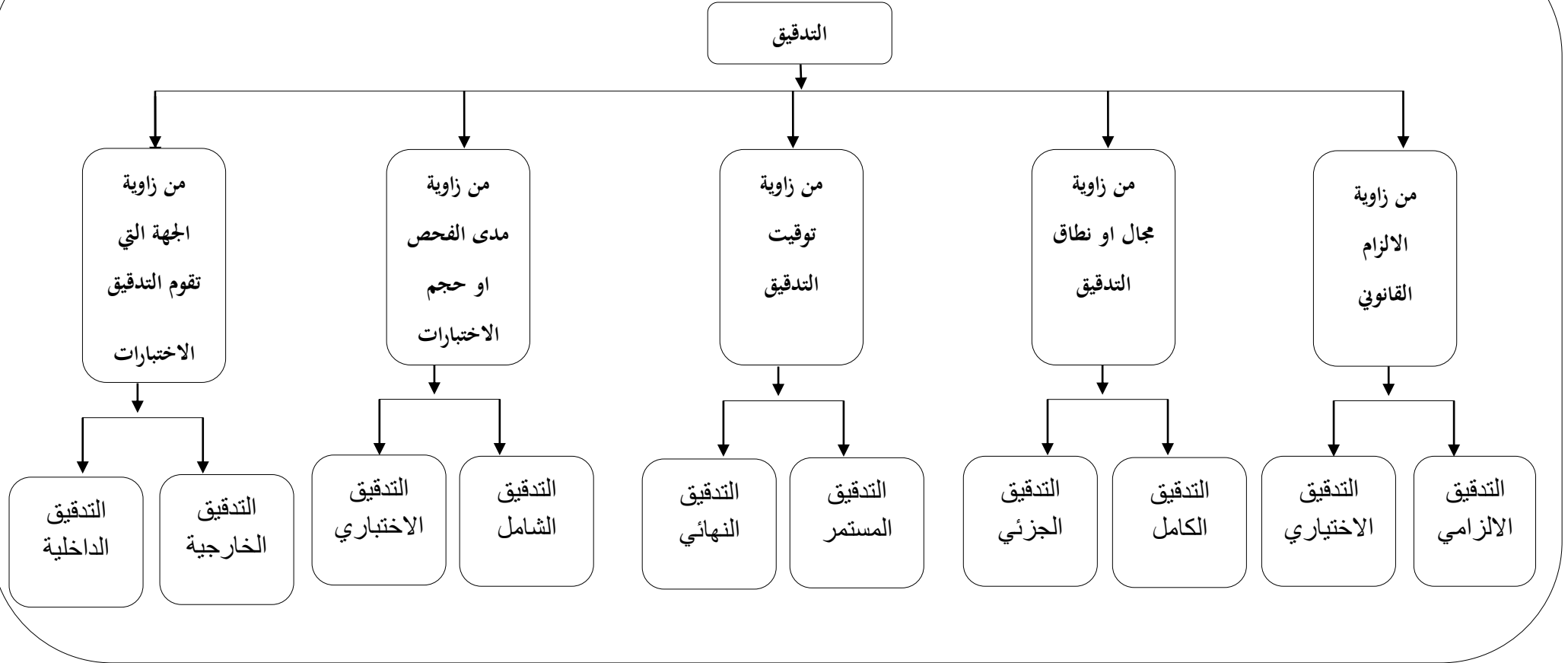
ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف التدقيق على انه: عملية منتظمة لفحص وتقييم الوثائق والسجلات والمستندات المحاسبية بطريقة علمية منهجية، من طرف مهني مؤهل بغرض ابداء راي فني محايد عن مدى دقة وسلامة ومصداقية المعلومات المالية الظاهرة في القوائم المالية، وصحة تمثيلها لحقيقة المؤسسة من خلال تقرير نزيه.

### الفرع الثالث: أنواع التدقيق

هناك العديد من التقسيمات المختلفة للتدقيق وهذا التعدد مرده للزاوية التي يعالجها كل نوع، فهناك من قسمه من زاوية الالزام القانوني الى تدقيق الزامي وتدقيق غير الزامي او من زاوية التوقيت الى تدقيق مستمر وتدقيق نهائي، او من زاوية نطاق التدقيق تدقيق كامل وتدقيق جزئي، او من زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق الى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي، او من زاوية مدى الفحص الى تدقيق شامل(تفصيلي) وتدقيق اختياري، كما في الشكل التالي.



شكل رقم (01-01): أنواع التدقيق المختلفة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على (طواهر و صديقي، 2003، الصفحات 19-35)

وهناك من قسم التدقيق الى أنواع أخرى، حيث تختلف مادة التدقيق بخلاف الأنواع السالفة الذكر والتي منها ما هو متداخل من حيث مادة التدقيق اذ تعتبر تقسيمات التدقيق التي سيتم التطرق اليها حديثة.

**أولاً/ تدقيق العمليات:** نقدم فيما يلي تعريف المعهد الفيدرالي المالي الكندي له: "إن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليل واقتراحات حولها". (بوتين، 2003، صفحة 07)

**ثانياً/التدقيق الجبائي:** هي عبارة عن عملية فحص انتقادي لحالة المؤسسة الجبائية. (وهذا النوع سيتم التطرق اليه بالتفصيل في المطلب الثاني من هذا المبحث)

**ثالثاً/من حيث نوع البيانات:** (التميمي، 2006، صفحة 23،24)

**أ/تدقيق البيانات المالية:** وهو جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية وتمثل الميزانية العامة، حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية وغيرها من الكشوفات المالية.

**ب/تدقيق الالتزام:** وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعية من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية.

**ج/تدقيق النشاط:** يشمل الحصول وتقييم القرائن والأدلة حول الكفاءة والفعالية لنشاط المؤسسة (الشركة) والخاصة بعملية معينة.

كما تم تقسيم التدقيق الى خمسة أنواع مختزلة تتمثل في المالي الاجتماعي الأهداف الإداري القانوني.

• **التدقيق المالي:** هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة من المنشآت، ويفضل الخروج برأي في محاييد يشمل الفحص والتقرير والتحقيق. (بوعكاز، 2015/2014، صفحة 72)

• **التدقيق الإداري:** عملية تقييم العملية التسيير في المنشأة أو الكفاءة الإدارية إن صح القول في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق أكبر منفعة بأقل تكلفة ممكنة. (بن عثمان، 2019/2018، صفحة 67)

• **تدقيق الأهداف:** هو النوع الذي يدقق بغية تحسين الأداء واكتشاف الانحرافات من خلال مقارنة الأهداف المحققة والمسطرة.

• **التدقيق القانوني:** يركز هذا النوع على الأساس القانوني من حيث إلزامية القيام بتأكيد مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح والتنظيمات، يتطابق هذا النوع من حيث المضمون مع التدقيق الإلزامي.

• **التدقيق الاجتماعي:** نوع جديد من أنواع التدقيق بالنظر إلى الأهداف الجديدة التي تضطلع بها بعض الشركات التي تعمل على تحقيق الرفاهية الاجتماعية، يأتي هذا النوع من التدقيق لتأكيد قيام المشروع المعني بما يصبوا إليه، من ناحية أخرى فإن لمهنة التدقيق

(دور اجتماعي) يتمثل في تحقيق رفاهية العاملين في المجتمع من خلال تدقيق البيانات المالية. (لونيسة، 2017/2016، صفحة 15)

### المطلب الثاني: ماهية التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أحد الأنواع الحديثة للتدقيق كما أشرنا إليه سابقاً، حيث يهتم بالجانب الجبائي للمؤسسة إذ تعتبر الجبائية من أهم عمليات المؤسسة التي يجب السيطرة عليها ومراقبتها لتحقيق كفاءة عالية للمؤسسة وتجنب الاضرار المالية التي تنتج في حالة التسيير السيئ للقواعد والقوانين الجبائية داخل المؤسسة.

### الفرع الأول: تعريف ومبادئ التدقيق الجبائي

#### أولاً/ تعريف التدقيق الجبائي

لقد تم تعريف التدقيق الجبائي من طرف الكثير من الهيئات المتخصصة والأشخاص المتمرسين وسنحاول التطرق الى بعض التعاريف لنستخلص في الأخير تعريفاً شاملاً

#### 1- تعريف البروفسور Colin.M

"التدقيق الجبائي هو مراقبة احترام القوانين الجبائية" (Colin, 1985, p. 35)

#### 2- تعريف الاستاذين (P.Bougon et Vallée)

"التدقيق الجبائي هو أداة تقيس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها المتأتمية من الجبائية، بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من اجل تحقيق الأهداف المسطرة ضمن سياستها العامة" (Bougon & Vallée, 1986, p. 53)

#### 3- تعريف الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC)

"يسمح التدقيق الجبائي بأبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمنشأة، وطريقة توظيفها، فالجبائية هي موضوع التدقيق داخل المؤسسة" (أميرة، 2017/2016، صفحة 193)

#### 4- كما يمكن تعريفه بأنه:

"هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود الحسابية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إليه، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيه الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المخصوصة ضريبياً، وكذلك يشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش

والتهرب الذي يقوم به المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة." (بن عثمان، 2019/2018، صفحة 68)

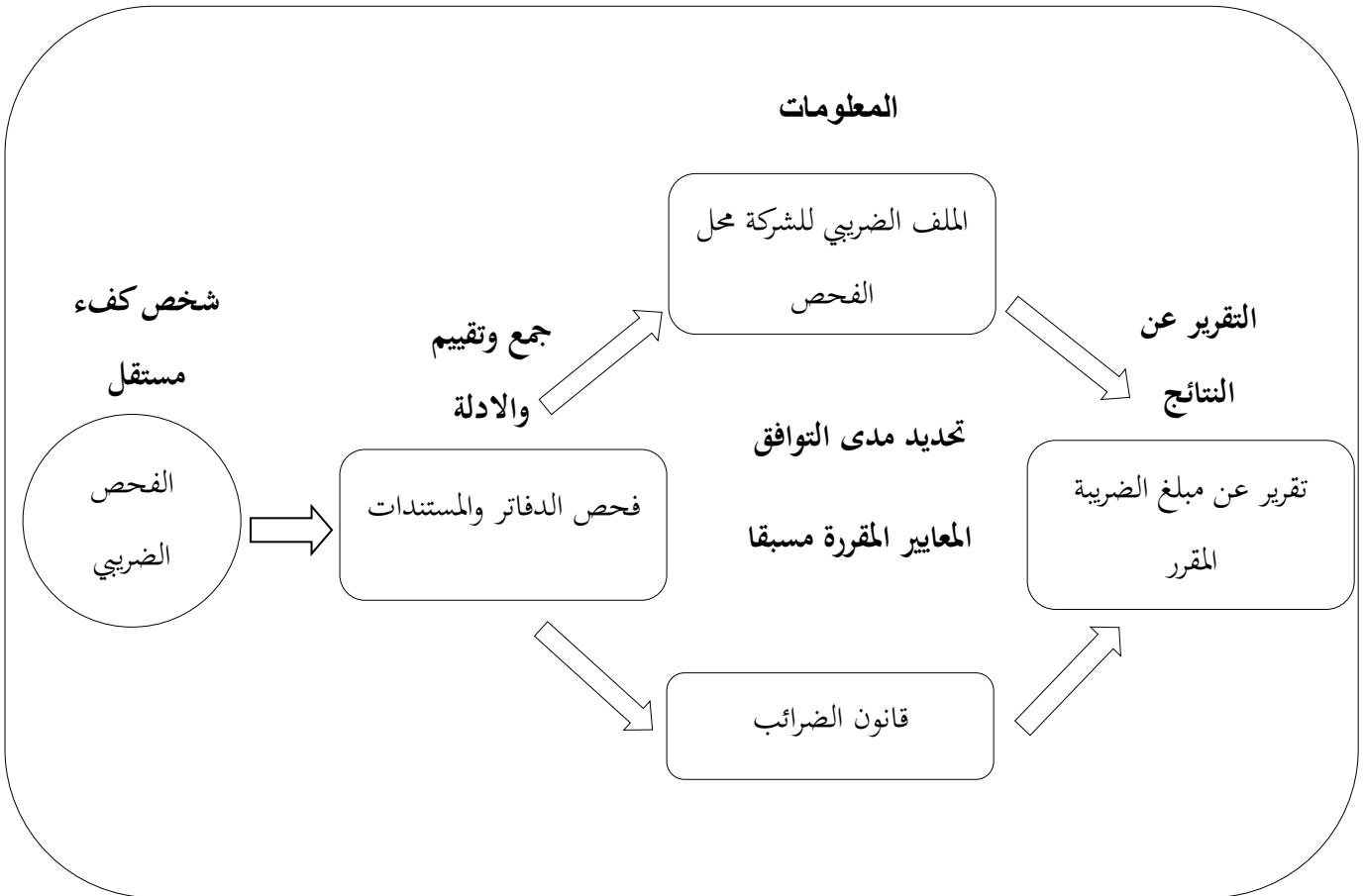
#### 5- تعريف مكتب المحاسبة الأمريكي:

"التدقيق الجبائي هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح." (قلاّب ذبيح، 2018/2017، صفحة 76)

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي:

التدقيق الجبائي هو فحص تقييمي وانتقادي شامل للتصريحات الجبائية مع الوثائق والمستندات المرتبطة بها بغرض تشكيل رأي في محايد الهدف منه مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الامن الجبائي من جهة أخرى.

#### الشكل رقم (01-02): مخطط يوضح التدقيق الجبائي



المصدر: (الديسبتي، 2009، صفحة 22)

ثانيا/ مبادئ التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي مفهوم جديد مقارنة مع الأنواع الأخرى للتدقيق، وهي تعتمد على المبادئ التالية:

- تعزيز الامن الجبائي: التدقيق الجبائي يجعل المؤسسة في استعداد لمواجهة أي خطر ناتج عن عملية الرقابة الجبائية.
- مهمة محدودة الوقت: العوائق التي تواجه المؤسسة في الامتثال للأحكام الجبائية متزايدة مع الوقت، وهذا ينعكس مباشرة على السياسة التسييرية والمالية للمؤسسة، فالتدقيق الجبائي يساهم في التقليل من هذه العوائق إلى حدها الأدنى.

-التدقيق الجبائي أداة لمنع وتدنئة المخاطر الجبائية: تعتبر الجبائية من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية، فتعدد وتعقد وعدم استقرار نصوصها يولد خطر متزايد، وأي قرار يتبعه انعكاسات جبائية تؤثر على سوق المؤسسة، ولهذا ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة تسمح أولا بالتسيير الحسن لجبائتها وثانيا قياس الخطر الجبائي، والذي ممكن أن يتولد نتيجة لخضوع المؤسسة العملية رقابة جبائية.

- التدقيق الجبائي أداة لخدمة المؤسسة: لتخفيض التكاليف الجبائية دون التعرض لمخاطر جبائية محتملة، فإنه لا يتم اتخاذ أي قرار أو القيام بأي إجراء دون الأخذ بعين الاعتبار وظائف المؤسسة الأخرى، وهذا يدخل ضمن السياسة التسييرية للمؤسسة، ولهذا يجب القيام بتشخيص جبائي أو بمعنى آخر تدقيق جبائي يمكن من اكتشاف نقاط قوة وضعف المؤسسة من الناحية الجبائية.

- التناسق بين المؤسسة والالتزامات الجبائية: تعدد القوانين الجبائية وتعقيدها تجعل من الخطر الجبائي في تزايد مستمر (مثلا: عدم فهم النصوص الجديدة لقوانين المالية)، فالتدقيق الجبائي يعمل على تفسير وفهم هذه القوانين مما يسهل الأمر على المؤسسة بالقيام بالتزاماتها الجبائية، بالإضافة إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يطرحها التشريع الجبائي. (Khelassi , 2013,

p. 97)

## الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي

### أولا/أهمية التدقيق الجبائي

- يمثل التدقيق الجبائي عملية منظمة ومنهجية على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤكد أهمية التدقيق الجبائي واعتباره علما قائما بذاته له معايير ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى.
- تكمن أهمية التدقيق الجبائي في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم: بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المدقق الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك. (فحموش، 2013/2012، صفحة 22)

- التدقيق الجبائي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأولى (نقاط الضعف) والاستغلال الأمثل للثانية (نقاط القوة) حيث تمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة.

- التدقيق الجبائي يعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجبائية لفائدتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات .... الخ. ويمكننا القول أن التدقيق الجبائي داخل المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

- التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما يعمل التدقيق الجبائي على تفاديه. (حميداتو، 2012/2011، صفحة 38)

### ثانيا/ أهداف التدقيق الجبائي

يمكننا أن نميز بين أهداف رئيسية وأهداف ثانوية للتدقيق الجبائي:

#### الأهداف الرئيسية:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الامكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

## الأهداف الثانوية:

- تقييم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية
  - تجنب العقوبات والزوائد الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه
  - توضيح أهمية الحظر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار. (ولهي، 2009، صفحة 05)
- بالإضافة الى هذه الأهداف نجد اهداف أخرى للتدقيق الجبائي وتمثل فيما يلي:
- التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من حيث الشكل ووفقا للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الاحتفاظ والقيود بالدفاتر.
  - التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة في الدفاتر والسجلات بهدف الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح أو الخسائر الحقيقية للمؤسسة.
  - التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة المكلف بالضريبة وتتضمن نتائجه الحقيقية.
  - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش.
  - معالجة كل الدفاتر والسجلات المعالجة للضريبة السليمة لتحديد الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة.
- التدقيق الجبائي يسعى لتقييم الوضعية الجبائية للمؤسسة عن طريق القيام بفحص انتقادي. (قلاّب ذبيح، 2018/2017، صفحة 78)

الفرع الثالث: انواع التدقيق الجبائي وعلاقته بأنواع التدقيق الأخرى والمفاهيم المشابهة له

## أولا/ أنواع التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الأساسية في إعداد تشخيص للمؤسسة، وبالتالي فهو يضمن مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي لها الأمر الذي أدى إلى بروز نوعين من التدقيق الجبائي.

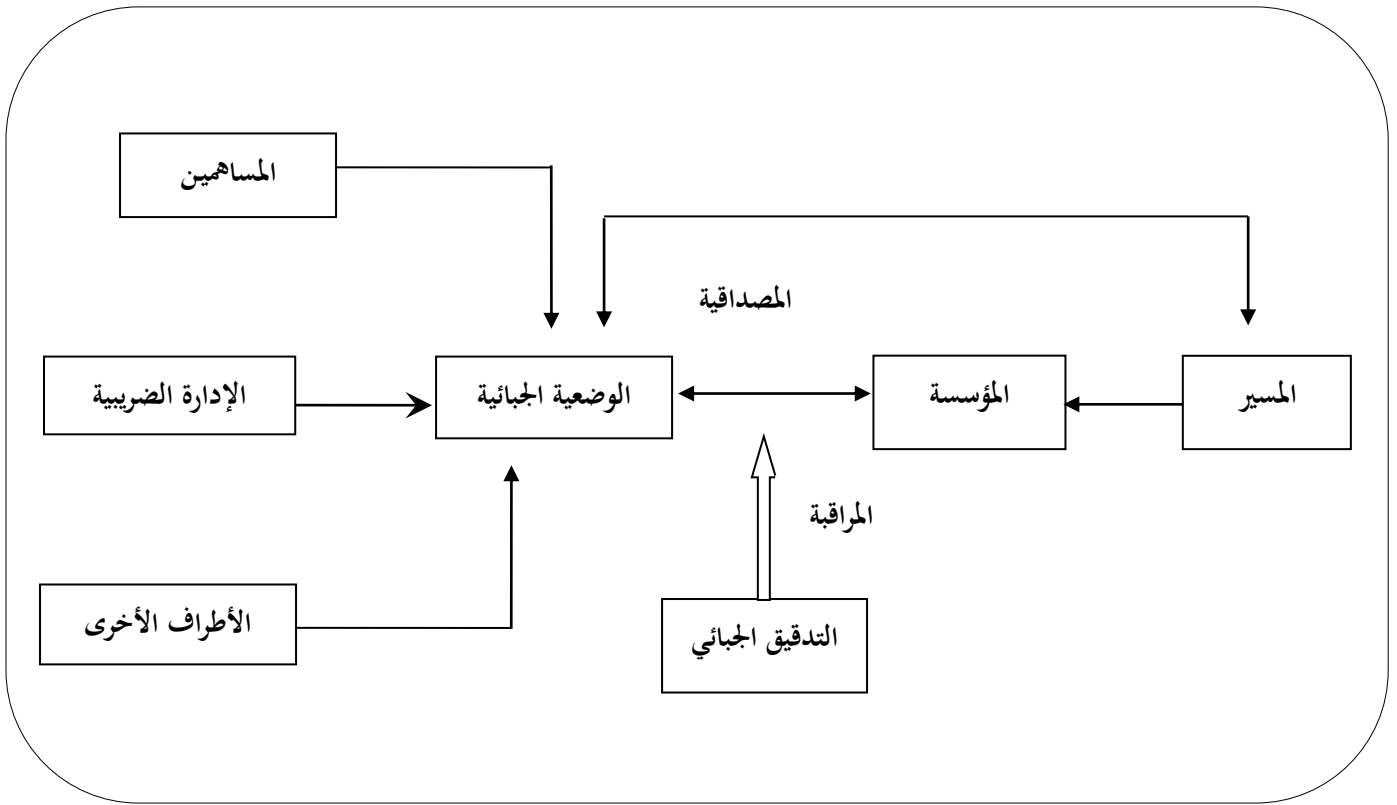
### 1. تعريف التدقيق الجبائي الداخلي:

عرف معهد المراجعين الداخليين (The Institute Of Internal Auditors) بتاريخ جوان 1999 التدقيق الداخلي على أنها:

" نشاط مستقل وهادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات، وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها. (Renard, 2010, p. 73)

والمدقق الداخلي هو موظف من داخل المؤسسة، وهو لا يتمتع بالاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الخارجي باعتباره يبقى موظف تابع للإدارة العليا للمؤسسة، غير انه يمكن ان يمنح المدقق الداخلي بعض الاستقلالية وذلك بتمكينه من يرفع تقريره لرئيس مجلس الادارة مباشرة. (الدحدوح و القاضي، 2009، صفحة 52)

الشكل رقم (01-03): دور التدقيق الداخلي.



المصدر: (Olivier, 2000, p. 04)

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



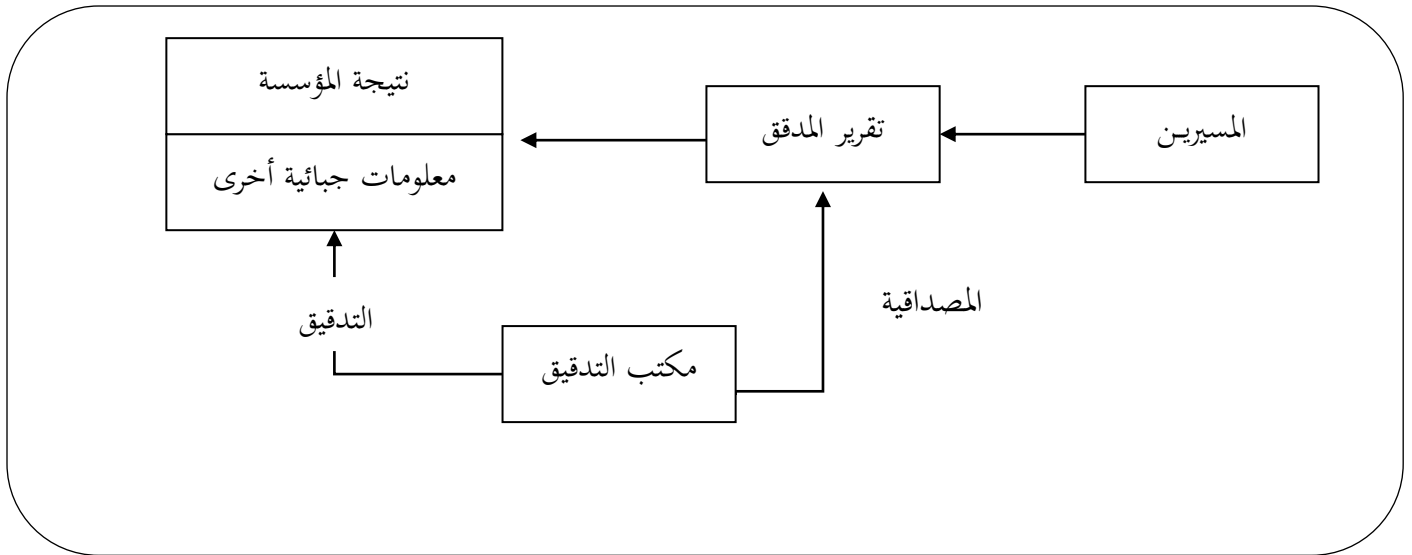
## 2. التدقيق الجبائي الخارجي

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

أ/التدقيق المحاسبي: وهي مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق الأخرى للمؤسسة، ومواجهتها بالتصريحات المكتوبة وكشوفات الربط الخارجية وبطاقة المعلومات ان وجدت.

ب/التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: وهي مجمل عمليات التفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من قبل مقارنة بالتي عند المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه. (بوعكاز، 2015/2014، صفحة 93)

### الشكل رقم (01-04): دور التدقيق الخارجي



المصدر: (Olivier, 2000, p. 05)

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

الجدول رقم (01-02): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
الهدف من التدقيق	كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها. اكتشاف التلاعب والاختفاء والغش. إبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية.	خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي. اكتشاف الأخطاء ومنع التلاعب والغش.
الشخص الذي يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل من خارج المنشأة.	موظف من داخل المنشأة يعين من طرف إدارة المنشأة.
توقيت أداء التدقيق	يتم التدقيق مرة واحدة في نهاية السنة المالية. قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة (مستمر).	يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية.
نطاق التدقيق	يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد، وما تنص عليه التشريعات والمعايير	يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة، وفقا للصلاحيات والمسؤوليات المعطاة له.
الاستقلالية	يتمتع المدقق بالاستقلالية التامة، لأنه شخص محايد ومن خارج المنشأة	يوجد لديه استقلال جزئي حيث انه يخدم الإدارة ويعين من قبل الإدارة
من يقوم بالتدقيق	يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول امام الملاك ليقدم التقرير النهائي لهم.	يعين من قبل إدارة المنشأة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة.

المصدر: (بن عثمان، 2019/2018، صفحة 63)

كل هذه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لا ينفي وجود علاقة وتداخل بينهما ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:

- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب عن طريق وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.

- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال وذلك بتزويد المسيرين والمهتمين بالمعلومات الضرورية التي تضمن وجود قوائم مالية ذات جودة ومصداقية والتي يمكن الاعتماد عليها. (بن عثمان، 2019/2018، صفحة 63)

ثانيا/ علاقته بأنواع التدقيق الأخرى والمفاهيم المشابهة له

### 1- علاقته بأنواع التدقيق الأخرى

يعرف التدقيق الجبائي على انه فحص انتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة، وللتعمق أكثر في موضوع التدقيق الجبائي وفهم الجدوى منه سنحاول توضيح العلاقة بينه وبين باقي الأنواع المشابهة له.

### أ/العلاقة بين التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي

هذان النوعان من التدقيق لا يختلفان من حيث المنهجية المتبعة في عملية التدقيق لانهما ينطلقان من نظام المعلومات داخل المؤسسة، كما ان كليهما يعتمد على قوانين ومبادئ بالإضافة لمجموعة من القواعد المحاسبية والجبائية اثناء القيام بعملية التدقيق فمثلا في الجزائر نوع الاهتلاك بمعدل ثابت او بمعدل متناقص او بمعدل متزايد في الغالب المعدل الثابت الا بعد طلب المؤسسة عن المصادقة من إدارة الضرائب بتطبيق المتناقص او المتزايد. فهنا كل من المدقق المالي والجبائي سيقومان بالتدقيق في السجلات المحاسبية الخاصة بالاهتلاك وفقا لهذه التشريعات فلا نجد أي اختلاف. (زرواق، 2010)

### ب/العلاقة بين التدقيق الجبائي وتدقيق العمليات

تدقيق العمليات هو عبارة عن تدقيق أداء المؤسسة، حيث تهتم بالجانب التسييرية لمختلف نشاطات المؤسسة وبالتالي فهو أكثر شمولية من التدقيق الجبائي اذ يشمل جميع الوظائف والعمليات داخل المؤسسة، في حين نجد ان التدقيق الجبائي يقتصر على الجانب الجبائي للمؤسسة. ونجد التكامل بينهما إذا كان من بين العمليات التي يتم التدقيق فيها تتعلق بالجانب الجبائي، حينها يستفيد تدقيق العمليات من التدقيق الجبائي والعكس صحيح.

وقد لا نلاحظ هذا التكامل بين النوعين في حالة تعدى تدقيق العمليات الأمور الجبائي، هنا نلاحظ قصور وجزئية التدقيق الجبائي حيث يتجلى الاختلاف بين النوعين.

اما إذا قارنا بين تدقيق العمليات والتدقيق الجبائي الذي يتم على مستوى مصالح الضرائب والتدقيق الجبائي الذي يتم من خلال مدقق داخلي أو خارجي، نجد ان التدقيق الجبائي الذي يتم على مستوى إدارة الضرائب قد ينجر عنه عقوبات مالية وفقدان امتيازات في حين ان تدقيق العمليات فينتج عنه راي في شكل تقرير حول مدى سيرورة العمليات في المؤسسة، كما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة الأكثر صوابا والاقبل احتمالا للخطأ.

أما علاقته -تدقيق العمليات- مع النوع الثاني من التدقيق الجبائي فتكمن في كون ان كلا النوعين يستفيد من بعضهما إذا كانت العمليات موضوع التدقيق متشابهة، الا ان الاختلاف بين هذين النوعين هو ان تدقيق العمليات يتسع فيها دائرة التدقيق الى نطاق ابعد مما هو جبائي حيث يمتد الى قضايا تمويلية تسييره اما التدقيق الجبائي فيزيد التركيز على الجانب الجبائي بحيث يتم التدقيق وبصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة ويعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية. (حميداتو، 2012/2011، صفحة 44،45)

ج/علاقة التدقيق الجبائي بالتدقيق الخارجي: إن التدقيق الجبائي الحقيقي هو المطبق في الغالب من طرف المدقق الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل لينتهي إلى اقتراح الحلول والاستراتيجيات، ولذلك فإن المدقق الخارجي يتبنى تقنيات قريبة من تلك المطبقة من طرف المدقق الجبائي. (ولهي، 2004، صفحة 12)

## 2- علاقته بالمفاهيم المشابهة له

أ/التدقيق الجبائي والرقابة: في الكثير من الأحيان ما يرتبط مفهوم الرقابة بالتدقيق الجبائي رغم الاختلاف بينهما، فالتدقيق يشمل الرقابة باعتبار ان التدقيق ما هو الا اجراء رقابي بصور مختلفة، فهي بذلك تشمل كل إجراءات وتقنيات الرقابة التي تشكل فحص معمق من قبل مهني وبمنهجية محددة، ويختلف التدقيق عن الرقابة من حيث شمولها عن رأي ناتج عن الرقابات المطبقة والتي تعتبر الغرض الأساسي من التدقيق. (قحموش، 2013/2012، صفحة 17، 18)

ب/علاقة التدقيق الجبائي بالاستشارة الجبائية: في الحقيقة الوظيفتان تتشابهان إلى حد كبير، ذلك أن المدقق الجبائي يستخرج الملاحظات بواسطة التحريات، بينما المستشار الجبائي يعطي الحلول والاقتراحات لكل الملاحظات والمشاكل المستخرجة. (بن عثمان، 2019/2018، صفحة 70)

ج/ التدقيق والتسيير الجبائي: ان الأهمية المتزايدة في حياة المؤسسة ووجود ما يعرف بفضاء الحرية فضاء الحرية الجبائي (الخيارات الجبائية) والذي يجب على المؤسسة توظيفه للوصول الى حل جبائي أمثل هذه العوامل أدت لظهور التسيير الجبائي. (حميداتو، 2012/2011، صفحة 45)

### المطلب الثالث: مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي

باعتبار التدقيق الجبائي مراقبة لانتظام وصدق مختلف العناصر المكونة للوثائق الجبائية للمؤسسة، فانه على المدقق تطبيق تقنيات مرتكزة على المنهجية والتي تعتمد على أدوات قياس جبائي من جهة، وعلى أدوات أخرى مستعملة عموما من طرف المدقق الجبائي من جهة أخرى، وعموما فان مراحل سير هذه المهمة تبدأ بعمليات إعدادية قبل التنفيذ والذي يليه إعداد التقرير.

### الفرع الاول: الإطار النظري لعملية التدقيق الجبائي

#### أولا: مرحلة الإعداد للمهمة

على المدقق، بادئ ذي بدء التأكد من:

- الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركة الخليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه - التأكد أيضا من انه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسغولي المؤسسة التي سوف يراقبها. (بوتين، 2003، صفحة 42)

بعد قبول المهمة، المدقق يقوم بإعداد وثيقة تسمى "رسالة قبول المهمة"، تضم العناصر التالية:

- الالتزامات المتبادلة بين الطرفين؛
- نطاق العمل الذي يتعين أدائه والهدف من هذه المهمة؛
- الضرائب والرسوم موضوع المراجعة؛
- الآجال القانونية الواجب الالتزام بها؛
- تحديد الأتعاب، مبلغها وأجال تسديدها. (Khelassi , 2013, p. 351)

ثانيا: مرحلة التعرف على المؤسسة:

هذه الخطوة تسمح للمدقق بدراسة البيئة الداخلية للمؤسسة من الناحية القانونية، الاجتماعية الاقتصادية، نشاط المؤسسة، والتنظيم العام للمؤسسة، وترتكز على:

#### 1. التعرف على الجوانب العامة للمؤسسة:

- شكل، موضوع وطبيعة نشاط المؤسسة؛
- التعرف على تاريخ المؤسسة؛
- المعلومات الخاصة بتعريف المؤسسة (رقم السجل التجاري، رقم التعريف الجبائي)؛
- العقد التأسيسي، الشركاء ومكونات رأس المال.
- عنوان مقر المؤسسة، مواقع الإنتاج، مختلف المواقع الجغرافية لفروع المؤسسة. (أميرة، 2016/2017، صفحة 49)

#### 2. التعرف على الجوانب القانونية، المحاسبية، والتسييرية للمؤسسة من خلال الاطلاع على:

- تقرير محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية؛
- تقرير المدقق الداخلي؛
- القوائم المالية ومؤشرات التسيير؛
- محضر اجتماع الجمعية العامة. من خلال الاطلاع على هذه الوثائق يسعى المدقق للبحث عن المعلومات ذات الطبيعة الجبائية؛

### 3. التعرف على التزامات المؤسسة المتعلقة بنشاطها:

- تحديد نظام الإخضاع الضريبي للمؤسسة وبالتالي تحديد مختلف الضرائب والرسوم؛
- الضرائب الأخرى والاشتراكات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة؛

### 4. الاطلاع على الاتفاقيات الرئيسية:

- إيجار، إيجار تمويلي، ترخيص، التعاقد من الباطن... الخ؛
- البيع والشراء؛
- التعويض التنفيذي؛
- عقود الامتياز، التأمين، القروض... الخ؛
- عقود مع شركات أجنبية.

يجب التحقق من انه تم تحليل الجانب الجبائي من قبل المؤسسة بشكل صحيح.

### 5. الامتيازات الجبائية التي استفادت منها المؤسسة أو ممكن أن تستفيد منها.

### 6. التعرف على الوضعية الجبائية السابقة للمؤسسة:

على المدقق التحقق مما إذا كانت المؤسسة قد خضعت لعملية رقابة جبائية (تحقيق محاسبي) أم لا، وفي هذه الحالة يجب عليه التحقق من:

- الضرائب والرسوم المتعلقة بعملية الرقابة والسنوات المعنية؛

- التعديلات الجبائية المقترحة بعد عملية الرقابة الجبائية. (أميرة، 2016/2017، صفحة 50)

### المرحلة الثالثة: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد أسئلة خاصة بالجانب الجبائي

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق الجبائي عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب.

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلاً مادياً على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية والجبائية المتواجدة في القوائم المالية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي

لا يجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية. (طاهر و صديقي، 2003، صفحة 135)

وتمر عملية الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية من خلال:

• **وصف النظام:** تعتبر خطوة مهمة جدا، حيث يساعد على فهم النظام والإجراءات الأمنية التي تنفذها المؤسسة، كما يمكن له الاطلاع على ملفات ونتائج التدقيقات السابقة.

• **تدقيقات أخرى:** حيث يقوم المدقق الجبائي باختبار بعض الإجراءات المعمول بها من قبل المؤسسة من أجل التحقق إذا ما كان التطبيق مماثل حقيقة لما هو مكتوب.

على سبيل المثال يمكن أن يختبر إجراءات الفوترة من اجل التحقق أن كل عمليات البيع مسجلة محاسبيا ومعالجة جبائيا. ويمكن للمدقق الجبائي القيام بتحقيقات أخرى، كمرقابة الإجراءات الأمنية التي تنفذها المؤسسة للحد من المخاطر الجبائية، على سبيل المثال هل توجد مراقبة كافية فيما يخص التصريحات التي تقوم بها المؤسسة.

إعداد استبيان خاص بالجانب الجبائي: يتعلق الأمر بأسئلة تستخدم من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية، والتي تعتبر بمثابة معالم يلجأ إليها المدقق الجبائي طول فترة سير مهمته.

يتم صياغة الاستبيان وفقا لأهداف التدقيق، مع أسئلة مغلقة عموما بحيث تكون الإجابة عليها بـ "نعم" أو "لا"، فكل سؤال يمثل وسيلة لتحقيق الأهداف المرسومة (Khelassi , 2013, p. 369)

إن اللجوء لاستخدام الاستبيان يسمح للمدقق الجبائي بـ:

- التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في الإجراءات المعتمدة من قبل المؤسسة، فالإجابات السلبية تعبر عن نقاط الضعف، أما الإجابات الإيجابية فتعبر عن نقاط القوة؛

- إحصاء جميع النقاط المراد فحصها خلال طول فترة المهمة.

أما الاستبيان فيتضمن الخطوات التالية:

- تحديد المخاطر الرئيسية ذات الصلة بكل نشاط أو معاملة فيما يخص تسديد الضرائب المستحقة (TAP، TVA... الخ)؛
- وضع تعريف للأجهزة الجبائية والتي يجب أن تكون موجودة في المؤسسة، من أجل إزالة أو الحد من المخاطر الجبائية. هذه المرحلة تنتهي بإعطاء ملاحظات حول نقاط القوة ونقاط ضعف النظام، بالإضافة إلى إعطاء توجيهات واقتراحات لتحسين النظام الحالي. (Khelassi , 2013, p. 355)

### المرحلة الرابعة: التحقق من العمليات ذات الطابع الجبائي:

حيث تتم من خلال:

- الاطلاع على الوثائق الأساسية التي يجب أن تكون تحت تصرف المدقق الجبائي: تتمثل في:

- التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات غير المتقدمة؛
- الوثائق المحاسبية (فواتير الشراء والبيع، الكشف البنكي... الخ). دفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفتر الكبير؛
- المراسلات المتحصل عليها من قبل الإدارة الجبائية.

### - برنامج العمل:

من الأمور الهامة والتي تساعد المدقق على النجاح في أداء مهمته بكفاءة وفاعلية ضرورة التخطيط لمهمة التدقيق عن طريق قيام المدقق بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة وما هو متوقع أن يتم من إجراءات وخطوات لتنفيذها على أكمل وجه.

وعلى المدقق أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج عمل تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية التدقيق.

ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على انه يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز مهمة التدقيق الجبائي بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب، وفي نفس الوقت هو دليل للمدقق نفسه في أداء مهمته وأداة لتمكينه من تقييم موضوعية العمليات والمعلومات الجبائية التي يقوم بتدقيقها وبذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة التي يتم تدقيقها من الناحية الجبائية.

وبرنامج عمل التدقيق باعتباره دليل للمدقق يمكن تعريفه بأنه عبارة عن خطة عمل للتدقيق يقوم بوضعها المدقق مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المدقق في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه.

### المرحلة الخامسة: إعداد التقرير

يعتبر إعداد تقرير التدقيق بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية التدقيق الجبائي، فلا يمكن للمدقق إعداد التقرير إلا بعد استكمال جميع إجراءات التدقيق واختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال الفحص والتقييم. (أميرة،

2017/2016، صفحة 52، 53)





• الطريقة الثانية: إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتمادا على الفواتير.

إن مصدر قاعدة احتساب الضرائب هو الفواتير، والفوترة المعاد تكوينها من طرف المدقق تعتمد على أرصدة تسبيقات الزبائن والتحصيلات والفواتير المصرح بها (أي استخراج رقم الأعمال المفوتر من خلال المقبوضات)، ويكون ذلك كما يلي:

الفوترة المعاد تكوينه = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في (01/01) + رصيد الزبائن (12 / 31) +  
تسبيقات الزبائن في (12 / 31) - رصيد الزبائن (01/01). كما أن المدقق الجبائي ملزم كذلك بما يلي:

- التأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة؛

- التأكد من احترام قواعد تسجيل فواتير البيع في اليوميات؛

- التطابق بين فواتير البيع ووصلات التسليم؛

- التأكد من التطابق بين أصناف البيع، وما هو مصرح به فيما يخص (TAP) و (TVA)؛

- التأكد من العمليات الحسابية في الفواتير.

2 - 1 - 1 تدقيق النواتج الأخرى: يقوم المدقق عندها بالقيام بما يلي:

- التأكد من التسجيل المحاسبي للحسومات المكتسبة؛

- التأكد من صحة وموضوعية تقييم إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة؛

- التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة؛

- التأكد من إدماج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الاستثمارات في نتيجة الدورة (حميداتو، 2012/2011، صفحة 60،  
61)

(يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (05) سنوات. يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتية من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة) (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 44)

2 - 1 مراجعة الاعباء: يقوم المدقق بالتأكد من قابلية خصم الاعباء وذلك بطريقة صحيحة من خلال مطابقتها لبعض الشروط وحتى تكون هاته الاعباء قابلة للخصم يجب أن تكون متعلقة بما يلي:

- يجب ان ينجر عنها تخفيض في أصول الميزانية الصافية او ارتفاع في ديون المؤسسة دون ان تحدث أي تغيير في مستوى الميزانية؛

- يجب أن تكون مسجلة محاسبيا ومبررة بوثائق إثبات؛

- يجب أن تكون مرتبطة اساسا بالتسيير العادي للمؤسسة وضمن لسيره. (حميداتو، 2012/2011، صفحة 61)

ثانيا: تدقيق التصفية والتسديد

على المدقق أن يتأكد من صحة المعدل المطبق ومن ثم مدى الانضباط في التصريح والتسديد:

**1- تدقيق المعدل المطبق:** يجب على المدقق التأكد من التطبيق السليم لمعدلات الضريبة على ارباح الشركات، على أن يكون المعدل المطبق مناسباً لها وجاء نص المادة 150 ليحدد النسب كما يلي:

• **19 %**: بالنسبة للأنشطة انتاج السلع؛

• **23%** بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات السفر؛

• **26 %** بالنسبة: بالنسبة للأنشطة الأخرى.

**2- تدقيق الانضباط في التصريح والتسديد:** يتأكد المدقق من أن التصريح السنوي بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة قد تم إيداعه في الآجال القانونية أي قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية له، وإذا سجلت الشركة عجز يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 36)

كما أنه على المدقق أن يتأكد من أن الشركة قامت بعملية تسديد الدفعات وكذا رصيد التصفية حيث أنها ملزمة بأداء ثلاث تسبيقات محددة زمنياً كما يلي:

التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛

التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛

التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

يساوي مبلغ كل تسبيق (30%) من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها (ربح الدورة الأخيرة المقفلة).

أما بالنسبة للمؤسسات حديثة الإنشاء تساوي كل تسبيقه (30%) من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة (5%) من الرأسمال الاجتماعي المسخر. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 77)

- أما رصيد التصفية الذي يمثل الفارق الموجب بين مبلغ الضريبة المستحق ومجموع الأقساط، فيتم دفعه دون إخطار مسبق في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح السنوي (30 أفريل). وعندما تستفيد الشركة من تمديد أجل إيداع التصريح السنوي. يمدد كذلك أجل تسوية رصيد التصفية. (حميداتو، 2012/2011، صفحة 64)

**I-2: تدقيق الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG):**

في سبيل تدقيق هذه الضريبة يقوم المدقق بتدقيق الوعاء ثم التصفية والتسديد.

اولاً: تدقيق الوعاء: لتدقيق الوعاء الضريبي الخاص بالمرتبات والاجور، المعاشات والتعويضات يجب على المدقق التحقق من العناصر الواجب ضمها والغير واجب ضمها وتمثل فيما يلي:

### 1- العناصر الواجب ضمها:

وتتمثل فيما يلي:

- المداويل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة؛
- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم؛
- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم؛
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين؛
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأستاذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظري ذي طابع فكري.

### 2- عناصر غير واجب ضمها:

ونجد منها:

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك؛
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفقاً للشروط المحددة عن طريق التنظيم
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
- تعويضات المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقاً للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛ (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 16)
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛

- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛

- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛

- تعويضية التسريح؛

- التعويضات المرتبطة بالشروط الخاصة بالإقامة والعزلة، في حدود 70 % من الأجر القاعدي. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 17)

ثانيا: تدقيق التصفية والتسديد

ويعمل المدقق على التأكد من:

- أن الضريبة على الدخل الإجمالي على الاجور قد تم احتسابها وفقا للسلم الموضوع من طرف المشرع الجبائي حسب نص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 23)

- ان تتم عملية الاقتطاع وذلك حسب النصوص القانونية (من المادة 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)؛

- أن يقف على مطابقة ومصدقية التصريح في النموذج G50 لمضمونه وما هو واجب أي أن يتم اعدادها بطريقة لائقة من حيث الشكل والمضمون وفقا للتشريعات السارية المفعول. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 42)

## II: التدقيق الجبائي لبعض اهم الضرائب الغير المباشرة

سنتطرق لبعض اهم انواع الضرائب الغير المباشرة التي يجب تدقيقها وتحد منها الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

### II-1: تدقيق الرسم على القيمة المضافة

اثناء تدقيق الرسم على القيمة المضافة على المدقق الاهتمام بخمس نقاط رئيسية وهي ما يجب التركيز عليه:

الحدث المنشئ للرسم، رقم الأعمال، المعدلات المطبقة، الحق في الحسم والتصريح بالرسم،

#### اولا: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

تخضع عمليات البيع والاشغال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا او تجاريا او حرفيا ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، ويتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:

**1- بالنسبة للمبيعات:** ويقوم هنا المراجع بالتأكد من التسليم القانوني أو المادي للمبيعات، وغير أنه في المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على القيمة المضافة بصدده يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية؛

2- بالنسبة للأشغال العقارية: على المدقق أن يتحقق من حدوث الواقعة المنشأة من خلال قبض الثمن كليا أو جزئية، وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة؛

3- بالنسبة للتسليمات للذات: يتأكد المدقق من المنقولات المصنوعة، ومن الأشغال العقارية، فالمدقق هنا يتأكد من الحدث المنشئ عن طريق التسليم؛

4- بالنسبة للخدمات عموما: يتأكد المدقق من الحدث المنشئ بالقبض الثمن جزئيا أو كليا، وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها، ويتكون الحدث المنشئ إن تعذر القبض من تسليم التذكرة؛

5- بالنسبة للواردات: من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك؛

6- بالنسبة للصادرات: من المنتوجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13 وبالتحديد الفقرة الثالثة، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك؛

غير انه يمكن أن يرخص لمقاوي الأشغال ومؤدي الخدمات بتبرئة ذمتهم حسب الخصوم وفي هذه الحالة، يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته. ( قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2020، صفحة 09 )

#### ثانيا: تدقيق رقم الاعمال

يتضمن وعاء الرسم على رقم الاعمال عدة عناصر على المدقق التأكد منها وهي:

- ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المؤداة؛

- جميع المصاريف المفوترة للزبون؛

- الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها للبائع.

ويجب ايضا من اجل التحديد الجيد للوعاء على المدقق الحرص والاهتمام بالآتي:

- تبادل السلع: يجب أن يتأكد المدقق من أن الوعاء مكون من قيمة السلعة المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة، أو قيمة السلعة الأخرى التي تقدم كزيادة، وهذا عند اختلاف سعر السلعتين موضوع المبادلة.

- استعمال المؤسسة لحاجتها الخاصة: في هذه الحالة على المدقق التأكد من أن قاعدة الرسم مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بالمنقولات، أو بتكلفة الإنجاز إذا تعلق الأمر بالعقارات.

- البيع إلى فروع لنفس المؤسسة: على المدقق التأكد من أن قاعدة الإخضاع ليست من البيع من الشركة المدينة إلى الشركة المشتري، وإنما ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشتري فيما إذا كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو المعفية منه. (حميداتو، 2012/2011، صفحة 67)

#### ثالثا: المعدلات المطبقة

هناك معدلان للرسم على القيمة المضافة هما:

- يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19%؛
  - يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة بـ 09%، ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد والاشغال والعمليات والخدمات. (قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2020، صفحة 11)
- وهذا ما يجب على المدقق التأكد منه وذلك بتطبيق المعدل الرسم المناسب.

#### رابعا: تدقيق عمليات الحسم

وحتى يكون للمؤسسة الحق في الحسم يجب على المدقق التأكد من توفر الشروط التالية:

#### 1- شروط الشكل: وهي وثائق اثباتية قانونية تتمثل فيما يلي:

- كشف رقم الاعمال وذلك وفق نص المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- رقم التعريف الجبائي؛
- الاسم واللقب او عنوان الشركة؛
- العنوان؛
- رقم القيد في السجل التجاري؛
- تاريخ وبيان الفواتير؛
- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

#### 2- شروط المضمون: يعمل المدقق على التأكد من الحسومات في العناصر التالية:

- ان يكون العنصر المستفيد من التخفيض مرتبطا بالاستغلال.

يمكن الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز 100.000 دج على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا. (قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2020، صفحة 18)

### 3- الشروط الزمنية

يتمد حق الخصم كحد أقصى إلى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشوء الحق.

خامسا: التدقيق في التصريحات الشهرية للرسم على القيمة المضافة:

على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بدفع حقوقها المدفوعة فورا، وذلك بتقديم التصريح الشهري حسب الحالة وهذا التصريح قد يتضمن رقم الأعمال سواء كان خاضعا لرسم أو معفيا منه، ويرفق هذا التصريح بكشف فواتير الشراء التي كانت موضوع خصم الرسم على القيمة المضافة.

### II-2: التدقيق الجبائي لضريبة الرسم على النشاط المهني TAP:

وتكون كالتالي:

#### اولا: التدقيق في الوعاء:

ويقوم هنا المدقق من التأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من مبلغ للإيرادات الإجمالية المهنية المحققة أو رقم الأعمال دون احتساب الرسم على القيمة المضافة دون نسيان التدقيق في التخفيضات للعناصر الواجب عدم احتسابها في الوعاء. (حميداتو، 2012/2011، صفحة 64)

#### ثانيا: التدقيق في التصفية والتسديد:

يقوم المدقق بالتأكد مما يلي:

- 1- من المعدل المطبق للرسم على النشاط المهني 2%؛
- 2- من الاستفادة من التخفيضات التي يجب ابرازها في التصريح وذلك طبقا لأحكام المادة 219؛
- 3- وفيما يخص العمليات التي تمت حسب شروط البيع بالجملة على المدقق أن يتأكد من أن التصريحات السنوية مستندة على الكشف الذي يحتوي المعلومات الآتية والخاصة بكل زبون: - رقم التعريف الجبائي؛  
- رقم المادة الخاضعة للضريبة؛  
- الاسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري؛  
- العنوان الصحيح للزبون؛  
- مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛  
- رقم التسجيل في السجل التجاري؛  
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر؛



- تعيين المصلحة المسيرة للملف الجبائي.

ويتحقق المدقق من تسديد الرسم على النشاط المهني وذلك من خلال التصريحات الشهرية أو الفصلية في نموذج G50 المودع لدى قابض الضرائب التابع لمكان فرض الضريبة، متضمنا مبلغ رقم الاعمال المحقق او الايرادات المهنية الاجمالية في اجل لا يتعدى عشرون (20) يوم من الشهر الذي يلي شهر تحقق رقم الاعمال.

وعلى المدقق التأكد ايضا من اساس رقم الاعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية او وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 51، 52)

### المبحث الثاني: الإطار النظري للوثائق المالية

تعتبر الوثائق المالية الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات للأطراف الخارجية ومن بين هذه الوثائق هي القوائم المالية، إذ تقع مسؤولية إعدادها وعرضها بصورة عادلة وخالية من الأخطاء على عاتق الإدارة وتتضمن هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والاحتفاظ بنظام تدقيق جبائي يساعد في إعداد هذه الوثائق المالية.

#### المطلب الأول: ماهية الوثائق المالية

##### الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

**التعريف الأول:** القوائم المالية هي: مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات. وتشمل:

ميزانية؛

حساب نتائج؛

جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة؛

جدول سيولة الخزينة؛

ملحق؛ (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2008، صفحة 85)

**التعريف الثاني:** وتعرف كذلك على أنها: "النتائج النهائي للمحاسبة حيث يتم تلخيص جميع البيانات وتسجيلها لتظهر في النهاية على شكل مجموعة من القوائم، وهذه الأخيرة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي وسيلة للحصول على المعلومات والنتائج للاستفادة منها في اتخاذ القرارات والحكم على نتائج عمليات المؤسسة وتقييم مركزها المالي". (مغدوري، 2020/2019، صفحة

(115)

**التعريف الثالث:** "القوائم المالية هي تقارير مالية محاسبية تعد طبقا للفروض والمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتحتوي على بيانات ومعلومات منتقاة من السجلات والدفاتر بالمؤسسة، وتهدف أساسا إلى إعلام الأطراف الخارجية عن مدى نجاح أو إخفاق إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها" (صحراوي و بيالة، 2019، صفحة 451)

**التعريف الرابع:** ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها: "هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة".

(طالب و بلمداني، 2020، صفحة 101)

**التعريف الخامس:** القوائم المالية هي عبارة عم وثائق ملخصة في شكل جداول تحمل معلومات وتنقلها الى مختلف الأطراف التي تحتاج لها في اتخاذ قراراتها، وتضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، وتعد في اجل أقصاه ستة (06) أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية، ويتم عرضها لزوما بالعملة الوطنية. (صحراوي، 2020/2019، صفحة 113)

من التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي: القوائم المالية هي مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية تعدها إدارة المؤسسة وفقا لفروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان وتعد في اجل أقصاه ستة (06) أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية، ويتم عرضها لزوما بالعملة الوطنية عند تاريخ قفل الحسابات وتساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم.

### الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية

تستمد القوائم المالية خصائصها من خصائص المعلومات والبيانات الواردة فيها والتي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات قيمة لطالبي هذه المعلومات والبيانات وتمثل هذه الخصائص في:

**قابلية الفهم:** يجب ان تكون المعلومات المقدمة من قبل الإدارة مفيدة لكي يتمكن الافراد ذو المعرفة المعقولة للأنشطة الاقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على استخدامها.

**الملائمة:** لكي تكون المعلومات ملائمة يجب ان تكون مؤثرة في اتخاذ القرار، اما إذا كانت غير مؤثرة فلا تعتبر هذه المعلومات ملائمة.

**الموثوقية:** تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويتفق فيها مستخدموها، وان تكون محايدة وخالية من التحيز.

**القابلية للمقارنة:** ان يتمكن المستخدمون من مقارنة القوائم المالية للمؤسسة لمختلف السنوات ومقارنتها مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى لاتخاذ قراراتهم المرتبطة بها. (عزوز، 2017/2016، صفحة 20)

**التوقيت المناسب:** بمعنى توفر المعلومات المالية في الوقت المناسب، وذلك لاتخاذ القرار في الوقت المناسب، حيث ان اتاحتها في بسرعة يزيد من قدرتها على التأثير في القرارات. (صحراوي و بيالة، 2019، صفحة 457)

### المطلب الثاني: مكونات القوائم المالية ومستخدموها

#### الفرع الأول: مكونات القوائم المالية

يجب ان تتضمن القوائم المالية كافة المعلومات اللازمة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج وحسب ما حددته المادة 25 من القانون 11 / 07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية على ما يلي:

الميزانية (قائمة المركز المالي).

- جدول حساب النتيجة.

- جدول تدفقات الخزينة.

- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

- ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويقدم معلومات تكميلية للميزانية وجدول حسابات النتائج.

**1- الميزانية:** هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية. وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين. (زرع، 2012/2011، صفحة 37)

أما بالنسبة للمعلومات الواجب تقديمها في الميزانية يمكن تقسيمها إلى:

**في الأصول:** الأصول الثابتة المادية والمعنوية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة، الخزينة الموجبة ومعدلاتها؛

**في الخصوم:** الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة،

الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المؤونات، الأعباء والخصوم المماثلة، الخزينة السلبية ومعدلاتها. (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2008، صفحة 23)

## 2- جدول حساب النتيجة

**أ- تعريف جدول حساب النتيجة:** هي إحدى القوائم المالية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق المكاسب الإيرادية خلال فترة محاسبية معينة، وهي عبارة عن تقرير يبين مقدار الإيرادات والأعباء للمؤسسة المراد حساب صافي دخلها أو خسارتها خلال فترة محاسبية معينة، فهي أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة.

### ب- المعلومات المقدمة في حساب النتيجة

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال).

- نواتج النشاطات العادية.

- النواتج والأعباء العادية.

- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة.
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية.
- نتيجة النشاطات العادية.
- عناصر غير عادية (نواتج وأعباء).
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة. (رحيش، 2014/2013، صفحة 33)

### 3- جدول تدفقات الخزينة

"أداة لتفسير التغير في النقدية وما يماثلها، من أصول مالية قصيرة الأجل يسهل تحويلها إلى نقدية دون التعرض لخسائر رأسمالية، مثل أذون الخزانة والودائع لأجل وودائع التوفير وما يشابهها. يتم ذلك من خلال متابعة التغير في عناصر الأنشطة التي من شأنها أن تحدث تغييرا بالزيادة أو بالنقصان في رصيد النقدية وشبه النقدية" (هندي، 2007، صفحة 56)

"يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين، طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة

- الطريقة غير المباشرة : هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجاباً أو سلباً.

- الطريقة المباشرة: هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطبق من التحصيلات والتسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن والموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، اقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال... إلخ" (حواس، 2008/2007، صفحة 189)

**4- جدول تغيرات في الأموال الخاصة:** هو جدول على شكل مصفوفة يبين في جانب الأسطر العناصر التي تأثر على الأموال الخاصة، وفي جانب الخانات (الأعمدة) البنود المعنية بالتغير " رأسمال اجتماعي، علاوات الإصدار، فروقات إعادة التقييم، الاحتياطات والنتائج"، ينطلق من عناصر لسنة (ن - 2)، هذا الجدول يبين لنا كيف تغيرت العناصر المكونة للأموال الخاصة وما هي العمليات المسؤولة عن هذا التغير.

ومن العناصر التي تفسر التغيرات في الأموال الخاصة نجد: تغير الطرق، إعادة التقييم، الأرباح و الخسائر غير المسجلة في جدول النتائج، الأرباح الموزعة، رفع رأس المال، النتيجة الصافية للدورة... إلخ. أما فوائد المعلومات التي يجب عرضها في بيان التغيرات في الأموال الخاصة:

- تبين التغيرات في الأموال الخاصة بين تاريخين للميزانية، وكذلك الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة، بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها للإفصاح عنها في البيانات المالية؛

- تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية التي تتطلب إدراج كافة

عناصر الإيرادات والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة؛

- تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح وإبراز إجمالي أرباح وخسائر المؤسسة. (حواس، 2008/2007، صفحة 190)

**5- مفهوم الملاحق:** هو وثيقة تلخيصية، يعد جزء من التقارير المالية، يعطي تفسيرات مكتملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية من أجل فهم أفضل للميزانية وجدول حسابات النتائج، ويخضع عرض البيانات في الملاحق لشروطين هما: أن يكون هذا العنصر ذا أهمية نسبية أي أنه سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة إذا لم يعرض ضمن الملاحق أن يكون بالإمكان قياس هذا العنصر بموثوقية.

وتحتوي الملاحق على المعلومات التالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

- المعلومات الضرورية المكتملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بالمعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، العمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيرتها بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة هذه العمليات... الخ. (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 103)

### الفرع الثاني: مستخدمو القوائم المالية

تعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كم تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى.

ينقسم مستخدمو القوائم المالية إلى مستخدمون داخليون ومستخدمون خارجيون نعرضهم على النحو التالي:

#### أولاً: مستخدمون داخليون

(1) الملاك: يقصد بالملاك أولئك الذين استثمروا الموارد الاقتصادية في المنشأة ولذلك يهتمهم جدا أية معلومات عن أداء المنشأة. ونظرا لأن الملاك يمكن أن يبيعوا استثماراتهم في المنشأة مستقبلا، فإنهم يحتاجون أيضا إلى معلومات عن الربحية المتوقعة للمنشأة في المستقبل، بالإضافة إلى الربحية الماضية، وقدرة المنشأة على الاستمرار وربحية السهم (ردة و طاري، 2016، صفحة 102).

(2) المديرون: طبقا لنظرية الوكالة تمثل الإدارة وكيلا عن الملاك في استخدام وإدارة مواردهم التي استثماروها في المنشأة. وفي ضوء الأداء الاقتصادي للمنشأة يتم تقييم أداء الإدارة وعادة ما يسعى المديرون لتحقيق أعلى أداء اقتصادي ممكن لان ذلك سينعكس إيجابيا عليهم.

(3) الموظفون: يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأداء الوظيفي ومدى التحسين الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية. (ابو نصار و حميدات، 2017، صفحة 05)

ثانيا: مستخدمون خارجيون

(1) المقرضون: وهم مهتمون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليهم سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

(2) الموردون والدائنون التجاريون والآخرون: وهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ماذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق.

(3) العملاء: وهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع، خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الاجل معه أو الاعتماد عليه.

(4) الحكومات ووكالاتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي نشاطات المشروع كما يطلبون معلومات من اجل تنظيم نشاطات المشروع وتحديد السياسات الضريبية وكأساس للإحصاءات الدخل القومي واحصاءات مشابهة.

(5) الجمهور: تؤثر المشاريع على أفراد الجمهور بطرق متنوعة على سبيل المثال قد تقدم المشاريع مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين. (نور و ابراهيم، 2014، صفحة 27)

المطلب الثالث: اهمية واهداف القوائم المالية

الفرع الأول: أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي: أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

أ- أداة اتصال: فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين العملاء، البنوك...، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.

ب- وسيلة في تقييم الأداء: أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعية تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.

ج- وسلبية في اتخاذ القرارات الازمة: وتعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة، مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها. (مشري، 2008/2007، صفحة 67)

### الفرع الثاني: اهداف القوائم المالية

يشير إطار العمل إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع وأداءه المالي والتغير في مركزه المالية، بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية، كما يشير كذلك إلى أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض، تفني باحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات التي قد تكون هناك حاجة لها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، لأنها تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية، ولا تعرض معلومات غير مالية.

وعند مناقشة إطار عمل القوائم المالية ذات الأغراض العامة أشار هذا الإطار إلى ما يلي:

- حاجة المستخدمين إلى تقييم قدرة المشروع على توليد التدفقات النقدية، وتوقيت هذا التوليد ودرجة التأكد منه.
- إن المركز المالي للمشروع يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة وهيكله المالي، وسيولته ويسره وقدره على التكيف مع التغيرات في البيئة.
- الحاجة للمعلومات المتعلقة بالرسمية لتقييم التغيرات في الموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة المشروع في المستقبل.
- فائدة معلومات المركز المالي للمشروع في تقييم أنشطته الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية.
- إن معلومات المركز المالي تحتويها الميزانية، ومعلومات الأداء تحتويها قائمة الدخل.

وقد أشار إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية أن هناك فرضيتين أساسيتين تقوم عليها القوائم المالية هما أساس الاستحقاق وفرض الاستمرارية. (كاجيجي و فال، 2006، صفحة 138، 137)

كما ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية.

كذلك فقد ورد في نفس الإطار ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، ولا كنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية.

لكن القوائم المالية تظهر نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدها مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرارية في الاستثمار في المنشأة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو منشأة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها. (القاضي و حمدان، 2012/2011، صفحة 357)



المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالوثائق المالية

المطلب الأول: التدقيق الجبائي والقوائم المالية

القوائم المالية الأساسية تبدأ من الميزانية وصولاً إلى الملاحق، والتي تتطلب تفهم المعلومات المحاسبية وتدارك الأخطاء تخوفاً من المتابعات الضريبية التي تنجر عنها، وهذا كله اعتماداً على الفحص والتحقق من خلال الإفصاح على هذه القوائم، وصولاً إلى قيام المكلف بتقديم تصريحاته الضريبية بأدق وبشفافية تامة، من أجل خروج المدقق الجبائي في النهاية إلى تقديم تقريراً نهائياً معتمداً من طرف المستخدمين لهذه القوائم والتصريحات سواء كانت المحاسبية أو حتى الجبائية منها، وبمر هذا التقرير على:

الفرع الأول: الفحص والتحقيق الجبائي للقوائم المالية

الذي يقوم بالتحقيق والفحص هو المدقق سواء كان داخلياً أو خارجياً، ومنه يعرف المدقق خارجياً بأنه: "بعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، صفحة 07)

الفحص الجبائي هو تصفح الظاهري للبيانات والتصريحات الجبائية دون تتبع والتغلغل للقوائم المالية من أجل تحقيق الربح الجبائي من خلال النتيجة المحاسبية.

أما التحقيق فهو تتبع الإفصاح على القوائم المالية: وهو شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة بقوائمها عن الأعوام السابقة مع مراعات الوعاء الضريبي والمادة الخاضعة لها. (حجازي، صفحة 21، 22)

إيضاح التغير في الطرق المحاسبية وكذا السياسات الضريبية المتبعة وبمراى من المكلف إخضاعها إما للنظام الحقيقي (إذا ما تعدى رقم أعماله 30.000.000 دج)، وإما إلى النظام الجزائي (إذا ما قل رقم أعماله عن 30.000.000 دج) دون تماطل أو تحايل.

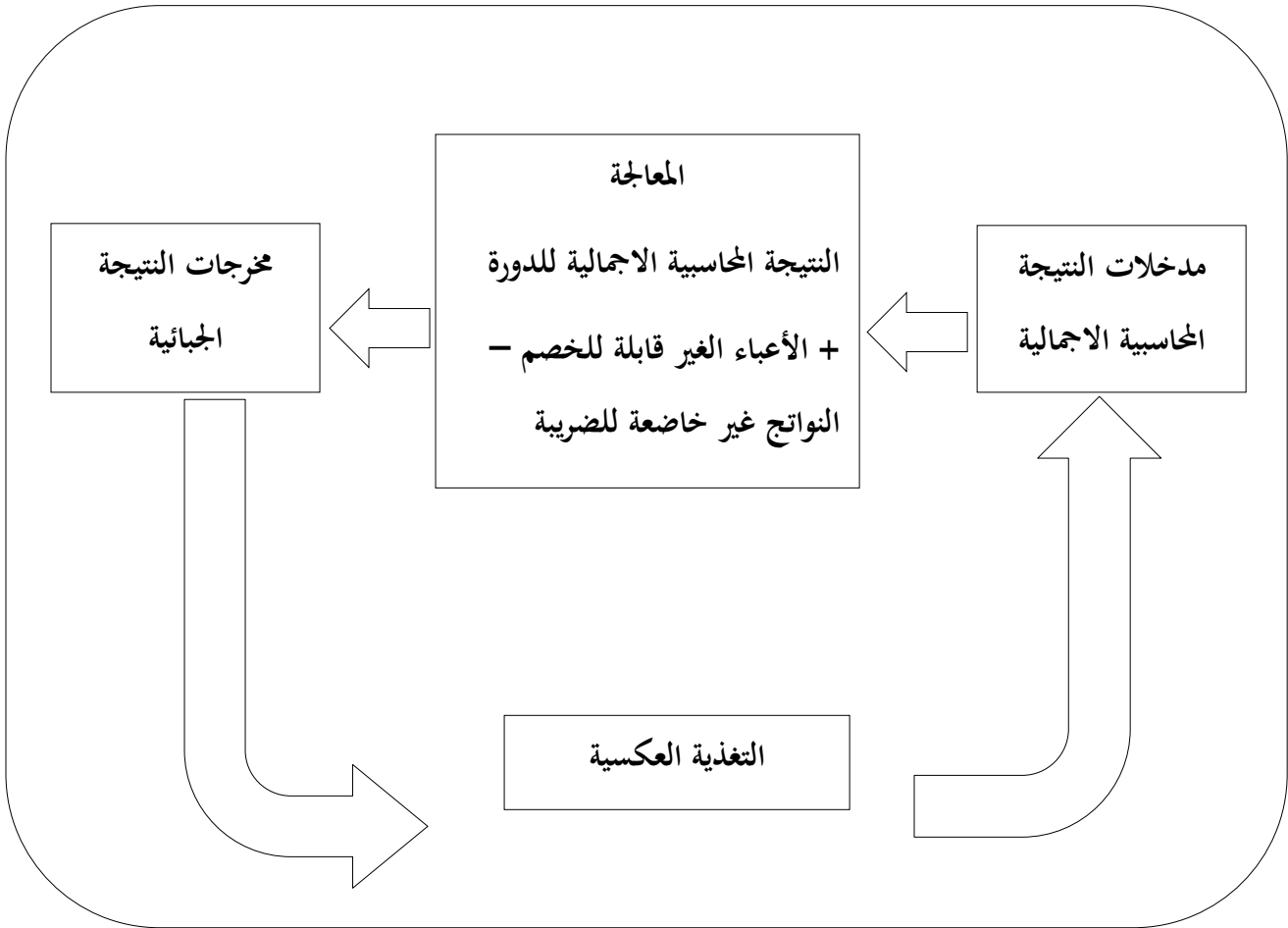
الإفصاح عن قائمة التغيرات في حقوق رأس المال أو قائمة الأرباح، بمراعات النظام الضريبي المتبع، وأساس فرض الضريبة، مع التدقيق والرقابة على هذه التصريحات.

تحديد الربح الجبائي من خلال خصم المبالغ الأشهار المالي والكفاءة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج). (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، صفحة 39)

إن تحديد الربح الجبائي مبدؤه الربح المحاسبي إذ أن:

الربح الجبائي (النتيجة الجبائية) = النتيجة المحاسبية للإجمالية للدورة + الأعباء غير قابلة للخصم - نواتج غير خاضعة للضريبة. (عدون و مامش، 2008، صفحة 129)

الشكل رقم (01-05): يوضح تحديد الربح الجبائي (النتيجة الجبائية)



المصدر: (عدون و مامش، 2008، صفحة 129)

#### الفرع الثاني : التقرير الجبائي للقوائم المالية

من المعروف أن الجباية الضريبية تهدف بالدرجة الأولى إلى ترجمة الوقائع إلى أرقام دون أن تسهم في نشوء هذه الوقائع، فالضريبة علم هادف إلى اكتشاف هذه الواقع فتسجيلها ، وتبويبها ثم عرضها في إطار صورة صادقة لما حدث ضمن قوائمها المالية ، فليس فقط تحديد النتيجة الجبائية فقط .

. فالمحاسبة تهدف إلى تقديم نشاطات المشروع بطريقة منتظمة، فهي وسيلة أساسية في الإدارة تحدد الربح الخاضع للضريبة بفضل هذه القوائم ، فمن خلالها يمكن تحديد عائدات الاستثمار في المشروع وتقديم الربح .

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقريراً نهائياً والمتمثلة في:

- تقرير المصادقة يتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبررة.
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء.
  - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
  - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
  - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
  - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
  - تقرير خاص تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم، أو حسب الحصص الاجتماعية.
  - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم". (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، صفحة 07)

### 1- قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في دعم الرقابة الجبائية

#### 1-1 - قدرة فحص الدفاتر المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية:

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي ألزمها القانون التجاري الجزائري، و الممثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، لكون هاذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة المالية من بدايتها إلى نهايتها، و على العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد و التأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في : المادة 11 من القانون التجاري : " يمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، و ترقم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد".

نرى من خلال دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل المرحلة الأولى في العمل الميداني الذي يقوم به العون المدقق وخاصة في المجال التدقيق الجبائي، و التي على أساسها قد يكون لديه حكم أولي على محاسبة المكلف بالضريبة، و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم التدقيق في المجال الجبائي. (شتوي، 2008، صفحة 60)

#### 1 - 2 - فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم التدقيق الجبائية :

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي، لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة المحاسبية والجبائية، والمعبرة عن وضعية المركز المالي الميزانية)، و حجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة المالية، وعلى العون المدقق أن يكون حريص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، وهذه المقارنة تتم بين الميزانيات

المحاسبية وجداول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها، لتساعد المدقق على التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزونات، والقيم الجاهزة و غيرها من الحسابات الأخرى.

وعليه نرى مما سبق عرضه أن هذه الوثائق المحاسبية الختامية تعتبر وسيلة فعالة لكشف الاختلالات و التجاوزات التي قد يرتكبها المكلف، وهذا عن طريق مقارنة الميزانيات المحاسبية وجدول النتائج للسنوات المدقق فيها بعد نقلها على استثمارات خاصة بالإدارة الجبائية، و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق المحاسبية الختامية يساعد على دعم الرقابة الجبائية. (شتوي، 2008، صفحة 65)

### 3-1- فحص الوثائق الثبوتية و مساهمتها في دعم التدقيق الجبائي :

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العملية المسجلة، كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الثبوتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتحلل بها الوثيقة من طبيعتها القانونية، و مدى الاعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم، و توقيع الجهة المحررة للوثيقة، و غيرها من المعايير المتعارف عليها في شرعية تبرير أي وثيقة إثبات الملكية مال، أو صرف نفقة ما، أو حتى الاستفادة من شيء ما.

و عليه نرى من خلال دراستنا لهذه الوثائق الثبوتية، التي تعتبر سند قانوني، للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية السابقة، نستطيع القول في النهاية أن حسن فحص الوثائق الثبوتية من حيث الشكل قد يساعد في دعم الرقابة الجبائية. (خالد امين، 2010، صفحة 81)

### 2 - قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في دعم التدقيق الجبائي

#### 1-2- قدرة رقم الأعمال التجاري في التدقيق الجبائي :

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون و كثرة المبيعات المحققة خلال الدورة دون التعقيدات الموجودة في الأنشطة الأخرى، و عليه فالمدقق يجد سهولة تامة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة، و هذا بجمع المعلومات و المصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا، وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد في دعم التدقيق الجبائي. (صديقي و طواهر، 2010، صفحة 74)

#### 2-2- قدرة رقم الأعمال الصناعي في دعم التدقيق الجبائي :

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية، وهذا نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره من الأنشطة الأخرى بسبب تعقد مهامه، و التي تختلف

من قطاع لأخر، و عليه يوجب على المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال الذي يتميز بالتقنيات العديدة في مجال الصناعة، إلا أن المشرع الجزائري الجبائي كان بالمرصاد للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها المدقق في كشف الأخطاء والتجاوزات التي تخفي الوجه الحقيقي لحجم النشاط الممارس من المكلف. (صديقي و طواهر، 2010، صفحة 82)

والمدقق بجوزته الكثير من المؤشرات، والتي من بينها المعيار الجزائري للتدقيق 560 (الأحداث اللاحقة) للفقرة (5) التي تنص: " من واجب المدقق وضع الاجراءات الكفيلة بجميع العناصر المثبتة الكافية، والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير، والتي تتطلب إحداث التعديلات على الكشوف المالية، أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة قد تم تحديدها.

قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقيق في الوثائق المحاسبية، أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية 31 / 12 / ن. وتاريخ تقرير المدقق 30/04/ن"، والتي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف جبائي حسب الحالة التي يراها أنسب كطلب توضيحات من المنافذ التي يلجأ إليها في حالة مواجهة مصاعب على مستوى تقنيات الإنتاج المعقدة، وهذا ما يمتلكه من حقوق منحها له المشرع الجبائي لإتمام المهمة المسندة إليه. وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد يساعد على دعم التدقيق الجبائي. (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017، الصفحات 03-06)

### المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة الوثائق المالية

#### الفرع الأول: جودة الوثائق المالية وخصائصها

##### أولاً: مفهوم جودة القوائم المالية

الجودة كمصطلح يقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته، وكما عرفت الجودة بأنها ترتبط ببرنامج يتضمن التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء المراد تحقيقه استناداً إلى الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، كذلك المسؤولين عن القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية لأهدافها ومن أهم الصفات التي أقرتها دراسة (asobat) لتقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية هي: الملائمة القابلية للتحقيق التحرر من التحيز القابلية للقياس الكمي. (المطيري، 2012، صفحة 34)

وطبقاً لتعريف Financial Analysts Federation (FAF) فإن الجودة تعني الوضوح والشفافية، وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب، أما منظمة International Certified Accounting Public Accountant (AICPA) فإن اللجنة الخاصة بالتقارير المالية ترى أن الجودة هي مدى القدرة على استخدام المعلومات في المجال التنبؤ، ومدى ملائمة

المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المنظمة. (سامي، 2009، صفحة 27)

ثانيا: الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية

هي الصفات او الخصائص التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) الصادر عام 1966 اهم الخصائص التي يجب ان تتمتع بها المعلومات المحاسبية لتصبح ناجحة بملاءمة المعلومات والوثوق بها او درجة الاعتماد عليها.

أ/ الملاءمة: الملاءمة هي المعلومات التي تمكن متلقيها من توظيفها بفعالية بحيث تحقق الغاية المرجوة منها وتساعد على تحقيق الأهداف العامة للمنظمة.

كما أن المعلومات المحاسبية تمثل القاعدة الأساسية التي يركز عليها أصحاب القرار، لذلك فهي تتحكم بمصير المنظمات في بعض القرارات لذلك فيجب توخي الحذر في قياس هذه المعلومات ويجب إيصالها إلى متخذي القرار بكل موضوعية وشفافية.

ولأجل تحقيق صفة الملاءمة يجب أن تتوفر الصفات النوعية الفرعية التالية:

**1- التوقيت المناسب:** أي توصيل المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت المناسب الذي يمكنهم من تحقيق أكبر فائدة مرجوة من هذه المعلومات، إذ إن المعلومات التي يكون توقيتها مناسبة تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومة والمعلومات الملائمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات والموجهة إليه أيضا، إذ أن خاصية السرعة يمكن أن تتمثل في النقاط التالية:

أ- ندرة وجود أخطاء وتناقضات في التقارير ومخرجات النظام.

ب- يمكن الاعتماد على البيانات الناتجة من النظام.

ج- يوفر النظام المطبق معلومات دقيقة.

**2- القدرة على التنبؤ:** إذ إن التنبؤ بالمعلومات تعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقرينة من الواقع فإنها تكون أكثر ملاءمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها.

**3- التغذية المرتدة (القدرة على إعادة التقييم):** كلما توافرت في المعلومات التي يخرجها النظام سمة الارتدادية، أسهمت في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية، وكلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار، أي يؤدي بالنهاية إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية بشكل عام، وكلما زادت من ملاءمة المعلومات لاتخاذ القرارات بشكل خاص. (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 103)

### ب/ المصدقية والموثوقية

وتعرف بأنها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق ذلك بتوافر (صدق التمثيل، وقابلية التحقق والحيادية)، وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة المكتملة لخاصية الملاءمة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء المهمة والتحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية؛ بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. إذن المعلومات غير الدقيقة، لا يمكن اعتبارها معلومات آمنة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية قياس مخاطر الائتمان. (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 103)

### الفرع الثاني: قياس جودة المعلومة المالية

إن قياس جودة المعلومة يعتبر أمراً نسبياً غير دقيق، ومع ذلك هناك بعض المعايير التي أجمع عليها الباحثون والتي تتمثل في:

أ. **الدقة:** تمثيل المعلومة لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

ب. **المنفعة:** تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها، ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصور التالية:

– **منفعة شكلية:** تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار؛

– **منفعة زمنية:** توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب؛

– **منفعة مكانية:** الحصول عليها بسهولة؛

– **منفعة تقييمية أو تصحيحية:** أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

ج. **الفاعلية:** تعبر على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال الموارد المحددة، أي مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار في ظل موارد محددة.

د. **التنبؤ:** يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بما استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، واستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات، وتخفيض حالة عدم التأكد (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 104)

### الفرع الثالث: دور التدقيق الجبائي في تحسين جودة الوثائق المالية

يساهم التدقيق الجبائي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال:"

– يعمل التدقيق الجبائي على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دوراً هاماً ورئيساً إذ يستطيع المدقق اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية

- يساهم التدقيق الجبائي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء
- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات الحاسبية التي ينجها النظام المحاسبي في المؤسسة (زلاسي، 2010/2009، صفحة 44)



### خلاصة الفصل

يمكننا القول إن التدقيق الجبائي أداة ووسيلة لاكتشاف الغش أو التهرب الضريبي، فمن خلال مراحل العملية تتم التخفيف من الخطر الضريبي للمؤسسة الاقتصادية ولمزاولة الوصول إلى الفعالية المثلى للأداء الجبائي، هذه المراحل تمكن القائم على عملية التدقيق من تحديد ما إذا كانت المؤسسة تحاول التهرب من ضريبة ما، أو تستعمل طرق غير مشروعة لمخالفة القانون الجبائي، وتكون عملية التدقيق الجبائي أكثر فعالية في تحديد الغش والتهرب الضريبي، إذا كان القائم عليها مراجع خارجي مستقل أو موظف كفى من إدارة الضرائب.

يمكن القول أيضا أن المؤسسة في حاجة ماسة إلى التدقيق الجبائي الذي يظهر كوسيلة مثلى للوصول إلى تشخيص جبائي للمؤسسة، والذي يسمح بتكوين فكرة أو صورة شاملة عن الجباية في مؤسسة ما أو جزء منها، هذا ما يميزها عن باقي مهام التدقيق التي مست الجانب الجبائي كالتدقيق المحاسبي والتدقيق القانوني، والتي تعتبر ذات أهداف أكثر عمومية، حيث لا يمكن اعتبارها فحصا معمقا للجباية في المؤسسة، هذا التشخيص الجبائي الذي يخرج به التدقيق الجبائي. يعتبر أداة بين أيدي المسيرين لاتخاذ قرارات التسيير سواء من خلال المعلومات التي تقدمها لهم عن وجود الخطر الجبائي وحجمه، وكيفية التقليل منه، أو من خلال حكمها على مدى ملائمة القرارات الجبائية المتخذة من طرفهم.

يمكن القول في الأخير: أن التدقيق الجبائي لا يهدف إلى إيجاد وسائل تسمح باكتشاف الغش أو التهرب الجبائي أو بالتصديقه عليه فقط، لكن تجاوز الأمر بالقضاء أو حتى التقليل من العبء الجبائي مع احترام أحكام التشريعات الجبائية السارية المفعول، والاستغلال بأقصى قدر ممكن للامتيازات الجبائية التي تتضمنها.

كما نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات للمؤسسة، كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في صنع القرارات الاقتصادية إضافة إلى أنما تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين وبأقل تكلفة ممكنة. مما يستلزم على المدقق إبداء رأي فني محايد باعتباره متخصصا ونزيها متمثلا في تقرير، مع ضرورة إيصال هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخرى.

## الفصل الثاني

مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية

لمؤسسة التسيير السياحي \_بسكرة\_

### تمهيد

بعد عرض الجانب النظري وبعد الدراسة المفصلة التي قمنا بها حول متغيري الدراسة وهما مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية للمؤسسة، والذي تطرقنا من خلاله إلى الأطر النظرية، سنقوم في هذا الفصل بربط أهم نقاط الجانب النظري بالجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، والتي تعد من أهم المؤسسات الجزائرية وهي تابعة لقطاع الفنادق والسياحة، وعليه سنقوم في هذا الفصل بالتطرق للمؤسسة بشكل عام ثم سنحاول اسقاط معالم التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة وذلك بتدقيق مجموعة من الضرائب ثم تقييم عملية التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة التسيير السياحي -بسكرة-

المبحث الثاني: اسقاط معالم التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة

المبحث الثالث: تقييم عملية التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة

### المبحث الأول: تقديم مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B)\*

في هذا المبحث سنحاول تقديم مؤسسة التسيير السياحي بسكرة في ثلاثة مطالب وذلك بالتطرق الى التعريف بالمؤسسة ثم التحدث عن إمكانياتها ونشاطها وصولا إلى هيكلها التنظيمي.

#### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

في هذا المطلب سنتطرق إلى نشأة المؤسسة ومختلف المراحل التي مرت بها، وصولا إلى أهم التغيرات التي حصلت على رأس مالها الاجتماعي.

#### الفرع الأول: نشأة المؤسسة

مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (باختصار: E.G.T. Biskra)، المنشأة بالمرسوم رقم 216/83 الصادر في 26 مارس 1983، انبثقت عن عملية إعادة هيكلة قطاع السياحة، والتي مست الشركات الوطنية (ALTOUR وSONATHERM)، وفي المرحلة الأولى ورثة المؤسسة الوحدات التالية نتيجة إعادة الجدولة.

1. مركب حمام الصالحين بسكرة.

. فندق الزيبان بسكرة.

3. فندق سوف الوادي.

وفي خطوة ثانية تقررا إعادة تطوير المؤسسة تجسد بالمرسوم رقم: 48/85 بتاريخ 2 مارس 1985، الأخيرة ركزت على نقل جزء من التراث سابقا، تديرها مؤسسة التسيير السياحي للشرق (E.G.T. Est)\* إلى مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، متمثلا في الوحدات التالية:

1. فندق الواحة تقرت.

2. فندق لوس الوادي.

3. فندق القلعة المسيلة

\* (E.G.T.B) : Entreprises de gestion du tourisme Biskra.

\* (E.G.T. Est) : Entreprises de gestion du tourisme Est.

### الفرع الثاني: مراحل تغير رأس المال الاجتماعي للمؤسسة

كجزء من تنفيذ القانون 01/88 المؤرخ في 12 يناير 1988 الخاص بتوجيه المؤسسات العامة الاقتصادية، تحولت مؤسسة التسيير السياحي (E.G.T. Biskra)، بقانون التوثيق رقم 483/90 مؤرخة 21 مارس 1990، إلى شركة ذات أسهم، وقد حدد رأس المال الأولي بـ 20.000.000 دينار جزائري مقسمة إلى 200 سهم بقيمة 100.000 دينار جزائري للسهم، المساهمات موزعة كما يلي:

1- صندوق المساهمات الخدمائية %40.2.

2- صندوق مساهمات البناءات %30.3.

3- صندوق مساهمات الصناعات المختلفة %30.

وفي عام 1992 استفادت المؤسسة من إجراءات التوحيد المالية التي سمحت لها بالزيادة في رأس مالها بمقدار حوالي 89 مليون دينار جزائري، ليصبح رأس مال المؤسسة مقدرا بـ: 109.000.000 دينار جزائري.

وقد اشتركت هذه الزيادة في رأس المال بالكامل من قبل صندوق الخدمات الذي أصبح المساهم الأكبر بـ 89 %، وفي عام 1994 تم نقل الأسهم بين صندوق مختلف الصناعات والخدمات لصالح هذه الأخيرة لي يكون رأس المال في ذلك الوقت، على النحو التالي.

1. صندوق المساهمات الخدمية 1030 سهم بنسبة 94,5% من رأس المال.

2. صندوق مساهمات مختلف الصناعات 60 سهم بنسبة 05,5% من رأس المال.

وفي سنة 1995 عرف رأس المال زيادة بمقدار 91 مليون دينار جزائري ليصبح قيمته

200.000.000 دج ناتجة عن ارتفاع قيمة حصة السهم من 100.000 دينار جزائري إلى 183486 دينار جزائري، مع إعادة تنظيم الشركة القابضة حيث أصبحت مملوكة بالكامل للخدمات العامة القابضة سنة 1996، ثم الشركات تسيير مساهمات الدولة سنة 2000، نتيجة لإنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة. وتم تعزيز قاعدة رأس المال للمؤسسة في عام 2007 بزيادة، وارتفع هذا الأخير من 200.000.000 دج إلى قيمة 782.000.000 دج، حيث تم الاكتتاب بشكل كامل بواسطة مؤسسة تسيير مساهمة الدولة (SGP - GESTOUR) وفي 30 مارس 2013 تم زيادة رأسمال إلى 835.400.000 دج بواسطة إدماج رصيد الحسابات الجارية للشركاء.

## الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية لمؤسسة التسيير السياحي \_بسكرة\_

### المطلب الثاني: طبيعة عمل المؤسسة وإمكاناتها

في هذا المطلب سنتطرق إلى طبيعة عمل المؤسسة المبين في نشاطها الأساسي وصولاً إلى إمكانيات المؤسسة.

#### الفرع الأول: طبيعة عمل المؤسسة

تتمثل مهمة المؤسسة في الترويج للسياحة، فهي مسئولة عن تطوير وإدارة وتنظيم وتسويق أي منشأة سياحية في الصحراء، نشاطها يتعلق أساساً بالفنادق والمنتجعات والمركبات السياحية، واستثمرت المؤسسة كمنشآت ثانوية منذ عام 1996 في المطاعم وإعداد الموظفين، وتدار المؤسسة من قبل مجلس إدارة يتألف من ستة أعضاء، بوجود عضوين يمثلان حقوق العمال، وحالياً تدار من طرف مدير عام، ووظائف المؤسسة الرئيسية مراقبة من المديرية العامة، وتمثل هذه الوظائف في:

مديرية الوسائل والإدارة، مديرية المالية والمحاسبة، مديرية العمليات والتسويق والمرافق، خلية التدقيق.

الفرع الثاني: إمكانيات المؤسسة: وتتجلى إمكانيات المؤسسة في سعة استيعاب النزلاء ومساحتها وما تحتويه من موارد بشرية.

1. قدرات الاستقبال: الجدول التالي يبين قدرة المؤسسة على الاستقبال وفق الهيكلة الجديدة، في مختلف الفنادق التي تقوم بتسييرها إضافة إلى مركب حمام الصالحين.

#### الجدول رقم (02-01): قدرات الاستقبال في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة.

السعة الحالية						تاريخ الاستغلال	الوحدة
حمام	معالجة	غطاء	سرسر	شالي	غرف		
600	1550	300	398	72	110	1976	حمام الصالحين (بسكرة)
/	/	150	196	/	98	1971	فندق الزيبان (بسكرة)
/	/	100	182	/	89	1971	فندق سوف (الوادي)
/	/	150	138	/	69	1972	فندق الواحة (تقرت)
/	/	130	296	/	147	1995	فندق القلعة (المسيلة)
/	/	150	192	/	96	1997	فندق لوس (الوادي)
<b>600</b>	<b>1550</b>	<b>980</b>	<b>1402</b>	<b>72</b>	<b>609</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية لمؤسسة التسيير السياحي \_بسكرة\_

2. المساحة: فيما يتعلق بالمساحة، فبعد انتهاء المؤسسة من الاستحواذ على جميع الوحدات الموجودة على تراثها، أصبح وضع المؤسسة كالتالي:

الجدول رقم (02-02): مساحة كل وحدة وقيمتها بالدينار

القيمة (دج)	تاريخ الفتح	مساحة الوحدات			الوحدة
		مساحة غير مبنية	مساحة مبنية	مساحة اجمالية	
4.538.368.80	1988/05/12	24هك و 4127م <sup>2</sup>	26.014م <sup>2</sup>	27هك و 141م <sup>2</sup>	حمام الصالحين (بسكرة)
504.865.92	1988/09/21	15.000م <sup>2</sup>	5.272م <sup>2</sup>	20.272م <sup>2</sup>	فندق الزيبان (بسكرة)
3.100.000.00	1995/05/03	21.772م <sup>2</sup>	8.844م <sup>2</sup>	30.615م <sup>2</sup>	فندق لوس (الوادي)
1.882.156.00	2000/02/22	11.492م <sup>2</sup>	5.500م <sup>2</sup>	16.992م <sup>2</sup>	فندق الواحة (تقرت)
4.500.471.00	2002/06/02	12.778م <sup>2</sup>	10.200م <sup>2</sup>	22.978م <sup>2</sup>	فندق القلعة (المسيلة)
1.749.419.10	2005/05/22	7.593م <sup>2</sup>	6.000م <sup>2</sup>	13.593م <sup>2</sup>	فندق سوف (الوادي)

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية لمؤسسة التسيير السياحي \_بسكرة\_

03: الموارد البشرية: بتاريخ 2018/12/31 وضفت المؤسسة ما مجموعه 914 موظف من بينهم 83 متعاقد حسب الفئات المهنية كما يلي:

جدول رقم (02-03): توزيع العمال في المؤسسة

المجموع	الدائمين	المتعاقدين	المجموع
إطار	13	09	22
الاعوان التطبيقيين	92	15	107
العمال	231	59	290
المجموع	336	83	419

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: نشاطات واهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي

الفرع الأول: نشاطات المؤسسة

تتمثل نشاطات المؤسسة فيما يلي:

- تطوير الإنتاج والمنتجات
- تعزيز إستراتيجيه الأعمال.
- إعادة تهيئة كل الفنادق.
- التخطيط والتوجيه.
- رصد ومراقبة وإدارة الكيانات التشغيلية.
- توحيد القوائم المالية للعمليات والبيانات.
- مراقبة وتحديث واعادة تأهيل الوحدات وتطوير الأعمال.
- حماية التراث.



- نشر وتدريب الموارد البشرية.

### **الفرع الثاني: أهداف المؤسسة**

تتمثل في الآتي:

- تحقيق أرباح وهو الهدف الرئيسي للمؤسسة.

- تقديم خدمات أفضل للزبائن لكسب أكبر قدر ممكن منهم.

- استمرارية النشاط.

- زيادة ونمو وتطور أعمال المؤسسة.

- تحقيق متطلبات الزبائن وذلك بتقديم الخدمات.

- المساهمة في تطوير مستوى السياحة.

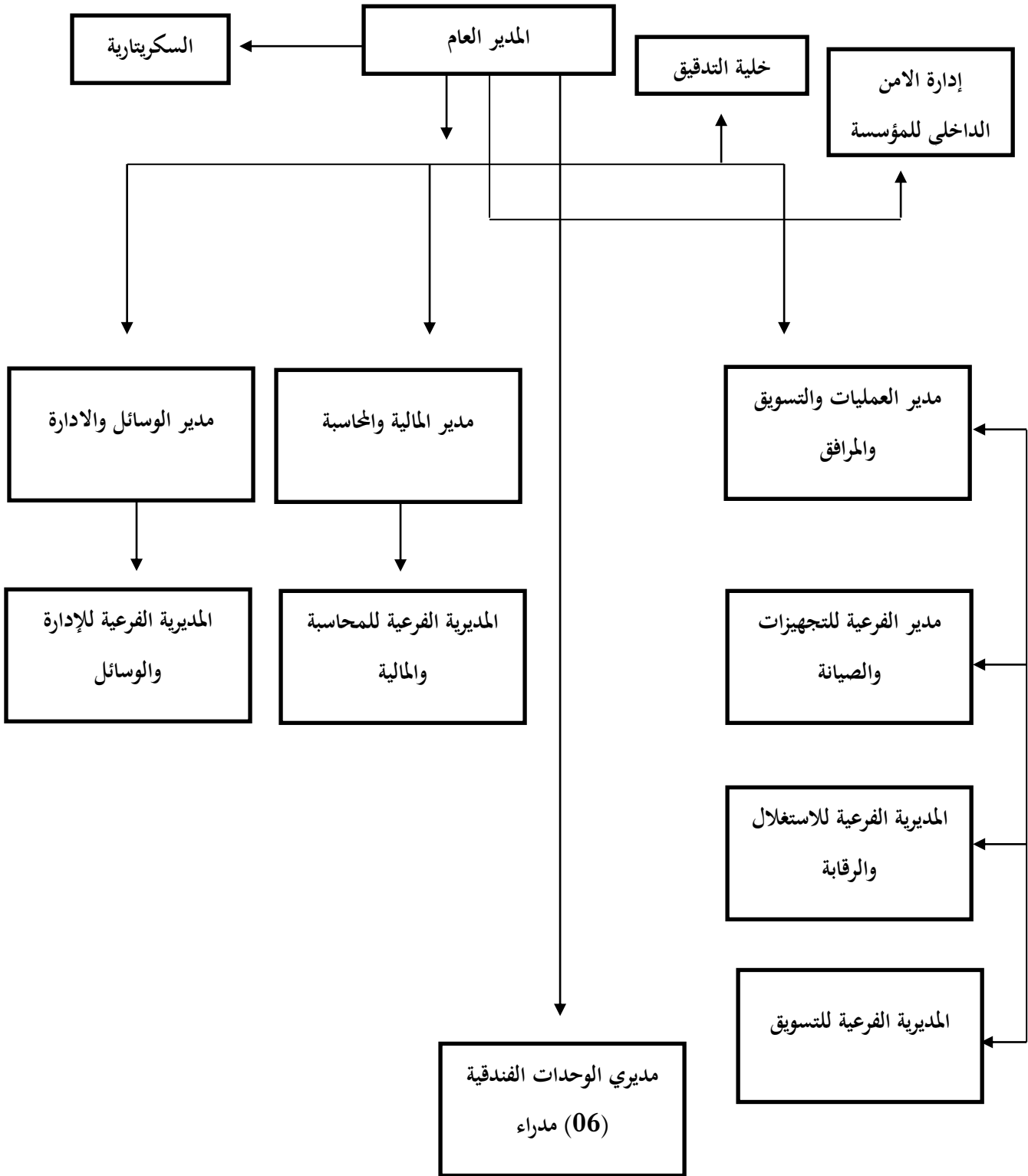
- مواكبة التطورات الخدمية لتلبية رغبة الزبون.

### **الفرع الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة**

سنتعرف من خلال هذا الفرع على الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي -بسكرة- وتوضيح الأقسام المكلفة بالوظائف والأطراف الأخرى المساهمة في التسيير.

أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (01-02): الهيكل الإداري للمؤسسة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة

1. تعريف المدير العام: القيام بأداء جميع المهمات والمسؤوليات المرتبطة بالمدير العام، والمشاركة والفعالية في تحديد وصياغة الأهداف، وكذلك تخطيط وتنظيم سير العمل بالمؤسسة بما يضمن تحقيق الأهداف المحددة.

المهام والمسؤوليات:

- المشاركة في وضع الأهداف الرئيسية والمشاركة في صياغتها.

- المشاركة في وضع الخطط وتقديم النصائح والمشورة.

- الاعتماد النهائي للميزانية السنوية قبل عرضها.

- الاعتماد المبدئي للترقيات وزيادات في الأجور.

والمدير العام مسؤول مسؤولية مطلقة وكاملة على الأداء العام للمؤسسة وعلى كل القرارات التي يوقع عليها والسلطة في محاسبة ومراجعة أعمال وتوقيع الجزاءات الإدارية والمالية.

2. تعريف السكرتارية: هي تلك الوظيفة التي تقدم معاونات أو خدمات للإدارة أو الرؤساء سواء كانت هذه المعاونات أو الخدمات فنية أو مكتبية حتى يكون سير الإدارة جيد وتعتبر السكرتارية القلب النابض لأي مؤسسة.

3. تعريف الإدارة المالية والمحاسبية: تعد الإدارة المالية والمحاسبية أنما النظام المالي الذي يتم من خلاله تجميع ومعالجة وتحليل وإعداد التقارير حول أهم معلومات التي تهدف إلى مساعدة المؤسسات في التحقق من موقفها المالي وبما يمكنها من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة لها وتوضح موقفها المالي للمستفيدين وحاملي الأسهم وتحقيق الرقابة والمتابعة المستمرة على صورة النشاط داخل المؤسسة.

4. المديرية الفرعية للمحاسبة والمالية: تتكفل المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة بالتالي:

- تحضير مشروع الميزانية.

- متابعة تنفيذ الميزانية.

- تحضير الاعتمادات وضمان مراقبتها وتنفيذها.

- متابعة التمويل التي تضمنها الوحدات والهيكل.

- تحسين محاسبة المؤسسة وتشمل المصالح الآتية:

✓ مصلحة الميزانية والمحاسبة.

✓ مصلحة تمويل.

✓ مصلحة مراقبة وتسيير والصفقات.

**5. تعريف الإدارة والوسائل:** الإدارة تهدف إلى تنظيم الجهود والنشاط الجماعي للأفراد كما أن الإدارة تقوم على تحديد خطى سير العمل وتعتبر إدارة الوسائل هي كيفية تسيير الوسائل التي في حوزة المؤسسة.

**6. تعريف المديرية الفرعية للإدارة والوسائل:** وتتكون المديرية الفرعية للإدارة والوسائل من مديرتين وهم كالاتي:

**المديرية الفرعية للمستخدمين:**

- تسيير مستخدمي الهياكل المركزية للمديرية العامة.

- تسيير مستخدمي المصالح الخارجية وضمان متابعة وتقييمه. وضع أجهزة الاستشارية واللجان المتصلة بالشؤون الاجتماعية للهياكل التابعة للمديرية العامة للضرائب.

- التكفل بالعقوبات التأديبية وبالمنازعات الإدارية. والتكفل بشكاوى الزبائن.

**المديرية الفرعية للوسائل:**

- ضمان تسيير وصيانة العتاد والممتلكات التي في حوزة المؤسسة.

- ضمان تسيير الوثائق وحفظ الأرشيف

**7- تعريف وحدة التدقيق:** وحدة التدقيق هو ذلك التدقيق التي يقوم به موظفون داخل هذه الوحدة يعملون داخل المؤسسة وهو كذلك من المقومات الرئيسية لأي نظام سليم للرقابة ويعتبر التدقيق الداخلي أداة من أهم أدوات الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على نشاط المؤسسة ويهدف التدقيق إلى مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها على أكمل وجه عن طريق تزويدها بالتحليل والتقييم المناسب عن الأنشطة التي يتولى المدقق مراجعتها ويتم تحقيق هذا الهدف الشامل عن طريق مجموعة من الأعمال التي تشمل على سبيل المثال:

- فحص وتقييم مدى سلامة وكفاية نظم الرقابة المالية والمحاسبية.

-التأكد من الالتزام بالخطط والإجراءات الإدارية.

- التأكد من صحة وسلامة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات الإدارية.

## الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية لمؤسسة التسيير السياحي \_بسكرة\_

- التأكد من حماية المشروع من السرقة والاختلاس.

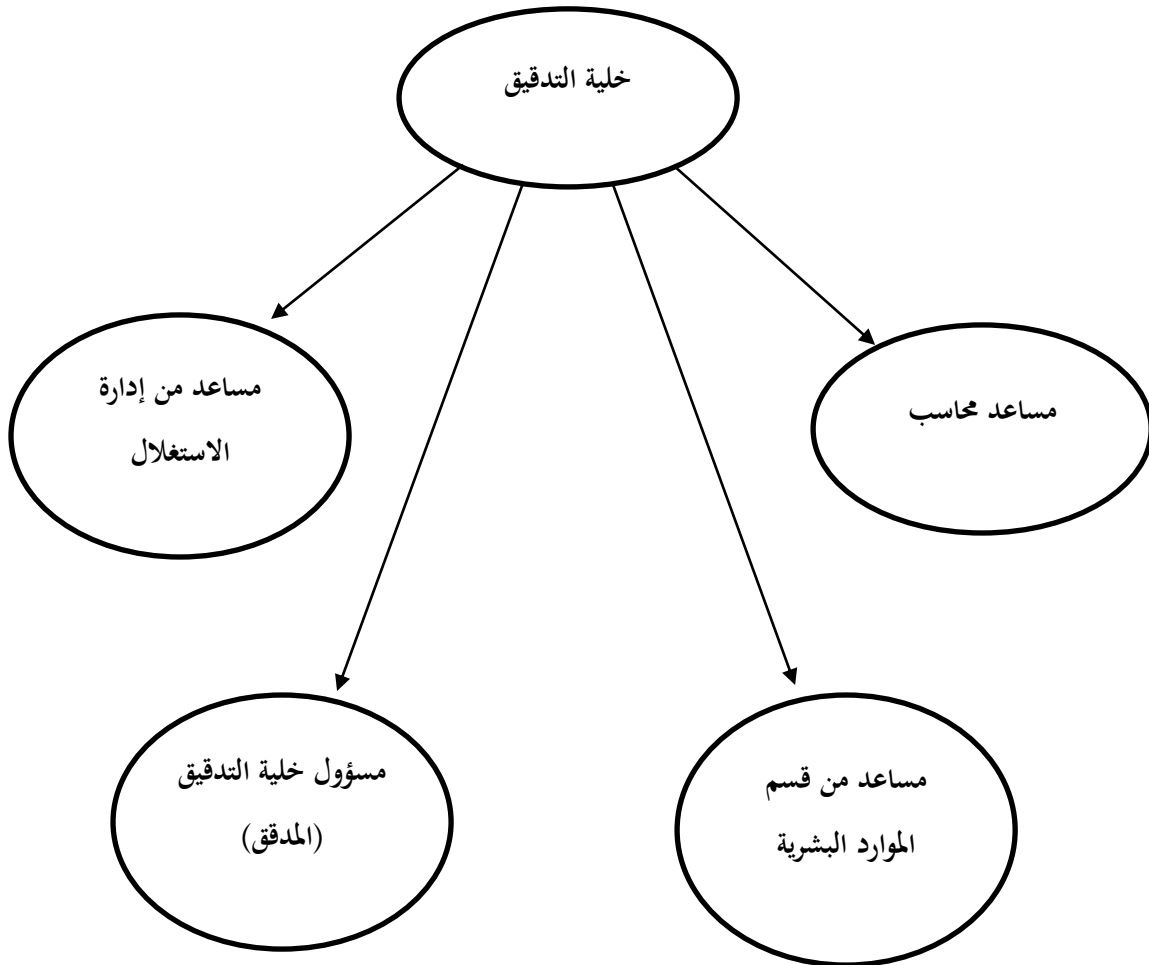
- تقييم كفاءة الأداء فيما يتعلق بالمهام التي كلف العاملون القيام بها.

هيكل خلية التدقيق: تتكون خلية التدقيق من مسؤول خلية التدقيق وهو المدقق ثلاثة مساعدين له هما مساعد من إدارة الاستغلال ومحاسب ومساعد من قسم الموارد البشرية، ومن مهام هذه الخلية ما يلي:

- التعرف على مكان الغش والتلاعب والأخطاء ومحاولة إيجاد حلول لها.

- القيام بتدقيق الأنشطة المختلفة لكل قسم من الأقسام، ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.

الشكل رقم: (02-02) هيكل خلية التدقيق



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مقابلة مع المدقق

**8-تعريف إدارة الأمن الداخلي بالمؤسسة:** تعتبر من أهم المصالح في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتصلح بمهام حماية المؤسسة ومختلف مرافقها وهيكلها من الناحية الأمنية ويسهر على تسييرها رئيس يعين بقرار يصدر على مستوى المديرية وإدارة المؤسسة وتتكون الأمن الداخلي من أعوان أمن يقومون بتأسيس المؤسسة وذلك عن طريق المداومة المستمرة لأعوان الأمن في كل الأوقات دون انقطاع، ومزود بكاميرات المراقبة في مختلف جهات ومرافق المؤسسة.

**تعريف إدارة التسويق:** هي جهة مركزية تقوم بوظائف تخطيط وتوجيه وتنظيم وتنسيق ورقابة أوجه النشاط المتعلقة الخدمات من أماكن إنتاجها حين وصوله إلى الزبائن وتكون بأفضل جودة.

### **9. المديرية الفرعية للتجهيز والصيانة:** وتتكفل المديرية بما يأتي:

- ضمان تزويد الهيئات التابعة للمؤسسة بوسائل.

- ضمان تجهيز وصيانة الممتلكات المنقولة وغير المنقولة.

- مسك سجل الجرد. وضمان الحفاظ على أرشيف المؤسسة وصيانتها.

- ضمان تسيير وسائل نقل المؤسسة للمؤسسة.

**10. المديرية الفرعية للاستغلال والرقابة:** وتتكفل هذه المديرية بالرقابة على سائر الأعمال ومشاريع المؤسسة وتعتبر وسيلة الإدارة لتأكد من صدق التصريحات التقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات الإدارية وتحقق إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتصيلحات الصادرة.

**11. المديرية الفرعية للتسويق:** وتتكفل هذه المديرية بالعمليات والأنشطة التي تعمل على اكتشاف رغبات العملاء وتطوير خدماتهم التي تشبع رغباتهم وتحقق للمؤسسة الربح خلال فترة زمنية مناسبة ويمكن يقال عن أن تسويق فن البيع إلا أن الخدمات هي جزء من العملية.

**12. تعريف مديري الوحدات الفندقية:** وهم الأشخاص المسؤولين والمباشرين عن إدارة الفندق وتقوم بعض مهامهم على تنظيم وتوجيه خدمات الفندق، التحكم في الميزانية ووضع الخطط المالية، تشجيع الأعمال التجارية وحفظ الأرباح والنفقات، التوظيف والتدريب، سماع مشاكل وشكاوى العملاء، تأكد من أماكن الإقامة، إعادة النظر في الموظفين.

### المبحث الثاني: اسقاط معالم التدقيق الجبائي على الوثائق المالية

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي للمحاسبة والتي على أساسها يتم اتخاذ أهم القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة، وإن الاعتماد على القوائم المالية في تقييم أداء المؤسسة وتشخيص وضعيتها المالية مازال معمولاً به بفضل بروز معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإقرار المالي التي طورت الكشوف المالية بما يتناسب مع المحيط الجديد، حيث سنقوم في هذا المبحث الى بالتدقيق في الضرائب الموجودة في القوائم المالية، وذلك لسنتي 2018/2017 و سنتطرق الى الجانب التقني والعملية للتدقيق الجبائي ومطابقة المعطيات للوصول الى النتائج.

#### المطلب الأول: التدقيق في محاسبة المؤسسة

##### الفرع الأول: التدقيق في الضرائب الموجودة في بنود جدول الميزانية

سنقوم بفحص المستندات والوثائق المتعلقة بالضرائب وكذلك ميزانية المؤسسة و جدول حسابات النتائج لسنة 2018/2017 (الملاحق من رقم: 01 الى 04) ومطابقة المعطيات وطرح النتائج المتحصل عليها.

#### أولا جانب الأصول:

قمنا بقراءة تحليلية لجدول ميزانية مؤسسة التسيير السياحي بسكرة لسنتي 2017-2018

وذلك للتدقيق في البنود الجبائية، وتحصلنا على الملاحظات التالية:

**الضرائب وما شابهها:** نلاحظ من خلال قائمة الميزانية لجانب الأصول أن الضرائب وما شابهها بلغت في سنة 2017 بمقدار: 14.162.793.42 دج. مقارنة بسنة 2018 والتي بلغت بمقدار: 19.751.194.07 دج. ومن هنا نلاحظ أن المؤسسة سجلت نسبة زيادة كبيرة مقارنة بالسنة السابقة 2018 حيث تجاوزت 5.588.400.65، مع زيادة 39.45%.

#### ثانيا: جانب الخصوم:

بعد الاطلاع على جانب الخصوم في ميزانية مؤسسة التسيير السياحي -بسكرة- لسنتي 2017 - 2018، وذلك من خلال التدقيق في البنود الجبائية الحسابات التالية:

**الضرائب:** بعدما قمنا بلعب دور المدقق الجبائي للمؤسسة في فحص الضرائب الموجودة في جانب الخصوم تبين لنا أنها بلغت في سنة 2017 بمقدار 27201147.50 دج، على غرار سنة 2018 التي قدرت ب 34625474.81 دج، وهذه الزيادة الذي التي قدر بنسبة 27.29 %، راجع إلى الزيادة في النتيجة الصافية.

## الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية لمؤسسة التسيير السياحي \_بسكرة\_

### الفرع الثاني: التدقيق في الضرائب الموجودة في بنود جدول حسابات النتائج للمؤسسة

بعد فحصنا لجدول حسابات النتائج (الملحق رقم: 05، 06) قمنا بتحليل عناصر الضرائب التالية:

نتيجة الدورة (قبل الضرائب المستحقة): بلغت نتيجة الدورة لسنة 2017 قبل فرض الضريبة بمقدار 407245686.73 دج، على غرار سنة 2018 التي قدرت ب 357210920.68 دج، وكان الفارق بنسبة 14 %.

الضرائب المستحقة: من خلال فحصنا للضرائب الموجودة في جدول حسابات النتائج تبين لنا في سنة 2017 قد وصلت إلى 22770305.75 دج، مقارنة بسنة 2018 التي قدرت ب: 21019977.49 دج، حيث سجلت نسبة انخفاض ب: 7.68 %، وهذا الانخفاض راجع إلى انخفاض حجم المبيعات.

### المطلب الثاني: الجانب التقني والعملي للتدقيق الجبائي

بما أن المؤسسة لا تمتلك قسم للتدقيق الجبائي يقوم بفحص وتقييم التزاماتها الجبائية (خدمة لذاتها) من إيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم وتحديد الأوعية الضريبية، إلا أنها تعتمد على خلية التدقيق، وذلك لضمان تسيير جبائي سليم يمكنها من الابتعاد عن المخاطر الجبائية سواء في التصريحات أو في التسديدات.

### الفرع الأول: التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة (TVA)

كأي مؤسسة أخرى، تخضع مؤسسة التسيير السياحي -بسكرة- في مزاولة نشاطها من عمليات الشراء والبيع إلى المعدل العادي في الرسم على القيمة المضافة (TVA) المقدر ب: 19% وذلك طبقا لما جاء في المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020.

#### - تسديد الرسم على القيمة المضافة

يتم تسديد ضريبة الرسم على القيمة المضافة المصرح بها في وثيقة G50 لدى مفتشية الضرائب لولاية بسكرة.

من خلال اليوميات المساعدة والفواتير، إذ يجب على المدق التأكد من:

- صحة التسجيلات المحاسبية.

- لا توفر الوثائق الثبوتية والشروط الشكلية.

- الإشعار بالتسديد.



### الفرع الثاني: التدقيق في الرسم على النشاط المهني (TAP)

يقوم هنا المدقق من التأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من مبلغ للإيرادات الإجمالية المهنية المحققة أو رقم الأعمال دون احتساب الرسم على القيمة المضافة، ودون نسيان التدقيق في التخفيضات للعناصر الواجب عدم احتسابها في الوعاء.

وتخضع مؤسسة التسيير السياحي -بسكرة- الى معدل 02% لضريبة الرسم على النشاط المهني، كما أنها مستفيدة من تخفيضات جبائية في الرسم على النشاط المهني، كما هو مذكور في قانون الضرائب والرسوم المماثلة، وذلك لحصولها على استثمارات من الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار (ANDI)، بغرض تجديد هياكلها السياحية.

وعلى المدقق التحقق من:

- التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني.
- في حالة وجود امتيازات جبائية من (ANDI)، يجب توفر مقرر الاستفادة من المزايا الجبائية.
- وجود الوثائق والمستندات الجبائية
- كما يقوم المدقق بالتأكد من التسجيل المحاسبي.
- الحساب الصحيح للرسم على النشاط المهني.

تحسب النسبة المعفاة من الرسم على النشاط المهني (TAP) كالتالي:

النسبة المعفاة = الاستثمارات الجديدة / الاستثمارات الجديدة + القديمة

### الفرع الثالث: التدقيق الجبائي على الدخل الإجمالي خاص بالأجور

يقوم المدقق بمراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور (IRG) من خلال التواصل مع مصلحة المستخدمين الخاصة بانشغالات العاملين في المؤسسة من أجور ومرتببات والمعاشات والريوع، ويتم التأكد من المبالغ المصرح بها وطريقة احتسابها عن طريق سلم الاقتطاع الخاص بالأجور كما هو مبين في (الملحق رقم 07). كما يجب على المدقق التأكد من التسجيل المحاسبي للعملية.

ويتم كذلك التأكد من صحة الحساب من خلال جمع مقتطعات ضريبة الأجور من مجموع أجور العمال واستخراج الضريبة حسب سلم اقتطاع الأجور، ويتم التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور في وثيقة G50، كما يجب إيداع هذا التصريح قبل الأجل المحددة.

### الفرع الرابع: التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تعتبر من اهم الضرائب التي يسددها أي شخص اعتباري، ويتم حسابها وتسديدها من طرف المؤسسة وفقا لما نص له القانون الجبائي الجزائري، وتفرض على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة حيث تدفع هذه الضريبة مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة من قبل المكلف بالضريبة، تقدم في تصريح سنوي في وثيقة (GI) كما قبل الأول من ماي من السنة التي سنة الاستغلال،

- يجب على المدقق التأكد من التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات

- يجب عدم نسيان بعض الخصومات او الأعباء والاستردادات عند حساب النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة.

### المطلب الثالث: تقييم عملية التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة

من خلال دراستنا للموضوع قمنا بفحص الوثائق والمستندات المحاسبية والجبائية المتعلقة بالضرائب والرسوم المؤسسة التسيير السياحي -بسكرة- لسنتي 2017 - 2018، توصلنا إلى مجموعة من النتائج حول هذه الدراسة التطبيقية، وذلك من خلال المنهج التحليلي الذي يقوم بتحليل المعلومات المراد الحصول عليها، حيث تمثلت هذه النتائج المستخلصة في:

• التصريحات الجبائية خالية من الأخطاء من ناحية الشكل (المادة الضريبية، الاسم والعنوان التجاري... الخ) والمضمون (المعدلات المفروضة، طريقة الحساب، الأرقام)

• التدقيق الجبائي الذي يقوم به شخص كموظف بالمؤسسة، يسمح بتشخيص جبائي للمؤسسة، وضمان آجال إيداع التصريحات الجبائية.

• المؤسسة منضبطة في عملية إيداع تصريحاتها الجبائية في الآجال المحددة.

• المؤسسة منضبطة في عملية تسديد مختلفة الضرائب والرسوم في الآجال المحددة.

• عدم وجود مصلحة للتدقيق الجبائي لكن توجد مصلحة التدقيق الداخلي من ضمن مهامها التدقيق الجبائي.

• من خلال عملية التدقيق تبين أن المؤسسة لا تتعرض لأي مخاطر جبائية، كما أنها لا تستعمل أي غش ضريبي اتجاه الإدارة الضريبية، وذلك لاستفائها بالتزاماتها الجبائية.

### خلاصة الفصل

. من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، وهو الدراسة الميدانية التي أجريت على مؤسسة التسيير السياحي -بسكرة-، وذلك لمعالجة موضوع مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية للمؤسسة، كان ذلك من خلال فحصنا لمختلف الوثائق والمستندات المحاسبية والجبائية لسنة 2017-2018 المتحصل عليها من المؤسسة، تبين أن ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل لها في هذا الفصل كالتالي:

- التدقيق الجبائي يساهم في دعم وتحسين جودة الوثائق المالية.

- يعمل التدقيق الجبائي على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال إعداد تقرير نهائي للمدقق والذي يحتوي على معلومات تتضمنها الوثائق المالية والتي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية للمؤسسة.

# الخاتمة

### الخاتمة

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع التدقيق الجبائي ومدى مساهمته في دعم الوثائق المالية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها أداة إدارية تابعة لإدارة العليا في المؤسسة، بحيث تعمل على اكتشاف أي خلل في وثائق المالية للمؤسسة.

إن إسقاط الجانب النظري على مؤسسة التسيير السياحي - بسكرة، قد أظهر لنا كيفية سير عملية التدقيق الجبائي ومدى أهميته في المؤسسة، وكيف يساهم دعم وتحسين جودة الوثائق المالية الذي تبين لنا أنه قوي ومقبول على العموم، وهذا ما يثبت لنا ان للتدقيق الجبائي دور فعال في المؤسسة.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصلين السابقين، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية:

• بالنسبة إلى الفرضية الأولى: بينت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية، حيث وضحت أن التدقيق الجبائي له دور في تحسين جودة الوثائق المالية للمؤسسة.

بالنسبة للفرضية الثانية: أكدت الدراسة التطبيقية صحة هذه النظرية باعتبار أن التدقيق الجبائي يساهم في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وبالتالي توفر لنا وثائق مالية خالية من الأخطاء وترفع من مستوى المصدقية والموثوقية لدى مختلف الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة.

### الاقتراحات المقدمة

زيادة عدد المدققين في المؤسسة، وتفادي اختيار ممثلين عن كل مصلحة.

• القيام بدورات تكوين للمدققين من أجل الرفع من تأهيلهم العلمي، وتطوير قدراتهم حتى يظل مواكبا للمستجدات التي تطرأ على المعايير والقواعد التي تحكم المهنة؛

• ادخال تكنولوجيا المعلومات أثناء قيامه بعملية التدقيق، بالإضافة إلى توفير نظام قوي لحماية المعلومات من الضياع أو الاختراق؛

• العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الجبائي لما تبلغه من أهمية كبيرة ودور فعال في دعم إدارة المؤسسة.

### آفاق الدراسة

لا شك أنه رغم الجهود المبذولة في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة لتناول كل شيء بالتفصيل، إلا أنه يكون أن يكون جسر يربط بين البحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية أبحاث أخرى نذكر منها:

- دور التدقيق الجبائي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛

- التدقيق الجبائي وأثرها على التجارة الإلكترونية.

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

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الواجهة
	شكر وتقدير
	الاهداء
	ملخص الدراسة
	قائمة الاشكال
	قائمة الجداول
أ-ث	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي والوثائق المالية للمؤسسة</b>	
02	تمهيد
03	<b>المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي</b>
03	<b>المطلب الأول: ماهية التدقيق</b>
03	الفرع الأول: نشأة التدقيق
05	الفرع الثاني: تعريف التدقيق
05	الفرع الثالث: أنواع التدقيق
08	<b>المطلب الثاني: ماهية التدقيق الجبائي</b>
08	الفرع الأول: تعريف ومبادئ التدقيق الجبائي
11	الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي
12	الفرع الثالث: انواع التدقيق الجبائي وعلاقته بأنواع التدقيق الأخرى والمفاهيم المشابهة له
17	<b>المطلب الثالث: مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي</b>
17	الفرع: الأول: الإطار النظري لعملية التدقيق الجبائي
22	الفرع الثاني: المراحل العملية للتدقيق الجبائي
31	<b>المبحث الثاني: الإطار النظري للوثائق المالية</b>
31	المطلب الأول: ماهية الوثائق المالية
31	الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية
32	الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية
32	<b>المطلب الثاني: مكونات القوائم المالية ومستخدموها</b>
32	الفرع الأول: مكونات القوائم المالية
35	الفرع الثاني: مستخدمو القوائم المالية
36	<b>المطلب الثالث: أهمية واهداف القوائم المالية</b>



## فهرس المحتويات

36	الفرع الأول: أهمية القوائم المالية
37	الفرع الثاني: اهداف القوائم المالية
38	<b>المبحث الثالث: علاقة التدقيق الجبائي بالوثائق المالية</b>
38	<b>المطلب الأول: التدقيق الجبائي والقوائم المالية</b>
38	الفرع الأول: الفحص والتحقق الجبائي للقوائم المالية
39	الفرع الثاني: التقرير الجبائي للقوائم المالية
42	<b>المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة الوثائق المالية</b>
42	الفرع الأول: جودة الوثائق المالية (القوائم المالية) وخصائصها
44	الفرع الثاني: قياس جودة المعلومات المالية
44	الفرع الثالث: دور التدقيق الجبائي في تحسين جودة الوثائق المالية
46	<b>خلاصة الفصل</b>
<b>الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الوثائق المالية لمؤسسة التسيير السياحي _بسكرة_</b>	
48	تمهيد
49	<b>المبحث الأول: تقديم مؤسسة التسيير السياحي _بسكرة_</b>
49	<b>المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة</b>
49	الفرع الأول: نشأة المؤسسة
50	الفرع الثاني: مراحل تغير رأس المال الاجتماعي للمؤسسة
51	<b>المطلب الثاني: طبيعة عمل المؤسسة وامكانياتها</b>
51	الفرع الأول: طبيعة عمل المؤسسة
51	الفرع الثاني: إمكانيات المؤسسة
53	<b>المطلب الثالث: نشاطات واهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي</b>
53	الفرع الأول: نشاطات المؤسسة
54	الفرع الثاني: اهداف المؤسسة
54	الفرع الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة
60	<b>المبحث الثاني: اسقاط معالم التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة</b>
60	<b>المطلب الاول: التدقيق في محاسبة المؤسسة</b>
60	الفرع الاول: التدقيق في الضرائب الموجودة في بنود جدول الميزانية
61	الفرع الثاني: التدقيق في الضرائب الموجودة في بنود جدول حسابات النتائج
61	<b>المطلب الثاني: الجانب التقني والعملية للتدقيق الجبائي</b>
61	الفرع الأول: التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة (TVA)
62	الفرع الثاني: التدقيق الجبائي على النشاط المهني (TAP)
62	الفرع الثالث: التدقيق الجبائي على الدخل الإجمالي خاص بالأجور

## فهرس المحتويات

63	الفرع الرابع: التدقيق الجبائي على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة (IBS)
63	المطلب الثالث: تقييم عملية التدقيق الجبائي على الوثائق المالية للمؤسسة
64	خلاصة الفصل
67-66	الخاتمة
71-69	فهرس المحتويات
77-73	قائمة المراجع
85-79	الملاحق

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

### I. الكتب

1. احمد فنيديس. (2014). *منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر*. مصر: المكتبة المصرية للنشر والتوزيع.
2. احمد قايد نورالدين. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية*. عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.
3. ادريس عبد السلام شتوي. (2008). *المراجعة معايير واجراءات*. ليبيا: جامعة قار يونس.
4. خالد امين عبدالله. (2010). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. عمان: مطبعة الاتحاد.
5. خالد علي احمد كاجيجي، و ابراهيم ولد محمد فال. (2006). *نظرية المحاسبة*. المملكة العربية السعودية: دار المريخ.
6. حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2011/2012). *المحاسبة الدولية ومعاييرها*. دمشق: جامعة دمشق.
7. حسين احمد الدحوح، و حسن يوسف القاضي. (2009). *مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار العملي والاجراءات العملية*. الاردن: دار النشر والتوزيع.
8. رضا خلاصي. (2014). *شذرات النظرية الجبائية*. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر.
9. عبد الفتاح الصحن . (2000). *اصول المراجعة*. الدار الجامعية.
10. عبد الناصر ابراهيم نور، و ايهاب نظمي ابراهيم. (2014). *المحاسبة المتوسطة*. الاردن: دار المسيرة.
11. محمد ابو نصار، و جمعة حميدات. (2017). *معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية*. الاردن: وائل للنشر.
12. محمد بوتين. (2003). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجءيامعية.
13. محمد تهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2003). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
14. محمد عباس محرز. (2008). *اقتصاديات الجبائية والضرائب*. الجزائر: دار هومة.
15. محمد عبد القادر الديسيطي. (2009). *المراجعة مدخل متكامل*. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
16. محمد ابراهيم هندي. (2007). *الادارة المالية مدخل تحليلي معاصر*. الاسكندرية: المكتب العربي الحديث.

## قائمة المراجع

17. مسعود صديقي، و محمد التهامي طواهر. (2010). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. الوادي: مطبعة مزوار.
  18. ناصر دادي عدون، و يوسف مامش. (2008). *أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي*. الجزائر: دار المحمودية العامة.
  19. وجددي حامد حجازي. (بلا تاريخ). *تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية*. الجزائر.
- ## II. الرسائل والاطروحات
1. أمينة ولدرويس. (2016/2015). *التدقيق الجبائي كاداة لمطابقة المؤسسة الاقتصادية لاحكام القانون(مذكرة ماجستير)*. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، البلدة: جامعة البلدة 02.
  2. ايمان صحراوي. (2020/2019). *اثر اعتماد جودة المعلومات المالية على اعداد القوائم المالية في الجزائر (اطروحة دكتوراه)*. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
  3. بوعلام واهي. (2004). *اثر المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي(رسالة ماجستير)*. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
  4. حسناء مشري. (2008/2007). *دور واهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات (مذكرة ماجستير)*. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس.
  5. رياض زلاسي. (2010/2009). *اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية(مذكرة ماجستير)*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
  6. سعيدة رحيش. (2014/2013). *مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الابلاغ المالي الدولية (اطروحة دكتوراه)*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس: جامعة احمد بوقرة.
  7. سمية قحמוש. (2013/2012). *دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية(اطروحة دكتوراه)*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
  8. سميرة بوعاكاز. (2015/2014). *مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي(اطروحة دكتوراه)*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

## قائمة المراجع

9. شهرزاد مغدوري. (2020/2019). دراسة اثر امتثال مراقبي الحسابات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، البلدية: جامعة البلدية 2(لونيسى علي).
10. صالح حميداتو. (2012/2011). دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (مذكورة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
11. صلاح حواس. (2008/2007). التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية(اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر.
12. عائشة بن عثمان. (2019/2018). اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي(اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
13. علي مانع المطيري. (2012). دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في تحسين مخاطر الائتمان في البنوك الالكترونية. كلية الاعمال: جامعة الشرق الاوسط.
14. فاتح سردوك. (2004/2003). دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية(مذكورة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
15. فتيحة اميرة. (2018). دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية(مذكورة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر .
16. لياس قلاب ذبيح. (2018/2017). اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي(اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر .
17. محمد امين لونيسة. (2017/2016). تطور مهنة التدقيق في الجزائر واثره على تحسين جودة المعلومات المالية(اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
18. محمد سامي لزعر. (2012/2011). التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (اطروحة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة منتوري.
19. ميلود عزوز. (2017/2016). دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين جودة التسيير (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

### III. الملتقيات

1. حواس زروق. (2010). كيف يمكن ادراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة القرارات التمويلية السلمية والرشيده من قبل المسير. فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار. ورقة: جامعة قاصدي مرباح.

### IV. المجالات والدوريات

1. ايمان صحراوي ، و فريد بيالة. (2019). اهمية تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تحقيق جودة المعلومات المالية. دراسات في الاقتصاد والتجارة المالية.
2. بوعلام وهي. (2009). نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة. الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، سطيف: جامعة فرحات عباس.
3. خديجة ردة، و محمد العربي طاري. (2016). الادوات المستخدمة في تحليل القوائم المالية واهميتها كالية لتشخيص الوضع المالي للمؤسسات. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية.
4. عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية.
5. فتيحة أميرة. (2017/2016). دور المراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.
6. مجدي محمد سامي. (2009). دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية.

### V. القوانين والمراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (26 07 2008). قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 2009/03/25.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2010). القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2017). المعايير الجزائرية للتدقيق 560 (الاحداث الاحقة). المجلس الوطني للمحاسبة.

4. قانون الرسوم على رقم الاعمال. (2020). المديرية العامة للضرائب.

5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2020). المديرية العامة للضرائب.

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية

1. Bougon, P., & Vallée, J.-M. (1986). **Audit et Gestion fiscale**. Edition clef.
2. Khelassi , R. (2013). **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**. alger: BERTI Editions.
3. M Colin ,(1985) .**la vérification fiscale** .,Paris: édition : Economica.
4. Olivier, H. (2000). **le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit(thèse doctorat)**. université Toulouse.
5. Renard, J. (2010). **théorie et pratique d'audit interne**. éditions d'organisations.



# الملاحق

الملحق رقم (01): ميزانية مؤسسة التسيير السياحي بسكرة جانب الاصول لسنة 2017

EGT.Biskra-Exercice-2017

BISKRA

N° D'IDENTIFICATION 098307010005043001

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2017		2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles		5 764 000,00	5 647 749,97	116 250,03
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains		598 192 368,80		598 192 368,80
Bâtiments		814 905 714,85	372 049 024,87	442 856 689,98
Autres immobilisations corporelles		1 013 665 918,38	783 946 145,29	229 719 773,09
Immobilisations en concession				305 748 892,86
Immobilisations encours		223 826 904,31		223 826 904,31
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		410 156 737,16		410 156 737,16
Impôts différés actif		33 018 480,58		33 018 480,58
Comptes de liaison				31 866 646,77
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>3 099 530 124,08</b>	<b>1 181 942 920,13</b>	<b>1 937 887 203,95</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
Stocks et encours		35 006 517,24		35 006 517,24
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients		136 566 016,40	15 719 390,27	120 846 626,13
Autres débiteurs		379 760 484,31	46 788 515,91	333 971 968,40
Impôts et assimilés		14 162 793,42		14 162 793,42
Autres créances et emplois assimilés				2 383 513,69
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		366 173 108,43		366 173 108,43
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>931 668 919,80</b>	<b>61 507 906,18</b>	<b>870 161 013,62</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>4 031 199 043,88</b>	<b>1 222 196 826,31</b>	<b>2 808 048 217,57</b>
				<b>2 420 934 804,76</b>

الملحق رقم (02): ميزانية مؤسسة التسيير السياحي بسكرة جانب الاصول لسنة 2018

EGT.Biskra-Exercice-2018

Complexe Hammam Salihine BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098307010005043001

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		5 764 000,00	5 764 000,00		116 250,03
Immobilisations corporelles					
Terrains		598 192 368,80		598 192 368,80	598 192 368,80
Bâtiments		814 297 707,97	391 992 915,88	422 345 692,01	442 856 689,98
Autres immobilisations corporelles		1 024 621 155,03	612 490 447,86	212 130 707,37	229 719 773,09
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		294 578 039,11		294 578 039,11	223 826 904,31
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		552 156 737,16		552 156 737,16	410 156 737,16
Impôts différés actif		32 127 366,88		32 127 366,88	33 018 480,58
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 321 737 374,95	1 210 209 463,82	2 111 530 911,33	1 937 887 203,95
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		31 946 924,65	4 716 574,31	27 230 350,34	35 006 517,24
Créances et emplois assimilés					
Clients		124 900 548,90	35 387 890,28	89 512 658,62	120 846 626,13
Autres débiteurs		383 049 805,50	45 788 515,91	337 261 289,59	333 971 968,40
Impôts et assimilés		19 751 194,07		19 751 194,07	14 162 793,42
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		229 390 275,86	365 860,78	229 024 415,08	366 173 108,43
TOTAL ACTIF COURANT		789 038 748,98	86 258 841,28	702 779 907,70	870 161 013,62
TOTAL GENERAL ACTIF		4 110 776 123,93	1 296 468 304,90	2 814 310 819,03	2 808 048 217,57

الملحق رقم (03): ميزانية مؤسسة التسيير السياحي بسكرة جانب الخصوم لسنة 2017

EGT,Biskra-Exercice-2017

BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098307010005043001

-copie provisoire

	NOTE	2017	2016
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		835 400 000,00	835 400 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		1 146 832 080,80	1 116 620 298,73
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		55 299 150,37	107 971 782,07
Autres capitaux propres - Report à nouveau		50 136 289,81	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL I</b>		<b>2 087 667 520,98</b>	<b>2 059 992 080,80</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		491 099 366,98	135 905 363,43
Impôts (différés et provisionnés)		2 480 628,76	2 973 980,11
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		103 449 498,56	106 856 672,78
<b>TOTAL II</b>		<b>597 029 494,30</b>	<b>245 736 016,32</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		36 764 112,02	39 444 851,98
Impôts		27 201 147,50	32 665 722,28
Autres dettes		59 385 942,77	43 096 133,38
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>123 351 202,29</b>	<b>115 206 707,64</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>2 808 048 217,57</b>	<b>2 420 934 804,76</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (04): ميزانية مؤسسة التسيير السياحي بسكرة جانب الخصوم لسنة 2018

EGT.Biskra-Exercice-2018

Complexe Hammam Salihine BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098307010005043001

-copie provisoire

	NOTE	2018	2017
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		835 400 000,00	835 400 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		1 162 131 231,17	1 146 832 080,80
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-30 693 236,90	55 299 150,37
Autres capitaux propres - Report à nouveau		50 640 946,33	50 136 288,81
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL I</b>		<b>2 017 478 940,60</b>	<b>2 087 667 520,98</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		504 158 741,98	491 099 366,98
Impôts (différés et provisionnés)		2 179 250,00	2 480 628,76
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		107 488 938,10	103 449 498,56
<b>TOTAL II</b>		<b>613 826 930,08</b>	<b>597 029 494,30</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		95 729 436,70	36 764 112,02
Impôts		34 625 474,81	27 201 147,50
Autres dettes		52 650 036,84	59 385 942,77
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>183 004 948,35</b>	<b>123 351 202,29</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>2 814 310 819,03</b>	<b>2 808 048 217,57</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (05): جدول حسابات النتائج مؤسسة التسيير السياحي بسكرة لسنة 2017

EGT.Biskra-Exercice-2017

BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098307010005043001

-copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		595 651 868,99	718 971 296,65
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)		43 047 359,01	23 813 587,29
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>638 699 228,00</b>	<b>742 784 883,94</b>
Achats consommés		-157 141 372,48	-178 720 011,03
Services extérieurs et autres consommations		-31 264 809,78	-21 025 930,84
Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)		-43 047 359,01	-23 813 587,29
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-231 453 541,27</b>	<b>-223 559 529,16</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>407 245 686,73</b>	<b>519 225 354,78</b>
Charges de personnel		-276 435 486,41	-298 316 710,20
Impôts, taxes et versements assimilés		-22 770 305,75	-28 412 660,45
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>108 039 894,57</b>	<b>192 495 984,13</b>
Autres produits opérationnels		1 188 623,43	964 024,02
Autres charges opérationnelles		-4 307 761,56	-6 639 406,60
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-80 351 367,82	-84 319 856,79
Reprise sur pertes de valeur et provisions		10 688 935,16	20 395 209,31
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>35 258 323,78</b>	<b>122 895 954,07</b>
Produits financiers		10 785 342,45	12 930 348,30
Charges financières			
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>10 785 342,45</b>	<b>12 930 348,30</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>46 043 666,23</b>	<b>135 826 302,37</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-7 344 696,68	-25 604 713,70
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		16 600 180,82	-2 249 806,60
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>661 362 129,04</b>	<b>777 074 465,57</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-606 062 978,67</b>	<b>-669 102 683,50</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>55 299 150,37</b>	<b>107 971 782,07</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>55 299 150,37</b>	<b>107 971 782,07</b>

الملحق رقم (06): جدول حسابات النتائج مؤسسة التسيير السياحي بسكرة لسنة 2018

EGT.Biskra-Exercice-2018

Complexe Hammam Sallhine BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098307010005043001

-copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		545 743 679,02	595 651 868,99
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)		55 515 800,58	43 047 359,01
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>601 259 479,60</b>	<b>638 699 228,00</b>
Achats consommés		-159 064 444,62	-157 141 372,48
Services extérieurs et autres consommations		-29 488 313,72	-31 264 809,78
Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)		-55 515 800,58	-43 047 359,01
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-244 048 558,92</b>	<b>-231 453 541,27</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>357 210 920,68</b>	<b>407 245 686,73</b>
Charges de personnel		-284 447 411,48	-276 435 486,41
Impôts, taxes et versements assimilés		-21 019 977,49	-22 770 305,78
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>51 743 531,71</b>	<b>108 039 894,57</b>
Autres produits opérationnels		2 807 590,16	1 188 623,43
Autres charges opérationnelles		-4 428 501,30	-4 307 761,56
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-105 895 473,10	-80 351 367,82
Reprise sur pertes de valeur et provisions		15 719 390,27	10 688 935,16
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-40 053 462,26</b>	<b>35 258 323,78</b>
Produits financiers		9 972 222,22	10 785 342,45
Charges financières		-12 261,92	
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>9 959 960,30</b>	<b>10 785 342,45</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-30 093 501,96</b>	<b>46 043 666,23</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-10 000,00	-7 344 696,68
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		-589 734,94	16 600 160,82
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>629 758 682,25</b>	<b>661 362 129,04</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-660 451 919,15</b>	<b>-606 062 978,67</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-30 693 236,90</b>	<b>55 299 150,37</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-30 693 236,90</b>	<b>55 299 150,37</b>

الملحق رقم: (07) جدول الضريبة على الدخل الاجمالي خاص بالاجور

Impôt sur le Revenu Global (IRG) applicable sur les traitements, salaires et rémunérations prévus à l'article 66 du CIDTA, hors revenus des travailleurs handicapés moteurs, mentaux, non-voyants ou sourds-muets, ainsi que les travailleurs retraités du régime général.

Mensuel Soumis	IRG	Mensuel Soumis	IRG	Mensuel Soumis	IRG	Mensuel Soumis	IRG	Mensuel Soumis	IRG
15 000,00	0,00	15 490,00	0,00	15 980,00	0,00	16 470,00	0,00	16 960,00	0,00
15 010,00	0,00	15 500,00	0,00	15 990,00	0,00	16 480,00	0,00	16 970,00	0,00
15 020,00	0,00	15 510,00	0,00	16 000,00	0,00	16 490,00	0,00	16 980,00	0,00
15 030,00	0,00	15 520,00	0,00	16 010,00	0,00	16 500,00	0,00	16 990,00	0,00
15 040,00	0,00	15 530,00	0,00	16 020,00	0,00	16 510,00	0,00	17 000,00	0,00
15 050,00	0,00	15 540,00	0,00	16 030,00	0,00	16 520,00	0,00	17 010,00	0,00
15 060,00	0,00	15 550,00	0,00	16 040,00	0,00	16 530,00	0,00	17 020,00	0,00
15 070,00	0,00	15 560,00	0,00	16 050,00	0,00	16 540,00	0,00	17 030,00	0,00
15 080,00	0,00	15 570,00	0,00	16 060,00	0,00	16 550,00	0,00	17 040,00	0,00
15 090,00	0,00	15 580,00	0,00	16 070,00	0,00	16 560,00	0,00	17 050,00	0,00
15 100,00	0,00	15 590,00	0,00	16 080,00	0,00	16 570,00	0,00	17 060,00	0,00
15 110,00	0,00	15 600,00	0,00	16 090,00	0,00	16 580,00	0,00	17 070,00	0,00
15 120,00	0,00	15 610,00	0,00	16 100,00	0,00	16 590,00	0,00	17 080,00	0,00
15 130,00	0,00	15 620,00	0,00	16 110,00	0,00	16 600,00	0,00	17 090,00	0,00
15 140,00	0,00	15 630,00	0,00	16 120,00	0,00	16 610,00	0,00	17 100,00	0,00
15 150,00	0,00	15 640,00	0,00	16 130,00	0,00	16 620,00	0,00	17 110,00	0,00
15 160,00	0,00	15 650,00	0,00	16 140,00	0,00	16 630,00	0,00	17 120,00	0,00
15 170,00	0,00	15 660,00	0,00	16 150,00	0,00	16 640,00	0,00	17 130,00	0,00
15 180,00	0,00	15 670,00	0,00	16 160,00	0,00	16 650,00	0,00	17 140,00	0,00
15 190,00	0,00	15 680,00	0,00	16 170,00	0,00	16 660,00	0,00	17 150,00	0,00
15 200,00	0,00	15 690,00	0,00	16 180,00	0,00	16 670,00	0,00	17 160,00	0,00
15 210,00	0,00	15 700,00	0,00	16 190,00	0,00	16 680,00	0,00	17 170,00	0,00
15 220,00	0,00	15 710,00	0,00	16 200,00	0,00	16 690,00	0,00	17 180,00	0,00
15 230,00	0,00	15 720,00	0,00	16 210,00	0,00	16 700,00	0,00	17 190,00	0,00
15 240,00	0,00	15 730,00	0,00	16 220,00	0,00	16 710,00	0,00	17 200,00	0,00
15 250,00	0,00	15 740,00	0,00	16 230,00	0,00	16 720,00	0,00	17 210,00	0,00
15 260,00	0,00	15 750,00	0,00	16 240,00	0,00	16 730,00	0,00	17 220,00	0,00
15 270,00	0,00	15 760,00	0,00	16 250,00	0,00	16 740,00	0,00	17 230,00	0,00
15 280,00	0,00	15 770,00	0,00	16 260,00	0,00	16 750,00	0,00	17 240,00	0,00
15 290,00	0,00	15 780,00	0,00	16 270,00	0,00	16 760,00	0,00	17 250,00	0,00
15 300,00	0,00	15 790,00	0,00	16 280,00	0,00	16 770,00	0,00	17 260,00	0,00
15 310,00	0,00	15 800,00	0,00	16 290,00	0,00	16 780,00	0,00	17 270,00	0,00
15 320,00	0,00	15 810,00	0,00	16 300,00	0,00	16 790,00	0,00	17 280,00	0,00
15 330,00	0,00	15 820,00	0,00	16 310,00	0,00	16 800,00	0,00	17 290,00	0,00
15 340,00	0,00	15 830,00	0,00	16 320,00	0,00	16 810,00	0,00	17 300,00	0,00
15 350,00	0,00	15 840,00	0,00	16 330,00	0,00	16 820,00	0,00	17 310,00	0,00
15 360,00	0,00	15 850,00	0,00	16 340,00	0,00	16 830,00	0,00	17 320,00	0,00
15 370,00	0,00	15 860,00	0,00	16 350,00	0,00	16 840,00	0,00	17 330,00	0,00
15 380,00	0,00	15 870,00	0,00	16 360,00	0,00	16 850,00	0,00	17 340,00	0,00
15 390,00	0,00	15 880,00	0,00	16 370,00	0,00	16 860,00	0,00	17 350,00	0,00
15 400,00	0,00	15 890,00	0,00	16 380,00	0,00	16 870,00	0,00	17 360,00	0,00
15 410,00	0,00	15 900,00	0,00	16 390,00	0,00	16 880,00	0,00	17 370,00	0,00
15 420,00	0,00	15 910,00	0,00	16 400,00	0,00	16 890,00	0,00	17 380,00	0,00
15 430,00	0,00	15 920,00	0,00	16 410,00	0,00	16 900,00	0,00	17 390,00	0,00
15 440,00	0,00	15 930,00	0,00	16 420,00	0,00	16 910,00	0,00	17 400,00	0,00
15 450,00	0,00	15 940,00	0,00	16 430,00	0,00	16 920,00	0,00	17 410,00	0,00
15 460,00	0,00	15 950,00	0,00	16 440,00	0,00	16 930,00	0,00	17 420,00	0,00
15 470,00	0,00	15 960,00	0,00	16 450,00	0,00	16 940,00	0,00	17 430,00	0,00
15 480,00	0,00	15 970,00	0,00	16 460,00	0,00	16 950,00	0,00	17 440,00	0,00