

عنوان المقال

أثر قائمة التدفقات النقدية على تفعيل آلية التدقيق الجبائي

ملخص:

تعالج هذه الورقة البحثية امكانية الاستفادة من قائمة التدفقات النقدية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في عملية التدقيق الجبائي الممارسة من طرف مدقي إدارة الضرائب، بعد التأكد من عدم ادراجها ضمن القوائم الجبائية الملزمة على المكلفين بالضريبة المستحدثة منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010. بعد عرض ودراسة كلا من المتغيرين قد تم التوصل إلى ان قائمة التدفقات النقدية تتوفر على معلومات محاسبية ومالية عديدة تؤثر بشكل كبير في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وكشف مختلف الأخطاء والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلفين بالضريبة، أي أن قائمة التدفقات النقدية تؤثر في تفعيل آلية التدقيق الجبائي في الجزائر. الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي؛ قائمة التدفقات النقدية؛ النظام المحاسبي المالي؛ الضرائب والرسوم.

Résumé :

Ce document a été conçu pour traiter la possibilité de bénéficier de le tableau des flux trésoreries établi conformément au système de comptabilité financière SCF ,dans la pratique de l'audit fiscal par les auditeurs de l'administration fiscale , après avoir assuré qu'elle n'est pas inclus dans les tableaux fiscaux contraignants pour les contribuables mise au point par le système de comptabilité financière appliquée en 2010

Après l'étude et la présentation de chacune des deux variantes, on a déduit que la liste des flux trésoreries contient des informations sur la comptabilité financière qui influe énormément sur la détermination du récipient contraint l'imposition et a révélé divers abus et les erreurs qui peuvent être commises par les contribuables. C'est l'état des flux de trésorerie qui affectent le mécanisme d'activation de l'audit fiscal en Algérie.

Mots-clés: audit fiscal, tableau de flux de trésorerie, système de comptabilité financière, impôts et taxes.

مقدمة:

يعتمد المدقق على كل المعلومات التي يجمعها بحوزته للحصول على أدلة اثبات تدعمه في ابداء رأيه حول مدى صحة وصدق القوائم المالية المدقق فيها، وحتى ادارة الضرائب تكلف المدققين الجبائين بالاستفادة من كل المعلومات المتوفرة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفق أسس وقواعد قانونية معينة.

بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية وتقديم مخرجاته الثرية بالمعلومات المحاسبية والمالية التي يستفيد منها كل الأطراف المهمة بما فيها إدارة الضرائب بشكل عام والتدقيق الجبائي بشكل خاص في الوصول إلى الأهداف المسطرة لكل طرف، علما أن القوائم المالية منها ما استحدثت شكلا ومضمونا وأخرى تعتبر حديثة مقارنة بما سبق منها قائمة التدفقات النقدية أو ما تعرف بجدول سيولة الخزينة.

أصدرت المديرية العامة للضرائب قوائم جبائية حديثة في سنة 2011 هذا بعد عرض مخرجات السنة الأولى من تطبيق النظام المحاسبي المالي من أجل التكيف والتقارب مع المستجدات المحاسبية الجديدة، لكن كانت تلك القوائم تضم الميزانية الختامية وحساب النتائج مع جداول ملحقة أخرى من دون التطرق إلى قائمة التدفقات النقدية المعدة على الأساس النقدي بالرغم من احتياج المدقق الجبائي من معلومات متنوعة تفيده في تحسين عمله وكشف مختلف الأخطاء والتجاوزات.

إشكالية البحث:

من هذا المنطلق يمكننا طرح اشكالية البحث الممثلة فيما يلي:

كيف يمكن الاستفادة من قائمة التدفقات النقدية في تفعيل التدقيق الجبائي؟

فرضية البحث:

للإجابة على الاشكالية يمكننا تحديد الفرضية التالية:

- قائمة التدفقات النقدية تساهم في تحسين عملية التدقيق الجبائي.

أهمية البحث:

تستمد أهمية البحث من المكانة التي يحتلها التدقيق الجبائي خاصة لدى إدارة الضرائب خاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية ومدى الاعتماد عليه في توفير المعلومات بشكل أكثر دقة وشفافية.

هدف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث التوصل إلى معرفة العلاقة الموجودة ما بين المخرجات الحديثة من النظام المحاسبي المالي خاصة منها قائمة التدفقات النقدية وآلية التدقيق الجبائي للوصول إلى مدى قدرة المدقق الجبائي من كشف مختلف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة في حق تمويل خزينة الدولة.

منهج البحث:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بالتدقيق الجبائي أو بقائمة التدفقات النقدية، ثم القيام بتحليل العلاقة ما بين المتغيرين واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج المستخرجة منها.

محتوى البحث:

لتوضيح كل ما سبق يجب أن نطرق إلى ثلاثة محاور أساسية تعالج العلاقة ما بين المتغيرين انطلاقا من عرض واقع التدقيق الجبائي في الجزائر الممارس من طرف ادارة الضرائب، ثم التطرق لقائمة التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي المالي، وبعدها كيفية دراسة العلاقة ما بين قائمة التدفقات النقدية في تفعيل آلية التدقيق الجبائي. **أولا: واقع التدقيق الجبائي في الجزائر:**

تلجأ الدولة الممثلة في ادارة الضرائب للحفاظ على مواردها المالية الضائعة بسبب التهرب الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم وهذا عن طريق تفعيل آلية التدقيق الجبائي المتعلق بإجراءات فحص معمقة في محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من تصريحاتهم المكتتبه بما توافقت نشاطاتهم الممارسة وتكييف القوائم المالية المعدة وفق القواعد المحاسبية مع القوانين الضريبية المعمول بها.

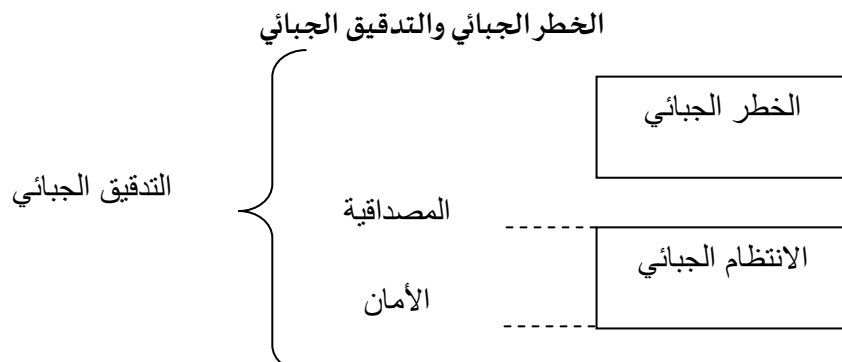
01 - ماهية التدقيق الجبائي:

تسيير الملف الجبائي يلخص مجموعة من الاجراءات والقرارات المتخذة من طرف المؤسسة للتحكم في وضعيتها الجبائية وتخفيف العبء الجبائي دون التعرض للمخاطر الجبائية¹، نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري بطبيعته نظام تصريحي خاضع للرقابة الجبائية بشكل عام والتدقيق الجبائي بشكل خاص كونه يستخدم كأداة في الكشف عن الأخطاء والتجاوزات التي قد ترتكبها المؤسسة والحفاظ على المال العام.

أ - المخاطر الجبائية

تتمثل المخاطر الجبائية في سلوك المؤسسة تجاه ادارة الضرائب، فهي تتولد من عدم التقيد بالالتزامات الجبائية أو من عدم الفهم الجيد لبعض النصوص القانونية أو بغرض التهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام ادارة الضرائب، إلى تكبدها أعباء اضافية تتمثل في عقوبات وغرامات التأخير كما تكون هدفا للتدقيق الجبائي.² ولتقييم مخاطر الأعمال يجب تحديد معيارين لذلك، الأول هو احتمال حدوث الخطر أي معرفة الأسباب والثاني هي الآثار الناجمة في حالة حدوث الخطر.³

الشكل رقم 01:



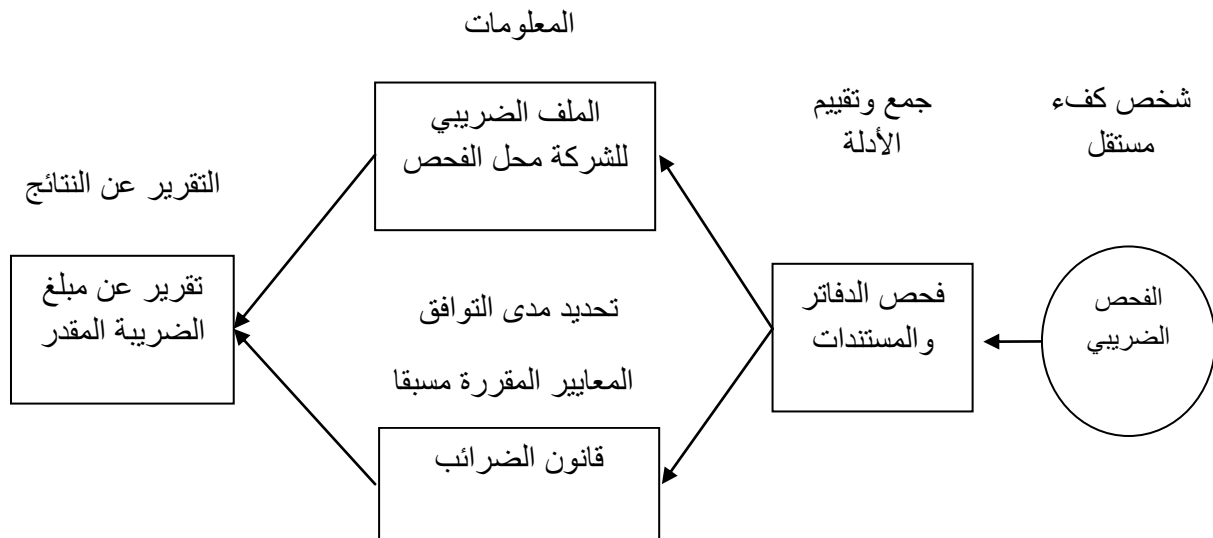
.Source: Réda KHELASSI, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, Alger, 2013, P 142

ب - تعريف التدقيق الجبائي:

- للتدقيق الجبائي عدة تعاريف تختلف حسب هدف استخدامه نذكر من أهمها فيما يلي:
- عرفه مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي على أنه: " جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح".⁴
 - يعرفه الاقتصادي Colin أنه: " فحص المحاسبة من طرف الادارة الجبائية ويضيف أنه رقابة احترام القواعد الجبائية".⁵
 - الجامعة الفرنسية عرفتة كما يلي: " التدقيق الجبائي هو الرقابة على مدى صحة تطبيق القواعد الجبائية".⁶
- ومما سبق يمكننا أن نستنتج التعريف التالي: "التدقيق الجبائي يعتبر عملية منهجية للتأكد من ان التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف توافق نشاطاته الفعلية وتلتزم بالقواعد المحاسبية والقوانين الضريبية وفق لمبادئ ومعايير معينة يلتزم بها المدقق الجبائي".

الشكل رقم: 02

التدقيق الجبائي (الفحص الضريبي)



المصدر: ألفين أرنيذ، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، الطبعة السابعة، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2009؛ ص 22.

ج - مقومات التدقيق الجبائي:

للتدقيق الجبائي مقومات أساسية يرتكز عليها في أداء مهامه ويمكن تحديدها كالآتي:

- ما يمتلكه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وكفاءات مهنية عالية تساعد على اتمام مهامه على اكمل وجه، مع توفر العناية والحياد كونه يدلي بشهادته على الحقائق التي توصل اليها.
- القوانين الضريبية ذات المفردات البسيطة والمتناسقة لتسهيل إجراءات تطبيق نصوصها دون اغفال الواقع الاقتصادي والاجتماعي من أجل تحيينها باستمرار حسب قوانين المالية السنوية بهدف سد منافذ التهرب الضريبي أو حتى التفكير فيه.⁷

- دليل المدقق الجبائي الصادر من المديرية العامة للضرائب يعتبر بمثابة المرشد والمرجع الرسمي الذي يتخذه المدقق كأداة عمل مفصلة لممارسة مهامه، كما يهدف هذا الدليل لضرورة توحيد وتنسيق الإجراءات العملية بشكل موحد على المستوى الوطني.

- توافر المعلومات والبيانات المالية وغير المالية ذات الصلة بتحديد الوعاء الضريبي المناسب للنشاط الفعلي الممارس من طرف المكلف بالضريبة خلال السنوات المدقق فيها.

02 - الإطار التنظيمي والقانوني للتدقيق الجبائي:

يسعى المشرع الجبائي أن يوفر كيان رادع ووقائي لمكافحة التهرب الضريبي ووقف هذا التزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، هذا الكيان يتمثل في الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها التنظيمية ونصوصها القانونية كأداة فعالة باستخدام آلية التدقيق الجبائي في محاسبة المكلف بالضريبة،⁸ كما تم تدعيمه سنة 2009 بالتدقيق المصوب في محاسبة المكلف بالضريبة الذي تزامن تنفيذه مع تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010.

أ - الأجهزة الادارية المكلفة بالتدقيق الجبائي:

قدم المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في التدقيق الجبائي، تمارس مهامها بشكل تدريجي وتنفذ البرامج المسطرة من المديرية العامة والمتمثلة فيما يلي:

- مديرية الأبحاث والمراجعات التي يمتد اختصاصها عبر كافة التراب الوطني وتنحصر مهامها في اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال إعداد برنامج مسبق لانتقاءهم كما تقوم بوضع استراتيجية عمل مكثفة عبر الفروع الجهوية الثلاثة.

- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية اختصاصها عبر إقليم الولاية بعد مصادقة البرامج المقترحة من مديرية الأبحاث والمراجعات بشرط أن يكون مستوى النشاط أقل مما سبق.

- مديرية كبريات المؤسسات تعتبر جهاز حديث النشأة لها صلاحيات على المستوى الوطني كونها مكلفة بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية المهمة حسب حجم نشاطات المكلفين بالضريبة التي تمثل إيراداتهم 70% من الإيرادات الجبائية.

- مركز الضرائب بصفته مصلحة تنفيذية حديثة النشأة على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية

الولائية للضرائب تتكفل بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي.

ب - الأعوان المكلفين بممارسة التدقيق الجبائي:

على إدارة الضرائب احترام معايير انتقاء الكفاءات المهنية العالية المتوفرة لديها، كما حدد المشرع الجبائي

رتبة مفتش ضرائب على الأقل بما يلي: " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية

الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"،⁹ كما يطلب من المدققين تنفيذ القوانين واحترام القواعد المهنية المطلوبة بكل

مراحلها مع التزامهم بقواعد أخلاقيات المهنة، للوقاية من النزاعات التي تعترضهم.¹⁰ وفي حالة وجود مخالفات يترتب

على المدقق عدة مسؤوليات تجاه الادارة وتجاه المكلفين بالضريبة حسب طبيعة وحجم الضرر الملحق بهم.

ج - الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية:

تتمتع إدارة الضرائب بسلطات واسعة لكي تمارس حقوقها المقررة لها قانونا، بهدف التحقق من صحة وسلامة

البيانات الواردة في التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو

معنويين تكون محل فحص ومتابعة دقيقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية خاصة منها المدققين الجبائيين، من أهم

تلك الحقوق الممنوحة نجد: حق الرقابة، حق الاطلاع، حق استدراك الأخطاء، وحق المعايينة.¹¹

د - الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة:

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية،

بههدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين من جهة والمدققين من جهة أخرى للحفاظ على حقوقهم من

التعسف الإداري، وقد تنحصر تلك الضمانات في مجموعة من الحقوق من أهمها نجد: الاشعار المسبق لعملية

التدقيق، الاستعانة بوكيل، عدم تجديد عملية التدقيق، تحديد مدة التدقيق، الاشعار بالتقويم، حق الرد على

التقويم، وأخير حق الطعن في النتائج النهائية وفق أسس معينة.¹²

03 - لإجراءات العملية للتدقيق الجبائي:

المدقق الجبائي أثناء القيام بعمله يسعى للبحث عن الحقائق والوصول إلى التأكد من ان التصريحات

الضريبية أعدت وفق القوائم المالية المكيفة حسب القوانين الضرائب من دون ارتكاب أخطاء أو تلاعبات في ذلك. كما

للمدقق مجموعة من الخطوات العملية نلخصها في ثلاثة مراحل قبل، أثناء وبعد عملية التدقيق الجبائي وتكون

بشكل تسلسلي.¹³ والمراحل العملية موضحة فيما يلي:

أ - المرحلة التحضيرية:

بعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها تسند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخوّل لها قانونا بذلك لتسلم المهام المدققين

بواسطة إشعار من طرف رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات، ليتسنى لهم ممارسة مهامهم وتكون لديهم صورة

مستوفية عن المكلف المعني بالتدقيق الجبائي وتحضير الأرضية المناسبة للقيام بالمهمة على أكمل وجه، أما خطوات العمل في هذه المرحلة تتمثل في:

- اشعار مسبق للمكلف الخاضع لعملية التدقيق الجبائي يبلغ فيه تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المعنية مع السنوات الخاضعة للفحص، ويرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، مع إمكانية الاستعانة بوكيل يتم اختياره بنفسه.¹⁴
- ضرورة معرفة طبيعة عمل المشروع بعد سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيّرة لهذا الملف، بهدف احتواء كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالهوية الجبائية الكاملة للمكلف وكذا كل التصريحات المكتتبة والمراسلات الموجهة للمكلف.

- يقوم المدقق الجبائي بالتخطيط الكافي لإنجاز عمله على أكمل وجه بناء على المعلومات المتوفرة والأهداف المرجوة، مع استعمال مبدأ الأهمية النسبية في الفحص الاختباري المبني على أسلوب العينات للبنود ذات التأثير الكبير على الوعاء الضريبي من حيث حجم الضرر المقدّر.¹⁵

ب - المرحلة الميدانية:

بعد انقضاء أجل المحدد قانوناً للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المدقق لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، لأنه قانونياً لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكتبه إلا في حالة ما إذا طلب المكلف بذلك نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر، والممثلة هذه المرحلة في ما يلي:

- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل عن طريق الهايئة المادية لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بالسنوات محل الفحص، للتأكد من وجودها وصحتها وفق القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 إلى 12 وكذا مختلف القوائم المالية المعدة حسب القواعد المحاسبية مع فحص الوثائق الثبوتية شكلاً مثل: الفواتير، الرخص...¹⁶

- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون مما يلجأ المدقق إلى دراسة معمقة ومفصلة لعينة من الحسابات ذات الصلة بتحديد الوعاء الضريبي، خاصة منها المشكلة لرقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية المسجلة في القوائم المالية كالمشتريات، المخزونات، والمبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى. بعدها تتم حالات المقارنة بين الحسابات لاستخراج الفروق والتطورات التي حصلت في السنة الخاضعة للفحص.

- بعد فحص محاسبة المكلف شكلاً ومضموناً، قد يجد المدقق أخطاء وتجاوزات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تأسيس الأوعية الضريبية بعد طلب توضيحات وتبريرات حول تلك التجاوزات والأخطاء لحماية حقوق المكلف

بالضريبة، أما الحساب المحوري لكل النشاطات الممارسة يتمثل في رقم الأعمال الذي يعتمد المدقق على مؤشرات عديدة لإعادة تقديره مبينة في دليل المدقق نجد منها: إعادة التقدير على أساس فواتير البيع والشراء، الإيرادات، الاستعمالات، والتقدير التلقائي¹⁷.

ج - المرحلة الختامية:

إنّ التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف ما يتعلق بنشاطاته، وفحص محاسبته شكلا ومضمونا، تمكن المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة لإنهاء عمله التقرير النهائي المحرر من طرف المدقق والخطوات النهائية تتمثل فيما يلي:

- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة بعد إتمام المرحلة الميدانية سواء تم قبول المحاسبة شكلا ومضمونا أو تم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها وحسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.
- تبليغ النتائج الموصل إليها بشكل أولي لتسوية الوضعية الجبائية وإذا كان ردّ المكلف مقنع ومفيد فيتم تصحيحها بالتبليغ النهائي، كما يتم إبلاغ المكلف بإشعار رسمي حتى وإن لم يكن هناك تقويم.
- عهد المدقق بطاقة نهائية يلخص فيها الأحداث والإجراءات مدعمة بأدلة اثبات، بعدها يحضر تقرير نهائي يلم بكل ما سبق وترسل نسخة منه إلى المديرية العامة للأبحاث والمراجعات من أجل الاعلام والمتابعة.

ثانيا: قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي المالي:

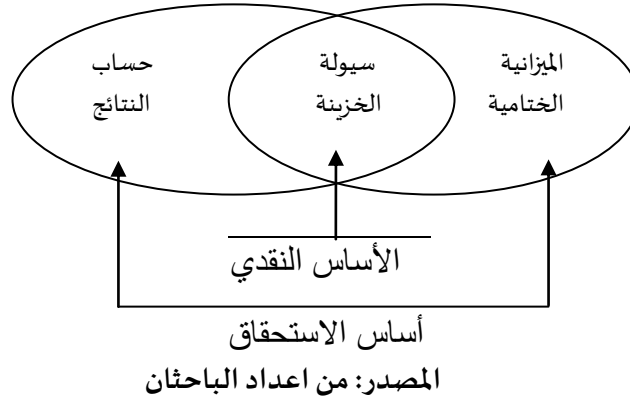
قدم النظام المحاسبي المالي عدة قوائم مالية من بينها قائمة التدفقات النقدية تساعد مستخدميه في اتخاذ القرارات المناسبة، خاصة ما يتعلق بقدرته الشركة على توليد السيولة لمواجهة التزاماتها والمحافظة على استمراريتها، وتم تبني فكرة قائمة التدفقات النقدية بعد صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 IAS عام 1992 ولقي قبولا دولي.

01 - تعريف قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر قائمة التدفقات النقدية المسمية وفق النظام المحاسبي المالي بجدول سيولة الخزينة عنصر مهم في مخرجات النظام المحاسبي المالي كون الميزانية وحساب النتائج لا يوفران على جودة الربحية وحركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى المشروع كما له أهمية كبيرة على مستوى التحليل المالي وتقييم الاداء¹⁸.

تعرف قائمة التدفقات النقدية أيضا على أنها: " قائمة مالية تظهر مصادر الأموال واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، والهدف من هذه القائمة هو تعليم المستخدمين كيفية وسبب التغير النقدي للشركة"¹⁹ أما معايير المحاسبة الدولية عرفتها بأنها " قائمة مالية تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة ". كما يصنف المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 IAS التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، ومن الأنشطة الاستثمارية، ومن الأنشطة التمويلية²⁰.

الشكل رقم 03 : جدول سيولة الخزينة وفق SCF



02- عناصر قائمة التدفقات النقدية:

تحتوي قائمة سيولة الخزينة على أربعة (4) أقسام أساسية لا يمكن أن نستغنى على أي واحدة منها، كونها تعبر ككل عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من و إلى خزينة المؤسسة، وهي كما يلي:²¹

أ - النقد والنقد المعادل:

يتمثل النقد وما يعادله في البنود التالية:

- النقد في صندوق الشركة؛
- الودائع تحت الطلب لدى المؤسسات المالية والبنوك؛
- يعتبر النقد المعادل كل أصل مالي، يتم الاحتفاظ به بهدف مواجهة الالتزامات قصيرة الأجل وليس لأغراض استثمارية فقط. مع وجوب توفر الشروط التالية مجتمعة:
- قابل للتحويل إلى مبلغ محدد من النقد؛
- غير معرض لتغيرات مهمة في قيمته؛
- يستحق خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ الحصول عليها.

ب - قسم الأنشطة التشغيلية:

تعتبر التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مؤشرا رئيسيا على مدى قدرة عمليات الشركة على توليد تدفقات نقدية كافية دون اللجوء إلى المصادر الخارجية للتمويل، كما أنها تساهم في صافي الدخل ومن أمثلتها:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع، تقديم الخدمات والإيرادات الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للموردين المخزونات والخدمات، أعباء المستخدمين والمصاريف التشغيلية الأخرى؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية من الفوائد والضرائب ما لم يتعلق مباشرة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

- المقبوضات والمدفوعات النقدية من الاستثمارات المحتفظ بها لأغراض المتاجرة.

ج - قسم الأنشطة الاستثمارية:

يطلب إعداد هذا الحقل فحص دقيق للتغيرات التي حدثت في اقتناء واستبعاد الأصول غير المتداولة

والاستثمارات الأخرى التي صاحبها تدفق نقدي، من مكوناتها نجد:

- المدفوعات النقدية لاقتناء الأصول الملموسة وغير الملموسة، كما تشمل حتى تكاليف التطوير المرسمة

وتكاليف الموجودات التي تقوم الشركة بتكوينها ذاتيا؛

- المقبوضات النقدية من التنازل (بيع) الأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة؛

- المدفوعات أو المقبوضات النقدية (لاقتناء أو لبيع) أسهم وسندات وحصص في شركات أخرى، باستثناء التي

يحتفظ بها للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.

- المدفوعات النقدية من منح (أو المقبوضات النقدية من تحصيل) القروض والسلف، التي ينجم عنها فوائد

استثمارية، باستثناء ما يتعلق بالبنوك والمؤسسات المالية.

د - قسم الأنشطة التمويلية:

يطلب إعداد حقل الأنشطة التمويلية تحديد التدفقات النقدية الناتجة عن تغيرات في حجم مكونات

حقوق الملكية والالتزامات خاصة منها طويلة الأجل، ويعتبر الإفصاح المستقل مهما للتنبؤ باحتياجات ممولي

الشركة من التدفقات النقدية المستقبلية، ومن مكوناتها نجد:

- المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛

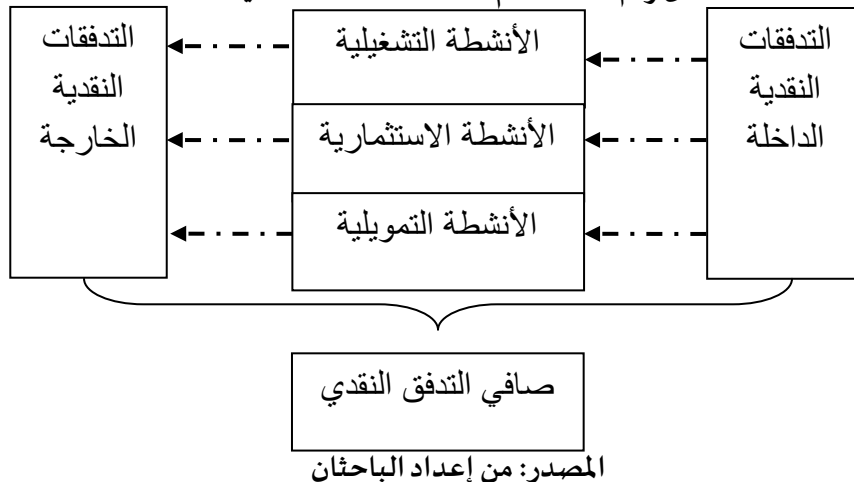
- المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرجاع الأسهم الصادرة من الشركة؛

- المقبوضات أو المدفوعات النقدية (لإصدار أو لتسديد) أدوات المديونية كالسندات، القروض، والرهونات

العقارية والسلف قصيرة أو طويلة الأجل؛

- المدفوعات النقدية التي يدفعها المستأجر لتخفيض الالتزام المتعلق بالتأجير التمويلي.

الشكل رقم 04 : أقسام قائمة التدفقات النقدية



03 - طرق عرض جدول سيولة الخزينة:

يوجد طريقتان لعرض قائمة التدفقات النقدية وهي الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، كون الاختلاف في العرض ما بين الطريقتين يكمن في كيفية حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية فقط، أما عرض التدفقات النقدية عن الأنشطة الأخرى فلها طريقة وحيدة. وهذا ما اكده في القرار الوزاري بما يلي: "كيفية تقديم التدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة".²²

أ - الطريقة المباشرة:

بموجب هذه الطريقة يتم الإفصاح عن البنود الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة، ويشجع المعيار 7 IAS المنشآت على استخدام الطريقة المباشرة كونها توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر في الطريقة غير المباشرة. الطريقة المباشرة الموصى بها من SCF تتمثل في: تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج السيولة من وإلى الغير (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز صافي تدفق نقدي.

- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

- تتطلب هذه الطريقة تعديل كل بند من بنود قائمة الدخل المعدة على أساس الاستحقاق من أجل حصر المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عن عمليات التشغيل، مثل النقدية المحصلة من الزبائن والنقدية المدفوعة للموردين خلال الفترة.

ب - الطريقة غير المباشرة:

بموجب هذه الطريقة يتم تعديل صافي الدخل بالبنود المؤثرة فيه دون التأثير على النقدية، كالتدفقات التي لا تتطلب نقدية مدفوعة (مثل الاهتلاك والمخصصات...)، والإيرادات التي لا تتطلب نقدية محصلة (مثل استرجاع المخصصات...)، كذلك المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الأصول المالية. أي أنها الفرق بين صافي الدخل المحتسب على أساس الاستحقاق وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية المحتسب على الأساس النقدي. أما الطريقة غير المباشرة الموصى بها من SCF تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:²³

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (مثل الاهتلاكات، تغيرات كلا من الزبائن، المخزونات، الموردون...)،

- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)،

- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وتقدم هذه

التدفقات كلا على حدى.

- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

ثالثا : أثر قائمة التدفقات النقدية في تفعيل التدقيق الجبائي:

خلافًا لما سبق نجد أن هذه القائمة الوحيدة التي تعد وفق الاستحقاق النقدي والمستخرجة من دمج قائمتي الميزانية وحساب النتائج ، مما يصعب على المكلف بالضريبة تقديمها بشكل عفوي أو غير مقنع ، أما دور المدقق الجبائي في هذه الحالة تقديم الأفضل للمعلومة المالية ، والغريب في الأمر أن القوائم الجبائية الملزمة على المكلفين بالضريبة المعدلة سنة 2011 لا تتضمن قائمة سيولة الخزينة.

01 - خصائص قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر القائمة الوحيدة التي تعد وفق الأساس النقدي، أي يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتائج على الأساس النقدي، أما عرض خصائص هذه القائمة يسمح لنا بمعرفة ما يمكن أن يستفيد منه المدقق الجبائي أثناء القيام بمهامه، من أهم الخصائص التي تميز قائمة سيولة الخزينة عن غيرها من القوائم المالية نذكر ما يلي:

- توجد أهمية بالغة للتدفقات النقدية للخزينة على مستوى نشاطات المؤسسة، من خلال الأنشطة الممارسة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية.
- المعلومات المتوفرة من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة مفيدة في مساعدة مستخدمي القائمة في تحليل صافي التدفق النقدي في المؤسسة خلال فترة زمنية محددة.
- توزيع التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة على الأنشطة الثلاث يعطي إشارة لتقييم أداء كل نشاط على حدى.
- طريقتين لاعداد القائمة في الأنشطة التشغيلية كونها الأكثر ممارسة وحركية في النشاط الرئيسي الذي أنشئت من أجله المؤسسة وتمتاز كذلك بعمليات تجارية قصيرة المدى حسب طبيعة وحجم النشاط.
- تتوفر القائمة على عمود يمثل مبالغ السنة السابقة لتكريس مبدأ المقارنة وتحليل تغيرات المعلومات والنتائج المقدمة، كما يوجد كباقي القوائم المالية عمود يتعلق بالرجوع إلى الايضاحات لبعض الحسابات التي تتطلب تفسير أو تفصيل أكثر.
- تستخدم كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وتحديد عوامل التأكد من صحتها،
- تعتبر مفيدة في مراجعة وتقييم دقة بيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي،
- تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد مستحققاتها على الموردين والدائنين الآخرين كتسديد أقساط القروض وتوزيع الأرباح على المساهمين،

- تستخدم المعلومات المتواجدة بالقائمة في التحليل المالي والتنبؤ بالفشل المالي الذي قد يلحق بالمؤسسة من خلال التدفقات النقدية وامكانية تحقيق الفائض في الخزينة الصافية،
 - تستخدم في اعداد ومراقبة ضبط الموازنات خاصة منها موازنة الخزينة عند مراقبة تسيير نشاط المؤسسة،
 - قائمة سيولة الخزينة تعطي لنا جودة الربحية، أي الربح المحقق نقدا قد نجد المشروع حقق أرباح معتبرة من دون توفر أي سيولة مما يصعب توزيع الأرباح على المساهمين، وفي هذا الصدد يقال: "من السهل ان تبيع، لكن من الصعب أن تقبض ما بعته"،
 - توجد بعض العمليات حددتها القائمة لعدم الوقوع في الخلط ما بين مجالات كل الأنشطة مثلا: التنازل عن التثبيات يعتبر نشاط استثماري، لكن ما حققه هذا التنازل من فوائد أو نواقص يعتبر نشاط تشغيلي، أو تسديد أقساط القروض يعتبر نشاط تمويلي، لكن الفوائد المسددة على تلك الأقساط تعتبر نشاط تشغيلي.
- 02 - أهداف قائمة التدفقات النقدية:

يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة بيانات لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.²⁴ كما توجد هناك أهداف أخرى يمكن استخلاصها فيما يلي:

- توفير معلومات عن التحصيلات النقدية والمدفوعات النقدية عن فترة محدودة،
 - توفير معلومات أعدت وفق الأساس النقدي لعدة أنشطة في المؤسسة،
 - مساعدة المستثمرين والدائنين الآخرين على تقييم مقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع أرباحها على المساهمين،
 - تقديم مدة السيولة المستغرقة في تحويل الأصول إلى النقدية لتسديد الالتزامات في الأجل
 - تساهم في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء كونها أعدت على الأساس النقدي،
 - مراجعة وتقييم دقة التقديرات مع بيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي،
 - تقييم تدفق الخزينة التشغيلية لأن استمرارية النشاط مرتبط بقدرة توليد النقد وإيجاد فائض في الخزينة.
- 03 - علاقة قائمة التدفقات النقدية بتفعيل آلية التدقيق الجبائي:

يعتبر جدول سيولة الخزينة من أهم القوائم المالية وأكثرها إثارة كونه جديد على البيئة المحاسبية في الجزائر، ولم ينجز ويستغل بشكل أمثل خاصة لدى الادارة الجبائية التي لت تصنفه في قوائمها الجبائية المحينة في سنة 2011 بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 والاستفادة من مخرجاته الجديدة. وحسب مذكرة عمل الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة CNC فيما يتعلق بمخرجات سنة 2010: "السنة الأولى من تطبيق SCF

تمت قوائمها المالية من دون سنة سابقة 2009 للمقارنة مما يتطلب اللجوء إلى توفير معلومات تكميلية تستخلص عند الاقتضاء من سجلات الخزينة (البنك والصندوق)²⁵.

بناء على ما سبق ذكره يمكننا معرفة العلاقة ما بين آلية التدقيق الجبائي وقائمة التدفقات النقدية حسب طبيعة العمل المقدم والمعلومات المتوفرة التي قد نراها لها تأثير على سير العمل والنتائج المحققة من التصحيحات الجبائية وما يتبعها من دعم الحصيلة الضريبية، ومن أهمها نجد:

- مبدأ المقارنة له تأثير على عملية التدقيق الجبائي كونه يساعد المدقق على معرفة مدى تحقق التدفقات النقدية الأقل من السنة المالية الواحدة من جهة والموجودات المحتفظ بها المشروع لمدة أطول لاستغلالها من جهة أخرى، للبحث عن الوعاء الضريبي الفعلي.

- العمود المخصص للإيضاحات يسهل للمدقق التفصيل في بعض الحسابات التي قد يراها ذات الأهمية النسبية كونها مهمة أو غير مقنعة مما يطلب توضيحات أكثر من أجل معرفة الحقائق التي تساعد في عمله.
- الحسابات المبنية على تقديرات شخصية من دون مبررات مقنعة مثل مخصصات المؤونات وخسائر القيمة والاسترجاعات المناسبة لها، تخلق شكوك لدى المدقق في تضخيم الأعباء ما يطلب متابعة خاصة كونها تدفقات غير نقدية يمكن تغييرها بسهولة وخاصة عند اعداد القائمة بالطريقة غير المباشرة، ونص المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 على ذلك: "يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها".

- قائمة التدفقات النقدية تحتوي كذلك على النتيجة المحققة من الشركات المدمجة بما فيها ذوي حقوق الأقلية وهذا ما يساعد المدقق ربط المعلومات بالشركة الأم والفروع التابعة لها من أجل تحديد الوعاء الضريبي السليم للشركة الأم أو الفرع الخاضع لعملية التدقيق.

- مراقبة عملية تحصيل المؤسسة لحقوقها وذلك لأن أي تأخير سوف يؤدي إلى اختلال في توازن الخزينة ويكشف للمدقق مصدر تسديد الالتزامات المطلوبة خاصة منها القروض طويلة الأجل.

- مبدأ تغليب الجوهر على الشكل يعتبر من المبادئ المعقدة في تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة مع إدارة الضرائب هذه الأخيرة التي تطلب تبريرات ودرجة من الموثوقية لتحديد القيمة الحقيقية بغض النظر عن التكلفة التاريخية المدعمة بوثائق اثبات، من هذا المنطلق نجد صراعات وصدامات كثيرة ما بين المدققين والمكلفين بالضريبة حول عملية التأكيد والاقناع، وعليه يوجد تأثير مزدوج مع غياب مقومات فعلية يركز عليها تطبيق هذا المبدأ وأثره على التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة.

- من بين أهداف التدفقات النقدية يمكننا التأكد من تحقيق فرضية الاستمرارية في النشاط لأن عدم تحقيقها بسبب التنبؤ بالفشل المالي أو العسر المالي تكون التسوية الجبائية بشكل مختلف نظرا لعدم الاستمرارية غالبا ما

يؤول المشروع للتصفية أو الاندماج مع شركات أخرى، أما الأثر يكمن في صرامة وعمق إجراءات التدقيق الجبائي في حالة تحقيق الفرضية من عدمها، كون المكلف قد يخفي بعض الاعمال بسبب عدم الاستمرارية في النشاط أو تحويله لنشاط آخر.

- تحديد الوعاء الضريبي لرقم الأعمال في مجال المقاولات وأشغال البناء يتعلق بالاستحقاق النقدي وهذا ما نجده في قائمة التدفقات النقدية ولها تأثير على عمل المدقق مقارنة بالأنشطة الأخرى وعليه يجب فحص محتوى العقود المبرمة في مجال الأشغال والمقاولات وما يرافقها من نصوص القوانين الضريبية.
- الضريبة المؤجلة لها أثر على المستحقات الضريبية المدفوعة خلال الفترة مما قد تساعد المدقق على كشف الربح الخاضع للضريبة وفق المتطلبات الضريبية نتيجة الفروقات المؤقتة وتمييزها عن الفروقات الدائمة.
- تقسيم القائمة إلى عدة أنشطة تسهل أكثر للمدقق التمييز ما بين الأعمال المقدمة حيث أن القواعد الضريبية تختلف من نشاط إلى آخر حسب غايات معينة قدمها المشرع الجبائي، مثلاً: الأرباح المعاد استثمارها تخضع لمعدل ضريبي مخفض بما تناسب النشاط الاستثماري والنشاط التمويلي على حد سواء.
- قد يجد المدقق ضالته في قائمة التدفقات النقدية لبعض الحسابات ذات الأثر اللاحق على السنوات المقبلة مثل: امتيازات المستخدمين الموزعة على عدة دورات مالية قد تخلق صعوبات على مستوى القاعدة الجبائية، ويجب على المدقق التأكد من صحتها لعدم وجود تضخيم للأعباء المخصصة لهذا الغرض من ناحية وأحقيتها بتوفر الوثائق الثبوتية.
- التأكد من صحة صافي التدفقات النقدية من القائمة كدعم إضافي للمقارنة الكلاسيكية التي تتم وفق الدفاتر المعنية بالنقد وما يعادله مثل دفتر الصندوق أو كشف الحساب البنكي لكشف بعض الحركات المؤثرة على الوعاء الضريبي خاصة منه رقم الأعمال وغيره من الإيرادات المحققة وغير المصرح بها.
- التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية تحدث بشكل غير متكرر مما يركز المدقق على فحصها من أجل التأكد من استخدامها في المجال السليم كونها تؤثر على عدة حسابات تابعة لها كالاكتلاكات، خسائر القيمة وما تتبعها من تأثيرات جبائية مثل الرسم على القيمة المضافة المسترجع قبل أن تتم مدة الانتفاع.
- التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية غالباً ما تتعلق برأس المال وتوزيعات الأرباح مع مصادر التمويل الخارجية كالقروض والديون المماثلة التي قد تفيد المدقق في تحديد مصادر التمويل وتوزيع العوائد المحققة منها، قد يكون لها أثر غير مباشر على تحديد الوعاء الضريبي وإجراء تصحيحات ضريبية خاصة للسنوات الماضية.
- تغيرات سعر الصرف حدد لها مكان في القائمة نظراً لتأخر السيولة وما شابهها للتعاملات بالعملة الصعبة وهذا ناتج عن استبعاد الفرق المحقق عن تقييم أداء كل نشاط ممارس على حدى، ورأس المشرع الجبائي في تحقيق تلك الفروق وأثرها على الأوعية الضريبية المعنية.

الخاتمة:

نستخلص مما سبق أن التدقيق الجبائي بالنسبة للإدارة الضريبية أداة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي واسترجاع موارد الخزينة العمومية الضائعة، وفي المقابل نجد عدة تطورات على المستوى الاقتصادي بشكل عام والمستوى المحاسبي بشكل خاص وعليه يجب على المشرع الجبائي ان يتكيف مع هذه التطورات. قدمت القوائم المالية على شكل مخرجات تطبيق النظام المحاسبي المالي وفق بيئة محاسبة جديدة تبلورت منها اصدار قانون جديد لمهنة المحاسبة و معايير التدقيق الجزائية، إلا أن النظام الضريبي الجزائري لم يقدم اصلاحات مناسبة لهذا الحدث وهذا يرجع لاعتبارات معينة بالرغم من ان مديرية الضرائب والمجلس الوطني للمحاسبة ينتميان إلى وصاية واحدة وهي وزارة المالية. لتحسين عمل المدقق الجبائي في إطار إدارة الضرائب يجب أن يستفيد من كل ما تقدمه مخرجات المحاسبة بما فيها قائمة التدفقات النقدية التي تحتوي على معلومات مالية مهمة ذات قيمة اضافية في عملية التدقيق الجبائية كونها الوحيدة المعدة على الأساس النقدي.

نتائج البحث:

نرى قد توصلنا إلى أن قائمة التدفقات النقدية لها أثر ايجابي على تفعيل التدقيق الجبائي اذا استغلت بشكل جيد من طرف المدقق لما تحتويه من معلومات تمتاز بخصائص نوعية ذكرت في الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والمستمدة من معايير المحاسبة الدولية بناء على ما يلي:

- لاستفادة من قائمة التدفقات النقدية في التأكد من صحة وصدق حسابات باقي القوائم المالية الأخرى.
- كشف بعض الحسابات ذات العلاقة بالسيولة وما شابهها خاصة في تحديد التحصيلات والمدفوعات النقدية غير المصرح بها لدى إدارة الضرائب.
- ظهور بعض الحسابات الأكثر انتشار في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للفحص خاصة منها التي استحدثها النظام المحاسبي المالي مثل: الضرائب المؤجلة، الايجار التمويلي، الترحيل من جديد...
- توزيع صافي التدفقات النقدية على مختلف الأنشطة (تشغيلية، استثمارية وتمويلية) يساعد المدقق الجبائي على تحديد الوعاء الضريبي الفعلي لكل مستوى نشاط على حدى.
- إعداد قائمة التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية وفق طريقتين تعتبر منفذ مهم للمدقق للتأكد من المعلومات المقدمة خاصة منها الطريقة غير المباشرة التي تعتمد على التدفقات غير النقدية كونها تملك اثباتات ضعيفة.
- الشكل الحديث للقوائم المالية يسهل للمدقق الجبائي في عملية المقارنة ما بين السنتين المتتاليتين والتفصيل في الحسابات ذات الشبهة أو الأقل اقناع للمدقق في أداء مهامه خاصة في اطار التدقيق المصوب في المحاسبة.

- قائمة التدفقات النقدية تساعد في كشف التلاعبات المالية في حسابات المجمعات، الشركات المدمجة، الشركة الأم والفروع التابعة لها كونها أكثر عرضة للتهرب الضريبي.
- تغير السياسات، الطرق والتقديرات المحاسبية قد تؤثر على صافي التدفقات النقدية مما تجعل المدقق الجبائي التأكد من صحتها ومعرفته سبب ذلك التغير لعدم التلاعب بنتيجة الدورة.

قائمة الهوامش:

- 1- Réda KHELASSI, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, Alger, 2013, p 141.
- 2 - ناصر دادي عدون، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، سنة 2008، ص 37.
- 3- Elisabeth Bertin et autre, Manuel Comptabilité et Audit, BERTI, Alger, 2013, p 590.
- 4 - ناصر أحمد أمين الخطيب، تقييم جدوة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن. اطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2008، ص 48.
- 5- Réda KHELASSI, Op.Cit, p 93.
- 6- Robert OBERT, Comptabilité et audit, 2^e Edition, Dunod, paris, 2009, p 422 .
- 7 - ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 31.
- 8- Guide des contribuables relevant des CDI , Ministère des finances, direction générale des impôts, Alger, 2016, P 27.
- 9 - قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016، ص 12
- 10 دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007، ص 3.
- 11- Guide des contribuables relevant des CDI , Ministère des finances, direction générale des impôts, Alger, 2016, P 8.
- 12 قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016، ص 11
- 13 محادل محمد القطاونه، مدى التوافق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الضريبي، مجلة المدقق، الأردن، العدد 90 شهر أوت 2011، ص 28.
- 14 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 13
- 15 محلال محمد علي الججاوي، هيثم علي محمد العنبيكي، المحاسبة والتحاسبات الضريبي، الطبعة الثانية، دار الكتب، كربلاء، العراق، 2014، ص 150.
- 16- Guide de vérificateur de comptabilité, direction des impôts, Alger, 2001, p 31.
- 17- Ibid. p 122.
- 18 مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد الرابع ديسمبر 2008، ص 212.
- 19 قدوين وألدرمان، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، دار الفكر، الاردن، 2013، ص 21.

- 20 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، الطبعة الثالثة، دار وائل، الأردن، 2012، ص 102.
- 21 مرجع سابق، ص 104
- 22 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار الوزاري المؤرخ في 26/07/2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادر بتاريخ 25/03/2009، ص 26.
- 23 مرجع سابق، ص 27.
- 24 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 27 الصادر في 28/05/2008، ص 14
- 25- Conseil national de la comptabilité, première application SCF, ministère des finances, Alger, 2009, p 10